



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
JÁN MAZÁK IŠVADA,
pateikta 2012 m. rugsėjo 11 d.¹

Byla C-299/11

**Staatssecretaris van Financiën
prieš
Gemeente Vlaardingen**

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM — Apmokestinamieji sandoriai — Apmokestinamojo asmens naudojimas savo verslui prekių, pagamintų „vykdant apmokestinamojo asmens verslą““

1. „Nėra tokio dalyko kaip geras mokestis“. Šie iškalbingi žodžiai visuotinai priskiriama serui Winstonui Churchill'ui. Šioje byloje kyla klausimas, ar, kalbant apie tai, kas vadinama „tariamu tiekimu“, pats Nyderlandų valdžios institucijų taikytas žemės apmokestinimas, vertinamas apmokestinamojo asmens požiūriu, buvo, jeigu ne „geras“, tai bent jau „teisėtas mokestis“ pagal Šeštąją PVM direktyvą².

2. Panašu, kad Nyderlanduose kyla daug neaiškumų, kaip aiškinti ir taikyti Nyderlandų taisykles, kuriomis įgyvendinamos nuostatos (šių nuostatų dalys) dėl tiekimo, kurį galima laikyti tiekimu už atlygį. Iš tiesų šio *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą baigtis galėtų reikšti, kad praeityje įmonės sumokėjo per daug PVM, nes nuosavos žemės vertė būdavo įskaičiuojama į tariamo tiekimo apmokestinamąją vertę³. Todėl *Hoge Raad* nusprendė prašyti padėti išaiškinti atitinkamą Šeštosios direktyvos nuostatą – 5 straipsnio 7 dalies a punktą. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas byloje tarp *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius) ir *Gemeente Vlaardingen* (Vlardingeno savivaldybė, toliau – savivaldybė).

3. Visų pirma kyla klausimas, ar pagal Šeštąją direktyvą mokesčių institucijoms leidžiama tam tikrus sandorius laikyti tiekimu už atlygį (suteiktu tiekimu), „prekių tiekimui“ prilyginant trečiojo asmens atliktas nekilnojamojo turto statybas, t. y. statybos darbus, atliktus apmokestinamajam asmeniui (savivaldybei) priklausančioje žemėje, ir apskaičiuojant PVM įtraukti žemės sklypo vertę, nors minėtas apmokestinamasis asmuo anksčiau šį žemės sklypą naudojo PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti (aikštelių nuomai sporto asociacijoms) ir už šią žemę negalėjo atskaityti PVM⁴.

1 — Originalo kalba: anglų.

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) su pakeitimais.

3 — Žr. *PricewaterhouseCoopers* „Should own land be included in the taxable amount?“, 2011 m. spalio 20 d.

4 — Dėl daugiau informacijos žr. faktines bylos aplinkybes ir visą šios išvados 11 ir paskesniuose punktuose nurodyto klausimo formuluotę.

I – Teisinis pagrindas

A – Europos Sąjungos teisė

4. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte nustatyta:

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

5. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte dėl apmokestinamosios vertės nustatyta:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

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

6. Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva pakeista Tarybos direktyva 2006/112/EB⁵. Direktyvos 2006/112 18 straipsnis iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalį.

B – Nacionalinė teisė

7. 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting*, toliau – *Wet OB*) 3 straipsnio 1 dalies h punktas iš pradžių, kai 1969 m. sausio 1 d. įsigaliojo *Wet OB*, buvo suformuluotas taip:

„1. „Prekių tiekimu laikoma:

<...>

- h) naudojimasis verslo tikslais savo įmonėje pagamintomis prekėmis, kai už šias prekes, jei jos būtų įsigytos iš verslininko, reiktų sumokėti mokestį, kurio negalima visiškai ar iš dalies atskaityti; savo įmonėje pagamintos prekės prilyginamos prekėms, kurios buvo pagamintos pagal užsakymą, suteikus medžiagas“.

8. Nuo to laiko *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktas buvo papildytas ir dabar suformuluotas taip⁶:

1. „Prekių tiekimu laikoma:

<...>

5 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Nuo 2007 m. sausio 1 d. Direktyva 2006/112 pakeista Europos Sąjungos PVM teisė, įskaitant Šeštąją direktyvą.

6 — Pakeitimai išskirti pasviruoju šriftu.

- h) panaudojimas savo įmonėje pagamintomis prekėmis verslo tikslais, kai už šias prekes, jei jos būtų įsigytos iš verslininko, reiktų sumokėti mokesį, kurio negalima visiškai ar iš dalies atskaityti; savo įmonėje pagamintos prekės prilyginamos prekėms, kurios buvo pagamintos pagal užsakymą suteikus medžiagas, *įskaitant žemės sklypus; šios dalies nuostatos netaikomos neužstatytai žemės sklypo daliai, kuri nėra statyboms skirta žemės sklypo dalis, kaip tai suprantama pagal 11 straipsnio 4 dalį.*“

9. Nyderlanduose šis mokestis vadinamas „integraciniu mokesčiu“.

10. Pagal *Wet OB* 8 straipsnio 3 dalį:

„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, jei jos tiekimo momentu būtų įsigytos ar pagamintos tokios būklės, kokios jos buvo tuo momentu.“

II – Faktinės aplinkybės ir pateiktas prejudicinis klausimas

11. Savivaldybė yra verslininkas, kaip tai suprantama pagal *Wet OB*, ir jai priklauso keli sporto kompleksai, įskaitant įvairias sporto aikšteles. Ilgą laiką ji šias žolės aikšteles kaip neapmokestinamas PVM nuomojo sporto klubams.

12. 2003 m. savivaldybė pavedė rangovams žolės aikšteles pakeisti olandiškojo krepšinio ir futbolo aikštelėmis su dirbtinės žolės danga bei rankinio aikštelėmis su asfalto danga (toliau – aikštelės).

