TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 23 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Šeštoji PVM direktyva — 11 straipsnio A skirsnis — Prekės, prilygintos tiekimui už atlygį, panaudojimas — Pastato panaudojimas PVM neapmokestinamai veiklai — Šio panaudojimo apmokestinamoji vertė — Skolinto kapitalo palūkanos, sumokėtos, pastato statybos metu“

Byloje C-16/14

dėl *hof van beroep te Gent* (Belgija) 2014 m. sausio 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. sausio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Property Development Company NV

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič (pranešėjas), teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Property Development Company NV*, atstovaujamos *advocaten* M. Vanden Broeck ir S. Geluyckens,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Paraskevopoulou ir M. Skorila,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir G. Wils,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: nyderlandų.

priima šį

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 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio A skirsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Property Development Company NV* (toliau – *Prodeco*) ir *Belgische Staat* ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuriuo apmokestintas pastato panaudojimas nuomos veiklai.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 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, p. 1). Tačiau, atsižvelgiant į tai, kada susiklostė nagrinėjamos faktinės aplinkybės, pagrindinei bylai taikytina Šeštoji direktyva.

4 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2. prekių importas.“

5 Šios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje <...>

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekiautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą <...>. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<…>“

6 Šeštosios direktyvos V antraštinė dalis pavadinta „Apmokestinamieji sandoriai“ ir ją sudarė šios direktyvos 5–7 straipsniai, pavadinti atitinkamai „Prekių tiekimas“, „Paslaugų teikimas“ ir „Importas“.

7 Šeštosios direktyvos 5 straipsnis suformuluotas taip:

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

<…>

6. Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai [PVM] už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį. Tačiau tiekimu už atlygį neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.

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

b) prekių panaudojimą, kai apmokestinamasis asmuo prekes panaudoja neapmokestinamajam sandoriui, o [PVM] už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;

<…>“

8 Šios direktyvos 11 straipsnyje nurodyta:

„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 <…>;

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

<…>

2. Į apmokestinamąją vertę įeina:

a) mokesčiai, muitai ir rinkliavos, išskyrus patį [PVM];

b) atsitiktinės [papildomos] išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, kurias tiekėjui turi padengti pirkėjas ar klientas. Valstybės narės atsitiktinėmis [papildomomis] išlaidomis gali laikyti ir tas išlaidas, dėl kurių sudaryta atskira sutartis.

<…>“

9 Direktyvos 2006/112 18, 73 ir 74 straipsniai atitinka Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalį, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

Belgijos teisė

10 Pagal pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1969 m. liepos 3 d. Įstatymo dėl Pridėtinės vertės mokesčio kodekso sukūrimo (*Loi du 1969 juillet 3 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée, Belgisch Staatsblad*, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046, toliau – PVM kodeksas) 12 straipsnio 1 dalį:

„Tiekimu už atlygį laikoma:

<…>

3° apmokestinamojo asmens atliekamas prekės panaudojimas kaip investicinio turto, kai šią prekę jis pastatė, pavedė pastatyti, pagamino, pavedė pagaminti, įsigijo arba importavo ne kaip investicinį turtą arba kai, taikant mokestį, <...> jo naudai buvo sukurtos, perleistos arba jam grąžintos daiktinės teisės į ją, jeigu ši prekė ar jos sudėtinės dalys suteikė teisę visiškai arba iš dalies atskaityti mokestį;

<…>“

11 Šiame 12 straipsnio 1 dalies 3 punkte Belgijos teisės aktų leidėjas siekė pasinaudoti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a ir b punktuose numatyta galimybe.

12 PVM kodekso 26 straipsnyje nurodyta:

„Tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų atveju mokestis apskaičiuojamas pagal visa tai, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti prekės tiekėjo arba paslaugos teikėjo gautas iš asmens, kuriam prekė buvo patiekta arba paslauga suteikta, arba trečiojo asmens, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.

Be to, apmokestinamoji vertė apima kitas sumas, dėl kurių prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas išrašo sąskaitą faktūrą asmeniui, kuriam prekė buvo patiekta arba paslauga suteikta, nurodydamas komisinį atlygį, draudimo ar gabenimo išlaidas, nesvarbu, ar jos atskirai nurašomos nuo sąskaitos ir ar dėl jų sudarytas atskiras susitarimas.

