



Teismo praktikos rinkinys

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 — Prekių, įgytų vykdant apmokestinamojo asmens verslą, panaudojimas verslo tikslams — Prilyginimas tiekimui už atlygį — 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/EEB² išaiškinimo, Teisingumo Teismo prašoma dar kartą pateikti paaiškinimus dėl vadinamųjų „vidaus tiekimų“ apmokestinamosios vertės nustatymo.

2. Tai sandoriai, kuriais apmokestinamieji asmenys verslo tikslais panaudoja prekes, kurias įsigydami jie nesumokėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), nes pagamino jas patys arba, kalbant bendriau, jie „iš vidaus“, vykdydami savo verslą³. Siekiant išvengti mokesčių lengvatų taikymo šiems apmokestinamiesiems asmenims, Šeštoji direktyva suteikė valstybėms narėms galimybę, taip pat numatytą ir Direktyvoje 2006/112/EB⁴, vidaus tiekimus, kai turtas buvo naudojamas PVM neapmokestinamai veiklai, prilyginti tiekimams už atlygį ir taip minėtą panaudojimą apmokestinti PVM. Teisingumo Teismas jau daugelį kartų yra nagrinėjęs klausimus, susijusius su tokios rūšies sandorių apmokestinimo PVM tvarka⁵.

3. Šioje byloje pateikti prejudiciniai klausimai iškelti nagrinėjant įmonės (*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 žemės ir ant jos statomo pastato nuomą, jo statybos užbaigimą ir nuomą, apmokestinimu.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva).

3 — Tokie sandoriai apibrėžiami įvairiai, kaip antai „tiekimas sau“, „prilygintas tiekimas“, „integruotas tiekimas“ arba „tiekimas verslo tikslais“. Vis dėlto atsižvelgdamas į tai, kad prekė įsigyjama ir priskiriama įmonės viduje, norėčiau vartoti terminą „vidaus tiekimas“.

4 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio 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 punktą).

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).

4. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar teisės į ilgalaikę nuomą suteikimas ir pastato statybos užbaigimo sąnaudos, už kuriuos *Oudeland* jau sumokėjo PVM, tačiau pasinaudojo teise į atskaitą, gali būti įtraukti į vidaus tiekimo apmokestinamąją vertę, kurią sudaro pastato, kaip biurų pastato, nuoma. Jeigu taip ir yra, teismas taip pat nori sužinoti, kaip turi būti nustatyta teisės į ilgalaikę nuomą vertė minėto mokesčio tikslais.

I – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

5. Nors nuo 2007 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112 panaikino ir pakeitė Šeštąją direktyvą, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybių susiklostymo laiką pagrindinės bylos atžvilgiu vis dar taikoma pastaroji direktyva.

6. Paprastai PVM apmokestinamas prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks⁶.

7. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje prekių tiekimas apibrėžiamas kaip „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“. Tos pačios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktu valstybėms narėms suteikiama galimybė materialiuoju turtu laikyti „daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, kurios jų turėtojui suteikia teisę naudotis nekilnojamuoju turtu“. Pagal to paties straipsnio 5 dalį valstybės narės gali laikyti, kad tam tikrų statybos darbų perdavimas yra tiekimas.

8. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte, t. y. nuostatoje, susijusioje su vidinių tiekimų apmokestinimu, nustatyta, kad valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygį „prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa [PVM] už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta“.

9. Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrajame sakinyje numatyta, kad prekės, išskyrus Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias sąskaitos pateikiamos ir apmokamos per keletą kartų iš eilės, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo susijusios sąskaitos ir apmokėjimas.

10. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas visų pirma susijęs su šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatytų sandorių PVM apmokestinamosios vertės nustatymu. Pagal šią nuostatą tokių prekių apmokestinamąją vertę sudaro „tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu“.

11. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį teisė atskaityti mokesį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokeskis tampa apskaičiuotinas. To paties straipsnio 2 dalyje pažymima, kad tiek, kiek prekes apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teisę iš mokesčio, kurį turi sumokėti, atskaityti PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes (17 straipsnio 2 dalies a punktas), taip pat PVM, kurį 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“.

