TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2016. gada 28. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — PVN — Ar nodokli apliekami darījumi — Preču, kas saražotas "uzņēmējdarbības gaitā", izmantošana uzņēmējdarbības vajadzībām — Pielīdzināšana piegādei, kas veikta par samaksu — Nodokļa bāze

Lieta C-128/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa, Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 21. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 18. martā, tiesvedībā

Staatssecretaris van Financiën

pret

Het Oudeland Beheer BV .

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks A. Ticano [*A. Tizzano*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 16. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza

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

— Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman*, *C. S. Schillemans* un *M. Noort*, pārstāves,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2015. gada 15. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV 1995, L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu un 7. panta a) punktu, kā arī 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) un *Het Oudeland Beheer BV* (turpmāk tekstā – "*Oudeland*") par to, kā Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē noteikt nodokļa bāzi šīs sabiedrības veiktai piegādei.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

3 Lai arī Sestā direktīva no 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ņemot vērā faktu pamatlietā norises datumu, uz šiem faktiem attiecas Sestā direktīva.

4 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas."

5 Šīs direktīvas 5. pantā "Preču piegāde" ir noteikts:

"1. "Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]

3. Par materiālu īpašumu dalībvalstis var uzskatīt:

[..]

b) lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības;

[..]

5. Dalībvalstis var par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskatīt [dažu būvdarbu veikšanu]:

[..]

7. Dalībvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir:

a) tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirktas vai importētas preces, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja;

[..].”

6 Sestās direktīvas 11. pantā ir paredzēts:

“A. Valsts teritorijā.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

b) piegādēm, kas minētas 5. panta 6. un 7. punktā, šo vai līdzīgu preču pirkuma cena vai, ja pirkuma cenas nav, pašizmaksa, nosakot to piegādes brīdī;

[..].”

7 Šīs direktīvas 13. pantā “Atbrīvojumi valsts teritorijā” ir noteikts:

“B. Citi atbrīvojumi. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu: [..]

g) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā; [..]

C. Izvēles tiesības. Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā īpašuma izīrēšana vai iznomāšana; [..] Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņem precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.”

8 Minētās direktīvas 17. pantā “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir noteikts:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

c) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

[..]"

Nīderlandes tiesības

9 *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968. gada Likums par apgrozījuma nodokli), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*Wet OB*"), 3. pantā ir paredzēts:

"1. Par preču piegādēm uzskata:

[..]

c) nekustamā īpašuma piegādi, ko veic tas, kas to ir saražojis, izņemot neapbūvētus zemes gabalus, kas nav apbūves gabali [..]

[..]

h) rīkošanos ar savā uzņēmumā uzņēmējdarbības vajadzībām izgatavotām precēm, ja tām, ciktāl tās tiek iegūtas no uzņēmēja, ir uzlikts nodoklis, uz kuru pilnībā vai daļēji neattiecas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības; savā uzņēmumā izgatavotām precēm tiek pielīdzinātas preces, kas izgatavotas pēc pasūtījuma no pasūtītāja sagādātiem materiāliem, tostarp zemes gabali; h) punkts netiek piemērots neapbūvētiem zemes gabaliem, kas nav apbūves gabali [..]

[..]

2. Par preču piegādi tiek uzskatīta arī tiesību, kuras piemēro nekustamajam īpašumam, piešķiršana, nodošana un grozīšana, atteikšanās no šādām tiesībām vai šādu tiesību izbeigšanās, izņemot hipotēkas un zemes nomu, ja vien atlīdzība, pieskaitot apgrozījuma nodokli, ir mazāka par šo tiesību ekonomisko vērtību. Ekonomiskā vērtība atbilst vismaz (ieskaitot apgrozījuma nodokli) nekustamā īpašuma pašizmaksai, uz kuru attiecas tiesības, kādas tās rastos brīdī, kad neatkarīga trešā persona veiktu attiecīgu darbību."

