

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. birželio 2 d.*

Byloje C-378/02

dėl 2002 m. spalio 18 d. *Hoge Raad* (Nyderlandai) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2002 m. spalio 21 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J.-P. Puissechet, S. von Bahr (pranešėjas), J. Malenovský ir U. Löhms,

* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas F. G. Jacobs,
posėdžio sekretorė M. Múgica Arzamendi, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. rugšėjo 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

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

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos S. Terstal,

- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversa, H. van Vliet ir D. W. V. Zijlstra,

susipažinęs su 2004 m. lapkričio 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymu dėl prejudicinio sprendimo prašoma išaiškinti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

- 2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (toliau – WZV) ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl prašymo patikslinti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), kurį WZV sumokėjo už pramonės įrenginių statybą ir tiekimą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos II antraštinėje dalyje „Taikymo sritis“ esančio 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį 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 vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

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

3. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančią 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, mokestį už paslaugas, įmokas 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 iškraipytų konkurenciją.

<...>

Valstybės narės gali tokių organizacijų veiklą, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimtys, 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, į 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 įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiektos 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, į kurią 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 įsigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį 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 įvedė 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, kurį dėl jų pobūdžio gali vykdyti verslininkai. Pagal šią 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, tiekimą įvykdęs verslininkas ir gavėjas arba nuomotojas ir nuomininkas.

Igyvendinimo 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 teisių į tokį turtą perleidimu ar suteikimu.
- 11 Šio sprendimo 13 ir 13a straipsniai, kuriais ypač siekiama perkelti Šeštosios direktyvos 20 straipsnio nuostatas, šiuo tikslu nustato teisės į atskaitą tikslinimo mechanizmą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 WZV yra viešosios teisės subjektas, vykdomas vandens ūkio viešąjį administravimą jam patikėtoje teritorijoje Nyderlanduose. Vykdydamas šią 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 buitinių nuotėkų 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 nuotėkas. 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 tenkančių 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 į anksčiau sumokėto mokesčio atskaitą.
- 15 1994 m. gruodį WZV įsteigė fondą, siekiantį reklamuoti aplinką Nyderlandų Flandrijoje (toliau – fondas), kuriam jis pardavė įrenginius už maždaug 18 milijonų NLG be PVM.
- 16 Atsižvelgus į aplinkybes, kuriomis buvo įvykdytas, šis nuosavybės perleidimas, prašymą pateikusių teismo nuomone, laikytinas prekių tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies ir įstatymo, 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 įstatymo 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 įgyvendinimo 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 į tikslinimą pagal įgyvendinimo 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 sandorį įvykdė kaip apmokestinamasis asmuo ir kartu su įrenginių pirkėju paprašė, kad jiems nebūtų taikoma atleidimo nuo mokesčio lengvata už šį sandorį, WZV sumokėto PVM už nekilnojamojo turto statybą tikslinimas iš esmės turėtų būti leidžiamas. Tačiau, atsižvelgus į Teisingumo Teismo praktiką, šiuo atžvilgiu *Hoge Raad* kyla abejonių.

- 23 *Hoge Raad* teigimu, kyla klausimas, ar viešosios teisės subjektas, kuris naudojosi preke kaip valdžios institucija ir kuris dėl šios priežasties neatskaitė prekės įsigijimo metu sumokėto PVM, turi teisę, kaip ir apmokestinamasis asmuo, panaudojęs prekę atleistų nuo mokesčio paslaugų teikimui, į tikslinimą, numatytą Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, tuo atveju, kai vėliau jis atlieka šios prekės tiekimą kaip apmokestinamasis asmuo ir toks tiekimas apmokestinamas.
- 24 Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas patikslina, kad papildomas sunkumas kyla dėl tos aplinkybės, jog WZV atsisakė teisės į anksčiau sumokėto mokesčio atskaitą dėl sudaryto susitarimo su mokesčių administratoriumi. Dėl šios aplinkybės WZV laikytinas atsisakiusiu iš dalies įtraukti įrenginius į jam priklausančios įmonės ilgalaikio turto sudėtį.
- 25 Prašymą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Teisingumo Teismo praktika, susijusi su ilgalaikio turto priskyrimu apmokestinamojo asmens pasirinkimu jo privačiam turtui arba jam priklausančios įmonės turtui, *mutatis mutandis* taikytina ir viešosios teisės subjektams.
- 26 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius 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 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?

2. Ar viešosios teisės subjektas turi teisę, remdamasis Šeštąja direktyva, nuo jam priklausančios įmonės turto visiškai atskirti ilgalaikį turtą, kuriuo jis kartais naudojami kaip apmokestinamasis asmuo, kartais – kaip valdžios institucija, kaip Teisingumo Teismas nusprendė apmokestinamųjų fizinių asmenų atveju?“

Įvadinės pastabos

- 27 Iš prašymą pateikusių teismo pateiktų ir šio sprendimo 12 ir 13 punktuose išdėstytų duomenų išplaukia, kad WZV įrenginius įsigijo siekdamas vykdyti savo užduotis vandens ūkio viešojo administravimo srityje jam patikėtoje teritorijoje ir šiuo atveju veikė kaip valdžios institucija.
- 28 Taigi pirmas klausimas turi būti suprantamas kaip klausimas, kuriuo siekiama išsiaiškinti, ar viešosios teisės subjektas, įsigijęs ilgalaikį turtą kaip valdžios institucija Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos prasme ir vėliau šį turtą pardavęs kaip apmokestinamasis asmuo, šio pardavimo atžvilgiu gali pasinaudoti teise į tikslinį Šeštosios direktyvos 20 straipsnio prasme, siekdamas atskaityti prekės įsigijimo metu sumokėtą PVM.

