

Byla C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Viešosios teisės subjekto įgytas ilgalaikis turtas – Valdžios institucija – Apmokestinamojo asmens įvykdyti sandoriai ir neapmokestinamojo asmens įvykdyti sandoriai – Teisės atskaitė ir tikslinimas“

Generalinio advokato F. G. Jacobs išvada, pateikta 2004 m. lapkričio 18 d. I-0000

2005 m. birželio 2 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Ilgalaikis turtas — Anksčiau atliktos atskaitos tikslinimas — Šeštosios direktyvos 20 straipsnio taikymo sąlygos — Viešosios teisės subjekto, veikiančio kaip valdžios institucija direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos prasme, įgytas ilgalaikis turtas — To paties subjekto, veikiančio kaip apmokestinamasis asmuo, vykdomas šio turto pardavimas — Teisės tikslinimo nenumatymas

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalis ir 20 straipsnis)

Viešosios teisės subjektas, kuris įgyja ilgalaikį turtą kaip valdžios institucija Šeštosios direktyvos 77/388 d. 1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos prasme, taigi kaip neapmokestinamasis asmuo, ir kuris vėliau šį turtą parduoda kaip apmokestinamasis asmuo, šio pardavimo atžvilgiu neturi teisės tikslinimo, pagrįstą šios direktyvos 20 straipsniu, siekdamas atskaityti įsigijant šį turtą sumokėtą pridėtinės vertės mokestį.

Iš tiesės teisės atskaitė buvimą gali nulemti tik statusas, kurį atitinkamas subjektas turėjo turto įsigijimo momentu.

(žr. 38, 44 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. birželio 2 d. (*)

„PVM – Viešosios teisės subjekto įgytas ilgalaikis turtas – Valdžios institucija – Apmokestinamojo

asmens ?vykdyti sandoriai ir neapmokestinamojo asmens ?vykdyti sandoriai – Teis? ? atskait? ir tikslinim?“

Byloje C?378/02

d?l 2002 m. spalio 18 d. *Hoge Raad* (Nyderlandai) sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2002 m. spalio 21 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J.?P. Puissechet, S. von Bahr (praneš?jas), J. Malenovský ir U. Löhmus,

generalinis advokatas F. G. Jacobs,

pos?džio sekretor? M. Múgica Arzamendi, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2004 m. rugs?jo 23 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s rašytines pastabas, pateiktas:

– *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, atstovaujamos H. de Kat, padedamo advokato R. Brouwen,

– Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamos S. Terstal,

– Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos E. Traversa, H. van Vliet ir D. W. V. Zijlstra,

susipažin?s su 2004 m. lapkri?io 18 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymu d?l prejudicinio sprendimo prašoma išaiškinti 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?j? Tarybos direktyv? 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant gin?? tarp *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (toliau – WZV) ir *Staatssecretaris van Financiën* d?l prašymo patikslinti prid?tin?s vert?s mokes? (toliau – PVM), kur? WZV sumok?jo už pramon?s ?rengini? statyb? ir tiekim?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos II antraštin?je dalyje „Taikymo sritis“ esan?io 2 straipsnio 1 dalyje

nurodyta:

„Pridėtins vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 1–3 ir 5 dalys nustato:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

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

3. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdomą sandorius, susijusius su 2 dalyje nurodyta veikla, ypač kuriuos nors iš toliau nurodytų sandorių:

a) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jų pirmą panaudojimą; valstybės narės gali nustatyti sąlygas, kaip šis kriterijus turi būti taikomas perstatomiems pastatams ir žemei, ant kurios jie stovi.

<...>

b) žemės statyboms tiekimas.

<...>

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 tokią veiklą ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreipytų konkurenciją.

<...>

Valstybės narės gali tokių organizacijų veiklą, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimties, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos.“

5 Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiekos kaip 5

straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali tikslinimo reikalauti.

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinama penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pagamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinama remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kuri turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pagamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinama būtų penkerius metus, pradedant nuoto momento, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

Kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpis galima pratęsti iki 10 metų.“

Nacionalinės teisės aktai

1968 m. birželio 28 d. įstatymas

6 1968 m. birželio 28 d. PVM įstatymu (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, p. 329, toliau – įstatymas) Nyderlandų Karalystė vedė apyvartos mokestį, pagrįstą PVM sistema.