6 — Žr. Šeštosios direktyvos 2 straipsnį ir Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

12. Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta, kad atskaita turi būti tikslinama numatytais atvejais, ypač kai atskaitytoji suma buvo didesnė arba mažesnė už tą sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę, arba kai pasikeičia aplinkybės, į kurias atsižvelgiant apskaičiuota atskaitoma suma. Pagal tos pačios direktyvos 20 straipsnio 2 dalį ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus. Kalbant apie nekilnojamąjį turtą, ši laikotarpį galima pratęsti iki 20 metų.

B – Nyderlandų teisė

13. Pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos 1968 m. Apyvartos mokesčio 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 pastatė, 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, reiktų sumokėti mokesť, kurio negalima visiškai ar iš dalies atskaityti; vykstant įmonės veiklą 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 į nekilnojamąjį turtą suteikimas „su sąlyga, kad visas atlygis, įskaitant apyvartos mokesť, sudaro sumą, kuri yra mažesnė nei šių teisių ekonominė vertė. Ekonominė vertė yra ne mažesnė kaip nekilnojamojo turto, į kurį suteikta tokia teisė, kokią ją 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 punkt[ą] <...> laikoma suma (neįskaitant apyvartos mokesčio), 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 mokesčio (*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 mokesčio 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 būtent ilgalaikės nuomos mokesčio vertė nustatoma pagal minėto nutarimo A priedą. Įgyvendinimo nutarimo A priedo b punkte nustatyta, kad ilgalaikės nuomos mokesčio, „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 šiame priede 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 mokesťis). Nustatyta 20 metų ilgalaikės nuomos trukmė. Ilgalaikės nuomos metinis mokesťis sudarė 330 000 EUR.

19. Kadangi Nyderlanduose teisės į ilgalaikę nuomą suteikimas laikomas nekilnojamojo turto tiekimu apmokestinimo PVM tikslais⁷ ir dėl to *Oudeland* šis mokestis taikomas, buvo nustatytas 730 455 EUR PVM už jai suteiktą teisę į ilgalaikę nuomą. Laikantis įgyvendinimo nutarimo A priedo b punkto ši suma apskaičiuota taikant atitinkamą 19 % tarifą nuo kapitalizuotos atlygio už sutartą teisės į ilgalaikę nuomą suteikimą vertės (kurią 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 ją atskaitė savo 2004 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje.

20. Suteikęs 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 suėjo pirmo metinio ilgalaikės nuomos mokesčio už teisę į ilgalaikę nuomą sumokėjimo terminas, ir jį *Oudeland* sumokėjo.

21. Perėmusi 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 atveju⁸. 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 atskaitą. *Oudeland* nustatė apmokestinamąją vertę, į kurią įtraukė 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 visų ilgalaikės nuomos mokesčių vertę, t. y. 3 844 500 EUR, apskaičiuotą pagal įgyvendinimo 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 *Gerechthof 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 į vidaus tiekimo apmokestinamąją vertę įeina žemės, kurią ilgalaikės nuomos pagrindu turi *Oudeland*, savikaina ir kad šiuo klausimu reikia vadovautis verte, kurią bendrovei *Oudeland* žemė 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.

7 — Žr. 14 punkte nurodyto PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalį (nurodytas šios išvados 14 punkte). Ši nuostata pagrįsta Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktu.

8 — Tokia galimybė numatyta pagal PVM įstatymo 11 straipsnio 5 dalį, kurioje vadovaujamosi Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktu.

26. Šiame teisme nagrinėjamas ginčas susijęs su klausimu, kaip reikėtų nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamo vidaus tiekimo PVM apmokestinamąją vertę. Konkrečiai ginčijamasi dėl klausimo, ar į ją reikėtų įtraukti tik metinius ilgalaikės nuomos mokesčius, susijusius su teisės į ilgalaikę nuomą suteikimu, sumokėtus vidaus tiekimo dieną, ar vis dėlto visą tokios teisės suteikimo vertę, lygią minėtų ilgalaikės nuomos mokesčių kapitalizuotai vertei.

27. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, viena vertus, pažymi, kad, kaip nustatyta Sprendime *Gemeente Vlaardingen*⁹, tokiu atveju, kaip nagrinėjamas šioje byloje, PVM apmokestinamąją vertę sudaro bendra žemės sklypo, jame esančio pastato ir gamybos vertė su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo dar nėra sumokėjęs su šiomis vertėmis ir šiomis sąnaudomis susijusio PVM. Vis dėlto jam kyla klausimas, ar šį sprendimą reikia aiškinti taip, kad į apmokestinamąją vertę nereikėtų įtraukti tų savikainos dalių, už kurias PVM buvo sumokėtas, net jeigu pagal nacionalinės teisės nuostatas apmokestinamasis asmuo vėliau atskaitė visą dėl šių dalių sumokėtą PVM.

28. Kita vertus, jeigu šios savikainos dalys turėtų būti įtrauktos į apmokestinamąją vertę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kaip nustatyti teisės į ilgalaikę nuomą vertės apmokestinamąją vertę. Visų pirma jis nori sužinoti, kaip laipsniškai mokėtini ilgalaikės nuomos mokesčiai įtraukiami į vidaus tiekimo apmokestinamąją vertę.

29. Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad tiekimo atveju, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, žemės sklypų ar kitų medžiagų savikaina, už kurią jų įsigijimo atveju (šiuo atveju suteikus daiktinę teisę buvo suteikta teisė naudoti nekilnojamąjį turtą) apmokestinamasis asmuo sumokėjo PVM, neįeina į apmokestinamąją vertę? Ar yra kitaip, jei apmokestinamasis asmuo atskaitė šį pirkimo PVM pagal nacionalinės teisės nuostatas, neatsižvelgiant į tai, ar šiuo klausimu jos yra suderinamos su Šeštąja direktyva?
2. Ar nagrinėjimu atveju, kuomet žemės sklypas su jame statomu pastatu buvo įsigytas kartu suteikiant daiktinę teisę, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktą, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad ilgalaikės nuomos mokesčio vertė, t. y. sumų, kasmet mokėtinų per laikotarpį ar per likusį daiktinės teisės galiojimo laikotarpį, vertė įeina į tiekimo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę?“

III – Procesas Teisingumo Teisme

30. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 18 d. 2015 m. liepos 16 d. vykusiame teismo posėdyje pastabas pateikė ir nuomones išsakė *Oudeland*, Nyderlandų vyriausybė ir Europos Komisija.

9 — C-299/11, EU:C:2012:698.

IV – Teisinė analizė

A – Preliminarios pastabos

31. Prieš atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktus klausimus pirmiausia reikia aptarti vidaus tiekimams taikomą PVM tvarką, šios tvarkos prasmę ir tikslą, kaip jie apibrėžti Teisingumo Teismo praktikoje.

32. Iš Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto, dabar – Direktyvos 2006/112 18 straipsnio a dalies, matyti, kad valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygį, 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 apmokestinamąją 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 neginčijama, kad į šią savikainą įtraukta teisės į ilgalaikę nuomą 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 negalėjo būti taikoma. Taikant šią sistemą tiek, kiek prekės naudojamos pardavimo mokesčiu 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 taikytas¹⁰.

35. Konkrečiau kalbant, minėta nuostata valstybėms narėms leidžia teisės aktais mokestinius klausimus sureguliuoti taip, kad įmonių, 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 įmonių, prekes įsigijusių iš trečiųjų šalių, nagrinėjama nuostata suteikia valstybėms narėms galimybę neapmokestinamų įmonės veiklos rūšių tikslams skirtų prekių, gautų iš pačios įmonės, panaudojimą laikyti atlygintinu prekių tiekimu ir minėtam panaudojimui taikyti PVM¹¹.

36. Iš šių svarstymų matyti, kad nuostata, leidžiančia valstybėms narėms PVM apmokestinti vidaus tiekimus, siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui, užtikrinant, kad apmokestinamieji asmenys būtų vertinami vienodai, laikantis mokesčių neutralumo principo, kuris neatsiejamas nuo PVM sistemos¹². Šia nuostata pirmiausia siekiama užkirsti kelią bet kokiai apmokestinamųjų asmenų, kurie prekių įsigijo iš kito apmokestinamojo asmens, ir apmokestinamųjų asmenų, kurie jų gavo iš savo

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).

įmonės, nelygybei PVM srityje. Ja siekiama apmokestinamiesiems asmenims, kurie neapmokestinamos veiklos tikslais panaudoja vykdant savo verslą gautas prekes, taikyti tokią pačią mokestinę našta kaip ir jos konkurentams, kurie vykdo tą pačią neapmokestinamą veiklą, panaudodami prekes, kurių įsigijo iš trečiųjų asmenų¹³.

