

GENERALINIO ADVOKATO F. G. JACOBS

IŠVADA,

pateikta 2004 m. lapkričio 18 d.(1)

Byla C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

prieš

Staatssecretaris van Financiën

1. Šioje byloje Nyderlandų *Hoge Raad* prašo Teisingumo Teismo nurodyti, kaip aiškinti Šeštąją PVM direktyvą (2) (toliau – Direktyva), ypač kai ji taikoma viešiesiems subjektams.
2. Pagrindinė byloje Nyderlandų vandens ūkio administravimo subjektas, kaip valdžios institucija, pastatytas buitinis nuotekų valymo ūrenginys. Vėliau jis pardavė ūrenginius trečiajam asmeniui, tuo pat metu susitardamas ūrenginius išsinuomoti. Paskui jis kreipėsi dėl atskaitos statant ūrenginius sumokėto mokesčio tikslinimo būdu, remdamasis tuo, kad parduodamas ūrenginius veikė kaip apmokestinamasis asmuo.
3. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar viešosios teisės subjektas pagal direktyvos 20 straipsnį turi teisę tikslinti PVM, sumokėtą įsigyjant ilgalaiką turtą, naudojamą veikloje, kurią jis vykdo kaip valdžios institucija, kai vėliau jis šį turtą parduoda kaip apmokestinamasis asmuo.
4. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia, ar viešosios teisės subjektas, kaip ir apmokestinamasis fizinis asmuo, turi teisę nuo jam priklausančios įmonės ilgalaikio turto visiškai atskirti ilgalaiką turtą, kuriuo jis kartais naudojasi kaip apmokestinamasis asmuo, o kartais – kaip valdžios institucija.

Teisinis pagrindas

5. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį pridėtinis vertės mokesčiu apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai <...> už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. „Apmokestinamasis asmuo“ 4 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas kaip „bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje“.
6. 4 straipsnio 5 dalies pirmoji pastraipa numato, kad „valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei

jos renka rinkliavas, mokest? už paslaugas, ?mokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokes?ius“. Ta?iau pagal 4 straipsnio 5 dalies antr?j? pastraip? šie subjektai turi b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kai jie vykdo toki? veikl? ar sandorius, jei j? traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens „labai smarkiai iškraipyt? konkurencij?“. 4 straipsnio 5 dalies paskutinioji pastraipa toliau numato, kad „valstyb?s nar?s gali toki? organizacij? veikl?, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimtys, laikyti veikla, kuri? jos vykdo kaip valdžios institucijos“.

7. 13 straipsnis reglamentuoja atleidim? nuo PVM. Nekilnojamojo turto nuoma su tam tikromis išimtimis, remiantis 13 straipsnio B skirsnio b punktu, paprastai yra atleidžiama nuo PVM, kaip ir pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie stovi, tiekimas, remiantis 13 straipsnio B skirsnio g punktu. Ta?iau 13 straipsnio C skirsnis leidžia valstyb?ms nar?ms suteikti mokes?i? mok?tojams teis? pasirinkti apmokestinim? šios veiklos atžvilgiu.

8. Direktyvos 17–20 straipsniai yra susij? su atskaita. 17 straipsnio 1 dalis numato, kad „teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas“. Pagal 17 straipsnio 2 dal? „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti <...> prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas“.

9. Atskaitos tikslinim? reglamentuoja 20 straipsnis, kuris tiek, kiek tai susij?, numato:

„1. Pradin? atskaita turi b?ti tikslinama valstybi? nari? nustatyta tvarka, ypa?:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesn? ar mažesn? už t? sum?, ? kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis?;

<...>

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, ?skai?iuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo ?sigytas ar pagamintas. Per metus turi b?ti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskai?iuoto mokes?io. Tikslinama remiantis v?lesniais atskaitomos sumos, ? kuri? turima teis?, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prek?s buvo ?sigytos ar pagamintos.

<...>

Kai nekilnojamasis turtas ?sigyjamasis kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarp? galima prat?sti iki 20 met?.

3. Kai ilgalaikio turto tiekimas ?vyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo j? naudoja verslo reikm?ms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimas buvo apmokestintas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimas buvo neapmokestintas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinam vien? kart? už vis? likus? tikslinimo laikotarp?.

