

GENERALINIO ADVOKATO

J. MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2007 m. liepos 10 d.(1)

Byla C-442/05

Finanzamt Oschatz

prieš

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – 4 straipsnio 5 dalis – D priedo 2 punktas – „Vandens tiekimas“ – 12 straipsnio 3 dalies a punktas – Sumažintas tarifas – H priedo antroji kategorija“

1. Šis prašymas pateikti prejudicinį sprendimą pagal EB 234 straipsnį yra susijęs su „vandens tiekimo“ sąvokos pagal 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(2) (toliau – Šeštoji direktyva) D priedo 2 punktą ir H priedo antrąją kategoriją aiškinimu. Prašymą pateikęs teismas *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) klausia, ar namų ūkio prijungimas prie vandens paskirstymo tinklo už atskirai apskaičiuotą mokestį patenka į šią sąvoką.

I – Atitinkami Bendrijos teisės aktai

2. Šeštosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

<...>“

3. Šeštosios direktyvos 4 straipsnis taip apibrėžia, kas turėtų būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. <...>

<...>

5. 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, mokesčius už paslaugas, mokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau kai jos vykdo tokia veiklą ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją.

Bet kuriuo atveju šias įstaigas reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis D priede išvardytos veiklos atžvilgiu, jei toji veikla nėra tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai nereikšminga.

<...>

4. D priede „vandens tiekimas“ yra įrašytas kaip viena iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje nurodytos veiklos rūšis.

5. Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktas numato:

„Kiekviena valstybė narė nustato pridėtinės vertės mokesčio standartinį tarifą, išreikštą procentais nuo apmokestinamos vertės, kuri yra vienoda tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms. <...>

<...>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną ar du sumažintus tarifus. Šie tarifai išreiškiami apmokestinamosios vertės procentu, kuris negali būti mažesnis kaip 5 %, ir taikomi tik H priede nurodytoms tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijoms.“

6. H priede „vandens tiekimas“ yra įrašytas tarp prekių ir paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifai.

II – Atitinkami nacionalinės teisės aktai

7. Pagal Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz, toliau – UStG) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto redakciją, galiojusį pagrindiniame byloje nagrinėjamą įvykį metu, apyvartos mokesčiu yra apmokestinami prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuriuos Vokietijoje už atlygą atlieka subjektas vykdydamas komercinę veiklą.

8. UStG 2 straipsnio 3 dalies pirmasis sakinyss numato, kad viešosios teisės reguliuojamas juridinis asmuo apyvartos mokesčiu apmokestinamas tik tuomet, jei jis vykdo komercinio pobūdžio prekybinę ar profesinę veiklą, kaip numatyta Pelnų mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz, toliau – KStG) 1 straipsnio 1 dalies 6 punkte ir 4 straipsnyje. Vandens tiekimas gyventojams yra viena iš komercinio pobūdžio veiklos rūšių, išvardytų KStG 4 straipsnio 3 dalyje.

9. Pagrindinėje byloje nagrinėjama? ?vyki? metu standartinis mokes?io tarifas Vokietijoje pagal UStG 12 straipsnio 1 dalį buvo 16 %.
10. Remiantis UStG 12 straipsnio 2 dalies 1 punktu ir UStG priedo 34 punktu, „vandens tiekimas“ apmokestinamas sumažintu 7 % mokes?io tarifu.

III – Pagrindinė byla ir nutartis dėl prašymo priimti prejudicin? sprendimą

11. *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (toliau – pareiškėja), viešosios teis?s reguliuojama asociacija, tiekia geriamąjį vandenį ir valo nuotekas. Jos nariai yra keli Saksonijos administracinio regiono miestai ir savivaldyb?s.
12. Be to, kad savo klientams tiekia vandenį, pareiškėja turto savinink? prašymu nam? ?kams prijungia vandenį, jei apmokamos išlaidos. Prijungdama nam? ?k? pareiškėja savo vandens paskirstymo tinklą prijungia prie konkre?i? turto savininko ?rengini?. Nam? ?kio prijungimo vamzdžiai lieka pareiškėjos nuosavyb?.
13. Pareiškėja mano, kad sumažintas 7 % mokes?io tarifas, kuris taikomas vandeniui tiekti Vokietijoje, taip pat turėtų būti taikomas vandens nam? ?kams prijungti, nes prijungimu tik siekiama užtikrinti vandens tiekimą.
14. Tačiau *Finanzamt Oschatz* (Ošaco mokes?i? tarnyba, toliau – atsakov?) mano, kad nam? ?kio prijungimas turėtų būti laikomas atskira paslauga, būtų „prijungimu prie paskirstymo tinklo“, ir apmokestinamas standartiniu tarifu. Tokia pozicija buvo išdėstyta 2000 m. liepos 4 d. *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finans? ministerija) rašte.
15. *Finanzgericht* (Mokes?i? teismas) patenkino skundą, kurį prieš atsakovą padav? pareiškėja, nes?kmingai prieštaravusi dėl atsakov?s atlikto pareiškėjos mokes?i? ?vertinimo. *Finanzgericht* nusprend?, kad galutiniams vartotojams pareiškėjos suteiktos paslaugos ? vandens tiekimas ir vandens nam? ?kams prijungimas ? kartu reiškia vieną „vandens tiekimo“ paslaugą ir pagal Vokietijos teis? turėtų būti apmokestinamos sumažintu 7 % tarifu.
16. *Bundesfinanzhof* abejoja, ar Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkte pateikta „vandens tiekimo“ sąvoka apima vandens nam? ?kams prijungimą už atskirai apskaičiuotą mokestį. Jeigu Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečioji pastraipa ir D priedo 2 punktas netaikomi vandeniui nam? ?kams prijungti už atskirai apskaičiuotą mokestį, anot *Bundesfinanzhof*, kyla klausimas, ar atlikdama šį prijungimą pareiškėja veikia kaip apmokestinamasis asmuo pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmąjį ir antrąjį pastraipus.
17. Be to, dėl taikytino mokes?io tarifo *Bundesfinanzhof* yra linkęs manyti, kad vandens nam? ?kams prijungimas patenka ? „vandens tiekimo“ sąvoką ir todėl turėtų būti apmokestinamas sumažintu tarifu. Tačiau jis mano, kad šio klausimo sprendimas priklauso nuo Bendrijos teis?s aiškinimo.
18. Šiomis aplinkybomis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar sąvoka „vandens tiekimas“(3) 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo (D priedo 2 punkto ir H priedo antrosios kategorijos) prasme apima vandens paskirstymo tinklo prijungimą prie turto savininko ?renginio (vadinamąjį „nam? ?kio prijungimą“), kurį atlieka vandens tiekimo ?mon? už atskirai apskaičiuotą mokestį?“