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

B – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

38. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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, į kuriuos apmokestinamasis asmuo įgijo daiktinę teisę, suteikiančią jam teisę naudoti nekilnojamąjį turtą, ir minėto nekilnojamojo turto, kurį jo nurodymu baigė statyti trečiasis asmuo, panaudojimas PVM neapmokestinamos veiklos tikslais gali būti apmokestinamas PVM, kai apmokestinamąją vertę sudaro įgytos daiktinės teisės vertė ir pastato statybos užbaigimo sąnaudos, kai apmokestinamasis asmuo jau yra sumokėjęs PVM, susijusį su šia verte ir šiomis sąnaudomis, tačiau jį visą taip pat yra atskaitęs.

39. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šiuo *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) prejudiciniu klausimu iš esmės siekiama išaiškinti dėl Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*¹⁴ taikymo srities. Šis sprendimas buvo susijęs su atveju, panašiu į nagrinėjamą šioje byloje, kai savivaldybė buvo patikėjusi tretiesiems asmenims įrengti sportui skirtą žemės sklypą, kurio savininkė ji buvo ir kurį vėliau išnuomojo, tai buvo PVM neapmokestinama veikla. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad dvi minėtos Šeštosios direktyvos nuostatos nedraudė, kad apmokestinamojo asmens, kaip savininko, turimų žemės sklypų, kurie buvo įrengti trečiųjų asmenų, panaudojimas PVM neapmokestinamos ekonominės veiklos tikslais gali būti apmokestintas PVM, apmokestinamąja verte laikant žemės vertę, kurioje yra šie sklypai, ir jų įrengimo sąnaudas, jei minėtas apmokestinamasis asmuo dar nemokėjo PVM, susijusio su šia verte ir šiomis sąnaudomis¹⁵.

40. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktu klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti šiame sprendime Teisingumo Teismo vartojamo teiginio „dar nesumokėjo PVM, susijusio su šia verte ir šiomis sąnaudomis“ taikymo sritį, t. y. visų pirma, ar iš PVM apmokestinamosios vertės reikėtų išskaičiuoti sąnaudų dalis, nagrinėjamu atveju – teisės į ilgalaikę nuomą suteikimo vertę ir pastato statybos užbaigimo sąnaudas, už kurias apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM, tačiau jį visą taip pat atskaitė.

41. *Oudeland* ir Nyderlandų vyriausybė mano, kad jeigu už vidaus tiekimo sąnaudų dalis sumokėtas PVM buvo atskaitytas, faktinio dvigubo apmokestinimo arba pakartotinio apmokestinimo nėra, taigi į šias dalis galima atsižvelgti vertinant minėto tiekimo apmokestinamąją vertę, tačiau Komisija mano, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas nagrinėjamos bylos aplinkybėms net nėra taikytini, nes *Oudeland* jau yra sumokėjusi PVM, susijusį su šiuo tiekimu ir pastato statybos užbaigimo darbais. Komisija mano, jog tam, kad *Oudeland* situacija, susijusi su PVM, būtų pakoreguota, būtų reikėję pasinaudoti Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje numatyta atskaitos tikslinimo sistema.

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 rezoliucinė dalis.

42. Pirmiausia reikia išnagrinėti nuostatų, susijusių su vidaus tiekimų apmokestinimu, taikytinumo, kuri Komisija ginčija, klausimą šioje byloje nagrinėjamu atveju. Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir susijusią teismo praktiką, siekiant taikyti šias nuostatas turi būti tenkinamos trys kumuliacinės sąlygos¹⁶. Pirma, apmokestinamasis asmuo turtą turi būti įgijęs vykdydamas veiklą, įskaitant atvejį, kai jis suteikia medžiagas arba žemę nekilnojamojo turto statybai, vykdomai trečiojo asmens. Antra, šį turtą apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo verslo tikslais. Trečia, tuo atveju, jei toks turtas būtų įsigytas iš kito apmokestinamojo asmens, nebūtų galima atskaityti visos PVM sumos. Jei įvykdytos šios trys sąlygos, naudojimas verslo tikslais turi būti vertinamas kaip apmokestinamasis prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas¹⁷.

43. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi konkrečiai nustatyti, ar nagrinėjamu atveju šios sąlygos yra įvykdytos. Vis dėlto atrodo, kad jokia byloje pateikta informacija nepaneigia šios išvados, ir tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek šalys pagrindinėje byloje sutinka, kad nagrinėjamu atveju nuostata yra taikoma. Pirma, pastatas buvo įgytas vykdamas įmonės veiklą, jo statybą *Oudeland* suteiktame žemės sklype ir jos suteiktomis medžiagomis užbaigė trečiasis asmuo¹⁸. 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 apmokestinamas PVM, kaip nurodyta toliau.

45. Pirma, turi būti galimybė pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį atskaityti visą pirkimo PVM, kuri apmokestinamasis asmuo sumokėjo už prekes, įsigytas siekiant jas panaudoti pardavimo tikslais¹⁹. 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 anksčiau²⁰.

47. Būtent čia ir kyla prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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, apmokestinamąją vertę?

48. Sprendime *Gemeente Vlaardingen* Teisingumo Teismas teigė, kad vidaus tiekimo prilyginimo tiekimui už atlygį 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 vertę²¹. 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 mokesčiai apskaičiuojamas atskaičius mokesčių, sumokėtų vykdamas ankstesnį sandorį. Be to, toks pakartotinis

16 — Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:267, 60–62 punktai), kurią Teisingumo Teismas aiškiai paminėjo savo Sprendimo *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188) 32 punkte.

17 — Ten pat, 61 punktas.

18 — Ši situacija atrodo panaši į minėtose 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.

apmokestinimas būtų nesuderinamas su prilyginimo galimybės tikslu, kuriuo neginčijama, kad siekiama leisti valstybėms narėms apmokestinti PVM prekių panaudojimą PVM neapmokestinamos veiklos tikslais, tačiau jokių būdu nesiekiami minėtoms valstybėms leisti šių prekių vertės dalies apmokestinti PVM kelis kartus²².

49. Kaip iš esmės ir tvirtina *Oudeland* ir Nyderlandų vyriausybė, iš šių 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 apmokestinamąją vertę, sumokėtas PVM buvo atskaitytas. Šios dalys neturi būti įtrauktos į vidaus tiekimo apmokestinamąją vertę tik tuo atveju, kai su jomis susijusių PVM turi sumokėti apmokestinamasis asmuo, nes jos nebuvo įtrauktos į atskaitą.

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 apmokestinamąją vertę, neturi būti „surinktas“ anksčiau²³. 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 jo atskaityti“²⁵. Galima daryti išvadą, kad vertės, už kurias apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM, tačiau jį atskaitė, tikrai gali būti įtrauktos į minėtą apmokestinamąją 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 įtraukti į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, nes PVM už šiuos elementus buvo atskaitytas.

52. Taip pat reikia pažymėti, kad atsižvelgiant į tai, jog tik dalis nekilnojamojo turto (pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju tai sudaro 87,5 % pastato ploto) naudojama veiktai, 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 tiekimą²⁶.

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 reikėję 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 atlygį 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 *ekonominių poveikį*, t. y. priversti apmokestinamąjį asmenį sumokėti atskaitytą sumą, kurios jis neturėjo

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).

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 metų²⁸.

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 sumų, kurios už nekilnojamąjį turtą, vėliau nuomojamą netaikant PVM, buvo iš pradžių atskaitytos²⁹.

56. Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į 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 nekilnojamo turto, pastatyto sklype, į kurį apmokestinamasis asmuo įgijo daiktinę teisę, suteikiančią jam teisę naudoti nekilnojamąjį turtą, ir minėto nekilnojamojo turto, kurį jo nurodymu baigė statyti trečiasis asmuo, panaudojimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai gali būti apmokestinamas PVM, kai apmokestinamąją vertę sudaro įgytos daiktinės teisės vertė ir pastato statybos užbaigimo sąnaudos, kai apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM, susijusį su šia verte ir šiomis sąnaudomis, tačiau jį visą taip pat yra atskaitęs.

C – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

57. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės Teisingumo Teismo teiraujasi, ar tuo atveju, kaip nagrinėjamas 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 įtraukta į tiekimo, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, turi atitikti visą metinių ilgalaikės nuomos mokesčių vertę – t. y. bendrą sumų, kasmet mokėtinų per daiktinės teisės galiojimo laikotarpį, vertę; ar vertę tų sumų, kurias sudaro likę mokėtini ilgalaikės nuomos mokesčiai už likusią teisę į ilgalaikę nuomą galiojimo laikotarpį, ar vis dėlto jau sumokėtų ilgalaikės nuomos mokesčių vertę.

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 valstybė narė, 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, kurį reikia sumokėti iš karto už visą ar likusią laikotarpį, to pasekmė galėtų būti ta,

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

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

kad tiekimo momentu, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies h punktą, į savikainą turėtų būti įtraukta dar mokėtinų ilgalaikės nuomos mokesčio sumų vertė. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat kelia klausimą dėl tokių nacionalinės teisės aktų atitikties Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 daliai.

60. *Oudeland* mano, kad į būsimus 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 šią teisę nustatant.

61. Visų pirma primintina, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte įtvirtinta taisyklė, pagal kurią šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatytų sandorių apmokestinamąją vertę 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 apmokestinamų sandorių apmokestinamąją vertę įeina atlygis už šiuose sandoriuose numatytų prekių tiekimą ir paslaugų teikimą³⁰.

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, apmokestinamąją vertę sudaro sandorio metu nustatyta „savikaina“ tik tada, kai nėra prekių ar panašių prekių įsigijimo kainos³¹. 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 taikomas³².

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

64. Teismo praktikoje pateikiami keli nurodymai dėl šio kriterijaus taikymo. Siekiant nustatyti savikainą, reikia išsamiai įvertinti, kokie vertės elementai lėmė tokią kainą³³. Be to, siekiant pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą nustatyti apmokestinamąją vertę reikia vadovautis bendra kiekvieno iš elementų, į kuriuos turi būti atsižvelgta, verte³⁴. Taip pat iš paties nuostatos teksto matyti, kad savikaina turi būti nustatyta apmokestinamo tiekimo metu, t. y. tada, kai turtas naudojamas neapmokestinamai veiklai vykdyti³⁵.

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 numatytais sandoriais ekonominėje veikloje, neapmokestinamoje PVM, visų pirma panaudojamos vykdančios apmokestinamojo asmens verslą įgytos prekės. Visais prilyginimo tiekimui už atlygį 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 įtvirtinta 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).

65. Be to, kaip pagrįstai teigia Nyderlandų vyriausybė, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, kai juo vadovaujamosi siekiant nustatyti naudojimo, kaip jis suprantamas pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją 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 punktu³⁶, teisės į ilgalaikę nuomą suteikimas vertinamas kaip turto tiekimas.

67. Iš visų šių argumentų matyti, kad, siekiant užtikrinti vienodą apmokestinamųjų asmenų vertinimą, bendros savikainos, į kurią 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, vykdantis tokią pačią neapmokestinamą veiklą naudojant turtą (šiuo atveju žemės sklypą ir užbaigtą statyti pastatą), dėl kurio būtų įgijęs teisę 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) nuomą suteikimo savikainos, nustatytos tuo metu, kai pastatas naudojamas neapmokestinamai veiklai. Manau, kad pastaroji vertė atitinka mokėtinų metinių ilgalaikės nuomos mokesčių, kurie dar nesumokėti turto naudojimo momentu, vertę (kapitalizuotą). Iš tikrųjų šią vertę sudaro sąnaudos, kurių atitinkamas konkurentas turėtų, jei norėtų vykdyti tą pačią 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 atlygį 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 teisės gavėjas atliko nuomos laikotarpiu, savininku³⁷. Šalys gali susitarti dėl atlygio mokėjimo tvarkos ir sumokama turi būti vienu kartu arba mokėjimus išdėstant per laiką (kaip nagrinėjamu atveju – kasmetinių ilgalaikės nuomos mokesčių forma).

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 bėgant laikui ši vertė mažėja.

71. Todėl jeigu, pavyzdžiui, praėjus 10 metų nuo teisės į ilgalaikę nuomą, suteiktos 20 metų, suteikimo pastatytą pastatą *Oudeland* naudotų 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,

36 — T. y. PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalį (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 užufruktą, 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 mokesčių 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 atlygį, o nuoma taip nevertinama.

kuris pradeda naudoti turtą, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą (nagrinėjame pavyzdyje – *Oudeland*), mokėtų PVM už visą teisės į ilgalaikę nuomą sutartu laikotarpiu mokėtinų ilgalaikės nuomos mokesčių sumą. Iš tiesų ši vertė neatitiktų teisės į ilgalaikę nuomą savikainos, nustatytos naudojimo metu.