10 *Wet OB* 8. panta 3. un 5. punktā ir noteikts:

"3. Par atlīdzību par piegādēm 3. panta 1. punkta g) un h) apakšpunkta un 3.a panta 1. punkta izpratnē uzskata summu (bez apgrozījuma nodokļa), kas būtu bijusi jāmaksā par šīm precēm, ja tās piegādes brīdī būtu iegādātas vai iegūtas tādā stāvoklī, kādā tās bija tajā laikā.

[..]

5. Vispārpiemērojamos noteikumos var noteikt, cik lielā mērā:

[..]

b) atlīdzībā ietilpst izmaksas, kas ir saistītas ar īpašumu, par kuru ir jāmaksā zemes noma, ar ilgtermiņa nomas tiesībām, ilgtermiņa apbūves tiesībām, servitūtiem, dzīvokļiem, līdzdalības tiesībām zemesgabala īpašnieku kopībā (*lidmaatschapsrechten*) un citām līdzīgām tiesībām;

[..]."

11 *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (1968. gada Likuma par apgrozījuma nodokli ieviešanas noteikumi, turpmāk tekstā – "ieviešanas noteikumi") 5. pantā ir paredzēts:

"1. Attiecībā uz ilgtermiņa nomas tiesību, ilgtermiņa apbūves tiesību vai servitūtu piešķiršanu, nodošanu, atsaukšanu vai atcelšanu nomas maksas, atlīdzības vai īres maksas vērtība ietilpst atlīdzībā, ar nosacījumu, ka šī atlīdzība nevar būt lielāka par nekustamā īpašuma, uz kuru attiecas tiesības, ekonomisko vērtību. Ekonomiskā vērtība atbilst vismaz (ieskaitot apgrozījuma nodokli) nekustamā īpašuma izmaksām, uz kuru attiecas tiesības, kādas tās rastos brīdī, kad neatkarīga trešā persona veiktu attiecīgu darbību.

[..]

5. Ilgtermiņa nomas maksas, atlīdzības, īres maksas vai kompensācijas vērtību nosaka atbilstoši minētā lēmuma A pielikumam.

[..]"

12 Ieviešanas noteikumu A pielikumā ir noteikts:

[..]

"b) ilgtermiņa nomas maksas, atlīdzības, īres maksas vai kompensācijas, kuras termiņš beidzas pēc noteikta laika, vērtība ir noteikta gada maksas apjomā, kas reizināta ar to gadu skaitu, kuru laikā maksājumi ir jāsamaksā [..]."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 *Oudeland* 2004. gada 8. martā kā nomniece noslēdza līgumu par zemes gabala un uz šī zemesgabala esošās nepabeigtās biroju ēkas (turpmāk tekstā – "aplūkotā biroju ēka") ilgtermiņa nomu, par to ik gadu veicot maksājamo avansa maksājumu (turpmāk tekstā – "ikgadējā nomas maksa"). Šīs nomas termiņš tika noteikts uz 20 gadiem un ikgadējā nomas maksa – EUR 330 000.

14 Saskaņā ar *Wet OB* 3. panta 2. punktu, kas ir uz Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu balstīta tiesību norma, ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršana tika pielīdzināta nekustamā īpašuma piegādei pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasēšanas nolūkos un tādējādi tā ir apliekama ar šo nodokli. Saskaņā ar šī likuma 8. panta 5. punkta b) apakšpunktu, to lasot kopā ar ieviešanas noteikumu 5. panta 5. punktu, tādas piegādes kā pamatlietā aplūkotā nodokļa bāzē ietilpst ilgtermiņa nomas tiesību vērtība, kas aprēķināta saskaņā ar ieviešanas noteikumu A pielikuma b) punktu, t.i., visas kopējās nomas maksas kapitalizēto vērtību. Šajā gadījumā šī vērtība tika noteikta EUR 3 844 500 apmērā.

