



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. balandžio 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — PVM —
Apmokestinamieji sandoriai — Prekių, įgytų „vykdant verslą“, panaudojimas verslo tikslais —
Prilyginimas tiekimui už atlygį — Apmokestinamoji vertė“

Byloje C-128/14

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

Staatssecretaris van Financiën

prieš

Het Oudeland Beheer BV

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Het Oudeland Beheer BV*, atstovaujamos *belastingadviseur* A. J. de Ruiter,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos K. Bulterman, C. S. Schillemans ir M. Noort,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,

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

priima šį

* Proceso kalba: nyderlandų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 102, 1995, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, 1995, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva), 5 straipsnio 3 dalies b punkto ir 7 dalies a punkto, taip pat 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius, Nyderlandai) ir *Het Oudeland Beheer BV* (toliau – *Oudeland*) ginčą dėl šios bendrovės atlikto tiekimo apmokestinamosios vertės nustatymo, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Nors nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų aplinkybių susiklostymo datą, šiai bylai turi būti taikoma Šeštoji direktyva.

- 4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. <...>“

- 5 Šios direktyvos 5 straipsnyje „Prekių tiekimas“ nustatyta:

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

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

<...>

- b) teisės *in rem*, pagal kurias jų turėtojai suteikiama teisė naudotis nekilnojamuoju turtu;

<...>

5. Valstybės narės gali laikyti, kad tam tikrų statybos darbų perdavimas yra tiekimas, kaip nustatyta 1 dalyje.

<...>

7. Valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygį:

- a) prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa pridėtinės vertės mokesčio už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;

<...>

6 Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje numatyta:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

- a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;
- b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimu metu;

<...>

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

„B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui: <...>

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

C. Pasirinkimo galimybės Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

- a) nekilnojamojo turto lizingą ar nuomą. <...> Valstybės narės gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį.“

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

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

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

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

<...>

- c) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

<...>“

Nyderlandų teisė

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

„1. Prekių tiekimu laikoma:

<...>

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

<...>

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

<...>

2. Prekių tiekimu taip pat laikomas teisių į nekilnojamąjį turtą suteikimas su sąlyga, kad visas atlygis, įskaitant apyvartos mokestį, 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 apyvartos mokestį.“

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

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

<...>

5. Bendrajame administraciniame nutarime gali būti nustatyta:

<...>

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

<...>“

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

„1. Tuomet, kai ilgalaikės nuomos teisė, užstatymo teisė arba servitutas suteikiamas, perduodamas ir nutraukiamas, taip pat, kai jų atsisakoma, ilgalaikės nuomos mokesčio, įmokos arba nuomos mokesčio vertė sudaro atlygio dalį, tačiau ši vertė negali būti didesnė nei turto, su kuriuo susijusi ši teisė, ekonominė vertė. Ekonominė vertė yra ne mažesnė kaip nekilnojamojo turto, į kurį suteikta tokia teisė, kokią suteikė nepriklausomas trečiasis asmuo dokumento sudarymo dieną, savikaina, įskaitant apyvartos mokestį.

<...>

5. Ilgalaikės nuomos mokesčio, įmokos arba nuomos mokesčio vertė nustatoma pagal šio nutarimo A priedą.

<...>

- 12 Įgyvendinimo nutarimo A priede sakoma:

<...>

„b) ilgalaikės nuomos mokesčio, įmokos, nuomos mokesčio arba kompensacijos, kuriuos reikia mokėti praėjus tam tikram laikui, vertė nustatoma kaip metinė suma, padauginta iš metų, per kuriuos turės būti atliekami mokėjimai, skaičiaus <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 2004 m. kovo 8 d. *Oudeland* sudarė žemės sklypo ir šiame sklype esančio statomo biurų pastato (toliau – aptariamas biurų pastatas) ilgalaikės nuomos sutartį, mokant kasmet avansu mokėtiną sumą (toliau – ilgalaikės nuomos mokestis). Šios nuomos sutarties galiojimo laikas buvo nustatytas 20 metų; ilgalaikės nuomos metinis mokestis sudarė 330 000 EUR.
- 14 Pagal *Wet OB* 3 straipsnio 2 dalį, kuri grindžiama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalimi, teisės į ilgalaikę nuomą suteikimas buvo prilygintas nekilnojamojo turto tiekimui apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) tikslais ir dėl to jam buvo pritaikytas šis mokestis. Pagal šio įstatymo 8 straipsnio 5 dalies b punktą, siejamą su Įgyvendinimo nutarimo 5 straipsnio 5 dalimi, tokio tiekimo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje dalyje, apmokestinamoji vertė yra ilgalaikės nuomos vertė, apskaičiuota pagal Įgyvendinimo nutarimo A priedo b punktą, t. y. visų ilgalaikės nuomos mokesčių sumų kapitalizuota vertė. Nagrinėjamu atveju ji buvo nustatyta lygi 3 844 550 EUR.
- 15 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės į ilgalaikę nuomą suteikimas buvo apmokestintas PVM. Ši bendrovė sumokėjo 730 455 EUR mokestį verslininkui, su kuriuo sudarė aptariamą ilgalaikės nuomos sutartį, ir atskaitė šią sumą PVM deklaracijoje už 2004 m. kovo mėn.

- 16 Suteikus ilgalaikės nuomos teisę, *Oudeland* nurodė baigti statyti aptariamą biurų pastatą, kuris vėliau jai buvo perduotas kaip tinkantis naudoti pastatas. Užbaigti pastato statybą kainavo 1 571 749 EUR. Nuo šios sumos *Oudeland* sumokėjo 298 632 EUR PVM ir iškart visą šią sumą atskaitė. Baigiant pastato statybos darbus suėjo pirmo metinio ilgalaikės nuomos mokesčio mokėjimo terminas, ir jį *Oudeland* sumokėjo.
- 17 *Oudeland* aptariamą biurų pastatą išnuomojo nuo 2004 m. birželio 1 d. Pagal Nyderlandų teisės nuostatą, kuri grindžiama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio a punktu, *Oudeland*, sutarusi su nuomininkais, nusprendė nesinaudoti atleidimu nuo PVM, kuris numatytas nekilnojamojo turto nuomos atveju. Likusios pastato dalies nuoma buvo atleista nuo PVM.
- 18 *Oudeland* laikėsi nuomonės, kad aptاريو biurų pastato nuoma turėjo būti laikoma prekės, pagamintos vykdant savo verslą, tiekimu savo verslo tikslais, kaip jis suprantamas pagal *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktą, grindžiamą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu. Taigi ji sumokėjo PVM už šio pastato dalies nuomą, kuri atleista nuo PVM ir dėl kurios ji neturėjo teisės į atskaitą. Deklaracijoje *Oudeland* nustatė pagrindinėje byloje nagrinėjamo tiekimo apmokestinamąją vertę, į kurią įtraukė visas statybos užbaigimo sąnaudas be PVM ir tiekimo momentu mokėtiną ilgalaikės nuomos metinį mokestį.
- 19 Mokesčių administratorius manė, kad aptاريو biurų pastato nuomos apmokestinamoji vertė turėjo būti apskaičiuojama pagal statybos užbaigimo sąnaudas ir kapitalizuotą visų ilgalaikės nuomos mokesčių vertę. Taigi jis nusiuntė *Oudeland* pranešimą dėl mokesčio perskaičiavimo už laikotarpį nuo 2004 m. birželio 1 d. iki 30 d., kiek tai susiję su suma, kurią sudaro skirtumas tarp *Oudeland* apskaičiuotos apmokestinamosios vertės ir mokesčių administratoriaus apskaičiuotos apmokestinamosios vertės. Neatsižvelgiant į *Oudeland* pateiktą skundą, šis pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą buvo paliktas galioti.
- 20 Kadangi *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hagos pirmosios instancijos teismas, Nyderlandai) pripažino *Oudeland* ieškinį dėl sprendimo atmesti jos skundą nepagrįstu, *Oudeland* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas, Nyderlandai).
- 21 Šis apeliacinis teismas nusprendė, kad pagal *Wet OB* 8 straipsnio 3 dalį į tiekimo apmokestinamąją vertę, kaip ji suprantama pagal šio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies h punktą, įeina žemės, kurią ilgalaikės nuomos sutarties pagrindu turi *Oudeland*, savikaina ir kad šiuo klausimu reikia vadovautis verte, kurią bendrovei *Oudeland* žemė turėjo *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punkte numatyto tiekimo momentu. Be to, anot to teismo, ši vertė negali būti prilyginama minėtos žemės vertei, kokia ji tuo momentu buvo savininkui, o turi būti apsiribota ilgalaikės nuomos mokesčio, sumokėto iki pastato statybos darbų užbaigimo, verte.
- 22 Todėl *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hagos apeliacinis teismas) panaikino *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hagos pirmosios instancijos teismas) sprendimą, mokesčių administratoriaus sprendimą atmesti *Oudeland* skundą ir šiai bendrovei skirtą pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą.
- 23 Valstybės finansų sekretorius pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas, Nyderlandai) dėl šio apeliacine tvarka priimto sprendimo.
- 24 Pagrindinėje byloje nagrinėjamas šalių ginčas susijęs su klausimu, kaip reikėtų nustatyti tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę. Taigi *Oudeland* mano, kad į apmokestinamąją vertę reikia įtraukti tik sumas, sumokėtas iki tiekimo dienos, t. y. iki šios dienos sumokėtus metinius ilgalaikės nuomos mokesčius ir išlaidas aptاريو biurų pastato statybai užbaigti, o valstybės finansų sekretorius ilgalaikės nuomos vertei nustatyti remiasi visų ilgalaikės nuomos mokesčių kapitalizuota verte.

- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar remiantis 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimu *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698) reikia iš apmokestinamosios vertės atimti savikainos dalis, už kurias buvo sumokėtas PVM, t. y. metinių ilgalaikės nuomos mokesčių vertę ir išlaidas aptariamo biurų pastato statybai užbaigti, ir ar tai irgi taikytina, kai pagal nacionalinės teisės nuostatas apmokestinamasis asmuo iš karto atskaitė visą sumokėtą PVM.
- 26 Jeigu šio sprendimo pirmesniame punkte minėtos savikainos dalys turi būti įtrauktos į apmokestinamąją vertę, numatytą *Wet OB* 8 straipsnio 3 dalyje, siejamoje su Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi kaip turi būti nustatoma ši vertė, kiek ji susijusi su teise į ilgalaikę nuomą, be kita ko, kaip įtraukiamą vėliau už šią teisę mokėtinų ilgalaikės nuomos mokesčių vertę į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę.
- 27 Tokiomis 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 juos įsigydamas (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 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad daiktinės teisės, kuria suteikta teisė naudoti nekilnojamąjį turtą, vertė ir išlaidos atitinkamam žemės sklype esančio biurų pastato statybai užbaigti gali būti įtrauktos į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, kai apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM nuo šios vertės ir šių išlaidų, bet taip pat iš karto atskaitė visą šį mokesťį.
- 29 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte numatyta, 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 įgijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.
- 30 Minėta nuostata valstybėms narėms leidžia teisės aktais mokesťinius klausimus sureguliuoti taip, kad įmonių, kurios vykdydamos nuo PVM atleistą 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 (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 26 punktas).