19. Rašytines pastabas pateik? pareišk?ja, atsakov?, Vokietijos ir Italijos vyriausyb?s bei Komisija. Pareišk?ja ir Komisija 2007 m. geguž?s 10 d. pos?dyje pateik? pastabas žodžiu.

IV – D?l priimtino

20. Vokietijos vyriausyb? abejoja d?l klausimo dalies, susijusios su Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto s?vokos „vandens tiekimas“ aiškinimu, priimtino. Ji mano, kad pagrindin?s bylos rezultatas nepriklauso nuo Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto aiškinimo, nes negin?ijama, jog prijungdama vanden? nam? ?kams pareišk?ja vykdo prekybin? veikl? pagal UstG 2 straipsnio 3 dalies pirm?j? sakini?. Tod?l klausimas d?l Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto yra neaktualus ir hipotetinis. Atsakov? mano, kad Teisingumo Teismo sprendimas d?l Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto gin?ui pagrindin?je byloje b?t? reikšmingas tik tuomet, jeigu Teisingumo Teismo b?t? prašoma nuspr?sti, ar tuo atveju, jei D priedo 2 punktas neapima vandens nam? ?kams prijungimo, pareišk?ja, vykdydama toki? veikl?, veik? kaip apmokestinamasis asmuo pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dal?. Toks klausimas Teisingumo Teismui nebuvo pateiktas.

21. Kai nacionalinio teismo pateiktas klausimas yra susij?s su Bendrijos teis?s aiškinimu, Teisingumo Teismas iš esm?s privalo priimti sprendim?(4). Ta?iau prireikus, siekdamas patikrinti savo kompetencij?, Teisingumo Teismas turi ?vertinti s?lygas, kuriomis nacionalinis teismas jam pateik? byl?, ir ypa? nustatyti, ar prašomas Bendrijos teis?s aiškinimas yra susij?s su pagrindin?s bylos aplinkyb?mis arba dalyku, nes Teisingumo Teismas neprivalo teikti patariam?j? išvad? bendraisiais ar hipotetiniais klausimais. Jeigu paaišk?ja, kad pateiktas klausimas yra akivaizdžiai nereikšmingas bylai spr?sti, Teisingumo Teismas turi pripažinti, kad n?ra reikalo priimti sprendim?(5).

22. Mano manymu, šioje byloje n?ra akivaizdu, kad nacionalinio teismo prašomas Bendrijos teis?s aiškinimas d?l Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies neturi jokio ryšio su pagrindin?s bylos dalyku ar yra hipotetinis, kaip tvirtina atsakov? ir Vokietijos vyriausyb?.

23. Iš nacionalinio teismo prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir Vokietijos vyriausyb?s procesini? dokument? aišku, kad pareišk?ja, prijungdama vanden? nam? ?kams, pagal Vokietijos teis? privalo mok?ti PVM. Ta?iau prašym? pateik?s teismas nutartyje d?l prašymo nurod?, kad pareišk?ja, bent jau iš principo, neatrodo esanti apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirm?j? pastraip?. Taigi prašym? pateik?s teismas abejoja, ar vandens nam? ?kams prijungimo už atskirai apskai?iuot? mokest? veikla patenka ? D priedo 2 punkto s?vok? „vandens tiekimas“ ir ar pareišk?ja d?l to gali b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies tre?i?j? pastraip?.