15 Tādējādi pamatlietā aplūkoto ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršana tika aplikta ar PVN. *Oudeland* šo nodokli EUR 730 455 apmērā samaksāja uzņēmējam, ar kuru tā bija noslēgusi attiecīgo līgumu par ilgtermiņa nomu, un šo summu kā priekšnodokli atskaitīja savā PVN deklarācijā par 2004. gada martu.

16 Pēc ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršanas *Oudeland* pabeidza aplūkotās biroju ēkas būvniecību un pieņēma šo būvi kā lietošanai gatavu biroju ēku. Šīs ēkas būvniecības pabeigšanas izmaksas bija EUR 1 571 749. No šīs summas *Oudeland* kā PVN samaksāja EUR 298 632 un nekavējoties atskaitīja šo summu kā priekšnodokli. Pabeidzot minētās ēkas būvniecību, iestājās samaksas termiņš pirmajam ikgadējam nomas maksājumam, un *Oudeland* to samaksāja.

17 Aplūkoto biroju ēku *Oudeland*, sākot no 2004. gada 1. jūnija, iznomāja. Saskaņā ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, kas balstīti uz Sestās direktīvas 13. panta C daļas a) apakšpunktu, *Oudeland* attiecībā uz daļu no šīs ēkas un ar nomnieku piekrišanu izvēlējās atteikties no atbrīvojuma no PVN, kas attiecas uz nekustamā īpašuma iznomāšanu. Ēkas otrās daļas noma no PVN tika atbrīvota.

18 *Oudeland* uzskatīja, ka attiecīgās biroju ēkas nodošana nomā ir jākvalificē kā preces, kas saražota tās uzņēmumā, piegāde savas uzņēmējdarbības vajadzībām *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta un Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tā samaksāja PVN par to šīs ēkas daļas iznomāšanu, par kuru varēja saņemt atbrīvojumu no šī nodokļa un par kuru tai nebija tiesību saņemt nodokļa atskaitījumu. Savā deklarācijā *Oudeland* noteica nodokļa bāzi pamatlietā aplūkotajai piegādei, ieskaitot tajā visas ar būvniecības pabeigšanu saistītās izmaksas (izņemot PVN), un tām pieskaitot gada nomas maksu, kas jau bija jāsamaksā šīs piegādes brīdī.

19 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka nodokļa bāzē, kas ir jāņem vērā, ar nodokli apliekot aplūkotās biroju ēkas nomu, būtu jāietilpst ar būvniecības pabeigšanu saistītajām izmaksām, tām pieskaitot visas nomas maksas kapitalizēto vērtību. *Oudeland* tika nosūtīts paziņojums par nodokļa uzrēķinu par laikposmu no 2004. gada 1. līdz 30. jūnijam par summu, kas atbilst starpībai starp *Oudeland* aprēķināto nodokļa bāzi un šīs nodokļu administrācijas aprēķināto nodokļu bāzi. Neraugoties uz *Oudeland* iesniegto sūdzību, šis nodokļu uzrēķins tika atstāts spēkā.

20 Tā kā *Oudeland* celtā prasība par lēmumu, ar kuru sūdzība tika noraidīta, ar *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hāgas tiesa, Nīderlande) nolēmumu tika noraidīta kā nepamatota, *Oudeland* par šo pēdējo nolēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas Apelācijas tiesa, Nīderlande).

21 Šī apelācijas instances tiesa nosprieda, ka saskaņā ar *Wet OB* 8. panta 3. punktu piegāžu nodokļa bāzē šī likuma 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratnē ietilpst *Oudeland* saskaņā ar noslēgtā līguma par ilgtermiņa nomu turējumā esošā zemesgabala pašizmaksa un tādēļ būtu jāpamatojas uz vērtību, kāda šim zemesgabalam *Oudeland* bija *Wet OB* 3. panta 1. punkta h) apakšpunktā norādītajā piegādes brīdī. Turklāt minētās tiesas skatījumā šī vērtība nevar tikt pielīdzināta minētā zemesgabala vērtībai, kāda tam tajā brīdī varēja būt īpašniekam, bet tā bija jānosaka, izmantojot gada nomas maksu, kas ir samaksāta pirms aplūkotās biroju ēkas pabeigšanas.