72. Pirmiausia, priešingai, nei tvirtina Nyderlandų vyriausybė, remdamasis šiais argumentais nemanau, kad kapitalizuota ilgalaikės nuomos mokesčių, mokėtinų per visą teisės į ilgalaikę nuomą galiojimo laikotarpį, vertė galėtų atitikti bendrą teisės į ilgalaikę nuomą savikainos, nustatytos turto naudojimo metu, vertę³⁸. Taip būtų tik tada, jeigu turtas naudojamas teisės į ilgalaikę nuomą atsiradimo momentu.

73. Kita vertus, vadovaujantis tais pačiais argumentais atrodo, kad, priešingai, nei tvirtina *Oudeland*, reikia atmesti teiginį, kad teisės į ilgalaikę nuomą savikaina galėtų atitikti tik jau sumokėtų ilgalaikės nuomos mokesčių vertę. Iš tikrųjų ši vertė neatitinka teisės į ilgalaikę nuomą vertės, nustatytos turto naudojimo metu. Šiuo požiūriu, priešingai, nei tvirtina *Oudeland*, aplinkybė, kad visa savikaina dar nebuvo padengta, neturi reikšmės siekiant nustatyti šią kainą, kuri turėtų būti suprantama kaip sąnaudos, kurių turėtų atitinkamas šios išvados 67 punkte minėtas konkurentas.

74. Galiausiai, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo abejones dėl Nyderlandų teisės aktų, kuriuose numatyta, kad daiktinės teisės suteikimas arba perdavimas apmokestinamas PVM, mokėtinu iš karto už visą sumą, sutartą dėl viso laikotarpio, atitikties Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 daliai, pažymiu, kad pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tvirtina, kad jo nagrinėjama byla nėra tiesiogiai susijusi su šiame klausime minimu atveju. Todėl nemanau, kad Teisingumo Teismui būtinai reikėtų aiškinti šį klausimą nagrinėjant šią bylą. Šiuo klausimu tik pažymėsiu, kad bet kuriuo atveju nuostatoje, kurią prašoma išaiškinti pateikus antrąjį prejudicinį klausimą, t. y. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, numatytas kriterijus – savikaina; taigi vertė, kurią reikėtų įtraukti į šioje nuostatoje numatytą apmokestinamąją vertę, yra bendra savikainos dalies vertė, neatsižvelgiant į sutartas mokėjimo sąlygas.

75. Todėl manau, kad į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje 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 įtraukta į tiekimo, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, turi atitikti visą metinių ilgalaikės nuomos mokesčių, kurie liko mokėti, vertę turto naudojimo metu.

V – Išvada

76. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 5 straipsnio 7 dalies a punktas ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad nekilnojamojo turto, pastatyto sklype, į kurį apmokestinamasis asmuo įgijo daiktinę teisę, suteikiančią jam teisę naudoti nekilnojamąjį turtą, ir minėto nekilnojamojo turto, kurį jo nurodymu baigė statyti trečiasis asmuo, panaudojimas pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamos ekonominės veiklos tikslais gali būti apmokestinamas pridėtinės vertės

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 į turto ilgalaikę nuomą įgijimo vertė tikrai yra mažesnė nei to paties turto nuosavybės įgijimo vertė. Taigi tai nėra dvi panašios vertės.

mokesčiu, kai apmokestinamąją vertę sudaro įgytos daiktinės teisės vertė ir pastato statybos užbaigimo sąnaudos, kai apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo pridėtinės vertės mokestį, susijusį su šia verte ir šiomis sąnaudomis, tačiau jį visą taip pat yra atskaitęs.

2. Tuo atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo žemės sklypą su jame statomu pastatu įsigijo kaip daiktinę teisę, Direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios daiktinės teisės vertė, kuri turi būti įtraukta į tiekimo, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 7 straipsnio 5 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, turi atitikti visą metinių ilgalaikės nuomos mokesčių, kurie liko mokėti, vertę turto naudojimo metu.