24. Iš nacionalinio teismo nutarties d?l prašymo atrodyt?, kad pagrindinis klausimas nacionalinio teismo nagrin?jamoje byloje yra susij?s su mokes?io ar sumažinto jo tarifo taikymu vandens nam? ?kams prijungimui pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?i?j? pastraip? ir H priedo 2 kategorij?. Ta?iau, mano manymu, klausimas kyla, tik jei prijungim? atliekantis subjektas, vykdydamas ši? veikl?, veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir ši veikla yra apmokestinama PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsn?.

25. Kadangi nacionalinis teismas, remdamasis nagrinėjamos bylos medžiaga, pažymėjo, jog pareiškėja negali būti apmokestinamasis asmuo pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, jeigu D priedo 2 punktas neapima vandens namų įkiamų prijungimo už atskirai apskaičiuotą mokestį, manau, kad klausimas, ar vandens namų įkiamų prijungimo už atskirai apskaičiuotą mokestį apima D priedo 2 punkto sąvoka „vandens tiekimas“, yra reikšmingas prašymą pateikusių teismo nagrinėjamai bylai.

26. Todėl manau, kad atsakymas dėl klausimo dalies, susijusios su Šeštosios direktyvos D priedo 2 punktu, turėtų būti pateiktas, siekiant nacionaliniam teismui sudaryti visas prielaidas aiškinti Bendrijos teisę, ir tai galėtų padėti išspręsti jo nagrinjamą bylą. Taigi iškeltas prieštaravimas dėl priimtino turi būti atmestas, o prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto – pripažintas priimtinu.

V – Dėl esmės

A – Pagrindiniai šalių argumentai

27. Pareiškėja ir Italijos vyriausybė mano, kad Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto ir H priedo antrosios kategorijos sąvoka „vandens tiekimas“ apima vandens namų įkiamų prijungimą. Jos mano, kad vandens namų įkiamų prijungimas yra neatskiriamas nuo vandens tiekimo. Italijos vyriausybė teigia, kad namų įkio prijungimas yra pagrindinis tiekimo, būtent vandens tiekimo, paslaugų papildanti paslauga.

28. Pareiškėja mano, kad vandens namų įkiamų prijungimo paslaugos teikimas nėra atskirtas nuo vandens tiekimo paslaugos. Kliento požiūriu vandens namų įkiui prijungimas yra reikalingas tam, kad būtų galima tiekti vandenį, ir neturi jokios kitos paskirties. Tai patvirtina aplinkybė, jog dėl teisinio ir praktinio priežasties klientas negali gauti vandens iš kitos šimonės. Pareiškėja mano, kad tai, jog vandens namų įkiamų prijungimas yra apmokestinamas specifiniu būdu arba nurodant sąskaitoje atskirą sumą, PVM atžvilgiu nėra svarbu. Tai, kad su vandens namų įkiamų prijungimu susijusios išlaidos yra atskaitomos iš fiksuoto mėnesinio mokesčio ir mokesčio, susieto su realiu vandens suvartojimu, rodo, jog yra viena vandens tiekimo kaina, kurios dalis apskaičiuojama specifiniu būdu. Be to, kadangi prijungiama yra tik viena kartą, tas prijungimas visam laikui lieka neatskiriamas nuo vandens tiekimo ir todėl negali būti laikomas savarankiška paslauga. Ne vien prijungimas, bet ir vandens tiekimas nuolat didina būsto vertę. Priešingai nei tvirtina atsakovas, prielaida, kad pastatuose, kuriuose atliktas prijungimas, vanduo gali būti ir nevartojamas, neatspindi tikrovės. Be to, namų įkio prijungimo (didelė) kaina nėra tinkamas išvados, jog tai yra savarankiška paslauga, pagrindas. Nors prijungimas gali kainuoti tūkstantį eurų, vandens suvartojimo namų įkyje kaina per 40–50 metų laikotarpį gali siekti nuo aštuonių iki dvylikos tūkstančių eurų.

29. Atsakovė ir Vokietijos vyriausybė savo argumentuose apsiribojo Šeštosios direktyvos H priedo antrosios kategorijos aiškinimu. Atsakovė, Vokietijos vyriausybė ir Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos H priedo antrosios kategorijos sąvoka „vandens tiekimas“ neapima vandens namų įkiamų prijungimo. Jos mano, kad sumažinto tarifo taikymo taisyklės pagal Teisingumo Teismo praktiką turi būti aiškinamos siaurai, nes jos nukrypsta nuo Šeštojoje direktyvoje nustatytų bendrųjų taisyklių. Todėl sąvoka „vandens tiekimas“ turėtų apsiriboti vandens tiekimu *strigto sensu* ir neturėtų apimti jokių tokių papildomų paslaugų, kaip antai statybos darbai, skirti vandens tiekimui užtikrinti. Todėl atsakovė ir Vokietijos vyriausybė mano, kad namų įkio prijungimas turėtų būti apmokestinamas standartiniu tarifu.

30. Vokietijos vyriausybė priduria, kad jeigu sąvoka „vandens tiekimas“ būtų aiškinama pernelyg plačiai, būtų pažeistas PVM neutralumo principas, nes panašiai veiklai, pavyzdžiui, dujų ar

elektros prijungimui, sumažintas mokesčio tarifas nėra taikomas. Atsakovs taip pat teigia, kad pritarus ieškovs teiginiams vandens tiekėjo atliktas vandens namų ūkiams prijungimas būtų apmokestinamas sumažintu tarifu, o nepriklausomos statybos bendrovės atliktas prijungimas – standartiniu tarifu.