- 31 Pirmiausia reikia priminti, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 42 punkte, kad, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir susijusią teismo praktiką, siekiant taikyti šias nuostatas turi būti tenkinamos trys kumuliacinės sąlygos.
- 32 Pirma, atitinkamos prekės turi būti „prekės <...> pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos <...> vykdant apmokestinamojo asmens verslą“. Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad galėtų būti taikoma galimybė prilyginti tiekimui už atlygį taip, kad faktiškai būtų pašalinta bet kokia apmokestinamųjų asmenų, kurie įsigijo prekių iš kito apmokestinamojo asmens ir tai padarė vykdydami savo verslą, nelygybė PVM srityje, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas turi apimti ne tik prekes, kurios visiškai pagamintos, pastatytos, išgautos ar apdorotos pačios atitinkamos įmonės, bet ir prekes, pagamintas, pastatytas, išgautas ar apdorotas trečiojo asmens naudojantis minėtos įmonės pateiktomis medžiagomis, šį prilyginimą taip pat taikant visoms trečiojo asmens užbaigtoms arba pagerintoms prekėms (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 27 ir 28 punktus ir 2014 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, 28 punktą).
- 33 Antra, šį turtą apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo verslo tikslais.
- 34 Trečia, tuo atveju, jei toks turtas būtų įsigytas iš kito apmokestinamojo asmens, pirmasis apmokestinamasis asmuo negalėtų atskaityti visos PVM sumos.
- 35 Tai nurodžius pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju po to, kai *Oudeland*, pirma, įsigijo (sudarydama ilgalaikės nuomos sutartį) teisę į aptariamą žemės sklypą ir šioje žemėje esantį statomą biurų pastatą, sumokėjo PVM už šį įsigijimą ir atskaitė šį mokestį 2004 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje ir, antra, užbaigė šio pastato statybą, sumokėjo PVM nuo išlaidų statybai užbaigti ir atskaitė šį mokestį, ji išnuomojo minėtą biurų pastatą tik iš dalies atsisakydama taikyti atleidimą nuo PVM, numatytą nekilnojamojo turto nuomai.
- 36 Kadangi taip užbaigtą pastatą *Oudeland* išnuomojo ir ši nuoma buvo laikoma panaudojimu verslo tikslais, kai šis turtas įsigytas vykdant šį verslą, ir kadangi šis pastatas buvo iš dalies panaudotas kitiems tikslams nei apmokestinamieji sandoriai, šis išnuomojimas buvo prilygintas tiekimui, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, ir apmokestintas PVM.
- 37 Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą sandorių, numatytų, be kita ko, minėtos direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte, apmokestinamąją vertę sudaro „prekių <...> atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu“.
- 38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, jog iš minėto 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto vienareikšmiškai išplaukia, kad „savikaina“ sudaro apmokestinamąją vertę tik nesant prekių arba panašių prekių įsigijimo kainos (2015 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, 37 punktas).
- 39 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad neginčijama, jog nagrinėjamu atveju nėra panašaus turto, kaip aptariamasis biurų pastatas, įsigijimo kainos. Todėl reikia remtis savikaina.

- 40 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar reikia neįtraukti savikainos dalių, už kurias buvo sumokėtas PVM, t. y. ilgalaikės nuomos vertės ir aptariamo biurų pastato užbaigimo išlaidų, į apmokestinamąją vertę, nors pagal taikytinas nacionalinės teisės nuostatas apmokestinamasis asmuo iš karto atskaitė visą taip sumokėtą PVM už teisę į ilgalaikę nuomą ir šio pastato statybos užbaigimą.
- 41 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad prilyginimo tiekimui už atlygį galimybė negali būti taikoma siekiant gauti PVM už prekes, kai anksčiau apmokestinant šis apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 32 punktą).
- 42 Iš tiesų toks pakartotinis apmokestinimas būtų nesuderinamas 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 (žr., be kita ko, 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Beaulande*, C-208/91, EU:C:1992:524, 14 punktą; 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *UCAL*, C-347/95, EU:C:1997:411, 34 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, EU:C:2004:252, 33 punktą), ir su prilyginimo galimybės tikslu, kuriuo neginčijamai siekiama leisti valstybėms narėms apmokestinti PVM prekių panaudojimą nuo PVM atleistai veiklai, tačiau jokių būdu nesiekama minėtoms valstybėms leisti šių prekių vertės dalies apmokestinti PVM kelis kartus (2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 32 punktą).
- 43 Kaip iš esmės savo išvados 49 punkte pažymėjo generalinis advokatas, jeigu už savikainos dalis sumokėtas PVM vėliau buvo atskaitytas, nėra jokio dvigubo tos pačios vertės apmokestinimo, kai apmokestinama dėl prilyginimo tiekimui už atlygį. Iš tiesų šios dalys neturi būti įtrauktos į apmokestinamąją vertę pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą tik tuo atveju, kai su jomis susijusį PVM turi sumokėti apmokestinamasis asmuo, nes jos nebuvo įtrauktos į atskaitą.
- 44 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, 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 jį atskaityti (žr. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, 42 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 45 Darytina išvada, kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinis advokatas, kad vertės, už kurias apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM, tačiau jį atskaitė, gali būti įtrauktos į minėtą apmokestinamąją vertę, numatytą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte.
- 46 Todėl atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškinamas taip, kad daiktinės teisės, kuri suteikia teisę naudoti nekilnojamąjį turtą, vertė ir išlaidos atitinkamam žemės sklype esančio biurų pastato statybai užbaigti gali būti įtrauktos į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, kai apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo PVM nuo šios vertės ir šių išlaidų, bet taip pat iš karto atskaitė visą šį mokestį.