10. Nyderland? teis? išple?ia apmokestinamiesiems asmenims pagal 13 straipsnio C skirsn? suteikiam? teis? pasirinkti apmokestinim?. Ji taip pat nustato, kad viešieji subjektai turi b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis tiek, kiek tai susij? su nekilnojamojo turto tiekimu ir teisi? ? tok? turt? perleidimu ar suk?rimu.

Faktin?s aplinkyb?s ir nacionalin? byla

11. *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (toliau – WZV) veikia Nyderland? dalyje kaip vandens ?kio administravimo subjektas. Pagal taikytinus nacionalin?s teis?s aktus jis yra viešosios teis?s

subjektas. Kaip valdžios institucija, jis ?m?si buitini? nuot?k? valymo ?rengini? statybos, kuri buvo baigta 1990 metais.

12. V?liau WZV ?sipareigojo leisti ?renginiais naudotis ir kitiems dviem vandens ?kio administravimo subjektams. Šie du subjektai iš dalies padeng? ?rengini? modifikavimo išlaidas, o nuo 1993 m. – ir d?l j? naudojimosi ?renginiais periodiškai atsirandan?ias išlaidas. Pagal susitarim? su mokes?i? inspektoriumi WZV neapskai?iavo PVM s?naudoms, kurias jis perleido, su s?lyga, kad nesinaudoja teise atskaityti sumok?t? PVM.

13. ?ia tur??iau pažym?ti, kad nors n?ra paaiškintas šio susitarimo su mokes?i? inspektoriumi pagrindas, neatrodo, kad tai trukdyt? nagrin?jant ši? byl?.

14. 1994 m. WZV savo rajone inicijavo aplink? siekian?io reklamuoti fondo, kuriam jis pardav? buitini? nuot?k? valymo ?renginius, ?k?rim?. Ta pa?i? dien? fondas ?sipareigojo WZV išnuomoti ?renginius devyneri? met? laikotarpiui.

15. Pardavimas ir nuoma iš esm?s buvo atleisti nuo mokes?io sandoriai. Ta?iau WZV ir fondas pasirinko apmokestinim?, ir tai jiems leido Nyderland? teis?. Tod?l PVM abiej? sandori? atveju tapo mok?tinas.

16. Tuomet WZV kreip?si d?l dalies PVM, kuris buvo apskai?iuotas pradinei ?rengini? statybai, atskaitos, patikslintos pagal direktyvos 20 straipsn?. Taigi prašyta penki? dešimt?j? visos sumos atskaitos, nes iš dešimties met? tikslinimo laikotarpio buvo pra?j? penkeri metai. Mokes?i? inspektorius atmet? WZV prašym?.

17. WZV gin?ija inspektorius sprendim? teismine tvarka. Apskundus *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apygardos apeliacinio teismo) sprendim?, dabar byla yra nagrin?jama *Hoge Raad*.

18. *Hoge Raad* palaiko WZV apeliacini? skund? tiek, kiek inspektorius nusprend?, jog ?rengini? tiekimas fondui nebuvo apmokestinamasis sandoris. Pagal Nyderland? teis?, kai valdžios institucija tiekia nekilnojam?j? turt?, ji veikia kaip apmokestinamasis asmuo, ir WZV pagal š? status?, žinoma, pasirinko apmokestinim?.

19. D?l to, ar WZV gal?jo b?ti taikomas tikslinimas pagal direktyvos 20 straipsnio 2 dal?, *Hoge Raad* nurodo Teisingumo Teismo sprendim? *Lennartz*(3). Jis mano, kad jei šis sprendimas b?t? taikomas, WZV netur?t? teis?s ? tikslinim?, nes toje byloje Teisingumo Teismas nurod?, kad bet kurios teis?s ? atskait? kilm? ir apimt? nustato 17, o ne 20 straipsnis ir kad tik apmokestinamojo asmens statusas ?sigijimo momentu gali lemti tokios teis?s buvim?.

20. Ta?iau *Hoge Raad* n?ra tikras, ar sprendimas *Lennartz*, kuris buvo susij?s su fiziniu asmeniu, veikian?iu tiek priva?iai, tiek ?mon?s vardu, gali b?ti taikomas viešosios teis?s subjektui.

