

GENERALINIO ADVOKATO  
F. G. JACOBS IŠVADA,

pateikta 2004 m. lapkričio 18 d.<sup>1</sup>

1. Šioje byloje Nyderlandų *Hoge Raad* prašo Teisingumo Teismo nurodyti, kaip aiškinti Šeštąją PVM direktyvą<sup>2</sup> (toliau – Direktyva), ypač kai ji taikoma viešiesiems subjektams.

2. Pagrindinėje byloje Nyderlandų vandens ūkio administravimo subjektas, kaip valdžios institucija, pastatė buitinių nuotėkų valymo įrenginius. Vėliau jis pardavė įrenginius trečiajam asmeniui, tuo pat metu susitardamas įrenginius išsinuomoti. Paskui jis kreipėsi dėl atskaitos statant įrenginius sumokėto mokesčio tikslinimo būdu, remdamasis tuo, kad parduodamas įrenginius veikė kaip apmokestinamasis asmuo.

kėtą išigyjant ilgalaiķį 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 ilgalaiķio turto visiškai atskirti ilgalaiķį turtą, kuriuo jis kartais naudojasi kaip apmokestinamasis asmuo, o kartais – kaip valdžios institucija.

### Teisinis pagrindas

3. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar viešosios teisės subjektas pagal direktyvos 20 straipsnį turi teisę tikslinti PVM, sumo-

5. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai <...> už atlygį 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“.

<sup>1</sup> – Originalo kalba: anglų.

<sup>2</sup> – 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).

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, mokestį už paslaugas, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius“. Tačiau pagal 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą šie subjektai turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kai jie vykdo tokią veiklą ar sandorius, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens „labai smarkiai iškraipytų konkurenciją“. 4 straipsnio 5 dalies paskutinioji pastraipa toliau numato, kad „valstybės narės gali tokių organizacijų veiklą, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimties, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos“.

7. 13 straipsnis reglamentuoja atleidimą nuo PVM. Nekišnojamojo turto nuoma su tam tikromis išimtimis, remiantis 13 straipsnio B skirsnio b punktu, paprastai yra atleidiama nuo PVM, kaip ir pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimas, remiantis 13 straipsnio B skirsnio g punktu. Tačiau 13 straipsnio C skirsnis leidžia valstybėms narėms suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šios veiklos atžvilgiu.

8. Direktyvos 17–20 straipsniai yra susiję su atskaita. 17 straipsnio 1 dalis numato, kad

„teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas“. Pagal 17 straipsnio 2 dalį „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti <...> pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas“.

9. Atskaitos tikslinimą reglamentuoja 20 straipsnis, kuris tiek, kiek tai susiję, numato:

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

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

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas 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, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pagamintos.

subjektai turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis tiek, kiek tai susiję su nekilnojamojo turto tiekimu ir teisių į tokį turtą perleidimu ar sukūrimu.

<...>

### Faktinės aplinkybės ir nacionalinė byla

Kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 20 metų.

3. Kai ilgalaikio turto tiekimasis įvyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, laikoma, kad apmokestinamasis asmuo jį naudoja verslo reikmėms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Laikoma, kad tais atvejais, kai toks tiekimasis buvo apmokestinamas, tokia verslo veikla yra visiškai apmokestinama; o kai toks tiekimasis buvo neapmokestinamas, laikoma, kad tokia veikla yra visiškai neapmokestinama. Tikslinam vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį.“

10. Nyderlandų teisė išplečia apmokestinamiesiems asmenims pagal 13 straipsnio C skirsnį suteikiamą teisę pasirinkti apmokestinimą. Ji taip pat nustato, kad viešieji

11. *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (toliau – WZV) veikia Nyderlandų dalyje kaip vandens ūkio administravimo subjektas. Pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus jis yra viešosios teisės subjektas. Kaip valdžios institucija, jis ėmėsi buitinių nuotėkų valymo įrenginių statybos, kuri buvo baigta 1990 metais.

12. Vėliau WZV įsipareigojo leisti įrenginiais naudotis ir kitiems dviem vandens ūkio administravimo subjektams. Šie du subjektai iš dalies padengė įrenginių modifikavimo išlaidas, o nuo 1993 m. – ir dėl jų naudojimosi įrenginiais periodiškai atsirandančias išlaidas. Pagal susitarimą su mokesčių inspektoriumi WZV neapskaičiavo PVM sąnaudoms, kurias jis perleido, su sąlyga, kad nesinaudoja teise atskaityti sumokėtą PVM.