13. 2004 m. užbaigus minėtus darbus, savivaldybė vėl išnuomojo PVM neapmokestintas aikšteles ir iš esmės išnuomojo jas toms pačioms sporto asociacijoms kaip ir anksčiau.

14. Rangovai savivaldybei už atliktus darbus išrašė 1 547 440 EUR sąskaitą; iš šios sumos 293 993 EUR sudarė PVM. Savivaldybė savo PVM deklaracijoje tiesiogiai neatskaitė tos sumos.

15. Savivaldybės vykdomą veiklą, aikštelių nuomą, t. y. pagal *Wet OB* 11 straipsnio 1 dalies b punktą atleistą nuo mokesčio paslaugą, inspektorius įvertino kaip naudojamąsi verslo tikslais prekėmis, pagamintomis pagal užsakymą „suteikiant“ medžiagas, visų pirma žemės sklypus, kaip tai suprantama pagal *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktą. Inspektoriaus nuomone, tai reiškia, kad savivaldybė vertinama kaip „tiekusi“ aikšteles, už kurias mokėtinas PVM, atskaičius savivaldybei rangovų pateiktoje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM sumą. Paskui inspektorius savivaldybei pateikė pranešimą dėl papildomo apmokestinimo už laikotarpį nuo 2004 m. sausio 1 d. iki 2004 m. gruodžio 31 d. Savivaldybė pareiškė prieštaravimą dėl tokio papildomo apmokestinimo, tačiau inspektorius savo sprendimu šio apmokestinimo nepakeitė.

16. Savivaldybės pareikštą ieškinį, kuriuo ji ginčijo minėtą sprendimą, *Rechtbank te's-Gravenhage* (Hagos apylinkės teismas) atmetė kaip nepagrįstą. Tada savivaldybė *Rechtbank* sprendimą apskundė *Gerechtshof te's-Gravenhage* (Hagos apeliaciniam apygardos teismui).

17. Nagrinėjant bylą *Gerechtshof*, inspektorius laikėsi nuomonės, kad nagrinėjamame pranešime dėl papildomo apmokestinimo buvo nurodyta per didelė PVM suma. Todėl, jo manymu, kasaciniame procese nagrinėtino pranešimo dėl papildomo apmokestinimo PVM sumą galima sumažinti iki 116 099 EUR, ją apskaičiuojant taip:

Aikštelių įrengimo išlaidos	1 547 440 EUR
Žemės sklypo vertė	+ 610 940 EUR
Apmokestinamoji vertė	2 158 380 EUR
19 % PVM nuo 2 158 380 EUR	410 092 EUR
Atskaita už įrengimą	– 293 993 EUR
Mokėtinas PVM	116 099 EUR

18. 2009 m. birželio 26 d. *Gerechtshof* panaikino *Rechtbank* sprendimą, patenkinio dėl inspektoriaus sprendimo pareikštą ieškinį ir panaikino tą sprendimą bei pranešimą dėl papildomo apmokestinimo. *Gerechtshof* nusprendė, kad *Wet OB 3* straipsnio 1 dalies h punktas prieštarauja Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktui, nes pagal nacionalinę nuostatą PVM surinkimo tikslais tiekimu laikomas ir prekių, kurias verslininkas, suteikdamas medžiagas, įskaitant žemės sklypus, pavedė pagaminti trečiajam asmeniui, panaudojimas. *Staatssecretaris van Financiën* kasacine tvarka apskundė tokį sprendimą *Hoge Raad der Nederlanden*.

19. Tokiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, 5 straipsnio 5 dalį ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė gali apmokestinti PVM nekilnojamojo turto panaudojimą vykdant neapmokestinamąją apmokestinamojo asmens veiklą, jei:

- šis nekilnojamasis turtas yra statinys, kuris pastatytas paties apmokestinamojo asmens žemės sklype ir kurį jo pavedimu už atlygį pastatė trečiasis asmuo, ir
- prieš tai šį žemės sklypą apmokestinamasis asmuo naudojo (tai pačiai) PVM neapmokestinamai veiklai ir už tai dar nebuvo atskaitęs pirkimo PVM,

ir dėl to tas žemės sklypas (jo vertė) tampa apmokestinamas PVM?“

III – Vertinimas

A – Pagrindiniai šalių argumentai

20. Savivaldybė teigia, kad į prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai. Ji tvirtina, kad jeigu apmokestinamasis asmuo, šiuo atveju – rangovas, pagamina prekę panaudojęs užsakovo (savivaldybės) suteiktas medžiagas, prekės gamybą reikėtų laikyti įvykusia „vykdant apmokestinamojo asmens verslą“, o ne užsakovo (pirkėjo) verslą. Kadangi pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalį, įgyvendintą *Wet OB 3* straipsnio 1 dalies c punktu, prekių gamyba apmokestinama PVM, ta pati prekė vienu metu negali būti laikoma⁷ pagaminta vykdant užsakovo verslą.

⁷ — Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, įgyvendintą *Wet OB 3* straipsnio 1 dalies h punktu.

21. Savivaldybė taip pat nurodo, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu siekiama užtikrinti vienodą apmokestinamųjų asmenų, išigyjiančių prekes iš kito apmokestinamojo asmens (toliau – išigytos prekės), ir apmokestinamųjų asmenų, gaminančių prekes vykdant savo veiklą (toliau – pagamintos prekės), mokestinį vertinimą. Siekiant užtikrinti vienodą vertinimą, pakanka gražinti atskaitytą PVM. Tačiau nebūtina vienodai paskirstyti mokesčių naštos, atsižvelgiant į tai, ar prekės išgytos, ar pagamintos. Siekdama pagrįsti savo poziciją, savivaldybė taip pat remiasi Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB⁸ ir Šeštosios direktyvos teisėkūros dokumentais.