Apmokestinamoji vertė taip pat apima mokesčius, muitus ir rinkliavas.“

13 Šio kodekso 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

1° <…> 12 straipsnyje numatytų sandorių atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu, prireikus atsižvelgiant į 26 straipsnio antrą ir trečią pastraipas <…>;

<…>“

14 1976 m. spalio 8 d. Karaliaus dekreto dėl įmonių metinės ataskaitos (*Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises*, *Belgisch Staatsblad*, 1976 m. spalio 19 d., p. 13460) 22bis straipsnio pirmoje pastraipoje ir 2001 m. sausio 30 d. Karaliaus dekreto dėl įmonių kodekso įgyvendinimo (*Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés, Belgisch Staatsblad*, 2001 m. vasario 6 d., p. 3008) 38 straipsnyje nurodyta:

„Į nematerialiojo ir materialiojo turto įsigijimo vertę palūkanas už skolintą kapitalą, naudojamą jam finansuoti, galima įtraukti tik tada, kai jos susijusios su laikotarpiu iki faktinio to turto dalių eksploatavimo.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

15 1991–1994 m. *Prodeco* pavedė pastatyti biurų pastatą, kurį ketino parduoti. Todėl buhalterinėje apskaitoje ji šį pastatą įrašydavo prie atsargų. Nustatydama atsargų vertę *Prodeco* pagal savo vertinimo taisykles į aktyvus įrašė ir skolinto kapitalo palūkanas.

16 Šios skolinto kapitalo palūkanos buvo sutartyje dėl paskolos minėto pastato statybai nustatyto dydžio palūkanos, mokėtos nuo paskolos sumų, suteiktų naudoti minėtos statybos metu.

17 *Prodeco* atskaitydavo PVM, kurį ji sumokėjo už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, susijusias su pastato statyba.

18 Kol parduos aptariamą pastatą (pastatas galiausiai buvo parduotas 2000 m.), *Prodeco* 1995 m. ir vėliau dalį jo nuomojo. Vykdydama šią ekonominę veiklą savo finansinėse deklaracijose ji neatsižvelgė į tai, kad taikomas PVM kodekso 12 straipsnio 1 dalies 3 punktas, o tai per 1998 m. Belgijos mokesčių administratoriaus atliktą patikrą buvo kvalifikuota kaip šios nuostatos pažeidimas.

19 *Prodeco* sumokėjo dalį Belgijos mokesčių administratoriaus reikalautos PVM sumos, t. y. 1 178 489 EUR sumą, kuri atitinka visą anksčiau atskaitytą PVM pagal gautas sąskaitas už biurų pastato pastatymą.

20 Tačiau ji atsisakė sumokėti kitą PVM sumos dalį, kurios Belgijos mokesčių administratorius taip pat reikalavo, t. y. 554 416,67 EUR. Ši suma apskaičiuota remiantis palūkanomis, kurias *Prodeco* sumokėjo už paskolą, leidusią finansuoti pastato statybą.

21 2004 m. *Prodeco* buvo įteiktas nurodymas sumokėti pastarąją PVM sumą. Dėl šio nurodymo ji pateikė skundą *rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Antverpeno pirmosios instancijos teismas); 2008 m. gegužės 9 d. sprendimu šį skundą teismas atmetė.

22 *Prodeco* šį sprendimą apeliacine tvarka apskundė *hof van beroep te Antwerpen* (Antverpeno apeliacinis teismas). 2010 m. vasario 16 d. sprendimu šis teismas pripažino apeliacinį skundą pagrįstu tiek, kiek jis susijęs su skolinto kapitalo palūkanomis, kurios, anot jo, neįeina į apmokestinamąją vertę tuo atveju, kai taikomas PVM kodekso 12 straipsnio 1 dalies 3 punktas.

23 Belgijos mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo. 2012 m. sausio 19 d. sprendimu *Hof van Cassatie* (Kasacinis teismas) šį sprendimą panaikino tiek, kiek jis susijęs su skolinto kapitalo palūkanomis, ir grąžino bylą nagrinėti *hof van beroep te Gent* (Gento apeliacinis teismas).

24 *Hof van beroep te Gent* pažymėjo, kad motyvuodamas savo sprendimą, pagal kurį skolinto kapitalo palūkanos turi įeiti į apmokestinamąją vertę, *Hof van Cassatie* rėmėsi Sprendimu *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, EU:C:1993:855). Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuomet, kai prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas atideda klientui mokėjimą, už tai reikalaudamas palūkanų, iki tiekimo, šios palūkanos yra atlygio, gauto už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, dalis, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą.

