

Lieta C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

PVN – Ražošanas l?dzek?i, ko ieg?d?jies publisko ties?bu subjekts – Valsts iest?de – Nodok?a maks?t?ja veikts dar?jums un personas, kura nav nodok?a maks?t?ja, veikts dar?jums – Ties?bas uz nodok?a atskait?jumu un kori??šanu

?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [F. G. Jacobs] secin?jumi, sniegti 2004. gada 18. novembr?

Tiesas spriedums (treš? pal?ta) 2005. gada 2. j?nij?

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Priekšnodok?a atskait?šana — Ražošanas l?dzek?i — S?kotn?j? atskait?juma kori??šana — Sest?s direkt?vas 20. panta piem?rošanas nosac?jumi — Publisko ties?bu subjekts, kurš ražošanas l?dzek?us p?rk k? valsts iest?de Direkt?vas 4. panta 5. punkta pirm?s da?as noz?m? — Šis pats subjekts, kas p?rdod šos l?dzek?us k? nodok?a maks?t?js — Kori??šanas ties?bu izsl?gšana

(Padomes Direkt?vas 77/388 4. panta 5. punkts un 20. pants)

Publisko ties?bu subjekts, kurš ieg?d?jas ražošanas l?dzek?us k? valsts iest?de Sest?s Direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 4. panta 5. punkta pirm?s da?as noz?m? un t?tad k? persona, kura nav nodok?a maks?t?ja, un kurš v?l?k p?rdod šos l?dzek?us k? nodok?a maks?t?js, veicot šo p?rdošanu, lai atskait?tu p?rkot min?tos l?dzek?us samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, nevar izmantot ar min?t?s direkt?vas 20. pantu pamatot?s kori??šanas ties?bas.

Faktiski tikai no statusa, k?d? attiec?gais ties?bu subjekts ir r?kojies preces pirkuma br?d?, ir atkar?gs, vai ir sp?k? atskait?šanas ties?bas.

(sal. ar 38. un 44. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2005. gada 2. j?nij? (*)

PVN – Ražošanas l?dzek?i, ko ieg?d?jies publisko ties?bu subjekts – Valsts iest?de – Nodok?a maks?t?ja veikts dar?jums un personas, kura nav nodok?a maks?t?ja, veikts dar?jums – Ties?bas

uz nodokļa atskaitījumu un koriģēšanu

Lieta C-378/02

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad* (Augstākā tiesa, Nīderlande) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2002. gada 18. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2002. gada 21. oktobrī, tiesvedībā

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši Ž. P. Puisošs [J.-P. Puissechot], S. fon Bārs [S. von Bahr] (referenti), J. Malenovskis [J. Malenovský] un U. Lehmuss [U. Lohmus],

ģenerālvokāts F. Dž. Džeikobss [F. G. Jacobs],

sekretāre Muhika Arsamendi [Múgica Arzamendi], galvenā administratore,

ģemotvērī rakstveida procesū un tiesas sēdī 2004. gada 23. septembrī,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

– *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* vērī – H. de Kats [H. de Kāt], pārstāvis, kuram palīdz R. Brouvens [R. Brouwen], *advocaat*,

– Nīderlandes valdības vērī – S. Terstala [S. Tersta], pārstāve,

– Eiropas Kopienū Komisijas vērī – E. Traversa [E. Traversa] un H. van Vlīts [H. van Vliet], un D. V. F. Zeilstra [D. W. V. Zijlstra], pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdī 2004. gada 18. novembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā Direktīva”).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedības *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (turpmāk tekstā – “WZV”) pret *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts Finanšu sekretārs) ietvaros par līgumu koriģēt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), ko WZV samaksājis par rēpnieciskās iekārtas būvniecību un piegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās Direktivas 2. panta 1. punkts, kas ietverts II sadaļā ar nosaukumu “Darbības joma”, ir izteikts šādā redakcijā:

“Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas.”

4 Minētās Direktivas 4. panta 1.–3. un 5. punkts noteic:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzāju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. [..]

3. Dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas reizumis veic kādu darījumu, kas pieskaitāms 2. punktā minētajām darbībām, it īpaši kādu no šiem darījumiem:

a) īpašumam vai īpašuma daļai un zem tām esošās zemes pārdošānu (izpiršanu, iznomāšanu) pirms šo īpašumu pirmreizējās izmantošanas [..]. Dalībvalstis var pieņemt nosacījumus, kā šo kritēriju piemērot īpašumu pārdošanai un zemei zem tām.

[..]

b) apbūves gabala pārdošānu (izpiršanu, iznomāšanu).

[..]

[..]

5. Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā ievieca nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, ja to uzlikšana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences traucējumus.

[..]

Dalībvalstis var uzskatīt tās šo organizāciju darbības, kuras atbrīvotas no nodokļiem saskaņā ar 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes.”

5 Sestās Direktivas 20. panta 1. un 2. punkts ir paredzēts:

“1. Šķotnājo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksājām bijušas tiesības;

b) ja pāc atmaksāšanas mainīgo faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; tomēr koriģēšanu neveic darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierādīti vai apstiprināti pašuma iznācināšanai, zudumam vai zādzābai, kā arī preču izmantošanai, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr daļbvalstis var pieprasīt korekcijas darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzības gadījumā.

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svērstā bāzē atskaitījuma tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitījuma tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, daļbvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam pašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 10 gadiem.”

Valsts tiesiskais regulējums

1968. gada 28. jūnija likums

6 Ar 1968. gada 28. jūnija likumu par PVN (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, 329. lpp.; turpmāk tekstā – “Likums”) Nīderlandes Karaliste ieviesa ar PVN sistēmu pamatotā apgrozījuma aplikšanu ar nodokli.

7 Saskaņā ar Likuma 7. pantu par “uzņēmēju” ir uzskatāms ikviens, kas neatkarīgi veic saimniecisko darbību. Cita starpā šis pants ietver noteikumus par publisko tiesību subjektiem, kuri, nebūdami uzņēmji, sniedz pakalpojumus un veic piegādes, ko parasti veic uzņēmji. Saskaņā ar minēto normu ar ministrijas rīkojumu var noteikt, ka šie subjekti tiek uzskatīti par uzņēmjiem, ja tie sniedz šos pakalpojumus vai veic šīs piegādes.

8 Likuma 11. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts noteic, ka nekustamā pašuma pārdošana un izīrēšana principā ir atbrīvota no PVN, bet paredz atsevišķus izņēmumus, ja līgumu iesniedz attiecīgi piegādātājs uzņēmājs kopā ar piegādes saņēmēju vai izīrētājs kopā ar īrnieku.

Izpildes lēmums

9 Nīderlandes iestādes ar 1968. gada 30. augusta ministrijas rīkojumu pieņēma lēmumu izpildīt likumu par apgrozījuma nodokli (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, Nr. 169*; turpmāk tekstā – “Izpildes lēmums”).

10 Izpildes lēmuma 3. panta a) punkts paredz, ka publisko tiesību subjekti tiek uzskatīti par uzņēmjiem attiecībā uz nekustamā pašuma pārdošanu un ar to saistīto tiesību nodošanu vai rašanos.

11 Minētā lēmuma 13. un 13.a pants, kuru mērķis ir paši ir Sestās Direktivas 20. pantā paredzēto noteikumu transponēšana, šajā sakarā ievieš atskaitējuma tiesību koriģēšanas mehānismu.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

12 WZV ir publisko tiesību subjekts, kura pienākums ir Nīderlandes uzticētajā teritorijā veikt de facto publisko pārvaldību. Veicot šo darbību, WZV rīkojas kā valsts iestāde Sestās Direktivas 4. panta 5. punkta nozīmē, un tādējādi tam nav PVN maksātāja statusa.

13 Lai labi izpildītu pienākumus, WZV uzbūvēja iekārtu notekde facto attīrīšanai (turpmāk tekstā – “iekārta”), par kuru samaksāja PVN aptuveni 7,2 miljonu NLG apmērā. Iekārta sāka darboties 1990. gadā.