31. Be to, Vokietijos vyriausybė pažymi, kad pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiąjį pastraipį valstybės narės gali nuspręsti, ar taikyti sumažintą tarifą.

32. Taigi Vokietijos vyriausybė ir Komisija mano, kad vandens namų ūkiams prijungimas ir vandens tiekimas turėtų būti laikomi dviem pagrindiniais paslaugomis, kurios pagal Vokietijos teisę yra apmokestinamos skirtingais tarifais. Todėl vandens namų ūkiams prijungimas negali būti laikomas papildoma paslauga.

33. Komisija sutinka, kad namų ūkio prijungimas yra išankstinis ir būtina vandens tiekimo sąlyga. Tačiau techniškai vertinant prijungimas niekaip nėra susijęs su vandens tiekimu tikrąja to žodžio prasme. Atsakovs, Vokietijos vyriausybė ir Komisija mano, kad tai, jog už vandens namų ūkiui prijungimą turintis mokėti asmuo yra pastato savininkas, o mokesčiai už realų vandens suvartojimą gali būti imami, pavyzdžiui, iš pastato nuomininko, rodo, jog prijungimas ir pats vanduo nėra viena paslauga. Atsakovs taip pat pažymi, kad prijungimas nuolat neša naudą patalpoms. Be to, anot atsakovo ir Komisijos, prijungimas atliekamas tik vieną kartą ir neturi jokio laikino ryšio su vandens tiekimu. Tai, kad namų ūkio prijungimas vidutiniškai kainuoja kelis tūkstančius eurų, o pats vandens tiekimas – tik kelis šimtus per metus, taip pat rodo, kad prijungimas nėra papildoma veikla. Taigi, anot Komisijos, finansiniu požiūriu vartotojai suvokia, kad tai yra dvi skirtingos paslaugos. Ši išvada atitinka tai, jog tinklo kėrimas ir teikimas yra atskiriami nuo vandens tiekimo per tinklą(6).

34. Vokietijos vyriausybė teigia, kad nors paprasto vartotojo požiūriu prijungimas ir vandens tiekimas turi tą patį ekonominį tikslą, to savaime nepakanka, kad jie būtų laikomi viena paslauga. Tam, kad tai būtų viena paslauga, skirtingi elementai turi būti tiek susiję, kad būtų neatskiriami. Taip nėra šioje byloje. Vokietijos vyriausybė taip pat pažymi, kad namų ūkio prijungimas gali būti atliktas be jokio sipareigojimo vartoti, taigi ir priimti tiekiamą vandenį.

35. Dėl D priedo sąvokos „vandens tiekimas“ aiškinimo Komisija mano, kad Teisingumo Teismui nepakanka turimų rodymų nuspręsti, ar pareiškėja prašymą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje yra subjektas, atitinkantis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalyje išdėstytus kriterijus. Todėl Komisija mano, kad atsakydamas į klausimo dalį dėl D priedo Teisingumo Teismas turėtų konstatuoti, jog nacionalinis teismas turėtų ištirti, ar pareiškėjos veikla yra apmokestinama.

B – Vertinimas

36. Šios bylos šalys iš esmės nesutaria, ar Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto ir H priedo antrosios kategorijos sąvoka „vandens tiekimas“ apima vandens namų ūkiams prijungimą.

37. Pažymėtina, kad Šeštoji direktyva neapibrėžia D priedo 2 punkte ir H priedo antrojoje kategorijoje vartojamos „vandens tiekimo“ sąvokos. Šeštosios direktyvos H priedo preambulė numato, jog perkeldamos į nacionalinės teisės aktus H priede nurodytas prekių kategorijas valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatūra, kad tiksliai apibūdintų, ką apima atitinkama kategorija. Kombinuotąją nomenklatūrą, nustatytą iš dalies pakeistu 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo(7), sudaro, be kita ko, tik prekių suderintos sistemos nomenklatūra. Tačiau ji nepadedą apibrėžti „vandens tiekimo“ sąvokos.

38. Be to, mano nuomone, Teisingumo Teismui pateiktas klausimas negali būti išspręstas remiantis vien Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto ir H priedo antrosios kategorijos formuluotėmis. Bet kuriuo atveju ši nuostata srovos yra dviprasmiškos, ypač kai pradedama nagrinėti ir lyginti Šeštosios direktyvos redakcijas skirtingomis kalbomis. Redakcijose kai kuriomis kalbomis formuluotės gali būti palankesnės siauram Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkte ir H priedo antrojoje kategorijoje vartojamam žodžiui aiškinimui, kuris jį apima susiaurina iki pat vandens tiekimo, o redakcijos kitomis kalbomis yra palankesnės plačiam aiškinimui(8). Atsižvelgiant į kalbinius skirtumus, remiantis vien pažodiniu aiškinimu, nagrinėjamo žodžio taikymo srities nustatyti negalima. Todėl reikia atsižvelgti į kitus aiškinimo kriterijus, ypač į reglamentavimo sistemos, kurios dalis yra nagrinėjamos nuostatos, bendrą struktūrą ir paskirtį(9).

