

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)
2005. gada 2. jūnijā *

Lieta C-378/02

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad* (Augstākā tiesa, Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, 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. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), J. Malenovskis [*J. Malenovsky*] un U. Lehmuss [*U. Lohmus*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*],
sekretāre Muhika Arsamendi [*Múgica Arzamendi*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 23. septembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* vārdā — H. de Kats [*H. de Kat*], pārstāvis,
kuram palīdz R. Brouvens [*R. Brouwen*], *advocaat*,
- Nīderlandes valdības vārdā — S. Terstala [*S. Terstal*], pārstāve,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — E. Traversa [*E. Traversa*] un H. van Vliets
[*H. van Vliet*], un D. V. F. Zeilstra [*D. W. V. Zijlstra*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 18. novembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums tika iesniegts tiesvedības *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (turpmāk tekstā — “WZV”) pret *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts Finanšu sekretārs) ietvaros par lūgumu koriģēt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), ko WZV samaksājis par rūpnieciskās iekārtas būvniecību un piegādi.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

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

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atbildību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.”

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. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, 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) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas [..]. Dalībvalstis var pieņemt nosacījumus, kā šo kritēriju piemērot ēku pārbūvei un zemei zem tām.

[..]

b) apbūves gabala pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu).

[..]

[..]

5. Valstis, reģionālās 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 ievāc nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, ja to uzlūkošana 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 korigē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

- a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;
- b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; tomēr koriģēšanu neveic darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierādītai vai apstiprinātai īpašuma iznīcināšanai, zudumam vai zādzībai, kā arī preču izmantošanai, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr dalībvalstis var pieprasīt korekcijas darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzības 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 svārstībām atskaitījuma tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitījuma tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam īpašumam, 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 ieviesa 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 īpašuma pārdošana un izīrēšana principā ir atbrīvota no PVN, bet paredz atsevišķus izņēmumus, ja lūgumu 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 īpašuma pārdošanu un ar to saistīto tiesību nodošanu vai rašanos.
- 11 Minētā lēmuma 13. un 13.a pants, kuru mērķis it īpaši ir Sestās Direktīvas 20. pantā paredzēto noteikumu transponēšana, šajā sakarā ievieš atskaitījuma tiesību koriģēšanas mehānismu.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 12 WZV ir publisko tiesību subjekts, kura pienākums ir Nīderlandes uzticētajā teritorijā veikt ūdeņu 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 notekūdeņu attīrīšanai (turpmāk tekstā — “iekārta”), par kuru samaksāja PVN aptuveni 7,2 miljonu NLĢ apmērā. Iekārta sāka darboties 1990. gadā.

- 14 Notekūdeņu attīrīšanas rezultātā radušos dūņu apstrādei WZV kopā ar diviem citiem valsts ūdensapgādes uzņēmumiem nolēma iekārtu lietot centralizēti. Šie divi minētie publisko tiesību subjekti finansiāli piedalījās to papildu ražošanas līdzekļu iegādē, kuri bija nepieciešami, kad iekārtu sāka lietot visi trīs subjekti. Kopš 1993. gada WZV uz šiem diviem subjektiem attiecināja centralizētās dūņu apstrādes izmaksu attiecīgo daļu, tomēr neliekot tiem maksāt PVN. Šajā sakarā nodokļu inspektors vienojās ar WZV, ka neuzliks šiem diviem subjektiem PVN, ar noteikumu, ka WZV atteiksies no atskaitījuma tiesībām uz iepriekš samaksāto nodokli.
- 15 1994. gada decembrī WZV nodibināja fondu vides veicināšanai holandiešu valodā runājošajā Flandrijā (turpmāk tekstā — “Fonds”), kuram tas pārdeva iekārtu par cenu aptuveni 18 miljoni NLG bez PVN.
- 16 Ņemot vērā apstākļus, kādos tas notika, iesniedzējtiesa uzskata, ka šī īpašuma 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 sāka 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