14 Notekde facto attīrīšanas rezultātā radušos dūzu apstrādei WZV kopā ar diviem citiem valsts finansējums uzdevumiem nolēma iekārtu lietot centralizēti. Šie divi minētie publisko tiesību subjekti finansiāli piedalījās to papildu ražošanas līdzekļu iegādē, kuri bija nepieciešami, kad iekārtu sāka lietot visi trīs subjekti. Kopš 1993. gada WZV uz šiem diviem subjektiem attiecināja centralizētās dūzu apstrādes izmaksu attiecīgo daļu, tomēr neliecot tiem maksāt PVN. Šajā sakarā nodokļu inspektors vienojās ar WZV, ka neuzlikš šiem diviem subjektiem PVN, ar noteikumu, ka WZV atteiksies no atskaitējuma tiesībām uz iepriekš samaksāto nodokli.

15 1994. gada decembrī WZV nodibināja fondu vides veicināšanai holandiešu valodā runājošajā Flandrijā (turpmāk tekstā – “Fonds”), kuram tas pārdēvēja iekārtu par cenu aptuveni 18 miljoni NLG bez PVN.

16 Ēmot vērā apstākļus, kādos tas notika, iesniedzējtiesa uzskata, ka šāda pašauma atsavināšana ir uzskatāma par pārdošānu Sestās Direktivas 5. panta 1. punkta un Likuma 3. panta 1. punkta, kurš pamatojas uz minēto 5. pantu, nozīmē. Pārdošanas dienā WZV sāka no Fonda nomāt iekārtas; nomas termiņš bija deviņi gadi un divas dienas.

17 Lai iekārtas pārdošānai, kā arī nomai netiktu piemērots atbrīvojums saskaņā ar 11. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu Likumā, ar ko transponē Sestās Direktivas 13. panta C daļu attiecībā uz izvēles tiesībām piemērot PVN attiecībā uz nekustamo pašauma pārdošānu un nomu, WZV un Fonds iesniedza nodokļu inspektoram divas apvienotās prasības.

18 Pamatojoties uz Izpildes lēmuma 13. un 13.a pantu, WZV noteica iekārtas būvniecības rīcībā iekārtājam PVN summas daļu, kura, pēc WZV ieskatiem, ir jākorrigē par apmēram 3,6 miljoniem NLG, proti, par 5/10 no šīs summas. Šāda tika pamatota ar to, ka kopš iekārtas iegādes ir pagājuši pieci gadi un ka vēl ir atlicis tikpat ilgs laiks.

19 Paziņojumā par 1994. gada 4. ceturksni WZV lūdz nodokļu inspektoru atmaksāt aptuveni 3,6 miljonus NLG.

20 Šis lūgums tika noraidīts, pamatojoties uz to, ka iekārtas piegādes laikā WZV saskaņā ar Izpildes lēmuma noteikumiem, ar ko transponē Sestās Direktivas 20. pantu, nebija nekādu koriģēšanas tiesību.

21 WZV pārsūdzēja šo nodokļu inspektora lēmumu par lūguma noraidīšanu. Pēc *Gerechthof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) apelācijas sprieduma lieta tika izskatīta kasācijas kārtībā *Hoge Raad* (Augstākā tiesa).

22 Iesniedzējtiesa norāda, ka, tātad, WZV ir veicis pārdošanas darījumu kā nodokļa maksātājs

un kopā ar iekārtas pircēju lūdzis nepiemērot atbrīvojumu, kas attiecas uz šādu darījumu, WZV par to, kas būvniecības samaksas PVN koriģēšana principā ir pieļaujama. Tomēr, ņemot vērā Tiesas judikatūru, *Hoge Raad* šajā sakarā ir izteikusi šaubas.

23 *Hoge Raad* uzskata, ka ir jāaplūko jautājums, vai publisko tiesību subjektam, kurš ir lietojis ražošanas lūdzekļus kā valsts iestāde un kurš tādēļ nav atskaitījis samaksas PVN par šo lūdzekļu iegādi, tādā gadījumā nodokļa maksātājam, kurš lietojis lūdzekļus pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, ir tiesības uz Sestās Direktīvas 20. pantā paredzēto koriģēšanu, ja tas vēlāk ir piegādājis šos lūdzekļus kā nodokļa maksātājs un ja šā piegāde ir apliekama ar nodokli.