22 Līdz ar to *Gerechtshof te 's-Gravenhage* (Hāgas Apelācijas tiesa) atcēla *Rechtbank te 's-Gravenhage* (Hāgas tiesa) spriedumu, nodokļu administrācijas lēmumu, ar kuru bija noraidīta *Oudeland* sūdzība, kā arī šai sabiedrībai adresēto paziņojumu par nodokļu uzrēķinu.

23 Finanšu valsts sekretārs par spriedumu apelācijas instancē iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa, Nīderlande).

24 Strīds lietas dalībnieku starpā ir par veidu, kādā ir nosakāma piegādes nodokļa bāze Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē. *Oudeland* uzskata, ka šajā nodokļa bāzē ietilpst tikai līdz piegādei samaksātās summas, t.i., līdz šim datumam maksājamā ikgadējā nomas maksa, kā arī ar aplūkotās biroju ēkas pabeigšanu saistītās izmaksas, savukārt Finanšu valsts sekretārs ilgtermiņa nomas tiesību vērtības noteikšanā balstās uz visas kopējās nomas maksas kapitalizēto vērtību.

25 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai saskaņā ar 2012. gada 8. novembra spriedumu *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698) no nodokļa bāzes ir jāizslēdz pašizmaksas elementi, par kuriem ir samaksāts PVN, proti, ilgtermiņa nomas maksas vērtība un izmaksas, kas saistītas ar aplūkotās biroju ēkas pabeigšanu, un vai tāpat tas būtu gadījumā, ja nodokļa maksātājs saskaņā ar valsts tiesību normām samaksāto PVN nekavējoties un pilnībā atskaita kā priekšnodokli.

26 Ja šī sprieduma iepriekšējā punktā minētie pašizmaksas elementi ir jāiekļauj *Wet OB* 8. panta 3. punktā, to lasot kopā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, minētajā nodokļa bāzē, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, kā šī bāze ir jānosaka ilgtermiņa nomas tiesību kontekstā un, it īpaši, kā saskaņā ar šīm tiesībām secīgi maksājamās ikgadējās nomas maksas vērtība iekļaujas piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

27 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka zemes vai citu vielu vai materiālu, par kuriem nodokļa maksātājs ir samaksājis PVN, veicot iegādi šajā lietā un iegūstot lietu tiesības, kuras dod tiesības lietot nekustamo īpašumu, pašizmaksa neietilpst piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē? Vai ir citādi, ja nodokļa maksātājs ir atskaitījis šo PVN saistībā ar šo iegādi, pamatojoties uz valsts tiesisko regulējumu, kas šajā ziņā atbilst vai neatbilst Sestajai direktīvai?

2) Vai tādā gadījumā kā aplūkotais, kad zemesgabals ir iegādāts ar būvniecības stadijā esošu ēku, izmantojot lietu tiesību piešķiršanu Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nomas maksas vērtība, proti, no gada uz gadu maksājamo summu vērtība lietu tiesību spēkā esamības laikā vai atlikušajā to spēkā esamības laikā, ietilpst piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka lietu tiesību, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības, vērtība un biroju ēkas būvniecības uz minētā zemesgabala pabeigšanas izmaksas var tikt iekļautas piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja nodokļa maksātājs ne tikai ir samaksājis PVN par šo vērtību un šīm izmaksām, bet arī to jau nekavējoties un pilnībā ir atskaitījis kā priekšnodokli.

29 Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis var uzskatīt, ka par atlīdzību veiktas piegādes ir tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirktas vai importētas preces, ja pievienotās vērtības nodoklis par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja.