22. Bet kuriuo atveju dėl apmokestinimo PVM taip, kaip tai buvo padaryta prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, kai PVM buvo apmokestinta apmokestinamajam asmeniui priklausančių aikštelių žemės vertė ir kai apmokestinamasis asmuo šias aikšteles naudojo nepamokestinamajai veiklai vykdyti, gerokai padidėtų šio apmokestinamojo asmens mokesčių našta ir būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas, kuris neatsiejamas nuo PVM sistemos.

23. Nyderlandų vyriausybė teigia, kad, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte vartodamas tokias sąvokas kaip „pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, išgytos ar importuotos“, ES teisės aktų leidėjas nusprendė taikyti labai plačią formuluotę. Be to, frazė „vykdant apmokestinamojo asmens verslą“ rodo, kad vienodai galima vertinti i) „prekės tiekimą“ ir ii) „prekės pagaminimą“, jeigu trečiasis asmuo tai padaro panaudodamas jam suteiktas nuosavas medžiagas, vos paaiškėjus, kad šią prekę apmokestinamasis asmuo užsisakė vykdydamas savo veiklą.

24. Nyderlandų vyriausybė teigia, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas priimtas vietoj Antrosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkto, kuriame buvo numatyta, kad „tiekimu už atlygį laikomas <...> prekių panaudojimas apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tas prekes pagamina arba išgauna pats apmokestinamasis asmuo arba jo pavedimu trečiasis asmuo už atlygį“. Frazė „pagamina arba išgauna apmokestinamasis asmuo arba jo pavedimu trečiasis asmuo“ Šeštojoje direktyvoje suformuluota plačiau. Todėl negali būti abejonių, kad pagal Šeštąją direktyvą kai kuriuos sandorius leidžiama laikyti tiekimu už atlygį, kaip ir buvo padaryta šioje byloje.

25. Be to, nepaisant to, kad, kitaip nei Antrosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkte, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte nėra žodžių „apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu“, aišku, kad 5 straipsnio 7 dalies a punktas apima visus atvejus, kai apmokestinamasis asmuo įsigyja prekes, t. y. jis apima ir atvejį, kai darbas, atliktas apmokestinamojo asmens pavedimu, įvykdytas šiam asmeniui priklausančiose aikštelėse. Tačiau minėta nuostata neapima atvejo, kai tam apmokestinamajam asmeniui trečiasis asmuo pagamino prekę, panaudojęs medžiagą, kurią šis trečiasis asmuo jau turėjo.

26. Dar Nyderlandų vyriausybė nurodo, kad tokioje byloje kaip ši nagrinėjamo sandorio laikymas tiekimu už atlygį atitinka PVM neutralumo principą – jeigu trečiasis asmuo pagamina prekes apmokestinamojo asmens pavedimu, panaudodamas apmokestinamajam asmeniui priklausančias medžiagas, tokia „asimiliacija“ užtikrinama, kad apskaičiuojant PVM bus atsižvelgta į prekių vertę⁹. Atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, tai būtina siekiant užtikrinti, kad mokesčių našta būtų tokia pati kaip ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pagamina prekes naudodamas savo medžiagą arba kai trečiasis asmuo pagamina prekes panaudodamas savo medžiagą ir paskui jas parduoda apmokestinamajam asmeniui.

27. Galiausiai Nyderlandų vyriausybė teigia, kad nagrinėjamo sandorio laikymas tiekimu už atlygį yra pagrįstas netgi jeigu apmokestinamojo asmens žemė trečiajam asmeniui, suteikiama tam, kad šis apmokestinamojo asmens pavedimu atliktų darbus, anksčiau buvo naudojama apmokestinamojo asmens neapmokestinamajai veiklai vykdyti.

8 — 1967 m. balandžio 11 d. Direktyva dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir tvarka (OL 71, p. 1303; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3).

9 — Šiuo atveju – žemės ir (arba) sporto aikštelių vertę.

28. Todėl Nyderlandų vyriausybė teigia, kad į pateiktą prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą reikia aiškinti kaip leidžiantį valstybei narei į prekės tiekimą panašia operacija laikyti apmokestinamojo asmens vardu ir šio asmens žemės sklype trečiojo asmens įvykdytas nekilnojamojo turto (statinio) statybas ir tiekimą (perdavimą) ir todėl atsižvelgti į jį PVM tikslais. Šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad apmokestinamasis asmuo anksčiau naudojo šį žemės sklypą neapmokestinamajai veiklai ir už tai dar nebuvo atskaitęs PVM.

29. Komisija iš esmės teigia, jog Teisingumo Teismas į pateiktą prejudicinį klausimą turėtų atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte valstybėms narėms neleidžiama tiekimu už atlygį laikyti atvejo, kai apmokestinamasis asmuo PVM neapmokestinamų sandorių tikslais naudoja prekę, pagamintą trečiojo asmens, suteikus šiam medžiagas ir vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jeigu medžiagos anksčiau jau buvo panaudotos šiems neapmokestinamiems apmokestinamojo asmens poreikiams.

B – Analizė

30. Savo klausimu *Hoge Raad* teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, aiškinamą kartu su jos 5 straipsnio 5 dalimi ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, reikia aiškinti taip, kad Nyderlandų mokesčių institucijos gali apmokestinti PVM nekilnojamojo turto (sporto aikštelių) panaudojimą neapmokestinamajam asmeniui (savivaldybei) vykdant neapmokestinamąją veiklą, t. y. nuomojant šias aikšteles sporto asociacijoms, jeigu šios sporto aikštelės yra statinys, trečiojo asmens pastatytas už atlygį savivaldybei priklausančiame žemės sklype ir pačios savivaldybės užsakymu, nors savivaldybė šį žemės sklypą anksčiau naudojo tai pačiai PVM neapmokestinamai veiklai ir už šį žemės sklypą dar nebuvo atskaiciusi PVM, todėl apmokestinant PVM atsižvelgiama į žemės sklypo vertę¹⁰.