39. Taigi manau, kad būtina atskirai išnagrinėti D ir H priedus Šeštosios direktyvos sistemoje ir nustatyti konkretų jų tikslą.

1. D priedas

40. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmoji pastraipa numato, kad valstybinės, regioninės bei vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kaip apibrėžta 4 straipsnio 1 dalyje, veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu(10). Pagal 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą valstybės narės turi užtikrinti, kad viešosios teisės subjektai būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jei priešingu atveju būtų labai iškraipyta konkurencija. Be to, pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečiąją pastraipą valstybės narės „bet kuriuo atveju“ yra pareigojamos viešosios teisės subjektus laikyti apmokestinamaisiais asmenimis šios direktyvos D priede išvardytos veiklos atžvilgiu, jei toji veikla nėra menko masto.

41. Taigi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa ir 4 straipsnio 5 dalies trečioji pastraipa kartu su D priedu, mano manymu, yra 4 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje numatytos „bendrosios taisyklės“ išimtys arba nukrypimai nuo jos. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios ir trečiosios pastraipos yra skirtos užtikrinti, kad fiskalinio neutralumo principo būtų laikomasi tuomet, kai viešosios teisės reguliuojami subjektai, naudodamiesi jiems taikomu specialiu teisiniu statusu, vykdo veiklą, kuri, konkuruodami su jais, taip pat gali vykdyti privatūs asmenys, veikdami pagal privatinės teisės normas arba administracinių koncesijų pagrindu(11).

42. Tačiau, jei veikla yra rašyta D priede, nėra reikalo nagrinėti nei tokia veikla vykdančio subjekto teisinio statuso, nei jos vykdymo ypatybių. To daryti nereikia, nes jei veikla apima Šeštosios direktyvos D priedas, ją vykdomas subjektas jos atžvilgiu iš principo yra apmokestinamas. Mano nuomone, tai išplaukia iš šioje nuostatoje pavartotą žodžių „bet kuriuo atveju“. Be to, 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos atveju nėra reikalo nustatyti, ar viešojo subjekto laikymas neapmokestinamuoju asmeniu labai iškraipytą konkurenciją. Kai veiklos aprašymas patenka į D priedą, didelis konkurencijos iškraipymas yra preziumuojamas. Kaip generalinį advokatą J. Kokott pažymėjo savo išvadoje byloje C-369/04(12), D priede yra išvardytos tos veiklos rūšys, kurias gali vykdyti tiek viešieji subjektai, tiek privatus asmuo ir kurių „pobūdis visų pirma yra akivaizdus ekonominis“(13). Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies trečioji pastraipa kartu su D priedu yra skirti užtikrinti, kad viešiesiems subjektams ir privatiems asmenims mokesčių tikslais būtų sudarytos vienodos sąlygos užsiimti D priede išvardyta veikla.

43. Dėl Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkte rašytos vandens tiekimo veiklos reikia pažymėti, jog iš Direktyvos 2004/17(14) aišku, kad kai kuriose valstybėse narės viešosios ir privatus asmuo veikia vandens sektoriuje ir konkuruoja „teikiant ir eksploatuojant fiksuotus tinklus, skirtus visuomenei teikti paslaugą, susijusią su geriamojo vandens gamyba, perdavimu ar

paskirstymu“ ir „tiekiant geriam?j? vanden? tokiems tinklams“(15). Be to, viešame pos?dyje šioje byloje ieškov? patvirtino, kad vanden? nam? ?kams Vokietijoje prijungia kelios skirting? r?ši? priva?ios ir viešosios ?mon?s. Taip pat iš procesini? dokument? matyti, jog, atsižvelgiant ? išlaidas, vandens nam? ?kams prijungimas yra ekonomiškai labai svarbus.

44. Taigi, mano nuomone, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies tre?iosios pastraipos ir šios direktyvos D priedo esm? bei paskirt?, atrodyt?, kad šios direktyvos D priedo 2 punkto s?voka „vandens tiekimas“ apima nam? ?kio prijungim?.

2. H priedas

45. Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?ioji pastraipa numato, kad valstyb?s nar?s gali taikyti sumažint? PVM tarif? prek? ir paslaug? kategorijoms(16), nurodytoms šios direktyvos H priede, tiekti ir teikti. Šios nuostatos yra principo, kad taikomas standartinis PVM tarifas, išimtys ir tod?l turi b?ti aiškinamos siaurai(17).

46. H priedas ? Šešt?j? direktyv? buvo ?terptas 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB, papildan?ia bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ia Direktyv? 77/388/EEB (PVM tarif? derinimas)(18). Be „vandens tiekimo“, H priede numatyta 16 kit? prek? ir paslaug? kategorij?, kurios gali b?ti apmokestinamos sumažintu mokes?io tarifu.