Dėl antrojo klausimo

- 47 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai žemės sklypas su jame statomu pastatu buvo įsigytas suteikiant daiktinę teisę, kuri jos savininkui suteikia teisę naudoti šį nekilnojamąjį turtą, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios daiktinės teisės vertė, kurią reikia įtraukti į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos

5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, atitinka sumų, kasmet mokėtinų per ilgalaikės nuomos sutarties, kuria sukurama ši daiktinė teisė, galiojimo laikotarpį, vertę ar sumų, mokėtinų per likusį šios nuomos sutarties galiojimo laikotarpį, vertę.

- 48 Pirma, primintina, kaip pažymėta šio sprendimo 38 ir 39 punktuose, kad tik nesant prekių ar panašių prekių įsigijimo kainos apmokestinamąją vertę sudaro „savikaina“ ir kad nagrinėjamu atveju nėra panašaus turto į aptariamą biurų pastatą įsigijimo kainos.
- 49 Todėl tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamoji vertė pagrindinėje byloje nustatyta pagal savikainą.
- 50 Antra, iš paties Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto teksto matyti, kad savikaina ir prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina turi būti nustatoma tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, metu.
- 51 Trečia, primintina, kad pagal nacionalinę nuostatą, kuria įgyvendinama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta galimybė, nagrinėjamu atveju teisės į ilgalaikę nuomą suteikimas buvo prilygintas turto tiekimui. Dėl 20 metų galiojimo laikotarpio teisės į ilgalaikę nuomą suteikimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, pažymėtina, kad pagal taikytinas nacionalinės teisės nuostatas atlygis už tiekimą nustatomas remiantis metine fiksuota suma, padauginta iš metų, per kuriuos turi būti atliekami mokėjimai, skaičiaus, ir taip gauta suma koreguojama arba kapitalizuojama šios teisės suteikimo momentu pagal nacionalinės teisės aktų reikalavimus. Nagrinėjamu atveju dėl teisės į ilgalaikę nuomą suteikimo vienu kartu buvo sumokėtas PVM nuo taip nustatytų visų atlygių bendros sumos.
- 52 Pažymėtina, kad šio atlygio nustatymo tvarka nėra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateiktų klausimų objektas, nes minėto atlygio vertė neginčijama pagrindinėje byloje.
- 53 Kadangi iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad PVM nuo teisės į ilgalaikę nuomą vertės sumokėjimas nekliudo įtraukti šios vertės į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, jeigu visas šis mokestis buvo iš karto atskaitytas, ir neginčijama, jog minėta vertė sudaro vieną iš savikainos dalių, nustatyta, ar reikia įtraukti visą teisės į ilgalaikę nuomą vertę, kaip teigia Nyderlandų vyriausybė, ar tik jos dalį.
- 54 Šiuo klausimu pažymėtina, kad ilgalaikė nuoma ribojama laiko atžvilgiu ir kad, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 51 punkte, atlygio už teisės į ilgalaikę nuomą suteikimą vertė nustatoma pagal sutartą ilgalaikės nuomos sutarties galiojimo laiką.
- 55 Jeigu tiekimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, įvyksta ne tuo pačiu momentu, kai suteikiama teisė į ilgalaikę nuomą, bet vėliau, į apmokestinamąją vertę įtraukiama šios teisės vertė atitinka jos likutinę vertę tiekimo metu (pagal analogiją žr. 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C-322/99 ir C-323/99, EU:C:2001:280, 80 punktą ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 32 punktą).
- 56 Ši teisės į ilgalaikę nuomą likutinė vertė nustatoma pagal ilgalaikės nuomos sutarties likusį galiojimo laiką ir ji apima pagal ją likusių mokėti metinių sumų, pakoreguotų arba kapitalizuotų pagal tą patį metodą, kuris naudojamas teisės į ilgalaikę nuomą vertei nustatyti, vertę.
- 57 Šį aiškinimą pagrindžia Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte valstybėms narėms numatytos prilyginimo galimybės tikslas, primintas šio sprendimo 30 punkte.