30 Šī iespēja ļauj dalībvalstīm noteikt savus nodokļu tiesību aktus tā, lai uzņēmumi, kas tādēļ, ka tie veic no PVN atbrīvotu darbību, nespēj atskaitīt PVN, ko tie ir samaksājuši, iegādājoties preces savam uzņēmumam, neciestu apgrūtinājumu salīdzinājumā ar konkurentiem, kas veic tādu pašu darbību, izmantojot preces, ko tie ir ieguvuši, nemaksājot PVN, jo saražojuši tās paši, vai, vēl vispārīgāk, tās iegūst savas uzņēmējdarbības gaitā (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 26. punkts).

31 Vispirms ir jāatgādina – kā to savu secinājumu 42. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts –, ka Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta piemērojamība ir pakārtota trim kumulatīviem nosacījumiem.

32 Pirmkārt, attiecīgajai precei ir jābūt "[nodokļa maksātāja] uzņēmējdarbības gaitā uzbūvētai, iegūtai, apstrādātai [..] precei". Tiesa ir nospriedusi, ka, lai pielīdzināšanas piegādei, kas veikta par samaksu, iespēja varētu tikt izmantota veidā, kas patiešām izslēdz jebkuru nevienlīdzību PVN jomā starp nodokļu maksātājiem, kas ir nopirkuši preces no cita nodokļu maksātāja vai kas ir ieguvuši preces savas uzņēmējdarbības gaitā, Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts aptver ne tikai paša uzņēmuma pilnībā izgatavotas, uzbūvētas, iegūtas vai apstrādātas preces, bet arī tās preces, kuras izgatavojusi, uzbūvējusi, ieguvusi vai apstrādājusi trešā persona, izmantojot materiālus, kurus sniedzis minētais uzņēmums, un šo iespēju ir jāvar attiecināt uz visām precēm, ko pabeigusi vai uzlabojusi trešā persona (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 8. novembris, *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 27. un 28. punkts, kā arī 2014. gada 10. septembris, *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, 28. punkts).

33 Otrkārt, nodokļa maksātājam ir jāizmanto saražotās preces savā uzņēmējdarbībā.

34 Treškārt, minētās preces iegāde no otra nodokļa maksātāja nedod tiesības pirmajam nodokļa maksātājam pilnībā atskaitīt PVN.

35 Pēc šiem precizējumiem ir jāuzsver, ka *Oudeland*, pirmkārt, uz līguma par ilgtermiņa nomu pamata iegūdama tiesības uz attiecīgo zemesgabalu un uz tā būvniecības stadijā esošo biroju ēku, ir par šo iegūšanu samaksājusi atbilstošo PVN un šo nodokli ir atskaitījusi savā PVN deklarācijā par 2004. gada martu, un, otrkārt, pēc šīs ēkas būvniecības pabeigšanas ir samaksājusi PVN par izdevumiem, kas saistīti ar tās pabeigšanu, kā arī minēto nodokli ir atskaitījusi, un minēto biroju ēku ir iznomājusi, tikai daļēji atsacīdamās no PVN atbrīvojuma, kas ir paredzēts nekustamā īpašuma īrei.

36 Tā kā pabeigtās ēkas izīrēšana, ko veica *Oudeland*, tika uzskatīta par preces, kas saražota uzņēmējdarbības gaitā, izmantošanu uzņēmējdarbības vajadzībām un šī ēka daļēji tika izmantota citiem, nevis ar nodokli apliekamiem darījumiem, šī iznomāšana tādējādi tika pielīdzināta piegādei Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē un aplikta ar PVN.

37 Saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu nodokļa bāzi piegādēm, kas it īpaši ir uzskaitītas minētās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā, veido "preču vai līdzīgu preču pārdošanas cena vai, ja nav pārdošanas cenas, pašizmaksa, kas tiek noteikta piegādes brīdī".

38 Šai sakarā Tiesa ir precizējusi, ka no minētā 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta nepārprotami izriet, ka nodokļa bāze ir "pašizmaksa" tikai preču vai līdzīgu preču pirkuma cenas neesamības gadījumā (spriedums, 2015. gada 23. aprīlis, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, 37. punkts).

39 Šai sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka šajā gadījumā nav šaubu par to, ka nav zināma tādas pašas biroju ēkas iegādes cena. Tādēļ ir jābalstās uz pašizmaksu.