21. *Hoge Raad* taip pat pažymi, kad *Gerechtshof* nusprend?, jog tikslinimas nebuvo ?manomas, nes WZV pasirinko dalies ?rengini? ne?traukti ? jai priklausan?ios ?mon?s ilgalaikio turto sud?t?, kai su mokes?i? inspektoriumi sudar? susitarim? neskai?iuoti PVM veiklos s?naudoms, kurias jis perleido kitiems dviem vandens ?kio administravimo subjektams, naudojusiems ?renginius. *Hoge Raad* nuomone, šis argumentas iškelia klausim?, ar Teisingumo Teismo praktika, susijusi su apmokestinamojo asmens pasirinkimu priskirti ilgalaik? turt? priva?iam turtui ar ?mon?s turtui, *mutatis mutandis* taikoma viešosios teis?s subjektams.

22. Tod?l *Hoge Raad* nusprend? sustabdyti byl? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kai viešosios teis?s subjektas ?sigijo ilgalaik? turt?, kur? jis atlygintinai perleido tre?iajam

asmeniui ir kurio perleidimo atžvilgiu viešosios teisės subjektas laikytinas apmokestinamuoju asmeniu, ar jis, remdamasis Šeštosios direktyvos 20 straipsniu, b) 2 ir 3 dalimis, gali pasinaudoti teise ? apyvartos mokesčio, sumokėto turto ?gijimo metu, tikslinim? tiek, kiek jis š? turt? panaudojo vykdyti jam, kaip valdžios institucijai, priklausančias funkcijas direktyvos 4 straipsnio 5 dalies prasme?

2. Ar viešosios teisės subjektas pagal Šeštąją direktyvą turi teisę nuo jam priklausančios ?monės turto visiškai atskirti ilgalaik? turt?, kuriuo jis kartais naudojasi kaip apmokestinamasis asmuo, kartais – kaip valdžios institucija, kaip Teisingumo Teismas nusprend? apmokestinamąją fizini? asmenį atžvilgiu?“

Analiz?

23. Iš pradžių atkreipiu dėmesį ? tai, kad kai kurios Teisingumo Teismui pateiktos pastabos yra susijusios su klausimu, ar WZV pastat? ?renginius kaip valdžios institucija. Tačiau tai aiškiai yra dalykas, nustatytinas nacionaliniame teisme. Teisingumo Teismui nebuvo pateikta klausim?, susijusi? kriterijais, kurie turėtų būti taikomi tokiam nustatymui. Vis dėlto teisingas požiūris yra nurodytas sprendime *Lennartz*(4), ir iš pirmojo prejudicinio klausimo manytina, kad nacionalinis teismas nusprend?, jog WZV iš pradžių pastat? ?renginius, veikdamas kaip valdžios institucija.

24. Kitas klausimas, kuris nebuvo iškeltas ir kuris negali būti tinkamai išnagrinėtas be išsami? pastab?, yra tas, ar nacionalin?s taisykl?s, kurios reikalauja viešąją subjektą laikyti neapmokestinamuoju asmeniu jam ?sigyjant ilgalaik? turt?, tačiau laikyti j? apmokestinamuoju asmeniu tok? turt? perleidžiant, gali būti laikomos atitinkančiomis direktyv?.

25. Todėl savo analiz? apribosiu teisiniais klausimais, faktiškai iškeltais sprendime kreiptis dėl prejudicinio sprendimo.

26. Dėl pirmojo klausimo šalys ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas bendrai sutaria, kad ? j? turi būti atsakyta neigiamai, jeigu Teisingumo Teismo sprendimas *Lennartz*(5) yra taikytinas viešosios teisės subjektams, kai jie sudaro sandorius, veikdami kaip valdžios institucijos.

27. Ties? sakant, *Lennartz* byloje Teisingumo Teismo buvo prašoma nuspręsti, ar direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje nustatytos sumokėto mokesčio tikslinimo taisykl?s taikomos, kai apmokestinamasis asmuo iš pradžių ?sigyja prekes tik asmeniniam naudojimui, bet vėliau kažkuriuo metu tikslinimo laikotarpiu naudoja jas verslo tikslais.