7 Pagal įstatymo 7 straipsnį verslininku laikomas asmuo, užsiimantis nepriklausoma ekonomine veikla. Be to, šiame straipsnyje yra nuostata, susijusi su viešosios teisės subjektais, kurie, veikdami ne kaip verslininkai, užsiima paslaugų teikimu ar prekių tiekimu, kur dėl jų pobūdžio gali vykdyti verslininkai. Pagal šį nuostatą ministerijos įsakymu gali būti nustatyta, kad šie subjektai laikomi verslininkais, kai jie teikia šias paslaugas ar tiekia šias prekes.

8 Įstatymo 11 straipsnio 1 dalies a ir b punktai nustato, kad nekilnojamojo turto tiekimas ir nuoma iš esmės atleidžiami nuo PVM, tačiau numato tam tikras išimtis, jeigu prašymą pateikia kartu, priklausomai nuo konkretaus atvejo, tiekimo vykdomas verslininkas ir gavėjas arba nuomotojas ir nuomininkas.

Įgyvendinimo sprendimas

9 Nyderlandų valdžios institucijos 1968 m. rugpjūčio 30 d. ministerijos įsakymu priėmė sprendimą dėl Apyvartos mokesčio įstatymo įgyvendinimo (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968*, Stcrt. 1968, Nr. 169, toliau – įgyvendinimo sprendimas).

10 Įgyvendinimo sprendimo 3 straipsnio a punktas numato, kad viešosios teisės subjektai laikomi verslininkais tiek, kiek tai susiję su nekilnojamojo turto tiekimu ar su teisiu tokio turto perleidimu ar suteikimu.

11 Šio sprendimo 13 ir 13a straipsniai, kuriais ypač siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 20 straipsnio nuostatas, šiuo tikslu nustato teisės atskaitų tikslinimo mechanizmą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 WZV yra viešosios teisės subjektas, vykdomas vandens ūkio viešųjų administravimų jam patikėtoje teritorijoje Nyderlanduose. Vykdydamas šį veiklą, WZV veikia kaip valdžios institucija Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies prasme ir todėl nėra PVM mokėtojas.

- 13 Siekdamas vykdyti jai priklausančias funkcijas, WZV pastatė buitinią nuotekų valymo įrenginius (toliau – įrenginiai), už kuriuos sumokėjo apie 7,2 milijonus Olandijos guldenų (NLG) PVM. Įrenginiai pradėjo veikti 1990 metais.
- 14 WZV ir kiti du vandens ūkio administravimo viešieji subjektai susitarė įrenginius naudoti centralizuotai apdorojant šlamą, gaunamą valant buitines nuotakas. Šie du minėti subjektai finansiškai prisidėjo prie papildomų investicijų, reikalingų tam, kad įrenginiais galėtų naudotis visi trys subjektai. Nuo 1993 m. WZV perleido kitiems dviem subjektams atitinkamą dalį jiems tenkančią gaunamo šlamo centralizuoto apdorojimo išlaidų, tačiau pateikė sąskaitą be PVM. Šiuo atveju mokesčių administratorius, sutikdamas su WZV, buvo pripažinęs, kad PVM neturi būti nurodomas šiems dviem subjektams pateikiamose sąskaitose su sąlyga, kad WZV atsisakys teisės anksčiau sumokėto mokesčio atskaitą.
- 15 1994 m. gruodį WZV steigė fondą, siekiant reklamuoti aplinką Nyderlandų Flandrijoje (toliau – fondas), kuriam jis pardavė įrenginius už maždaug 18 milijonų NLG be PVM.
- 16 Atsižvelgus į aplinkybes, kuriomis buvo vykdytas, šis nuosavybės perleidimas, prašymą pateikusio teismo nuomone, laikytinas prekės tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies ir 7 statymo, kuris remiasi šiuo 5 straipsniu, 3 straipsnio 1 dalies prasme. Pardavimo dieną WZV išsinuomojo įrenginius iš fondo devyneriems metams ir dviem dienoms.
- 17 WZV ir fondas mokesčių administratoriui pateikė du bendrus prašymus netaikyti jiems atleidimo nuo mokesčio lengvatos už įrenginių pardavimą ir nuomą pagal 7 statymo 11 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, kuriais siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnio nuostatas, susijusias su galimybe pasirinkti apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos atvejais.
- 18 Remdamasis gyvendinimo sprendimo 13 ir 13a straipsniais, WZV išskyrė dalį už įrenginių statybą sumokėtos PVM sumos, kuriai, kaip tvirtina WZV, taikytinas tikslinimas, t. y. maždaug 3,6 milijonų NLG sumą, sudarančią 5/10 visos sumos. Šis padalijimas buvo pateisintas tuo, kad nuo įrenginių įsigijimo buvo praėję penkeri metai ir kad dar buvo likęs toks pats laikotarpis.
- 19 Mokesčių deklaracijoje už 1994 m. ketvirtą ketvirtį WZV paprašė mokesčių administratoriaus grąžinti apie 3,6 milijonus NLG.
- 20 Šis prašymas buvo atmestas motyvuojant tuo, kad įrenginių tiekimo metu WZV neturėjo teisės tikslinimą pagal gyvendinimo sprendimo nuostatas, siekiančias perkelti Šeštosios direktyvos 20 straipsnį.
- 21 WZV pateikė ieškinį dėl mokesčių administratoriaus priimto sprendimo atmesti jo prašymą. *Gerechtshof te Amsterdam* apeliacine tvarka priimtas sprendimas kasacine tvarka buvo apskųstas *Hoge Raad*.
- 22 Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas pabrėžia: kadangi WZV pardavimo sandorą vykdė kaip apmokestinamasis asmuo ir kartu su įrenginių pirkėju paprašė, kad jiems nebūtų taikoma atleidimo nuo mokesčio lengvata už šį sandorą, WZV sumokėto PVM už nekilnojamojo turto statybą tikslinimas iš esmės turėtų būti leidžiamas. Tačiau, atsižvelgus į Teisingumo Teismo praktiką, šiuo atžvilgiu *Hoge Raad* kyla abejonė.
- 23 *Hoge Raad* teigimu, kyla klausimas, ar viešosios teisės subjektas, kuris naudojosi preke kaip valdžios institucija ir kuris dėl šios priežasties neatskaito prekės įsigijimo metu sumokėto PVM, turi teisę, kaip ir apmokestinamasis asmuo, panaudoti prekę atleisti nuo mokesčio paslaugą

