

Downloaded via the EU tax law app / web

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?nad 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. Puissechet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), 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 procesu un tiesas sēdi 2004. gada 23. septembrī,

ģemotvērī atbildējumus, ko sniedza:

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

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

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

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 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 – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā Direktīva”).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā *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 rēķinātajiem iekārtas būvniecību un piegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

“Pievienotās vairošanās nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atbildību attiecīgās valsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas katrai rēķojas.”

4 Minētās Direktīvas 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. Šī panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju 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) ņēmu vai ņēmu daļu un zemtīm esošās zemes pārdošānu (izrēšānu, iznomāšanu) pirms šo ņēmu pirmreizējās izmantošanas [..]. Dalībvalstis var pieņemt nosacījumus, kā šo kritēriju piemērot ņēmu pārbaudei un zemei zemtīm.

[..]

b) apbāves gabala pārdošānu (izrēšānu, iznomāšanu).

[..]

[..]

5. Valstis, reģionālas 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 šādas darbības 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 Direktīvas 20. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Sākotnējo 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 pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it paši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; tomēr koriģēšanu neveic darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierādītai vai apstiprinātai pašuma iznācināšanai, zudumam vai zādzābai, kā arī preču izmantošanai, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr daļēbvalstis var pieprasīt korekcijas darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzābas 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 svērstābām atskaitījuma tiesības nākamajos gados attiecībā pret atskaitījuma tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, daļēbvalstis 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 ievieša 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 uzņēmēji, sniedz pakalpojumus un veic piegādes, ko parasti veic uzņēmēji. Saskaņā ar minēto normu ar ministrijas rīkojumu var noteikt, ka šie subjekti tiek uzskatīti par uzņēmējiem, 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 uzņēmējs 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 uzņēmējiem 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 Direktīvas 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 Direktīvas 4. panta 5. punkta nozīmē, un tādējādi tam nav PVN maksātāja statusa.

13 Lai labi izpildītu pienākumus, WZV uzbūvēja iekārtu notekdežu attīrīšanai (turpmāk tekstā – "iekārta"), par kuru samaksāja PVN aptuveni 7,2 miljonus NLG apmērā. Iekārta sāk darboties 1990. gadā.

14 Notekdežu attīrīšanas rezultātā radušos dūzu apstrādei WZV kopā ar diviem citiem valsts iedzīvotājiem uzņēmumiem nolēma iekārtu lietot centralizēti. Šie divi minētie publisko tiesību subjekti finansiāli piedalījās to papildu ražošanas līdzekļu iegādē, kuri bija nepieciešami, kad iekārtu sāk lietot visi trīs subjekti. Kopš 1993. gada WZV uz šiem diviem subjektiem attiecināja centralizētās dūzu apstrādes izmaksu attiecīgo daļu, tomēr neliekot 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 runājošajai Flandrijai (turpmāk tekstā – "Fonds"), kuram tas pārdeva iekārtu par cenu aptuveni 18 miljoni NLG bez PVN.

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

17 Lai iekārtas pārdošanai, kā arī nomai netiktu piemērots atbrīvojums saskaņā ar 11. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu Likumā, ar ko transponē Sestās Direktīvas 13. panta C daļu attiecībā uz izvēles tiesībām piemērot PVN attiecībā uz nekustamā pašuļa pārdošanu 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 jākorģē par apmēram 3,6 miljoniem NLG, proti, par 5/10 no šīs summas. Šā daļa 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 inspektoram 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 Direktīvas 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 līdzis nepiemērot atbrīvojumu, kas attiecas uz šādu darījumu, WZV par kā bēvniecību samaksāt? 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 līdzekļus kā valsts iestāde un kurš tādēļ nav atskaitījies samaksāto PVN par šo līdzekļu iegādi, tātad kā nodokļa maksātājam, kurš lietojis līdzekļus pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, ir tiesības uz Sestās Direktīvas 20. pantā paredzēto koriģēšanu, ja tas vēlāk ir piegādājis šos līdzekļus kā nodokļa maksātājs un ja šā piegāde ir apliekama ar nodokli.

24 Iesniedzējtiesa precīzā, ka papildu grūtības rada WZV atteikšanās no atskaitījuma tiesībām uz iepriekš samaksāto nodokli sakarā ar vienošanos, kas noslēgta ar nodokļu inspektoru. Tādēļ tiek uzskatīts, ka WZV ir atteikusies no daļējas iekārtas iekāušanas sava uzņēmuma mantā.

25 Minētā tiesa vēlās noskaidrot, vai Tiesas judikatūra jautājumā par ražošanas līdzekļu iekāušānu pēc nodokļa maksātāja izvēles tātad privātajā vai uzņēmuma mantā ir piemērojama *mutatis mutandis* attiecībā uz publisko tiesību subjektiem.

26 Šādos apstākļos *Hoge Raad* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Ja publisko tiesību subjekts ir ieguvis ražošanas līdzekļus 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, iekšstot šos līdzekļus, var tikt koriģēts saskaņā ar Sestās Direktīvas 20. pantu (it īpaši ar tā 2. un 3. punktu), ja tas ir izmantojis šos līdzekļus, 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 līdzekļus, kurus tas lieto gan kā nodokļa maksātājs, gan kā valsts iestāde?”