28. Teisingumo Teismas nusprend?: kadangi teis? ? atskait? atsiranda tuo metu, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinu, „tik asmens statusas tuo momentu gali lemti teisės ? atskait? buvim?“. Remiantis 17 straipsnio 2 dalimi, tiek, kiek apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šias prekes apskaičiuot? ar mokėtin? mokest?. Atvirkščiai, kai prek?s nėra naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai direktyvos 4 straipsnio prasme, tačiau yra jo naudojamos asmeniškai, jokios teisės ? atskait? atsirasti negali(6).

29. Nors ši išvada kai kuriose situacijose gali turėti griežtok? poveik? ir nevysiškai atitikti PVM neutralumo princip?, reikia pripažinti, kad ji išplaukia iš 17 straipsnio 1 ir 2 dali? formuluočių ir kad priešingas požiūris sukelt? rimt? problem? dėl teisinio tikrumo.

30. Dėl 20 straipsnio 2 dalies Teisingumo Teismas nusprendė, kad ji tik nustato mechanizmą pirminės atskaitos tikslinimams apskaičiuoti. Todėl ji negali nustatyti teisės atskaitai arba paversti apmokestinamojo asmens sumokėto su jo neapmokestinamais sandoriais susijusio mokesčio atskaitytinu mokesčiu 17 straipsnio prasme(7).

31. Nyderlandai ir Komisija teigia, kad Teisingumo Teismo sprendimas *Lennartz* pagal analogiją yra taikytinas situacijai, kurioje pirminė įsigijimų atliko ne asmuo, perkantis asmeniniam naudojimui, bet viešosios teisės subjektas, perkantis savo, kaip valdžios institucijos, veiklai. Kiekvieno atveju įsigyjantis asmuo nėra apmokestinamasis asmuo sandorio tikslais, todėl teisė atskaitai neatsiranda.

32. WZV, atvirkščiai, rodinėja, kad valdžios institucija turėtų būti lyginama su apmokestinamuoju asmeniu, teikiančiu nuo mokesčio atleistas paslaugas, o ne su apmokestinamuoju asmeniu, kuris įsigyja prekes asmeniniais tikslais.

33. Mano nuomone, Nyderlandai ir Komisija yra teisės tvirtindami, kad sprendimas *Lennartz* taip pat taikomas tuomet, kai pirminė įsigijimų atlieka viešosios teisės subjektas veiklai, kurią jis vykdo kaip valdžios institucija.

34. Kaip teigia Nyderlandai ir Komisija, teisinga analogija, atrodo, yra tarp viešosios teisės subjekto, veikiančio kaip valdžios institucija, ir apmokestinamojo asmens, kuris įsigyja prekes asmeniniam naudojimui. Priešingai nei apmokestinamasis asmuo, vykdamas nuo mokesčio atleistą tiekimą, abi šios šalys visiškai nepatenka į PVM taikymo sritį. Asmuo, kuris perka asmeniniam naudojimui, nevykdo ekonominės veiklos direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme. Taip pat direktyvos 4 straipsnio 5 dalis aiškiai nustato, kad viešosios teisės subjektai paprastai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu. Kadangi jie nėra apmokestinamieji asmenys, jie sandoriai niekuomet negali lemti teisės atskaitai. Atvirkščiai, apmokestinamasis asmuo, dalyvaujantis nuo mokesčio atleistame sandoryje, patenka į PVM taikymo sritį. Teisė atskaitai neatsiranda tik todėl ir tik tol, kol ir tik tiek, kiek tiekimas yra atleistas nuo mokesčio.

35. Tačiau, kaip teisingai nurodo Komisija, tokia PVM taisyklė išimtis, kokia numatyta 4 straipsnio 5 dalyje, savo pobūdžiu ir veikimu skiriasi nuo atleidimo nuo mokesčio, esančio direktyvos X antraštinėje dalyje(8). Iš tikrųjų, jei taip nebūtų, nebūtų ir priežasties 4 straipsnio 5 dalies paskutiniojoje pastraipoje leisti valstybėms narėms tam tikrą nuo mokesčio atleistą veiklą laikyti tokia išimtimi.