31. Pirmiausia norėčiau priminti, kad pagal Šeštąją direktyvą nustatytos sistemos struktūrą turi būti galimybė atskaityti mokestį už prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamajai veiklai, pirkimą. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu¹¹. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos naudojamos atleistai nuo PVM arba juo neapmokestinamai veiklai, už juos negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą¹².

32. Tokiu atveju aišku, kad apmokestinamasis asmuo negali susigrąžinti PVM, sumokėto įsigyjant prekes, kurias jis naudoja.

10 — Kiek man pavyko rasti, iš nacionalinių bylų, susijusių su 5 straipsnio 7 dalies a punktu, panašiausia yra Jungtinės Karalystės *House of Lords* byla *Robert Gordon's College v Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) (PVM – Prekių tiekimas arba paslaugų teikimas – Mokesčių mokėtojas, teikiantis neapmokestinamas švietimo paslaugas – Žemės sklypo parengimas naudoti mokyklos sporto aikštelėms – Rangovų taikytą įrengimo kainą – Mokesčių mokėtojas, nuomojantis jam visiškai priklausančiai dukterinei įmonei – Mokesčių mokėtojo suteikta neišimtinė licencija naudoti sporto aikšteles – Ar mokesčių mokėtojas tiekia sau – Ar įrengimo mokesčiai yra atskaitytini kaip pirkimo PVM – Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas ir 6 straipsnio 3 dalis). Šiuo atžvilgiu taip pat žr. H. McKay „Back to College“, *British Tax Review BTR* 321, 1996, skelbiama *Westlaw UK*: kaip nurodė lordas Hoffmann, 5 straipsnio 7 dalies a punkte ir 6 straipsnio 3 dalyje prekių sau tiekimą arba paslaugų sau teikimą galima laikyti apmokestinamuoju sandoriu tuo atveju, kad *jeigu prekės arba paslaugos būtų buvusios įsigytos iš trečiojo asmens*, už jas nebūtų galima atskaityti viso PVM. Pasviruoju šriftu išskirta hipotezė galėtų būti taikoma tik jeigu prekės arba paslaugos iš tikrųjų nebūtų gautos iš trečiojo asmens ir faktiškai jas būtų sukūręs (pavyzdžiui, savo žemėje pastatęs statinį) pats mokesčių mokėtojas. Jeigu prekės arba paslaugos būtų įsigytos iš trečiojo asmens, tuomet klausimas, ar jas įsigyjant mokėtiną pirkimo PVM būtų galima atskaityti, būtų sprendžiamas įprastai, t. y. nustatius, ar jas būtų galima priskirti apmokestinamajam tiekimui. Neįmanoma hipotetiškai nustatyti, kas būtų, jeigu prekės ar paslaugos būtų buvusios įsigytos iš trečiojo asmens. 5 straipsnio 7 dalies a punkto ir 6 straipsnio 3 dalies tikslas yra leisti, kad valstybių narių teisės aktais būtų užkertamas kelias iškrepimams rinkoje, atsiradusiems mokesčių mokėtojų įgijus galimybę gauti mokestinę lengvatą įsigijus prekes arba paslaugas vienokių, bet ne kitokių būdų, t. y. tiekiant prekes arba teikiant paslaugas sau, o ne jas įsigyjant iš trečiojo asmens. Byloje *Robert Gordon's College* koledžas naują sporto aikštelę naudojo trečiajam asmeniui (*Countesswells*) suteikus koledžiui paslaugas (licenciją). Todėl, lordo Hoffmanno nuomone, jokio mokesčio už tiekimą sau pagal Šeštosios direktyvos nuostatas negalėjo būti. Todėl kursyvu išskirta hipotezė negalėjo būti taikoma.

11 — Trumpai tariant, pardavimo PVM mokėtinas už veiklą vykdančio asmens tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas, o pirkimo PVM mokėtinas už jam vykdant minėtą veiklą tiekias prekes arba suteiktas paslaugas.

12 — Žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimą *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039, 24 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Wolny* (C-72/05, Rink. p. I-8297, 20 punktas). Taip pat žr. 2007 m. vasario 8 d. Sprendimą *Investrand* (C-435/05, Rink. p. I-1315).

33. Kita vertus, kai kurie apmokestinamieji asmenys neperka savo verslui naudojamų prekių iš kitų apmokestinamųjų asmenų (1 variantas); jie pageidauja pasigaminti šias prekes patys (2 variantas) arba nusprendžia pavesti trečiajam asmeniui jas pagaminti apmokestinamojo asmens valdose (3 variantas, kuris aktualus šioje byloje).

34. Pagal 3 variantą įgytos prekės kartais naudojamos PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti. Būtent taip buvo šioje byloje nagrinėjamu atveju.

35. Nagrinėjant atitinkamą nacionalinę teisę, iš *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punkto teisėkūros istorijos galima spręsti, kad, priimdamas šią nuostatą 1969 m., Nyderlandų teisės aktų leidėjas siekė *Wet OB* įgyvendinti Antrosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkto nuostatas.

36. 5 straipsnio 3 dalies b punkte buvo nurodyta, kad „tiekimu už atlygį laikomas <...> b) prekių panaudojimas apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tas prekes pagamina arba išgauna pats apmokestinamasis asmuo arba jo pavedimu trečiasis asmuo“.

37. Antrosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktas perkeltas į Šeštąją direktyvą. Tačiau reikėtų pažymėti, kad abi nuostatos suformuluotos ne visai vienodai.

38. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte¹³ numatyta, kad „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 [PVM] už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.“ Kitaip tariant, 5 straipsnio 7 dalies a punktas apima tik tuos sandorius, kurie vykdomi „vykdant apmokestinamojo asmens verslą“, o Antrosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkto frazė, kad prekes gali pagaminti arba išgauti „[apmokestinamojo asmens] pavedimu trečiasis asmuo“, išbraukta. Galima pridurti, kad 5 straipsnio 7 dalies a punktas išplėstas, nes jis dabar taikomas ir prekėms, kurios „pastatytos, apdorotos, įsigytos ar importuotos“ vykdant apmokestinamojo asmens veiklą.

39. Pakanka pažymėti, kad nors formuluotė šiek tiek skiriasi, nesuprantu, kodėl ir kaip Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu būtų siekta kitokio tikslo ar poveikio nei Antrosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktu. Iš tikrųjų Šeštojoje direktyvoje nėra nieko, kas leistų taip manyti.

40. Iš Teisingumo Teismui pateiktų dokumentų darytina išvada, kad šioje byloje mokesčių inspektorius pirmą aikštelių panaudojimo atvejį, t. y. šių aikštelių nuomą iš savivaldybės, laikė prekių tiekimu pagal *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktą, nes jis susijęs su aikštelių, kurias tretieji asmenys įrengė savivaldybės užsakymu, naudojimu veiklai vykdyti, o savivaldybė suteikė savo natūralios žolės aikšteles. *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punkto frazė „pagamintos prekės“ apima ir prie žemės pritvirtintus arba į žemę įleistus statinius.

41. Be to, taikant *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktą, pastatytą statinį kartu su žemės sklypu reikia laikyti vientisu (nekilnojamuoju) turtu. Atsižvelgdamas į tai, inspektorius įtraukė žemės sklypų vertę į aikštelių apmokestinamąją vertę, dėl to senų savivaldybės natūralios žolės aikštelių vertė irgi apmokestinama PVM.

42. Todėl kyla klausimas, ar *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktas, taikomas šioje byloje nagrinėjamam atvejui, atitinka valstybėms narėms pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą suteiktus įgaliojimus.

13 — Dabar – Direktyvos 2006/112 18 straipsnio a punktas.

43. Visų pirma, kaip paaiškina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kyla keli klausimai dėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto reikšmės ir tikslios taikymo srities šios bylos aplinkybėmis.

44. Iš pirmo žvilgsnio atrodytų, kad iki šiol Teisingumo Teismo buvo tik kartą klausta apie taisyklę, kuria pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą reglamentuojamas tam tikrų sandorių laikymas tiekimu už atlygį, t. y. tai buvo padaryta byloje *Gemeente Leusden ir Holin Groep*¹⁴. Tačiau toje byloje priimtame sprendime Teisingumo Teismas daugiausia dėmesio akivaizdžiai skyrė kitoms Šeštosios direktyvos normoms. Kalbant apie šioje byloje nagrinėjamą nuostatą, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas apsiribojo teiginiu, jog Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto, kaip ir jos 20 straipsnio 2 dalies, „ekonominis poveikis“ yra įpareigojimas apmokestinamajam asmeniui mokėti sumas, prilygstančias atskaitymams, į kuriuos jis neturėjo teisės (90 punktas).

45. Dėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto tikslo, susijusio su „prekių“ tiekimu, pasakyčiau, kad, kaip ir panašia nuostata, susijusia su „paslaugų“ teikimu sau (6 straipsnio 3 dalis)¹⁵, 5 straipsnio 7 dalies a punktu siekiama neleisti iškreipti konkurencijos¹⁶. Neapmokestinamąją veiklą vykdančias apmokestinamasis asmuo gali šiai veiklai naudojamas prekes pirkti iš trečiųjų asmenų ir sumokėti jų pirkimo PVM, kuris negali būti atskaitomas, arba gali pagaminti šias prekes pats ir tokiu atveju pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą jis privalo nuo šių prekių vertės mokėti PVM, kuris irgi negali būti atskaitomas. Kaip teisingai pažymi Nyderlandų vyriausybė ir Komisija, apmokestinamasis asmuo, vykdančias PVM neapmokestinamą veiklą ir todėl negalintis atskaityti ankstesniame etape sumokėto mokesčio už prekes, įsigytas šiai veiklai vykdyti, pagaminęs šias prekes vykdydamas savo veiklą, įgytų ekonominį pranašumą prekiautojo, kuris vykdo tokią pat neapmokestinamąją veiklą, tačiau negali arba nenori pats gaminti šiuo tikslu reikalingų prekių, atžvilgiu. Todėl buvo numatyta, kad apmokestinamasis asmuo, gaminantis prekes vykdydamas savo veiklą, irgi turi mokėti PVM.

46. Iš Antrosios direktyvos A priedo 7 dalies aišku, kad šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktu (taigi ir Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu) siekiama užtikrinti vienodą prekių, kurios įsigytos ir skirtos verslui ir dėl kurių neatsiranda teisė į tiesioginę arba visišką atskaitą, ir prekių, kurias pagamino arba išgavo apmokestinamasis asmuo arba jo pavedimu trečiasis asmuo ir kurios irgi naudojamos tais pačiais tikslais (kaip yra šioje byloje), apmokestinimą.

47. Iš tikrųjų taip aiškiai išreiškiamas PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo taikymas¹⁷ ir tai yra pagrindinis šios sistemos principas¹⁸. Svarbiausias šio principo tikslas užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamuosius asmenis¹⁹.