47. Nei Direktyvos 92/77, nei Šeštosios direktyvos konstatuojamosiose dalyse H priedo tikslas bei taikymo sritis neaiškinami. Ta?iau, mano nuomone, pirmiausia iš pa?iame H priede išvardyt? prek? ir paslaug? kategorij?, taip pat iš Ekonomikos ir socialini? reikal? komiteto nuomon?s d?l pasi?lymo d?l Tarybos direktyvos, papildan?ios bendr?j? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388, PVM tarif? derinimas(19) atrodyt?, kad Šeštosios direktyvos H priedo ir 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?iosios pastraipos tikslas yra leisti valstyb?ms nar?ms taikyti sumažint? mokes?io tarif? svarbiausioms kasdienio vartojimo prek?ms ir paslaugoms bei veiklai, tenkinan?iai socialinius ar viešuosius poreikius.

48. Mano nuomone, švarus vanduo yra b?tina kasdienio vartojimo prek? ir prieiga prie jo neabejotinai prisideda prie žmoni? sveikatos(20). Kadangi vandens nam? ?kams prijungimas neturi kito tikslo nei prijungti b?st? prie vandens paskirstymo tinklo ir yra išankstin? bei b?tina s?lyga gauti vanden? iš šio tinklo, valstybi? nari? galimyb? taikyti sumažint? mokes?io tarif? tokio prijungimo paslaugai teikti, mano manymu, atitikt? Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?iojoje pastraipoje ir H priede numatyt? tiksl?.

49. Tod?l manau, kad Šeštosios direktyvos H priedo antrojoje kategorijoje nurodyta „vandens tiekimo“ s?voka apima vandens nam? ?kams prijungimo veikl?.

50. Mano nuomone, šioje byloje lieka nustatyti, ar sumažint? PVM tarif? leidžiama taikyti tik kai kuriems „vandens tiekimo“ kategorijos aspektams, ir, jei taip, ar šios bylos kontekste leistina šios tvarkos netaikyti vandeniui nam? ?kams prijungti(21). Iš Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto tre?iosios pastraipos ir šioje nuostatoje vartojamo termino „gali“ aišku, kad valstyb?s nar?s sumažint? tarif? taiko pasirinktinai. Nuspr?sti, ar taikyti sumažint? mokes?io tarif?, yra valstybi? nari? kompetencija.

51. Byloje *Komisija prieš Pranc?zij?*(22) Teisingumo Teismas patvirtino, kad Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies b punkto tekstas, leidžiantis gamtini? dujų ir elektros tiekim? apmokestinti sumažintu PVM tarifu, nedraudžia sumažint? tarif? pasirinktinai taikyti konkretiems aspektams, pavyzdžiui, nuolatiniam mokes?iui, kuris abonentams suteikia teis? gauti minimal? elektros kiek?, jei n?ra pavojaus iškraipyti konkurencij?(23).

52. Mano nuomone, Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečioji pastraipa taip pat galėtų būti taip aiškinama, leidžiant valstybės narėms sumažinti PVM tarifu apmokestinti atskirus ir savarankiškus vandens tiekimo aspektus, tačiau įspėjant, kad negalima pažeisti fiskalinio neutralumo principo, neatskiriama nuo bendrosios PVM sistemos. Manau, kad siekiant išsiaiškinti, ar vandens namų ūkiams prijungimui galima atskirti arba izoliuoti nuo kitų „vandens tiekimo“ kategorijos aspektų, galima pasiremti Teisingumo Teismo praktika dėl sudėtinės paslaugos.

53. Pagal šią teismo praktiką, kai sandoris sudaro jo sudėtinę dalį ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar tai yra dvi ar daugiau atskirų paslaugų, ar viena paslauga. Atsižvelgiant į du faktus, pirma, kad iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies išplaukia, jog kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru bei savarankišku, ir, antra, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų iškreiptas PVM sistemos funkcionalumas, pirmiausia svarbu išsiaiškinti būdingus nagrinėjamo sandorio elementus siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vartotojui suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ar vieną paslaugą. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad viena paslauga yra tuomet, kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia vidutiniam vartotojui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų dirbtinis(24).

54. Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad paslauga turi būti laikoma papildoma pagrindinė paslauga ir jai turėtų būti taikomos pagrindinės paslaugos apmokestinimo sąlygos, jei vartotojams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriau naudotis teikiama pagrindine paslauga(25).

55. Manau, kad asmeniui, prašančiam prijungti vandenį, pats šis prijungimas nėra tikslas. Kaip nurodyta 48 punkte, vienintelis vandens namų ūkiui prijungimo tikslas prašančio asmens ir netgi šio prijungimo atliekančiojo monos požiūriu yra sudaryti galimybę tiekti vandenį iš vandens paskirstymo tinklo būtų. Iš tikrųjų pati Vokietijos vyriausybė savo procesiniuose dokumentuose pripažįsta, kad paprastam vartotojui vandens namų ūkiui prijungimas ir vandens tiekimasis turi tapti ekonominiu tikslu(26). Man atrodytų, kad atskirti ar izoliuoti namų ūkio prijungimą nuo vandens, beje, pristatomo iš tinklo būtų būtų labai dirbtina.

56. Vandens namų ūkiui prijungimas yra būtinas reikalavimas, norint gauti vandenį iš vandens paskirstymo tinklo, taigi, mano nuomone, jam turėtų būti taikomos tos pačios apmokestinimo sąlygos kaip ir vandens tiekimui, kuris, anot prašymą pateikusių teismo, Vokietijoje apmokestinamas sumažintu tarifu.