Ievada piezīmes

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

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

Par pirmo jautājumu

29 Jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās Direktīvas 2. pantu PVN noteikumu, to skaitā 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 nodokļa maksātājs atbilst Sestās Direktīvas 17. pantā paredzētajiem nosacījumiem, tas var atskaitīt jau samaksāto nodokli no PVN, kuru tas ir parādījis.
- 31 Saskaņā ar minētās 17. panta 1. punktu atskaitījuma tiesības rodas brīdī, kad atskaitījums nodoklis kļūst iekasājams. Saskaņā ar Sestās Direktīvas 10. panta 2. punktu šis brīdis atbilst preču piegādes brīdim. Tādējādi preču pirkuma gadījumā atskaitījuma tiesības rodas šo preču piegādes brīdī. Minētās Direktīvas 17. panta 2. punkts paredz, ka nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par precēm, kuras viņam jau piegādājis cits nodokļa maksātājs, ja šīs preces tiek izmantotas viņa veiktiem darbiem, kas ir apliekami ar nodokli.
- 32 No minēto 2. un 17. panta noteikumiem izriet, ka tikai tādai personai, kura ir nodokļa maksātājs un kura preces iegāšanas brīdī rēķojas kā nodokļa maksātājs, ir atskaitījuma tiesības attiecībā uz šīm precēm un tās var atskaitīt par šīm precēm maksājamo vai samaksāto PVN, ja šīs preces tiek izmantotas šīs personas veiktiem darbiem, kas ir apliekami ar nodokli (attiecībā uz Sestās Direktīvas 17. pantu skat. 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90, *Lennartz, Recueil*, I-3795. lpp., 8. punkts).
- 33 Savukārt persona, kura nav nodokļa maksātāja, nav tiesīga atskaitīt preces pirkšanas brīdī samaksāto PVN. Šīs personas darbība – preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana – neietilpst Sestās Direktīvas 2. pantā paredzēto noteikumu par PVN piemērošanas jomu.
- 34 Jānorāda, ka saskaņā ar minētās direktīvas 4. panta 5. punktu publisko tiesību subjekti netiek uzskatīti par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbību vai darbiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes.
- 35 No tā izriet, ka tad, ja šie subjekti, to skaitā arī WZV, ražošanas līdzekļu pirkuma brīdī rēķojas kā valsts iestāde, tiem principā nav nekādu atskaitījuma tiesību attiecībā uz šiem līdzekļiem.
- 36 Tomēr ir jānoskaidro, vai izmaiņas, kas radušās minētajam subjektam attiecībā uz tā pienākumu maksāt PVN, var ietekmēt atskaitījuma tiesības. Tādējādi ir jāaplūko jautājums, vai tas, ka subjekts vērīgāk kļūst par nodokļa maksātāju attiecībā uz dažiem darbiem, ko tas veicis, iegādājoties preces kā persona, kas nav nodokļa maksātāja, dod šim subjektam tiesības atskaitīt PVN, ko tas samaksājis par šīm precēm, un to koriģēt, pamatojoties uz Sestās Direktīvas 20. pantu.
- 37 Lietā, kas bija pamatā iepriekš minētajam spriedumam *Lennartz*, strīds bija par gadījumu, kad privātpersona, PVN maksātāja, kura bija iegādājusies un izmantojusi transportlīdzekli personīgiem nolūkiem un kura, vērīgāk izmantojot šo precī ar darbu, vērīgāks atskaitīt par [transportlīdzekļa] pirkumu samaksāto PVN.
- 38 Pēc atgādinājuma, ka Sestās Direktīvas 17. pants nosaka brīdi, kad rodas atskaitījuma tiesības, no kā izriet, ka tikai no statusa, kādā attiecīgā fiziskā persona ir rēķojusies preces pirkuma brīdī, ir atkarīgs, vai ir spēkā atskaitījuma tiesības, Tiesa norādīja, ka šīs pašas direktīvas 20. pants ar nosaukumu "Atskaitījumu koriģēšana" tieši pretēji neietver nekādus noteikumus par atskaitījuma tiesību rašanos. Tiesa nosprieda, ka šis noteikums aprobežojas ar mehānisma ieviešanu saskaņā ar atskaitījuma koriģēšanas aprīkošanai un tas nevar nedz radīt atskaitījuma tiesības, nedz pārveidot nodokļa maksātāja samaksāto nodokli par tās ar nodokli neapliktajiem darbiem minētās 17. panta nozīmē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 11. un 12. punkts).
- 39 Šis pamatojums ir jāpiemēro publisko tiesību subjektam, kurš rēķojas kā valsts iestāde

ražošanas līdzekļu pirkuma brīdī. Faktiski šim subjektam, kurš vēl nav rīkojis 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 rīkojis 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 atmaksājamo 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 kāst 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 paredzētā 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 izvēlēties attiecīgā nekustamā pašuma pārdošanas un izīrēšanu 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 norādes secinājumu 38. punktā, apstāklis, ka pats šis režīms zināmā mērī var apdraudēt neitralitātes un vienlīdzīgā attieksmes principa piemērošanu, izskaidro izņēmumu no PVN sistēmas pastvešanu.

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 pārēkto 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 tādū, 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 vērī 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 šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemī 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 – Kopēja 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 pārdod šos līdzekļus kā nodokļa maksātājs, veicot šo pārdošanu, lai atskaitītu pārējo minētos līdzekļus samaksāto PVN, nevar izmantot ar minētās direktīvas 20. pantu pamatotās koriģēšanas tiesības.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.