14 — 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas (C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337). Taip pat žr. 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimą *Fischer ir Brandenstein* (C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049, 56 punktas ir jame nurodyta teismo praktika (dėl Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalies) ir 12 išnašoje minėto Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* 30 punktas (dėl Šeštosios direktyvos 20, 5 ir 6 straipsnių).

15 — Pagal šią Šeštosios direktyvos nuostatą „siekdamos užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams ir pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygį apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugą verslo tikslais, jei ne visa [PVM] už tokią paslaugą suma, ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta“.

16 — Dėl neleidimo iškreipti konkurenciją žr., be kita ko, 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Isle of Wight Council ir kt.* (C-288/07, Rink. p. I-7203).

17 — Žr., be kita ko, 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, Rink. p. I-3369, 27 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 19 punktas).

18 — Žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413, 67 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

19 — Žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rink. p. I-10567, 41 punktas); 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *CopyGene A/S* (C-262/08, Rink. p. I-5053, 64 punktas) ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, Rink. p. I-10947, 61 punktas). Taip pat žr. 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *Eurodental* (C-240/05, Rink. p. I-11479, 55 punktas).

48. Kitas dalykas, kurį norėčiau pažymėti, yra tas, kad šioje byloje kyla klausimas, ar nagrinėjamos sporto aikštelės, užklojus dirbtine žole arba išasfaltavus, gali būti laikomos naujai „pagamintomis“ prekėmis, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, ir panašu, kad taip mano Nyderlandų mokesčių institucijos, Nyderlandų vyriausybė ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o gal jas reikia laikyti tomis pačiomis prekėmis, kurios tiesiog pagerintos arba patobulintos.

49. Mano nuomone, tikrai nėra akivaizdu, kad sporto aikštelės yra naujai „pagamintos“ prekės. Iš tiesų apskritai nesu įsitikinęs, kad jos tokios yra.

50. Šiuo atžvilgiu Nutartyje *V.O.F. Dressuurstal Jaspers*²⁰ primenama, jog Sprendime *Van Dijk's Boekhuis*²¹, pažymėjęs, kad „bendrai vartojama daikto pagaminimo sąvoka reiškia daikto, kurio anksčiau nebuvo, sukūrimą“, Teisingumo Teismas konstatavo, kad prekės iš užsakovų medžiagos laikomos pagamintomis tik tuo atveju, jeigu rangovas iš užsakovo jam patiktų medžiagų pagamina naują daiktą.

51. Norėčiau pridurti, jog Sprendime *Van Dijk's Boekhuis*²² Teisingumo Teismas taip pat aiškiai nurodė, kad nauja prekė pagaminama, kai rangovo darbo rezultatas yra prekė, „kurios funkcija pagal visuotinai pripažįstamą požiūrį yra kitokia nei pateiktų medžiagų funkcija. Nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į tai, kam ši prekė gali būti naudojama, turi nuspręsti, ar buvo pagaminta nauja prekė“.

52. Iš pirmo žvilgsnio atrodytų, kad šioje byloje taip nebuvo, nes sunku suvokti, kaip sporto aikštelės, uždengus dirbtine žole arba išasfaltavus, tapo prekėmis, kurių anksčiau nebuvo.

53. Iš tiesų reiktų pridurti, jog Sprendime *Van Dijk's Boekhuis*²³ Teisingumo Teismas paaikškino, jog remontas (nagrinėtas toje byloje), kad ir koks radikalus jis būtų, kuriuo tiesiog atkuriamas rangovui patikėto daikto anksčiau turėta funkcija, nesukuriant naujo daikto, nereiškia prekių pagaminimo iš užsakovų medžiagos.

54. Nors nagrinėjamose sporto aikštelėse atliktas darbas turėjo didesnę poveikį nei paprastas pataisymas ar pagerinimas, manau, nepaneigiama, kad tai tebėra sporto aikštelės, nuomojamos toms pačioms sporto asociacijoms, todėl pagal minėtą teismo praktiką jų funkcija išlieka tokia pati²⁴.

55. Kad ir kaip būtų, ne Teisingumo Teismas, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės išsamiai vertinti šį konkretų klausimą, be kita ko, atsižvelgdamas į naujųjų aikštelių naudojimą, ir konstatuoti pagal faktines aplinkybes. Todėl ši išvada turi būti grindžiama ir apribota prašymą priimti prejudicinį sprendimą priėmusio teismo konstatuotomis faktinėmis aplinkybėmis, išdėstytomis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

56. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą atrodo, kad *Hoge Raad* konstatavo, jog tai yra naujai pagamintos prekės.

57. Norėčiau pasakyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėjo padaryti tokią išvadą, atsižvelgęs į sporto aikštelėse atliktų darbų mastą. Šiuo atžvilgiu verta paminėti, kad atrodo, jog išlaidos, susijusios su dirbtinės žolės ir asfalto dangos klojimu, beveik du su puse karto viršija žemės sklypo vertę.

20 — 2006 m. birželio 1 d. nutarties byloje C-233/05 27 punktą.

21 — 1985 m. gruodžio 12 d. sprendimas (C-139/84, Rink. p. 1405, 20 ir 21 punktai).

22 — Minėtas 21 išnašoje, 22 punktą.

23 — Minėtas 21 išnašoje, 23 punktą.

24 — Žr. 20 ir 21 išnašas.

58. Komisija šiuo atžvilgiu teisingai pažymi, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tikriausiai turėtų iš naujo įvertinti šį konkretų klausimą, bent jau todėl, kad jeigu, nepaisydamas visko, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje nagrinėjamas sporto aikštelės galiausiai įvertintų kaip ne naujas prekes, tuomet bet kuriuo atveju būtų neįmanoma remtis Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktu.