Dėl pirmojo klausimo

- 29 Primintina, kad, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio nuostatomis, su PVM susijusių taisyklių taikymas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriams šalies

viduje, įskaitant taisykles dėl teisės į atskaitą, priklauso nuo to, ar sandorį vykdančias asmuo yra apmokestinamasis asmuo.

- 30 Apmokestinamasis asmuo gali iš mokėtino PVM atskaityti mokestį, kurį jis pats sumokėjo, jeigu jis atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytas sąlygas.
- 31 Remiantis šio 17 straipsnio 1 dalimi, teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas. Pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalį šis momentas atitinka prekių pristatymo momentą. Taigi prekės įsigijimo atveju teisė į atskaitą atsiranda šios prekės pristatymo momentu. Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis numato, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį, jo sumokėtą 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 įsigijimo momentu, turi teisę į atskaitą už šią prekę ir gali atskaityti už šią prekę apskaičiuotą 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 į PVM, kurį jis galimai sumokėjo įsigydamas prekę, atskaitą. Tokio asmens veikla – prekių tiekimas ar paslaugų teikimas – nepatenka į su PVM susijusių taisyklių, apibrėžtų Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje, sritį.

- 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 į atskaitą, susijusią su šia preke.
- 36 Vis dėlto reikėtų iškelti klausimą, ar įvykęs nagrinėjamo subjekto situacijos pasikeitimas jo apmokestinimo PVM atžvilgiu gali turėti įtakos teisei į atskaitą. Ypač kyla klausimas, ar aplinkybė, kad subjektas vėliau įgijo apmokestinamojo asmens statusą tam tikrų sandorių, susijusių su turtu, kurį jis įsigijo kaip neapmokestinamasis asmuo, atžvilgiu, gali jam suteikti teisę į 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 Priminęs, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis nustato momentą, kai atsiranda teisė į atskaitą, ir padaręs išvadą, kad vien fizinio asmens statusas prekės įgijimo momentu gali nulemti teisės į atskaitą buvimą, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad tos pačios direktyvos 20 straipsnyje „Atskaitos tikslinimas“, atvirkščiai, nėra jokios nuostatos, susijusios su teisės į atskaitą atsiradimu. Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši nuostata tik nustato mechanizmą, sudarantį galimybę apskaičiuoti pirminės atskaitos tikslinimus ir todėl nenustato teisės į atskaitą bei nepaverčia apmokesti-

namojo 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 į 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 sandorius, jo įvykdytus 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 įgyja atitinkamą prekę.
- 42 Be to, WZV tvirtina, kad negalėjimas vėliau atskaityti sumokėtą PVM gerokai iškraipo konkurenciją, o tai, jo manymu, pateisina Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrojeje pastraipoje numatytos išimties, pagal kurią viešosios teisės subjektai turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, taikymą. Siekdama iliustruoti konkurencijos iškraipymo buvimą, WZV lygina ūkio subjekto situaciją su

viešosios teisės subjekto situacija ir teigia, kad analogiškėmis aplinkybėmis ūkio subjektas gali sumokėtą pirkimo PVM atskaityti nuo apskaičiuoto pardavimo PVM.

43 Šis argumentas taip pat turi būti atmestas. Iš tiesų galimo konkurencijos iškraipymo pagrindinės bylos aplinkybėmis ištakos slypi daugiau viešosios teisės subjekto teisėje pasirinkti nagrinėjamo ilgalaikio turto pardavimo ir nuomos apmokestinimą, o ne tvarkoje, pagal kurią viešosios teisės subjektai nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis sandorių, kuriuos jie įvykdo kaip valdžios institucijos, atveju. Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 38 punkte, nors ši tvarka pati savaime tam tikra prasme gali kliudyti neutralumo ir vienodo požiūrio principų taikymui, šis padarinys būdingas išimčių PVM sistemoje buvimui.

44 Taigi į pirmąjį klausimą reikėtų atsakyti, kad viešosios teisės subjektas, kuris įgyja ilgalaikį turtą kaip valdžios institucija Šeštosios Tarybos direktyvos 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 į tikslinimą, pagrįstą šios direktyvos 20 straipsniu, siekdamas atskaityti turto įsigijimo metu sumokėtą PVM.

Dėl antrojo klausimo

45 Šis klausimas pateiktas išimtinai tam atvejui, jei toks viešosios teisės subjektas, koks yra WZV, ilgalaikio turto įsigijimo momentu būtų laikomas vykdyteliu tiek

ekonominę veiklą Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme, tiek veiklą, nurodytą to paties straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje. Atsižvelgiant į svarstymus, pateiktus atsakyme į pirmąjį klausimą, iš kurių matyti, kad toks subjektas pirkimo momentu neveikė kaip apmokestinamasis asmuo, į antrąjį klausimą atsakyti nebereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Viešosios teisės subjektas, kuris įgyja ilgalaikį turtą kaip valdžios institucija 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/CEE dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 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 į tikslinimą, pagrįstą šios direktyvos 20 straipsniu, siekdamas atskaityti turto įsigijimo metu sumokėtą PVM.

Parašai.