13. Čia turėčiau pažymėti, kad nors nėra paaiškintas šio susitarimo su mokesčių inspektoriumi pagrindas, neatrodo, kad tai trukdytų nagrinėjant šią bylą.

14. 1994 m. WZV savo rajone inicijavo aplinką siekiančio reklamuoti fondo, kuriam jis pardavė buitinių nuotėkų valymo įrenginius, įkūrimą. Ta pačią dieną fondas įsipareigojo WZV išnuomoti įrenginius devynerių metų laikotarpiui.

15. Pardavimas ir nuoma iš esmės buvo atleisti nuo mokesčio sandoriai. Tačiau WZV ir fondas pasirinko apmokestinimą, ir tai jiems leido Nyderlandų teisė. Todėl PVM abiejų sandorių atveju tapo mokėtinas.

16. Tuomet WZV kreipėsi dėl dalies PVM, kuris buvo apskaičiuotas pradinei įrenginių statybai, atskaitos, patikslintos pagal direktyvos 20 straipsnį. Taigi prašyta penkių dešimtųjų visos sumos atskaitos, nes iš dešimties metų tikslinimo laikotarpio buvo praėję penkeri metai. Mokesčių inspektorius atmetė WZV prašymą.

17. WZV ginčija inspektoriaus sprendimą teismine tvarka. Apskundus *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apygardos apeliacinio teismo) sprendimą, dabar byla yra nagrinėjama *Hoge Raad*.

18. *Hoge Raad* palaiko WZV apeliacinį skundą tiek, kiek inspektorius nusprendė, jog įrenginių tiekimas fondui nebuvo apmokestinamasis sandoris. Pagal Nyderlandų teisę, kai valdžios institucija tiekia nekilmojamąjį turtą, ji veikia kaip apmokestinamasis asmuo, ir WZV pagal šį statusą, žinoma, pasirinko apmokestinimą.

19. Dėl to, ar WZV galėjo būti taikomas tikslinimas pagal direktyvos 20 straipsnio 2 dalį, *Hoge Raad* nurodo Teisingumo Teismo sprendimą *Lennartz*<sup>3</sup>. Jis mano, kad jei šis sprendimas būtų taikomas, WZV neturėtų teisės į tikslinimą, nes toje byloje Teisingumo Teismas nurodė, kad bet kurios teisės į atskaitą kilmę ir apimtį nustato 17, o ne 20 straipsnis ir kad tik apmokestinamojo asmens statusas įsigijimo momentu gali lemti tokios teisės buvimą.

20. Tačiau *Hoge Raad* nėra tikras, ar sprendimas *Lennartz*, kuris buvo susijęs su fiziniu asmeniu, veikiančiu tiek privačiai, tiek įmo-

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).

nės vardu, gali būti taikomas viešosios teisės subjektui.

pasinaudoti teise į apyvartos mokesčio, sumokėto turto įgijimo metu, tikslinimą tiek, kiek jis šį turtą panaudojo vykdyti jam, kaip valdžios institucijai, priklausančias funkcijas direktyvos 4 straipsnio 5 dalies prasme?

21. *Hoge Raad* taip pat pažymi, kad *Ge-rechtshof* nusprendė, jog tikslinimas nebuvo įmanomas, nes WZV pasirinko dalies įrenginių neįtraukti į jai priklausančios įmonės ilgalaikio turto sudėtį, kai su mokesčių inspektoriumi sudarė susitarimą neskaičiuoti PVM veiklos sąnaudoms, kurias jis perleido kitiems dviem vandens ūkio administravimo subjektams, naudojamiems įrenginiams. *Hoge-Raad* nuomone, šis argumentas iškelia klausimą, ar Teisingumo Teismo praktika, susijusi su apmokestinamojo asmens pasirinkimu priskirti ilgalaikį turtą privačiam turtui ar įmonės turtui, *mutatis mutandis* taikoma viešosios teisės subjektams.

2. Ar viešosios teisės subjektas pagal Šeštąją direktyvą turi teisę nuo jam priklausančios įmonės turto visiškai atskirti ilgalaikį turtą, kuriuo jis kartais naudojasi kaip apmokestinamasis asmuo, kartais – kaip valdžios institucija, kaip Teisingumo Teismas nusprendė apmokestinamųjų fizinių asmenų atžvilgiu?“

22. Todėl *Hoge Raad* nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kai viešosios teisės subjektas įsigijo ilgalaikį turtą, kurį jis atlygintinai perleido trečiajam asmeniui ir kurio perleidimo atžvilgiu viešosios teisės subjektas laikytinas apmokestinamuoju asmeniu, ar jis, remdamasis Šeštosios direktyvos 20 straipsniu, būtent 2 ir 3 dalimis, gali