59. Todėl toliau nurodyti svarstymai turi reikšmės tik jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtintų, kad naujosios sporto aikštelės iš tiesų laikytinos naujai pagamintomis prekėmis, kaip jos suprantamos Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkte.

60. Kaip teisingai pasiūlė Komisija, kitas klausimas yra tas, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas taip pat taikytinas prekėms, kurias apima *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punkto antra dalis: „prekėms, kurios buvo pagamintos pagal užsakymą suteikus medžiagas, *įskaitant žemės sklypus* <...>“²⁵.

61. Mano nuomone, atsakymas iš esmės yra teigiamas. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punkto frazė „vykdant apmokestinamojo asmens verslą“ nebūtinai apima tik pačios įmonės pagamintas prekes. Ši sąvoka neabejotinai gali apimti ir trečiojo asmens iš apmokestinamojo asmens suteiktų medžiagų pagamintas prekes.

62. Tačiau, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, apskaičiuojant mokėtiną sumą būtina atsižvelgti į tai, kad apmokestinamasis asmuo jau bus sumokėjęs PVM pagal trečiojo asmens už jo prekių pagaminimą išrašytą sąskaitą faktūrą. Atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje Nyderlandų mokesčių institucijos taip ir padarė. Jos atsižvelgė į tai, kad PVM jau buvo sumokėtas pagal sąskaitą faktūrą.

63. Iš tikrųjų, kalbant apie tam tikrų sandorių vertinimą kaip tiekimo už atlygį pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalis, šis vertinimas atliekamas tuo metu, kai apmokestinamasis asmuo vykdant veiklą pagaminą prekę (arba suteiktą paslaugą) taiko savo neapmokestinamajai veiklai vykdyti.

64. Manau, kad, priešingai pozicijai, kurios laikosi Nyderlandų vyriausybė, tokioje byloje kaip ši, kai prieš perdirbant medžiagas arba jas integruojant į naują prekę, apmokestinamasis asmuo (savivaldybė) jas jau taikė savo neapmokestinamajai veiklai vykdyti, taikydamos Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, mokesčių institucijos privalo atsižvelgti į šią aplinkybę. Kitaip tariant, šių medžiagų (paties žemės sklypo) vertės nebegalima įtraukti į apskaičiuojant PVM nustatomą apmokestinamąją vertę.

65. Per posėdį Komisija šiuo atžvilgiu pateikė gerą pavyzdį. Tarkime, kad savivaldybei nepriklauso sporto aikštelės, tačiau ji norėtų, kad jos jai priklausytų, kad galėtų jas nuomoti. Tokiomis aplinkybėmis ji galėtų: a) nusipirkti jau parengtas naudoti sporto aikšteles ir taip sumokėti PVM nuo jų pirkimo kainos, į kurią įeitų žemės sklypo vertė ir šioms aikštelėms parengti būtinų darbų kaina; arba b) savivaldybei priklausio žemė, kurią galima naudoti. Tarkime, kad b punkte nurodytu atveju savivaldybei priklausio miško žemė. Taigi ji galėtų paruošti ir įrengti šį žemės sklypą, kad jį paverstų sporto aikštelėmis. Išnuomojus šias sporto aikšteles, t. y. apmokestinamajam asmeniui jas panaudojus savo veiklai, taikant Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, PVM irgi būtų mokėtinas už viską, įskaitant žemės sklypo vertę.

66. Manau, tai atitinka vienodą dviejų atvejų – viena vertus, parengtų naudoti sporto aikštelių pirkimo ir, kita vertus, jų įrengimo nuosavame žemės sklype – mokesčių vertinimą.

25 — Pasviruoju šriftu išskirta mano.

67. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje nagrinėjamas žemės sklypas sporto aikštelėms naudojamas ne tik dabar, bet šiuo tikslu buvo naudojamas ir praeityje. Tai, kad nagrinėjamos sporto aikštelės daugelį metų buvo nuomosamos (toms pačioms) sporto asociacijoms, aišku iš Teisingumo Teismui pateiktų dokumentų.

68. Darytina išvada, kad savivaldybė jau naudojo minėtas sporto aikšteles savo veiklai. Svarbu tai, kad apmokestinamasis asmuo negali du kartus naudoti žemės sklypo savo veiklos tikslais.

69. Kitaip kiltų dvigubo apmokestinimo ir mokesčių neutralumo principo pažeidimo grėsmė. Kaip per posėdį teisingai pažymėjo Komisija, jeigu savivaldybė savo miške iškirstų medžius ir pirmiausia apdirbtų atitinkamą žemės sklypą bei jį apsėtų paprasta natūralia žole, siekdama paversti šį žemės sklypą sporto aikštelėmis, o paskui po kelerių metų nuspręstų jį uždengti dirbtinės žolės danga, tuomet, vadovaujantis Nyderlandų vyriausybės aiškinimu, abu šie sandoriai būtų apmokestinami PVM. Vadinasi, kaip teigia minėta vyriausybė, žemės sklypo vertė turėtų būti du kartus apmokestinama PVM.

70. Todėl, mano nuomone, taikant Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą, valstybėms narėms neturėtų būti leidžiama atsižvelgti į medžiagų vertę, jeigu apmokestinamasis asmuo praeityje jas jau pritaikė savo veiklai.

71. Per posėdį Nyderlandų vyriausybė teigė, kad bet kuriuo atveju PVM sistema nėra tobula²⁶. Tačiau manau (kaip ir Komisija), kad, kilus abejonių, jeigu galimi keli aiškinimo variantai, būtina vadovautis tuo aiškinimu, kuriuo remiantis galima geriausiai išvengti dvigubo apmokestinimo.

72. Nyderlandų vyriausybė per posėdį taip pat teigė, kad požiūris, kurio laikaisi šioje išvadoje, šioje byloje neaktualus, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje dvigubo apmokestinimo nebuvo, kadangi PVM už nagrinėjamas sporto aikšteles niekada nebuvo sumokėtas.