25 *Hof van beroep te Gent* manymu, nors *Hof van Cassatie* aiškiai išdėstė savo nuomonę, tebekyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į skolinto kapitalo palūkanas.

26 Anot *Hof van beroep te Gent*, Sprendimas *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, EU:C:1993:855) dėl Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo nebūtinai reikšmingas tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje. Skolinto

kapitalo palūkanas veikiau reikėtų laikyti „savikaina“, kuri Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte nurodyta kaip viena iš referencinių verčių, arba „atsitiktinėmis [papildomomis] išlaidomis“, kaip jos suprantamos pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalį.

27 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtosios Tarybos direktyvos 78/660/EEB, grindžiamos Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (OL L 222, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 21) 35 straipsnio 4 dalis liudija tokios išvados naudai. Šioje nuostatoje, kuri į Belgijos teisę perkelta 1976 m. spalio 8 d. *Arrêté royal du relatif aux comptes annuels des entreprises* 22bis straipsnio pirma pastraipa, nurodyta, kad „į gamybos savikainą galima įskaičiuoti palūkanas už ilgalaikio turto gamybai finansuoti pasiskolintą kapitalą, jeigu tos palūkanos yra susijusios su atitinkamo produkto gamybos laikotarpiu“.

28 Be to, reikėtų atsižvelgti ir į neutralumo principą. Šiuo klausimu *hof van beroep te Gent* atkreipia dėmesį į tai, kad skolinto kapitalo palūkanos neapmokestinamos PVM, taigi, priešingai nei pastato statybai tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos, negali būti ir PVM atskaitos objektas.

29 Šiomis aplinkybėmis *hof van beroep te Gent* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar skolinto kapitalo palūkanos, kurios pagal Ketvirtosios direktyvos 78/660/EEB 35 straipsnio 4 dalį gali būti įtrauktos į gamybos kainą, jeigu susijusios su gamybos laikotarpiu, yra panaudojimo, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalį, apmokestinamosios vertės, t. y. „savikainos“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, ir (arba) atsitiktinių [papildomų] išlaidų, kaip jos suprantamos pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalį, dalis?“

30 2014 m. spalio 8 d. raštu Teisingumo Teismo kanceliarija nusiuntė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui prašymą pateikti paaiškinimus, visų pirma dėl to, ar pagrindinėje byloje apmokestinamas sandoris, nacionalinio teismo nuomone, patenka į situaciją, numatytą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje, ar vis dėlto į vieną iš šio straipsnio 7 dalyje numatytų situacijų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat buvo paprašytas įvertinti, ar pagrindinėje byloje reikšminga referencinė vertė yra savikaina, ar veikiau panašių prekių įsigijimo kaina.

31 2015 m. vasario 11 d. Teisingumo Teisme gautame atsakyme prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslino, kad aptariamo *Prodeco* pastato panaudojimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai, kurią sudaro šio pastato nuoma, patenka į situaciją, numatytą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punkte, ir kad iš Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnyje paminėtų referencinių verčių pagrindinei bylai išspręsti reikšminga panašių prekių įsigijimo kaina, kaip ji suprantama pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.

Dėl prejudicinio klausimo

32 Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo atsakymą į Teisingumo Teismo prašymą pateikti paaiškinimus, užduotą klausimą reikia suprasti taip, kad juo siekiama sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškintinas taip, kad tokiu atveju, kaip pagrindinėje byloje, siekiant apskaičiuoti PVM už pastato, kurį apmokestinamasis asmuo pavedė pastatyti, panaudojimą, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punktą, į apmokestinamąją vertę įeina statybos metu sumokėtos skolinto kapitalo palūkanos.

33 Visų pirma primintina, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte įtvirtinta taisyklė, pagal kurią šios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatytų sandorių apmokestinamąją vertę sudaro „prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu“, nukrypsta nuo šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte įtvirtintos bendrosios taisyklės, pagal kurią į PVM apmokestinamų sandorių apmokestinamąją vertę įeina „viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies <...>“ (pagal analogiją dėl Direktyvos 2006/112 73 ir 74 straipsnių žr. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 31 punktą).