24 Iesniedzātāja tiesa precīzi, ka papildu grūtības rada WZV atteikšanās no atskaitījuma tiesībām uz iepriekš samaksas nodokli sakarā ar vienošanos, kas noslīgtas ar nodokļu inspektori. Tādēļ tiek uzskatīts, ka WZV ir atteikusies no daļējas iekārtas iekāpšanas sava uzņēmuma mantā.

25 Minētā tiesa vēl las noskaidrot, vai Tiesas judikatūra jautājumā par ražošanas lūdzekļu iekāpšanu pēc nodokļa maksātāja izvēles tādā privātajā vai uzņēmuma mantā ir piemērojama *mutatis mutandis* attiecībā uz publisko tiesību subjektiem.

26 Šādos apstākļos *Hoge Raad* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Ja publisko tiesību subjekts ir ieguvis ražošanas lūdzekļus un ja tie par samaksu ir piegādāti trešai personai, attiecībā uz kuru subjekts tiek uzskatīts par nodokļa maksātāju, vai apgrozījuma nodoklis, ko tas ir samaksājis, iekšot šos lūdzekļus, var tikt koriģēts saskaņā ar Sestās Direktīvas 20. pantu (it īpaši ar tā 2. un 3. punktu), ja tas ir izmantojis šos lūdzekļus, veicot darījumus kā valsts iestāde Direktīvas 4. panta 5. punkta nozīmē?”

2) Vai saskaņā ar Tiesas nospriesto attiecībā uz fiziskām personām – nodokļa maksātājiem – publisko tiesību subjektam, pamatojoties uz Sesto Direktīvu, ir tiesības pilnībā izslēgt no sava uzņēmuma mantas ražošanas lūdzekļus, kurus tas lieto gan kā nodokļa maksātājs, gan kā valsts iestāde?”

Ievada piezīmes

27 No iesniedzātības sniegtajam un šā sprieduma 12. un 13. punktā izklāstītajam norādām izriet, ka WZV iegādājās iekārtu, lai uzturētu teritorijā labāk veiktu darbu publisko pārvaldību, un tādējādi tas rīkojās kā valsts iestāde.

28 Tādēļ pirmais jautājums ir jāsaprot tā, ka iesniedzātāja ar to vēl las noskaidrot, vai publisko tiesību subjekts, kurš pārka ražošanas lūdzekļus kā valsts iestāde Sestās Direktīvas 4. panta 5. punkta pirmās daļas nozīmē un kurš vēlāk pārdo šos lūdzekļus kā nodokļa maksātājs, veicot šo pārdošanu, lai atvieglotu lūdzekļu pirkšanas laikā samaksas PVN, var koriģēt nodokļu Sestās Direktīvas 20. panta nozīmē.

Par pirmo jautājumu

29 Jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās Direktīvas 2. pantu PVN noteikumu, to skaita noteikumu par atskaitījuma tiesībām, piemērošana attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts teritorijā ir atkarīga no darījuma veicēja statusa, proti, no tā, vai darījuma veicējs ir nodokļa maksātājs.

30 Ja nodok?a maks?t?js atbilst Sest?s Direkt?vas 17. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem, tas var atskait?t jau samaks?to nodokli no PVN, kuru tas ir par?d?.

31 Saska?? ar min?t? 17. panta 1. punktu atskait?juma ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. Saska?? ar Sest?s Direkt?vas 10. panta 2. punktu šis br?dis atbilst pre?u pieg?des br?dim. T?d?j?di pre?u pirkuma gad?jum? atskait?juma ties?bas rodas šo pre?u pieg?des br?d?. Min?t?s Direkt?vas 17. panta 2. punkts paredz, ka nodok?a maks?t?jam ir ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par prec?m, kuras vi?am jau pieg?d?jis cits nodok?a maks?t?js, ja š?s preces tiek izmantotas vi?a veiktiem dar?jumiem, kas ir apliekami ar nodokli.