57. Šiuo atžvilgiu tai, kad prijungiama yra tik vieną kartą, o vanduo būtų gali būti tiekiamas ilgą laiką, mano nuomone, nekeičia pirmiau pateiktos analizės, atsižvelgiant į išliekantį prijungimo reikalingumą, norint gauti vandenį iš vandens paskirstymo tinklo. Be to, tai, kad šioje byloje už prijungimą gali būti mokamas didelis išankstinis mokestis, palyginti, pavyzdžiui, su mėnesiniu mokesčiu už suvartotą vandenį, mano nuomone, nėra lemiamas aplinkybė ir nepašalina esminio funkcinio ryšio tarp prijungimo ir vandens tiekimo iš paskirstymo tinklo būtų.

58. Manau, kad 30 punkte nurodyti Vokietijos vyriausybės ir atsakovų argumentai yra nepagrįsti ir kad nėra pavojaus pažeisti PVM sistemos fiskalinio neutralumo principą(27), jei namų ūkio prijungimui apimties Šeštosios direktyvos H priedo antrosios kategorijos sąvoka „vandens tiekimasis“.

59. Mano nuomone, PVM atžvilgiu nėra ryšio tarp vandens namų ūkiui prijungimo ir, pavyzdžiui, dujų ar elektros prijungimo. Tarp vandens namų ūkiui prijungimo ir dujų ar elektros tiekimo reikalingo prijungimo, žinoma, gali būti tam tikrų techninių panašumų. Tačiau dujų bei

elektros tiekimas ir vandens tiekimas pagal Šeštąją direktyvą turi skirtingą teisinį statusą. Šiuo atžvilgiu reikia tik pažymėti, kad jei dujų tiekimas ir elektros tiekimas yra traukti Šeštosios direktyvos D priedo 2 punktą kartu su vandens tiekimu, tarp Šeštosios direktyvos H priede išvardytų prekių ir paslaugų kategorijų figūruoja tik „vandens tiekimas“, bet ne dujų tiekimas ir elektros tiekimas. Todėl, mano nuomone, vandens tiekimas ir dujų bei elektros tiekimas PVM atžvilgiu negali būti laikomi „panašia veikla“.

60. Taigi Šeštosios direktyvos H priedo antrojoje kategorijoje nurodyta „vandens tiekimo“ sąvoka apima vandens namų kiui prijungimo veiklą. Be to, vandens namų kiui prijungimas ir vandens tiekimas šis būtų turėtų būti laikomas vienu sandoriu PVM tikslais.

VI – Išvada

61. Atsižvelgdamas pirmiau išdėstytus svarstymus, manau, kad Teisingumo Teismas *Bundesfinanzhof* prejudicinį klausimą turėtų pateikti tokį atsakymą:

„Sąvoka „vandens tiekimas“ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (D priedo 2 punktas ir H priedo antroji kategorija) prasme apima už atskirai apskaituotą mokestį vandens tiekimo monetas atliktą vandens paskirstymo tinklo prijungimą prie turto savininko renginį ir toks prijungimas kartu su šis būtų pristatomu vandeniu turėtų būti laikomas vienu sandoriu PVM tikslais.“

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – OL L 145; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

3 – Reikėtų pažymėti, kad Teisingumo Teismui pateikto klausimo originalioje redakcijoje vokiečių kalba nacionalinis teismas vartoja terminą „Lieferungen von Wasser“; tai rodo, jog Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkte ir H priedo antrojoje kategorijoje vartojami tie patys terminai. Tačiau šiose dviejų nuostatų redakcijose kai kuriomis kitomis kalbomis tie patys terminai nevartojami. Pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos redakcijoje anglų kalba D priedo 2 punkte vartojamas „supply of water“ terminas, o H priedo antrojoje kategorijoje – „Water supplies“ terminas.

4 – Žr. 2000 m. sausio 13 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb prieš TK-Heimdienst Sass* (C-254/98, Rink. p. I-151, 13 punktas).

5 – Žr. 2006 m. vasario 21 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Ritter-Coulais* (C-152/03, Rink. p. I-1711, 15 punktas).

6 – Žr. 2004 m. kovo 31 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2004/17/EB dėl subjekto, vykdančio veiklą vandens, energetikos, transporto ir pašto paslaugų sektoriuose, vykdomų pirkimų tvarkos derinimo (OL L 134; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 7 t., p. 19). Taip pat žr. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto devintąją trauką, susijusią su prieiga prie elektros ir dujų tinklo.

7 – OL L 256; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382 .

8 – Pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto ir H priedo antrosios kategorijos redakcijoje vokiečių kalba esantys žodžiai gali reikšti siauresnę taikymo sritį, nes „Lieferungen von Wasser“ gali būti suprantami vien kaip vandens tiekimas. Kita vertus, žodžiai, vartojami Šeštosios direktyvos D priedo 2 punkto redakcijose anglų („the supply of water“), prancūzų („la distribution d’eau“), italų („Erogazione di acqua“), ispanų („Distribución de agua“) ir slovákų

(„Zásobovanie vodou“) kalbomis, leist? aiškinti kitaip, plačiau, ir gali būti suprantami kaip reiškiantys platesnį užduotį – užtikrinti gyventojams prieigą prie vandens.