73. Savivaldybė siekė paneigti Nyderlandų vyriausybės teiginį dėl PVM nesumokėjimo už žemės sklypą. Ji teigė, kad, nepaisant to, jog sporto aikštelės jau seniai įrengtos, nepaneigiama, kad, vadovaudamasi tuo metu galiojusia tvarka, savivaldybė sumokėjo dar ir integracinį mokestį. Nors pagal dabartinės redakcijos *Wet OB* 3 straipsnio 1 dalies h punktą numatyta išlyga žemės sklypui, kuris nėra skirtas statyboms, klostantis bylos aplinkybėms ši išlyga nebuvo taikoma. Todėl savivaldybė buvo tvirtai įsitikinusi, kad sumokėjo PVM už žemės sklypą ir nuo šios žemės sklypo įrengimo bei jo pavertimo pradinėmis sporto aikštelėmis kainos.

74. Manau, pakanka pažymėti, kad aktualus yra kitas kriterijus. Pagrindinis klausimas yra ne tas, ar PVM už šias aikšteles jau buvo sumokėtas, bet ar apmokestinamasis asmuo praeityje jau naudojo šias aikšteles (medžiagas) savo veiklai.

75. Kadangi prieš pagerinant nagrinėjamas sporto aikšteles, jos jau buvo „ilgą laiką“ nuomosamos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo byloje nagrinėjamas visai kitoks atvejis, kuris ekonomiškai visiškai skiriasi nuo atvejo, kuris susiklostytų, jeigu savivaldybė dabar iš trečiojo asmens įsigytų naujų aikštelių. Todėl manau, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo atvejo nederėtų laikyti tiekimu už atlygį. Kaip teisingai pažymėjo Komisija, tokia išvada visiškai atitinka PVM sistemą.

76. Iš tikrųjų vienintelė ūkinė veikla, kuri buvo vykdoma, buvo dirbtinės žolės dangos ir asfalto dangos klojimas savivaldybės pavedimu. Ši veikla buvo apmokestinta PVM, kurio savivaldybė negalėjo atskaityti, nes jos pačios veikla, t. y. aikštelių nuoma sporto asociacijoms, yra neapmokestinama PVM. Taigi nebuvo pagaminta jokia kita PVM apmokestinama prekė ar suteikta atitinkama paslauga.

26 — Nyderlandų vyriausybė priduria, kad sistema nėra tobula būtent dėl išimčių ir kartais kai kurios kainos dalys apmokestinamos dvigubai.

77. Prieš užbaigdamas pirmiausia norėčiau pažymėti, kad minėta išvada neleidžia suabejoti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalis, kuri irgi nurodoma prejudiciniame klausime. Pagal minėtą nuostatą „Valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrų statybos darbų perdavimą, kaip tai suprantama pagal 1 dalį“.

78. Tačiau manau, kad Komisija teisingai pažymėjo, jog Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalis neturi įtakos šioje byloje iškeltiems klausimams. Bet kuriuo atveju norėčiau pridurti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepaiškino, kodėl jis nusprendė paminėti šią nuostatą.

79. Be to, antra, mano vertinimu neleidžia suabejoti Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas, kuris irgi nurodytas prejudiciniame klausime. Šioje nuostatoje tiesiog apibrėžiama, kas pagal Šeštąją direktyvą yra „apmokestinamoji vertė“. Iš tikrųjų jame nurodyta, kad 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse nurodytų tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų atveju apmokestinamoji vertė yra prekių arba panašių prekių pirkimo kaina, o jos nesant – tiekimo metu nustatyta jų savikaina.

80. Pakanka pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto taikymo sąlyga yra 5 straipsnio 7 dalies a punkte nurodyto atvejo buvimas.

81. Iš visų nurodytų svarstymų darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktą reikėtų aiškinti taip: jeigu apmokestinamasis asmuo naudoja nekilnojamąjį turtą neapmokestinamajai veiklai, valstybė narė gali jį apmokestinti PVM, jeigu šis nekilnojamasis turtas yra statinys, kuris pastatytas apmokestinamajam asmeniui priklausančiame žemės sklype ir kurį jo pavedimu už atlygį pastatė trečiasis asmuo, ir jei prieš tai šį žemės sklypą apmokestinamasis asmuo naudojo (tai pačiai) PVM neapmokestinamai veiklai ir už tai dar nebuvo atskaitęs PVM, ir dėl to apmokestinamojo asmens žemės sklypas (jo vertė) apmokestinamas PVM, nebent nagrinėjamas žemės sklypas praeityje jau buvo naudojamas šio asmens neapmokestinamajai veiklai vykdyti.

IV – Išvada

82. Dėl pirma nurodytų priežasčių manau, kad į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktą klausimą reikėtų atsakyti taip:

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 punktą reikėtų aiškinti taip: jeigu apmokestinamasis asmuo naudoja nekilnojamąjį turtą neapmokestinamajai veiklai, valstybė narė gali jį apmokestinti PVM, jeigu:

- šis nekilnojamasis turtas yra statinys, kuris yra pastatytas apmokestinamajam asmeniui priklausančiame žemės sklype ir kurį jo pavedimu už atlygį pastatė trečiasis asmuo, ir
- jei prieš tai šį žemės sklypą apmokestinamasis asmuo naudojo (tai pačiai) PVM neapmokestinamai veiklai ir už tai dar nebuvo atskaitęs PVM,

ir dėl to apmokestinamojo asmens žemės sklypo vertė apmokestinama PVM,

nebent nagrinėjamas žemės sklypas praeityje jau buvo naudojamas šio asmens neapmokestinamajai veiklai vykdyti.