teikimui, ? tikslinim?, numatyt? Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, tuo atveju, kai v?liau jis atlieka šios prek?s tiekim? kaip apmokestinamasis asmuo ir toks tiekimas apmokestinamas.

24 Prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas patikslina, kad papildomas sunkumas kyla d?l tos aplinkyb?s, jog WZV atsisak? teis?s ? anks?iau sumok?to mokes?io atskait? d?l sudaryto susitarimo su mokes?i? administratoriumi. D?l šios aplinkyb?s WZV laikytinas atsisakiusiu iš dalies ?traukti ?renginius ? jam priklausan?ios ?mon?s ilgalaikio turto sud?t?.

25 Prašym? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Teisingumo Teismo praktika, susijusi su ilgalaikio turto priskyrimu apmokestinamojo asmens pasirinkimu jo priva?iam turtui arba jam priklausan?ios ?mon?s turtui, *mutatis mutandis* taikytina ir viešosios teis?s subjektams.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Kai viešosios teis?s subjektas ?sigijo ilgalaik? turt?, kur? jis atlygintinai perleido tre?iajam asmeniui ir kurio perleidimo atžvilgiu viešosios teis?s subjektas laikytinas apmokestinamuoju asmeniu, ar jis, remdamasis Šeštosios direktyvos 20 straipsniu, b?tent 2 ir 3 dalimis, gali pasinaudoti teise ? apyvartos mokes?io, sumok?to turto ?gijimo metu, tikslinim? tiek, kiek jis š? turt? panaudojo vykdyti jam, kaip valdžios institucijai, priklausan?ias funkcijas direktyvos 4 straipsnio 5 dalies prasme?

2. Ar viešosios teis?s subjektas turi teis?, remdamasis Šešt?ja direktyva, nuo jam priklausan?ios ?mon?s turto visiškai atskirti ilgalaik? turt?, kuriuo jis kartais naudojasi kaip apmokestinamasis asmuo, kartais – kaip valdžios institucija, kaip Teisingumo Teismas nusprend? apmokestinam?j? fizini? asmen? atveju?“

?vadin?s pastabos

27 Iš prašym? pateikusio teismo pateikt? ir šio sprendimo 12 ir 13 punktuose išd?styt? duomen? išplaukia, kad WZV ?renginius ?sigijo siekdamas vykdyti savo užduotis vandens ?kio viešojo administravimo srityje jam patik?toje teritorijoje ir šiuo atveju veik? kaip valdžios institucija.