## Analizė

23. Iš pradžių atkreiptu dėmesį į tai, kad kai kurios Teisingumo Teismui pateiktos pastabos yra susijusios su klausimu, ar WZV pastatė įrenginius kaip valdžios institucija. Tačiau tai aiškiai yra dalykas, nustatytinas nacionaliniame teisme. Teisingumo Teismui nebuvo pateikta klausimų, susijusių kriterijais, kurie turėtų būti taikomi tokiam nustatymui. Vis dėlto teisingas požiūris yra nurodytas sprendime *Lennartz*<sup>4</sup>, ir iš pirmojo prejudicinio klausimo manytina, kad

4 – Žr. sprendimo 21 punktą.

nacionalinis teismas nusprendė, jog WZV iš pradžių pastatė įrenginius, veikdamas kaip valdžios institucija.

24. Kitas klausimas, kuris nebuvo iškeltas ir kuris negali būti tinkamai išnagrinėtas be išsamių pastabų, yra tas, ar nacionalinės taisyklės, kurios reikalauja viešąjį subjektą laikyti neapmokestinamuoju asmeniu jam įsigyjant ilgalaikį turtą, tačiau laikyti jį apmokestinamuoju asmeniu tokį turtą perleidžiant, gali būti laikomos atitinkančiomis direktyvą.

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

26. Dėl pirmojo klausimo šalys ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bendrai sutaria, kad į jį turi būti atsakyta neigiamai, jeigu Teisingumo Teismo sprendimas *Lennartz*<sup>5</sup> yra taikytinas viešosios teisės subjektams, kai jie sudaro sandorius, veikdami kaip valdžios institucijos.

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

28. Teisingumo Teismas nusprendė: kadangi teisė į atskaitą atsiranda tuo metu, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinu, „tik asmens statusas tuo momentu gali lemti teisės į atskaitą buvimą“. 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 apskaičiuotą ar mokėtiną mokesį. Atvirkščiai, kai prekės nėra naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai direktyvos 4 straipsnio prasme, tačiau yra jo naudojamos asmeniškai, jokios teisės į atskaitą atsirasti negali<sup>6</sup>.

29. Nors ši išvada kai kuriose situacijose gali turėti griežtoką poveikį ir nevisiškai atitikti PVM neutralumo principą, reikia pripažinti, kad ji išplaukia iš 17 straipsnio 1 ir 2 dalių

5 — Anskčiau nurodytas 3 išnašoje.

6 — Sprendimo 8 ir 9 punktai.

formuluočių ir kad priešingas požiūris sukeltų rimtų problemų dėl teisinio tikrumo.

atleistas paslaugas, o ne su apmokestinamoju asmeniu, kuris įsigyja prekes asmeniniais tikslais.

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

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

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

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, vykdančis 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, jų sandoriai niekuomet negali lemti teisės į atskaitą. Atvirkščiai, apmokestinamasis asmuo, dalyvaujantis nuo mokesčio atleistame sandoryje, patenka į PVM taikymo sritį. Teisė į atskaitą neatsiranda tik todėl ir tik tol, kol ir tik tiek, kiek tiekimas yra atleistas nuo mokesčio.

32. WZV, atvirkščiai, įrodinėja, kad valdžios institucija turėtų būti lyginama su apmokestinamoju asmeniu, teikiančiu nuo mokesčio

7 — Sprendimo 12 punktas.

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

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 į apmokestinamuosius asmenis ir asmenis, kuriems taikomos PVM sistemos išimty, neišvengiamai bus skirtingas.

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 pirminį ilgalaikio turto įsigijimą 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.

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 įskaitant 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.

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

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.

38. Išimčių PVM sistemoje buvimui būdinga, kad jos tam tikru mastu gali kliudyti

41. 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos tikslas yra numatyti PVM taikymo išimtį viešųjų subjektų, veikiančių kaip viešosios

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.



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, būtina 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, įsigijimų vykdant savo, kaip valdžios institucijos, veiklą atžvilgiu turi būti laikomas

neapmokestinamuoju asmeniu. Taigi jis negali naudotis teise į atskaitą ir negali atsirasti teisės į atskaitos tikslinimą 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 pastatė įrenginius, veikdamas kaip valdžios institucija, antrojo klausimo nagrinėti nereikia.

## Išvada

44. Taigi dėl anksčiau išdėstytų priežasčių manau, kad į 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 į už šį įsigijimą sumokėto PVM tikslinimą tik tiek, kiek jis veikė kaip apmokestinamasis asmuo iš pradžių įsigydamas turtą.“