34 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse numatytus sandorius, be kita ko, sudaro apmokestinamojo asmens atliekamas prekių, kurios sudaro jo verslui skirto turto dalį, panaudojimas asmeniniams ar jo darbuotojų poreikiams arba, kaip šiuo atveju, jų panaudojimas PVM neapmokestinamai ekonominei veiklai. Visais šiais prilyginimo atlygintinam tiekimui atvejais apmokestinamasis asmuo jokio realaus atlygio, galinčio sudaryti apmokestinamąją vertę PVM apskaičiuoti, negavo nei iš pirkėjo, nei iš kliento, nei iš trečiojo asmens, o tai reiškia, kad minėtos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte įtvirtinta bendroji taisyklė negali būti taikoma (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, 26 ir 27 punktus).

35 Be to, pažymėtina, kad tuo atveju, kai prekes, kurios naudojamos pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalis, įsigijo apmokestinamasis asmuo, apmokestinamąją vertę apskaičiuojant PVM už tokį panaudojimą, remiantis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktu, sudaro tų prekių įsigijimo kaina. Tuo tikslu „prekių įsigijimo kainą“ reikia suprasti kaip likutinę prekės vertę panaudojimo momentu (Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C-322/99 ir C-323/99, EU:C:2001:280, 80 punktas ir Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 32 punktas).

36 Kiek tai susiję su toje pačioje nuostatoje paminėtu „panašių prekių įsigijimo kainos“ kriterijumi, iš pirmesniame šio sprendimo punkte pateikto išaiškinimo matyti, kad šis kriterijus leidžia nustatyti panaudojimo pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 ir 7 dalis apmokestinamąją vertę tais atvejais, kai naudojamas prekes apmokestinamasis asmuo įsigijo ne pirkimo būdu.

37 Dėl likusių atvejų 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.

38 Todėl tokiu atveju, kaip pagrindinėje byloje, susijusiu su pastato, kurį apmokestinamasis asmuo ne nusipirko, o pavedė pastatyti, panaudojimu, numatytu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punkte, ir kuriam būdinga tai, kad rinkoje yra panašių prekių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visiškai teisingai pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą konstatavo, jog siekiant apskaičiuoti PVM už šį panaudojimą reikšmingą apmokestinamąją vertę sudaro panašių pastatų įsigijimo kaina to panaudojimo metu.

39 Siekiant apskaičiuoti remiantis šia apmokestinamąja verte, prekės, į kurių įsigijimo kainą atsižvelgiama, turi būti pastatai, kurių vieta, dydis ir kiti esminiai ypatumai būtų panašus į aptariamų pastatų ypatumus (pagal analogiją žr. Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 30 punktą).

40 Tačiau nesvarbu, ar į panašių pastatų įsigijimo kainą įeina skolinto kapitalo palūkanos, kurios konkrečiu atveju buvo sumokėtos statant šiuos pastatus. Kitaip nei savikainos kriterijus, kuris Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte numatytas kaip apmokestinamoji vertė tuo atveju, kai nėra įsigijimo kainos, panašių prekių įsigijimo kainos kriterijus leidžia mokesčių institucijai remtis šio tipo prekių rinkos kaina nagrinėjamo pastato naudojimo metu ir neįpareigoja jų išsamiai vertinti, kokios vertės dalys lėmė tokią kainą.

41 Dėl tos pačios priežasties skolinto kapitalo palūkanos, kurias pats apmokestinamasis asmuo sumokėjo aptariamo pastato statybos metu, tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, neturi reikšmės nustatant apmokestinamąją vertę.

42 Galiausiai primintina, 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. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti reikiamus aspektus (Sprendimo *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 31–33 punktai ir Sprendimo *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 punktas).

43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškintinas taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, siekiant apskaičiuoti PVM už pastato, kurį apmokestinamasis asmuo pastatė, panaudojimą, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punktą, apmokestinamąją vertę sudaro pastato, kurio vieta, dydis ir kiti esminiai ypatumai panašūs į aptariamo pastato ypatumus, įsigijimo kaina tokio panaudojimo momentu. Šiuo požiūriu nesvarbu, ar dalį šios įsigijimo kainos sudaro sumokėtos skolinto kapitalo palūkanos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

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 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktas aiškintinas taip, kad tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, siekiant apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį už pastato, kurį apmokestinamasis asmuo pavedė pastatyti, panaudojimą, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies b punktą, apmokestinamąją vertę sudaro pastato, kurio vieta, dydis ir kiti esminiai ypatumai panašūs į aptariamo pastato ypatumus, įsigijimo kaina tokio panaudojimo momentu. Šiuo požiūriu nesvarbu, ar dalį šios įsigijimo kainos sudaro sumokėtos skolinto kapitalo palūkanos.

Parašai.