28 Taigi pirmas klausimas turi b?ti suprantamas kaip klausimas, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar viešosios teis?s subjektas, ?sigij?s ilgalaik? turt? kaip valdžios institucija Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos prasme ir v?liau š? turt? pardav?s kaip apmokestinamasis asmuo, šio pardavimo atžvilgiu gali pasinaudoti teise ? tikslinim? Šeštosios direktyvos 20 straipsnio prasme, siekdamas atskaityti prek?s ?sigijimo metu sumok?t? PVM.

D?l pirmojo klausimo

29 Primintina, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio nuostatomis, su PVM susijusi? taisykli? taikymas preki? tiekimo ar paslaug? teikimo sandoriams šalies viduje, ?skaitant taisykles d?l teis?s ? atskait?, priklauso nuo to, ar sandor? vykdan?is asmuo yra apmokestinamasis asmuo.

30 Apmokestinamasis asmuo gali iš mok?tino PVM atskaityti mokes?, kur? jis pats sumok?jo, jeigu jis atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytas s?lygas.

31 Remiantis šio 17 straipsnio 1 dalimi, teis? atskaityti mokes? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokes?is tampa apskai?iuotinas. Pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dal? šis momentas atitinka preki? pristatymo moment?. Taigi prek?s ?sigijimo atveju teis? ? atskait? atsiranda šios prek?s pristatymo momentu. Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis numato, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti prid?tin?s vert?s mokes?, jo sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes tiek, kiek prekes apmokestinamasis asmuo naudoja

savo apmokestinamiesiems sandoriams.

32 Iš šių 2 ir 17 straipsnių nuostatų išplaukia, kad vienintelis asmuo, turintis apmokestinamojo asmens statusą ir veikiantis kaip toks prekės įgijimo momentu, turi teisę atskaitą už šią prekę ir gali atskaityti už šią prekę apskaituotą ar sumokėtą PVM, jeigu jis tą prekę naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lennartz C-97/90*, Rink. I-3795, 8 punktas).

33 Neapmokestinamasis asmuo – atvirkščiai – neturi teisės PVM, kurį jis galimai sumokėjo įsigydamas prekę, atskaitą. Tokio asmens veikla – prekės tiekimas ar paslaugų teikimas – nepatenka su PVM susijusių taisyklių, apibrėžtų Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje, srityje.

34 Pažymėtina, kad pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį viešosios teisės subjektai nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos ar sandorių, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, atveju.

35 Iš to išplaukia, kad kai šie subjektai, kuriems priklauso ir WZV, ilgalaikio turto įsigijimo momentu veikia kaip valdžios institucijos, jie iš esmės neturi jokios teisės atskaitą, susijusią su šia preke.

36 Vis dėlto reikėtų iškelti klausimą, ar vykęs nagrinėjamo subjekto situacijos pasikeitimas jo apmokestinimo PVM atžvilgiu gali turėti tokios teisei atskaitą. Ypač kyla klausimas, ar aplinkybų, kad subjektas vėliau įgijo apmokestinamojo asmens statusą tam tikrų sandorių, susijusių su turtu, kurį jis įsigijo kaip neapmokestinamasis asmuo, atžvilgiu, gali jam suteikti teisę už šį turtą sumokėto PVM atskaitą ir leisti atlikti tikslinimą, pagrįstą Šeštosios direktyvos 20 straipsniu.

37 Anksčiau minėtame sprendime *Lennartz* buvo nagrinėjamas PVM apmokestinamojo fizinio asmens, įsigijusio transporto priemonę ir naudojusio ją asmeniniams tikslams, vėliau – ir verslo tikslams bei siekusio atskaityti pirkimo metu sumokėtą PVM, atvejis.

38 Primins, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis nustato momentą, kai atsiranda teisė atskaitą, ir padaręs išvadą, kad vien fizinio asmens statusas prekės įgijimo momentu gali nulemti teisės atskaitą buvimą, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad tos pačios direktyvos 20 straipsnyje „Atskaitos tikslinimas“, atvirkščiai, nėra jokios nuostatos, susijusios su teisės atskaitą atsiradimu. Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši nuostata tik nustato mechanizmą, sudarantį galimybes apskaituoti pirminės atskaitos tikslinimus ir todėl nenustato teisės atskaitą bei nepaverčia apmokestinamojo asmens sumokėto su neapmokestinamais sandoriais susijusio mokesčio atskaitytinu mokesčiu minėto 17 straipsnio prasme (žr. minėto sprendimo *Lennartz* 11 ir 12 punktus).