40 Tomēr iesniedzējtiesa vaicā, vai pašizmaksas elementi, par kuriem ir samaksāts PVN, proti, ilgtermiņa nomas tiesību vērtība un ar aplūkotās biroju ēkas būvniecības pabeigšanu saistītās izmaksas, no nodokļa bāzes būtu jāizslēdz, kaut arī nodokļa maksātājs atbilstoši piemērojamajām valsts tiesību normām par ilgtermiņa nomas tiesību piešķiršanu un par šīs ēkas būvniecības pabeigšanu maksājamo PVN nekavējoties un pilnībā ir atskaitījis kā priekšnodokli.

41 Šai sakarā Tiesa ir precizējusi, ka iespēja pielīdzināt piegādei par samaksu nevar tikt izmantota, lai iekasētu PVN summu par to preču vērtību, par kurām jau iepriekšējā nodokļu uzlikšanas stadijā nodokļa maksātājs ir samaksājis PVN (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 8. novembris, *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 32. punkts).

42 Faktiski šāda atkārtota aplikšana ar nodokli nebūtu saderīga ar PVN būtisko īpašību, saskaņā ar kuru šis nodoklis attiecas uz attiecīgo preču vai pakalpojumu pievienoto vērtību, jo nodoklis, kas maksājams saistībā ar darījumu, ir aprēķināts pēc tā nodokļa atskaitīšanas, kurš ir samaksāts saistībā ar iepriekšējo darījumu (skat. it īpaši spriedumus, 1992. gada 16. decembris, *Beaulande*, C-208/91, EU:C:1992:524, 14. punkts; 1997. gada 17. septembris, *UCAL*, C-347/95, EU:C:1997:411, 34. punkts, kā arī 2004. gada 29. aprīlis, *GIL Insurance* u.c., C-308/01, EU:C:2004:252, 33. punkts), kā arī ar minētās pielīdzināšanas iespējas mērķi, kurš, protams, ietver to, ka dalībvalstis var piemērot PVN preču izmantošanai saistībā ar darbībām, kas ir atbrīvotas no PVN, bet nekādā ziņā neatļauj dalībvalstīm uzlikt vairākas reizes PVN vienai un tai pašai šo preču vērtības daļai (spriedums, 2012. gada 8. novembris, *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, 32. punkts).

43 Kā to būtībā savu secinājumu 49. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, ja par pašizmaksas elementiem samaksātais PVN vēlāk ir ticis atskaitīts, nodokļa ieturējums, kas izriet no pielīdzināšanas piegādei par samaksu, nenoved pie tādas pašas vērtības atkārtotas aplikšanas ar nodokli. Faktiski vienīgi tad, ja nodokļa maksātājam ir jāmaksā PVN par šiem elementiem, jo viņš tos nav atskaitījis, šie elementi nav jāņem vērā nodokļa bāzē atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam.

44 Šai sakarā Tiesa ir nospriedusi, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā nodokļa bāze nekādā ziņā nevar ietvert vērtību, par kuru nodokļa maksātājs jau ir samaksājis PVN, nepastāvot iespējai to pēc tam atskaitīt (skat. spriedumu, 2015. gada 23. aprīlis, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 No tā izriet – kā to savu secinājumu 50. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts –, ka vērtības, par kurām nodokļa maksātājs jau ir samaksājis PVN, bet to ir atskaitījis kā priekšnodokli, var tikt iekļautas Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktā minētajā nodokļa bāzē.

46 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka lietu tiesību, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības, vērtība un biroju ēkas būvniecības uz minētā zemesgabala pabeigšanas izmaksas var tikt iekļautas piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja nodokļa maksātājs ne tikai jau ir samaksājis PVN par šo vērtību un šīm izmaksām, bet arī to jau nekavējoties un pilnībā ir atskaitījis kā priekšnodokli.