32 No min?to 2. un 17. panta noteikumiem izriet, ka tikai t?dai personai, kura ir nodok?a maks?t?js un kura preces ieg?šanas br?d? r?kojas k? nodok?a maks?t?js, ir atskait?juma ties?bas attiec?b? uz š?m prec?m un t? var atskait?t par š?m prec?m maks?jamo vai samaks?to PVN, ja š?s preces tiek izmantotas š?s personas veiktiem dar?jumiem, kas ir apliekami ar nodokli (attiec?b? uz Sest?s Direkt?vas 17. pantu skat. 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?97/90, *Lennartz, Recueil*, I?3795. lpp., 8. punkts).

33 Savuk?rt persona, kura nav nodok?a maks?t?ja, nav ties?ga atskait?t preces pirkšanas br?d? samaks?to PVN. Š?s personas darb?ba – pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana – neietilpst Sest?s Direkt?vas 2. pant? paredz?to noteikumu par PVN piem?rošanas jom?.

34 J?nor?da, ka saska?? ar min?t?s direkt?vas 4. panta 5. punktu publisko ties?bu subjekti netiek uzskat?ti par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros tie iesaist?s k? valsts iest?des.

35 No t? izriet, ka tad, ja šie subjekti, to skait? ar? WZV, ražošanas l?dzek?u pirkuma br?d? r?kojas k? valsts iest?de, tiem princip? nav nek?du atskait?juma ties?bu attiec?b? uz šiem l?dzek?iem.

36 Tom?r ir j?noskaidro, vai izmai?as, kas raduš?s min?tajam subjektam attiec?b? uz t? pien?kumu maks?t PVN, var ietekm?t atskait?juma ties?bas. T?d?j?di ir j?apl?ko jaut?jums, vai tas, ka subjekts v?l?k k??st par nodok?a maks?t?ju attiec?b? uz da?iem dar?jumiem, ko tas veicis, ieg?d?joties preces k? persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, dod šim subjektam ties?bas atskait?t PVN, ko tas samaks?jis par š?m prec?m, un to kori??t, pamatojoties uz Sest?s Direkt?vas 20. pantu.

37 Liet?, kas bija pamat? iepriekš min?tajam spriedumam *Lennartz*, str?ds bija par gad?jumu, kad priv?tpersona, PVN maks?t?ja, kura bija ieg?d?jusies un izmantojusi transportl?dzekli person?giem nol?kiem un kura, v?l?k izmantojot šo preci ar? darbam, v?l?j?s atskait?t par [transportl?dzek?a] pirkumu samaks?to PVN.

38 P?c atg?din?juma, ka Sest?s Direkt?vas 17. pants nosaka br?di, kad rodas atskait?juma ties?bas, no k? izriet, ka tikai no statusa, k?d? attiec?g? fizisk? persona ir r?kojusies preces pirkuma br?d?, ir atkar?gs, vai ir sp?k? atskait?juma ties?bas, Tiesa nor?d?ja, ka š?s pašas direkt?vas 20. pants ar nosaukumu “Atskait?jumu kori??šana” tieši pret?ji neietver nek?dus noteikumus par atskait?juma ties?bu rašanos. Tiesa nosprieda, ka šis noteikums aprobe?ojas ar meh?nisma ieviešanu s?kotn?j? atskait?juma kori??šanas apr??in?šanai un tas nevar nedz rad?t atskait?juma ties?bas, nedz p?rveidot nodok?a maks?t?ja samaks?to nodokli par t? ar nodokli neapliktajiem dar?jumiem min?t? 17. panta noz?m? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Lennartz*, 11. un 12. punkts).

39 Šis pamatojums ir j?piem?ro publisko ties?bu subjektam, kurš r?kojas k? valsts iest?de

ražošanas līdzekļu pirkuma brīdī. Faktiski šim subjektam, kurš vēl nav rīkojies kā nodokļa maksātājs, tātad kā privātpersonai, kura rīkojas savā personīgā nolūkā, nav nekādu PVN, ko tas samaksājis par šiem [ražošanas] līdzekļiem, atskaitējuma tiesību.