39 Šiuos svarstymus reikia pritaikyti viešosios teisės subjektui, kuris ilgalaikio turto įgijimo momentu veikia kaip valdžios institucija. Iš tiesų šis subjektas, kuris neveikė kaip apmokestinamasis asmuo, neturi jokios teisės už šį turtą sumokėto PVM atskaitą, skirtingai nuo savo asmeniniais tikslais veikiančio fizinio asmens.

40 Taigi dėl to, kad vėliau šis subjektas veikė kaip apmokestinamasis asmuo, šio subjekto pagal sandorį, jo vykdytus kaip valdžios institucijos ir todėl neapmokestintus, sumokėtas mokesčius, remiantis Šeštosios direktyvos 20 straipsniu, netaps atskaitytinu šios direktyvos 17 straipsnio prasme.

41 Priešingai nei teigia WZV, tokio subjekto negalima prilyginti apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam ir apmokestinamą, ir atleistą nuo mokesčio veiklą. Kaip jau buvo minėta,

apmokestinamojo asmens statusas yra lemiamas ir jis yra vertinamas tuo momentu, kai pastarasis subjektas ?gyja atitinkam? prek?.

42 Be to, WZV tvirtina, kad negal?jimas v?liau atskaityti sumok?t? PVM gerokai i?skraipo konkurencij?, o tai, jo manymu, pateisina Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrojoje pastraipoje numatytos išimties, pagal kuri? viešosios teis?s subjektai turi b?ti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, taikym?. Siekdama iliustruoti konkurencijos i?skraipymo buvim?, WZV lygina ?kio subjekto situacij? su viešosios teis?s subjekto situacija ir teigia, kad analogiškomis aplinkyb?mis ?kio subjektas gali sumok?t? pirkimo PVM atskaityti nuo apskai?iuoto pardavimo PVM.

43 Šis argumentas taip pat turi b?ti atmestas. Iš ties? galimo konkurencijos i?skraipymo pagrindin?s bylos aplinkyb?mis ištakos slypi daugiau viešosios teis?s subjekto teis?je pasirinkti nagrin?jamo ilgalaikio turto pardavimo ir nuomos apmokestinim?, o ne tvarkoje, pagal kuri? viešosios teis?s subjektai nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis sandori?, kuriuos jie ?vykdo kaip valdžios institucijos, atveju. Kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 38 punkte, nors ši tvarka pati savaime tam tikra prasme gali kliudyti neutralumo ir vienodo poži?rio princip? taikymui, šis padarinys b?dingas išim?i? PVM sistemoje buvimui.

44 Taigi ? pirm?j? klausim? reik?t? atsakyti, kad viešosios teis?s subjektas, kuris ?gyja ilgalaik? turt? kaip valdžios institucija Šeštosios Tarybos direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos prasme, taigi kaip neapmokestinamasis asmuo, ir kuris v?liau š? turt? parduoda kaip apmokestinamasis asmuo, šio pardavimo atžvilgiu neturi teis?s ? tikslinim?, pagr?st? šios direktyvos 20 straipsniu, siekdamas atskaityti turto ?sigijimo metu sumok?t? PVM.

D?I antrojo klausimo

45 Šis klausimas pateiktas išimtinai tam atvejui, jei toks viešosios teis?s subjektas, koks yra WZV, ilgalaikio turto ?sigijimo momentu b?t? laikomas vykdyt?siu tiek ekonomin? veikl? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme, tiek veikl?, nurodyt? to paties straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje. Atsižvelgiant ? svarstymus, pateiktus atsakyme ? pirm?j? klausim?, iš kuri? matyti, kad toks subjektas pirkimo momentu neveik? kaip apmokestinamasis asmuo, ? antr?j? klausim? atsakyti nebereikia.

D?I bylin?jimosi išlaid?

46 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?I prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

Viešosios teis?s subjektas, kuris ?gyja ilgalaik? turt? kaip valdžios institucija 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/CEE d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos prasme, taigi kaip neapmokestinamasis asmuo, ir kuris v?liau š? turt? parduoda kaip apmokestinamasis asmuo, šio pardavimo atžvilgiu neturi teis?s ? tikslinim?, pagr?st? šios direktyvos 20 straipsniu, siekdamas atskaityti turto ?sigijimo metu sumok?t? PVM.

Parašai.

* Proceso kalba: oland?.