- 58 Iš tiesų, jeigu tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, metu konkurentas turėtų *Oudeland* sudarytos ilgalaikės nuomos sutarties likusiam galiojimo laikui sudaryti ilgalaikės nuomos sutartį dėl to paties turto tam, kad aptariamą biurų pastatą naudotų tam pačiam verslui kaip ir *Oudeland*, teisės į ilgalaikę nuomą savikaina šiam konkurentui atitiktų šios teisės vertę sutarties sudarymo momentu, taigi ir šios nuomos likutinę vertę.
- 59 Manant, kaip tai daro Nyderlandų vyriausybė, kad reikia atsižvelgti į visą teisės į ilgalaikę nuomą vertę, atitinkančią atlygį jos suteikimo momentu, būtų neatsižvelgta į tai, kaip savo išvados 70 punkte pažymėjo generalinis advokatas, kad teisės į ilgalaikę nuomą vertė bėgant laikui mažėja, taip pat į taisyklę, jog savikaina turi būti nustatoma tiekimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, metu.
- 60 Savaimė suprantama, kad mokėtinų metinių mokesčių sumos – tai *Oudeland* sumokėtos sumos už teisę į ilgalaikę nuomą, tačiau šios sumos neatitinka šios teisės vertės tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, metu.
- 61 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai žemės sklypas su jame statomu pastatu buvo įsigytas suteikiant daiktinę teisę, kuri jos savininkui suteikė teisę naudoti šį nekilnojamąjį turtą, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios daiktinės teisės vertė, kurią reikia įtraukti į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, atitinka sumų (pakoreguotų arba kapitalizuotų pagal tą patį metodą, kuris naudojamas teisės į ilgalaikę nuomą suteikimo vertei nustatyti), kasmet kaip atlygis mokėtinų per ilgalaikės nuomos sutarties, kuria sukuriamą ši daiktinė teisė, likusį galiojimo laikotarpį, vertę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad daiktinės teisės, kuri suteikia teisę naudoti nekilnojamąjį turtą, vertė ir išlaidos atitinkamam žemės sklype esančio biurų pastato statybai užbaigti gali būti įtrauktos į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, kai apmokestinamasis asmuo jau sumokėjo pridėtinės vertės mokesť nuo šios vertės ir šių išlaidų, bet taip pat iš karto atskaitė visą šį mokesť.
2. Susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, kai žemės sklypas su jame statomu pastatu buvo įsigytas suteikiant daiktinę teisę, kuri jos savininkui suteikė teisę naudoti šį nekilnojamąjį turtą, iš dalies pakeistos Šeštosios direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios daiktinės teisės vertė, kurią reikia įtraukti į tiekimo, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, apmokestinamąją vertę, atitinka sumų (pakoreguotų arba kapitalizuotų pagal tą patį metodą, kuris naudojamas teisės į ilgalaikę nuomą suteikimo vertei nustatyti), kasmet kaip atlygis mokėtinų per ilgalaikės nuomos sutarties, kuria sukuriamą ši daiktinė teisė, likusį galiojimo laikotarpį, vertę.

Parašai.