36. WZV teigia, kad jeigu viešosios teisės subjektai negalėtų atskaityti PVM tokiomis aplinkybėmis, kokios nurodytos pirmame klausime, būtų iškreipta konkurencija. Tokie subjektai nepagrįstai atsidurtų blogesnėje padėtyje, palyginti su apmokestinamaisiais asmenimis, kurie gali atskaityti už pirminę ilgalaikio turto įsigijimų mokėtiną PVM. Šiuo atžvilgiu WZV nurodo 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą, kuri numato, kad viešosios teisės subjektai, netgi kai jie veikia kaip valdžios institucijos, turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jei priešingu atveju konkurencija būtų labai iškraipyta.

37. Šis argumentas manęs neįtikina, nors ir galbūt jam pritarti.

38. Išimčių PVM sistemoje buvimui būdinga, kad jos tam tikru mastu gali kliudyti neutralumo ir vienodo požiūrio principų taikymui. Kad ir koks būtų sprendimo laikyti viešuosius subjektus galutiniais vartotojais pagrindas, tai yra sudėtinė direktyvos dalis. Šioje ir panašiose situacijose požiūris apmokestinamuosius asmenis ir asmenis, kuriems taikomos PVM sistemos išimtyms, neišvengiamai bus skirtingas.

39. Įsigijimo momentu valdžios institucijai, veikiančiai kaip tokia, taikoma mokesčių našta yra kitokio pobūdžio nei ta, kuri taikoma apmokestinamajam asmeniui. Ji įsigyja tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas už kainą, skaitant PVM, tačiau, priešingai nei apmokestinamasis asmuo, negali atskaityti sumokėto mokesčio. Taip jos pridėtinės vertės mokesčio našta yra susieta su įsigijimo momentu ir nesikeis dėl jokio vėlesnio perdavimo sandorio.

40. Tačiau vien šis požiūrio skirtumas, mano nuomone, negali būti laikomas galinčiu labai iškraipyti konkurenciją. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme. Jei taip būtų, ši nuostata būtų taikytina beveik kiekvienam viešojo subjekto, veikiančio kaip tokiam, sudarytam sandoriui.

41. 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos tikslas yra numatyti PVM taikymo išimtį viešųjų subjektų, veikiančių kaip viešosios institucijos, veiklai, iš esmės nesvarbu, kokias tai turėtų pasekmes. Antrosios pastraipos tikslas yra išvengti bet kokių žymių konkurencijos iškreipimų, kurie, palyginti su normaliomis išimties pasekmėmis, būtų turi būti išskirtiniai, kad antroji pastraipa visiškai nepanaikintų pirmosios. Požiūrio skirtumas šioje byloje yra normali išimties pasekmė, todėl antroji pastraipa negali būti taikoma.

42. Todėl toks subjektas, koks yra WZV, įsigijimą vykdant savo, kaip valdžios institucijos, veiklą atžvilgiu turi būti laikomas neapmokestinamuoju asmeniu. Taigi jis negali naudotis teise atskaityti ir negali atsirasti teisės atskaitos tikslinim? problema, iškelta nacionalinio teismo pirmajame klausime.

43. Be to, kadangi viešojo subjekto statusas PVM tikslais yra nustatomas įsigijimo momentu, vėlesnis įsigytų prekių panaudojimas tokio statuso pakeisti negali. Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadą, kad WZV pastatų renginius, veikdamas kaip valdžios institucija, antrojo klausimo nagrinėti nereikia.

Išvada

44. Taigi dėl anksčiau išdėstytų priežasčių manau, kad pateiktus prejudicinius klausimus Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

„Viešosios teisės subjektas, kuris įsigyja ilgalaikį turtą ir vėliau, veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, jį atlygintinai perleidžia trečiajai šaliai, pagal Tarybos direktyvos 77/388/EEB 20 straipsnį turi teisę už šį įsigijimą sumokėto PVM tikslinim? tik tiek, kiek jis veik? kaip apmokestinamasis asmuo iš pradžių įsigydamas turtą.“

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

3 – 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Hansgeorg Lennartz prieš Finanzamt München III* (C-97/90, Rink. p. I-3795; ypač žr. 8 ir 11 punktus).

4 – Žr. sprendimo 21 punktą.

5 – Anskčiau nurodytas 3 išnašoje.

6 – Sprendimo 8 ir 9 punktai.

7 – Sprendimo 12 punktas.

8 – Žr., pavyzdžiui, 1997 m. birželio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* (C-45/95, Rink. p. I-3605) 20 punktą ir generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados 42 ir paskesnius punktus.