Par otro jautājumu

47 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tādā gadījumā kā pamatlietā aplūkotais, kur, saņemot lietu tiesības, kas ar tiesībām apveltītai personai dod tiesības lietot šo nekustamo īpašumu, tā ir ieguvusi zemesgabalu un uz tā esošu ēku būvniecības stadijā, Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šo lietu tiesību vērtība, ko atbilstīgi šīs direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam iekļauj piegādes nodokļa bāzē, atbilst ikgadējo nomas maksu kopējai vērtībai visā ilgtermiņa nomas, kas rada šīs lietu tiesības, laikā vai arī to summu vērtībai, kas jāsamaksā atlikušajā šīs nomas spēkā esamības laikā.

48 Pirmkārt, ir jāatgādina – kā tas ir precizēts šī sprieduma 38. un 39. punktā –, ka nodokļa bāzē "pašizmaksa" ietilpst tikai tad, ja precei vai līdzīgai precei nav pārdošanas cenas un – kā šajā gadījumā – līdzīgas biroju ēkas pārdošanas cenas nav bijis.

49 Tādējādi piegādes nodokļa bāze Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē pamatlietā ir pašizmaksa.

50 Otrkārt, no paša Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkta izriet, ka preču vai līdzīgu preču pašizmaksa, kā arī pārdošanas cena ir jānosaka to piegādes brīdī šīs direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

51 Treškārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar valsts tiesību normu, ar kuru ieviesta Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētā iespēja, ilgtermiņa nomas tiesību iegūšana šajā gadījumā ir tikusi pielīdzināta preču piegādei. Runājot par ilgtermiņa nomas tiesību iegūšanu uz 20 gadiem, kā tas ir pamatlietā, saskaņā ar piemērojamajām valsts tiesību normām atlīdzība par šo piegādi tiek noteikta, pamatojoties uz noteiktu ikgadēju summu, to reizinot ar gadiem, par kuriem ir jāveic maksājumi; šādi iegūtā summa šo tiesību iegūšanas laikā tiek koriģēta vai kapitalizēta saskaņā ar valsts tiesiskajā regulējumā noteiktajām prasībām. Šajā gadījumā ilgtermiņa nomas tiesību iegūšana ir bijis iemesls vienreizējam PVN maksājumam par visu šādi noteikto atlīdzības apmēru.

52 Jāprecizē, ka iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi nav par šīs atlīdzības noteikšanas kārtību, jo minētās atlīdzības vērtība pamatlietā nav tikusi apstrīdēta.

53 Tā kā no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka PVN samaksa par ilgtermiņa nomas tiesību vērtību nav šķērslis, lai šo vērtību ņemtu vērā piegādes nodokļa bāzē Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja tas nekavējoties un pilnībā ir ticis atskaitīts kā priekšnodoklis, un tā kā nav strīda par to, ka minētā vērtība ir viens no pašizmaksas elementiem, ir jāizvērtē, vai ir jāņem vērā ilgtermiņa nomas tiesību kopējā vērtība, kā to piedāvā Nīderlandes valdība, vai arī tikai tās daļa.

54 Šai sakarā ir jānorāda, ka ilgtermiņa noma ir ierobežota laikā un – kā tas ir norādīts šī sprieduma 51. punktā – atlīdzības par ilgtermiņa nomas tiesībām vērtība tiek noteikta atkarībā no nolīgtās ilgtermiņa nomas ilguma.

55 Ja piegāde Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē nenotiek vienlaicīgi ar ilgtermiņa nomas tiesību iegūšanu, bet gan vēlāk, tad šo tiesību nodokļa bāzē vērā ņemamā vērtība atbilst šo tiesību atlikušajai vērtībai piegādes brīdī (skat. pēc analoģijas spriedumus, 2001. gada 17. maijs, *Fischer* un *Brandenstein*, C-322/99 un C-323/99, EU:C:2001:280, 80. punkts, kā arī 2013. gada 8. maijs, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 32. punkts).