9 – Be kita ko, žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Teisingumo Teismo sprendimą *VokietijapriešKomisiją* (C-156/98, Rink. p. I-6857, 50 punktas) ir 2006 m. liepos 6 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija prieš Portugaliją* (C-53/05, Rink. p. I-6215, 20 punktas).

10 – Tai galioja, net jeigu jos renka rinkliavas, mokėsi už paslaugas, mokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

11 – Toks Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos aiškinimas pastarąjį kartą buvo patvirtintas 2006 m. birželio 8 d. Teisingumo Teismo sprendime *Feuerbestattungsverein Halle* (C-430/04, Rink. p. I-4999, 24 punktas).

12 – 2006 m. rugsėjo 7 d. išvada byloje *Hutchison 3G ir kt.* (2007, Rink. p. I-05247).

13 – Žr. generalinio advokato J. Kokott išvados byloje *Hutchison 3G ir kt.* 93 ir 94 punktus.

14 – Nurodyta 6 išnašoje. Direktyvos 2004/17 III priede, kuriame išvardijami perkantieji subjektai vandens gamybos, perdavimo ir paskirstymo sektoriuose valstybės narėse, yra nurodomos tiek privačios, tiek viešosios įmonės. Iš Direktyvos 2004/17 konstatuojamąjį dalį, ypač dešimtosios konstatuojamosios dalies, atrodytų, kad direktyva buvo priimta, be kita ko, siekiant užtikrinti, kad nebūtų pakenkta perkančiųjų subjektų, veikiančių viešajame sektoriuje bei veikiančių privačiame sektoriuje, vienodam vertinimui.

15 – Žr. 2 straipsnio d)l subjektų, kuriems taikoma Direktyva 2004/17, apibrėžimo ir 4 straipsnio „Vanduo“ d)l šio sektoriaus veiklos rėšį, kurias apima ši direktyva, sąrašą.

16 – Terminas „kategorija“ vartojimas Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiojoje pastraipoje rodo, kad šios direktyvos II priede išvardyti punktai yra prekės ir paslaugos, kurios gali būti apmokestinamos sumažintu tarifu, grupių ar klasių antraštės.

17 – Žr. 2001 m. sausio 18 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-83/99, Rink. p. I-445, 18 ir 19 punktai).

18 – OL L 316; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 202.

19 – OL C 237, 1988 p. 21.

20 – Žr., pavyzdžiui, 1998 m. lapkričio 3 d. Tarybos direktyvos 98/83/EB d)l žmonėms vartoti skirto vandens kokybės šeštą konstatuojamąjį dalį (OL L 330, p. 32; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 4 t., p. 90).

21 – Šis klausimas kyla todėl, kad pagal 2000 m. liepos 4 d. *Bundesministerium der Finanzen* raštą „Prijungimas prie paskirstymo tinklo“ turėtų būti apmokestinamas standartiniu tarifu, o pagal prašymą pateikus teismą, remiantis Vokietijos teise, vanduo yra apmokestinamas sumažintu tarifu.

22 – 2003 m. gegužės 8 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-384/01, Rink. p. I-4395, 24 ir 26–28 punktai).

23 – Tačiau savo 2006 m. gegužės 4 d. išvadoje byloje *Talacre Beach Caravan Sales prieš Commissioners of Customs & Excise* (C-251/05, Rink. p. I-6269) generalinio advokato J. Kokott nurodė, kad Teisingumo Teismo pozicija byloje C-384/01, kurioje pareikštas ieškinys pagal EB

226 straipsn?, netur?ti b?ti aiškinama klaidingai. Jos nuomone, nors byloje C?384/01 Teisingumo Teismas, atrodo, sutiko, kad paslaugos „viena dalis“ gali b?ti apmokestinama sumažintu tarifu, ši byla iš esm?s buvo susijusi su klausimu, ar Komisija pateik? ?rodym?, jog sumažinto mokes?io tarifo taikymas tuo konkre?iu atveju iškraip? konkurencij?. Tod?l, anot generalin?s advokat?s J. Kokott, iš Teisingumo Teismo sprendimo C?384/01 negalima daryti toli siekian?i? išvad? (žr. 33 ir 34 punktus).

24 – Šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 27 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C?41/04, Rink. p. I?9433, 19, 20 ir 22 punktai).

25 – Žr. 1999 m. vasario 25 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Card Protection Plan* (C?349/96, Rink. p. I?973, 30 punktas), kuriame cituojamas 1998 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Madgett and Baldwin* (sujungtos bylos C?308/96 ir C?94/97, Rink. p. I?6229) 24 punktas.

26 – Žr. šios išvados 34 punkt?.

27 – Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad neutralumo principas neleidžia panaši?, tarpusavyje konkuruojan?i? preki? ir paslaug? teikimo traktuoti skirtingai PVM tikslais, taigi tokios prek?s ir paslaugos turi b?ti apmokestinamos vienodu tarifu (žr. 2003 m. spalio 23 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Komisija prieš Vokietij?* (C?109/02, Rink. p. I?12691, 20 punktas) ir 2001 m. geguž?s 3 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?481/98, Rink. p. I?3369, 21 ir 22 punktai).