40 Apstāklis, ka vēlāk minētais subjekts ir rīkojies kā nodokļa maksātājs, pamatojoties uz Sestās Direktīvas 20. pantu, nevar padarīt nodokli, kuru šis subjekts kā valsts iestāde ir samaksājis par veiktajiem darījumiem, kas tādējādi nav apliekami ar nodokli, par atmaksājumu šīs direktīvas 17. panta nozīmē.

41 Pretīji WZV izvirzītajam argumentam šādu subjektu nevar pielīdzināt tādām nodokļa maksātājam, kurš veic atsevišķas ar nodokli apliekamas un citas no nodokļa atbrīvotas darbības. Kā minēts iepriekš, nodokļa maksātāja statuss ir noteicošais, un tas kļūst vēl svarīgāks brīdī, kad minētais subjekts iegādājas attiecīgo preci.

42 Turklāt WZV apgalvo, ka neiespējama atskaitīt iepriekš samaksāto PVN ir radījusi būtisku konkurences izkropojumu, kas, pēc WZV uzskatiem, pamato Sestās Direktīvas 4. panta 5. punkta otrajā daļā paredzēto izņēmuma piemērošanu, saskaņā ar kuru publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļa maksātājiem. Lai pierādītu, ka pastāv konkurences izkropojums, WZV salīdzina uzņēmēja stāvokli ar publisko tiesību subjekta stāvokli un apgalvo, ka līdzīgā apstākļos uzņēmējs varētu atskaitīt iepriekš samaksāto PVN no vēlāk iekasētā PVN.

43 Šis arguments ir noraidāms. Iespējams, konkurences izkropojums tādās apstākļos, kādi ir pamata lietā, drīzāk rodas no tā, ka publisko tiesību subjekts izmanto tiesības izvēlēt attiecīgā nekustamā pašuma pārdošanas un res aplikšanu ar nodokli, nevis, ka tiek piemērots režīms, saskaņā ar kuru publisko tiesību subjekti netiek uzskatīti par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes. Kā enerģētiskās norēķinu sistēmas 38. punktā, apstāklis, ka pats šis režīms zināmā mērī var apdraudēt neitralitātes un vienlīdzīgā attieksmē principa piemērošanu, izskaidro izņēmumu no PVN sistēmas pastāvīšanu.

44 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka publisko tiesību subjekts, kurš iegādājas ražošanas līdzekļus kā valsts iestāde Sestās Direktīvas 4. panta 5. punkta pirmās daļas nozīmē un tādā kā persona, kura nav nodokļa maksātāja, un kurš vēlāk pārdo šos līdzekļus kā nodokļa maksātājs, veicot šo pārdošanu, lai atskaitītu pārējo minēto līdzekļu samaksāto PVN, nevar izmantot ar minētās direktīvas 20. pantu pamatotās koriģēšanas tiesības.

Par otro jautājumu

45 Šis jautājums ir uzdots netieši gadījumam, ja tās publisko tiesību subjekts kā WZV ražošanas līdzekļu pirkuma laikā tiek uzskatīts par to, kurš veic tiklab saimnieciskās darbības Sestās Direktīvas 4. panta 1. punkta nozīmē, kā arī darbības, kuras ir minētas šajā panta 5. punkta pirmajā daļā. Ēmot vērā apsvērumus, kuri ir izklāstīti atbildē uz pirmo jautājumu, no kuriem izriet, ka šāds subjekts nerīkojas kā nodokļa maksātājs pirkuma veikšanas brīdī, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

46 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

publisko tiesību subjekts, kurš iegādājas ražošanas līdzekļus kā valsts iestāde Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu

tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 4. panta 5. punkta pirmās daļas nozīmē un līdz ar to kā persona, kura nav nodokļa maksātāja, un kurš vēlāk pērdod šos līdzekļus kā nodokļa maksātājs, veicot šo pērdošānu, lai atskaitītu pērkot minētos līdzekļus samaksāto PVN, nevar izmantot ar minētās direktīvas 20. pantu pamatotās koriģēšanas tiesības.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.