56 Šī ilgtermiņa nomas tiesību vērtība tiek noteikta atkarībā no atlikušās spēkā esošās ilgtermiņa nomas un sevī ietver šai sakarā vēl maksājamās gada maksas, kas tiek koriģētas vai kapitalizētas atbilstoši tai pašai metodei, kas tikusi izmantota ilgtermiņa nomas tiesību vērtības noteikšanā.

57 Šo interpretāciju apstiprina šī sprieduma 30. punktā atgādinātais pielīdzināšanas iespējas, kas dalībvalstīm ir piešķirta Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktā, mērķis.

58 Ja piegādes Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē veikšanas brīdī konkurentam būtu jānoslēdz līgums par ilgtermiņa nomu uz laiku, kāds ir atlicis *Oudeland* noslēgtajai ilgtermiņa nomai, par to pašu nekustamo lietu, lai izmantotu aplūkoto biroju ēku tādai pašai darbībai, kādu veic *Oudeland*, ilgtermiņa nomas tiesību pašizmaksa šim konkurentam būtu šo tiesību vērtība šī līguma noslēgšanas brīdī un tādējādi šo tiesību atlikusī vērtība.

59 Ja, tāpat kā uzskata Nīderlandes valdība, tiktu uzskatīts, ka vērā ir jāņem visa ilgtermiņa nomas vērtība, kas atbilst atlīdzībai tiesību uz to iegūšanas brīdī, netiktu ņemts vērā ģenerāladvokāta secinājumu 70. punktā minētais apstāklis par to, ka ilgtermiņa nomas vērtība principā pakāpeniski laika gaitā samazinās, kā arī tiktu ignorēts noteikums, saskaņā ar kuru pašizmaksa ir jānosaka piegādes veikšanas brīdī Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

60 Tāpat, lai arī, protams, ikgadējo maksājumu, kuriem jau beidzies termiņš, summas atspoguļo tās, ko *Oudeland* ir pārskaitījusi šo ilgtermiņa nomas tiesību sakarā, šīs summas tomēr neatbilst šo tiesību vērtībai piegādes brīdī šīs direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

61 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kur, saņemot lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības, tas ir ieguvis zemesgabalu un uz tā esošu ēku būvniecības stadijā, Sestās direktīvas 11. panta A daļas

1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šo lietu tiesību vērtība, ko atbilstīgi Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam iekļauj piegādes nodokļa bāzē, atbilst to maksājumu vērtībai, kuri ik gadu ir jāmaksā kā atlīdzība ilgtermiņa nomas, kas rada šīs lietu tiesības, atlikušajā spēkā esamības laikā un kuri tiek koriģēti vai kapitalizēti atbilstoši tai pašai metodei, kas tikusi izmantota ilgtermiņa nomas tiesību vērtības noteikšanā.

Par tiesāšanās izdevumiem

62 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka lietu tiesību, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības, vērtība un biroju ēkas būvniecības uz minētā zemesgabala pabeigšanas izmaksas var tikt iekļautas piegādes nodokļa bāzē šīs grozītās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta izpratnē, ja nodokļa maksātājs ne tikai jau ir samaksājis pievienotās vērtības nodokli par šo vērtību un šīm izmaksām, bet arī to jau nekavējoties un pilnībā ir atskaitījis kā priekšnodokli;

2) tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kur, saņemot lietu tiesības, kas dod to turētājam nekustamā īpašuma lietotāja tiesības, tas ir ieguvis zemesgabalu un uz tā esošu ēku būvniecības stadijā, Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 95/7, 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šo lietu tiesību vērtība, ko atbilstīgi minētās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam iekļauj piegādes nodokļa bāzē, atbilst to maksājumu vērtībai, kuri ik gadu ir jāmaksā kā atlīdzība ilgtermiņa nomas, kas rada šīs lietu tiesības, atlikušajā spēkā esamības laikā un kuri tiek koriģēti vai kapitalizēti atbilstoši tai pašai metodei, kas tikusi izmantota ilgtermiņa nomas tiesību vērtības noteikšanā.

[Paraksti]