īpašuma 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 rēķinā iekļaujamo PVN summas daļu, kura, pēc WZV ieskatiem, ir jākorģē par apmēram 3,6 miljoniem NLG, proti, par 5/10 no šīs summas. Šī 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 lūdza nodokļu inspektoru 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 *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) apelācijas sprieduma lieta tika izskatīta kasācijas kartībā *Hoge Raad* (Augstākā tiesa).
- 22 Iesniedzējtiesa norāda, ka, tā kā WZV ir veicis pārdošanas darījumu kā nodokļa maksātājs un kopā ar iekārtas pircēju lūdzis nepiemērot atbrīvojumu, kas attiecas uz šādu darījumu, WZV par ēkas būvniecību samaksātā 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 atskaitījis samaksāto PVN par šo līdzekļu iegādi, tāpat 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 šī piegāde ir apliekama ar nodokli.
- 24 Iesniedzējtiesa precizē, 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 iekļaušanas sava uzņēmuma mantā.
- 25 Minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai Tiesas judikatūra jautājumā par ražošanas līdzekļu iekļaušanu pēc nodokļa maksātāja izvēles tā 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, iegūstot 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 sniegtajām un šī sprieduma 12. un 13. punktā izklāstītajām norādēm izriet, ka *WZV* iegādājās iekārtu, lai uzticētajā teritorijā labāk veiktu ūdeņu publisko pārvaldību, un tādējādi tas rikojās kā valsts iestāde.

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

31 Saskaņā ar minētā 17. panta 1. punktu atskaitījuma tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. 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 darījumiem, 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 iegūšanas brīdī rikojas kā nodokļa maksātājs, ir atskaitījuma tiesības attiecībā uz šīm precēm un tā var atskaitīt par šīm precēm maksājamo vai samaksāto PVN, ja šīs preces tiek izmantotas šīs personas veiktiem darījumiem, 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 jomā.

- 34 Jānorāda, ka saskaņā ar minētās direktīvas 4. panta 5. punktu publisko tiesību subjekti netiek uzskatīti par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes.
- 35 No tā izriet, ka tad, ja šie subjekti, to skaitā arī WZV, ražošanas līdzekļu pirkuma brīdī rīkojas 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 vēlāk kļūst par nodokļa maksātāju attiecībā uz dažiem darījumiem, 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 transportlīdzekļi personīgiem nolūkiem un kura, vēlāk izmantojot šo precī arī darbam, vēlējās atskaitīt par [transportlīdzekļa] pirkumu samaksāto PVN.
- 38 Pēc atgādinājuma, ka Sestās Direktīvas 17. pants nosaka brīdī, kad rodas atskaitījuma tiesības, no kā izriet, ka tikai no statusa, kādā attiecīgā fiziskā persona ir rīkojusies preces pirkuma brīdī, ir atkarīgs, vai ir spēkā atskaitījuma tiesības, Tiesa norādīja, ka šis 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 sākotnējā atskaitījuma koriģēšanas aprēķināšanai un tas nevar nedz radīt atskaitījuma tiesības, nedz pārveidot

nodokļa maksātāja samaksāto nodokli par tā ar nodokli neapliktajiem darījumiem minētā 17. panta nozīmē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lennartz*, 11. un 12. punkts).

- 39 Šis pamatojums ir jāpiemēro publisko tiesību subjektam, kurš rīkojas kā valsts iestāde ražošanas līdzekļu pirkuma brīdī. Faktiski šim subjektam, kurš vēl nav rīkojies kā nodokļa maksātājs, tāpat kā privātpersonai, kura rīkojas savā personīgā nolūkā, nav nekādu PVN, ko tas samaksājis par šiem [ražošanas] līdzekļiem, atskaitījuma tiesību.
- 40 Apstākļi, ka vēlāk minētais subjekts ir rīkojies 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 atmaksājamu šīs direktīvas 17. panta nozīmē.
- 41 Pretēji *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 kļūst vēl svarīgāks brīdī, kad minētais subjekts iegādājas attiecīgo preci.
- 42 Turklāt *WZV* apgalvo, ka neiespējamība atskaitīt iepriekš samaksāto PVN ir radījusi būtisku konkurences izkropļojumu, 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 izkropļojums, *WZV* salīdzina uzņēmēja stāvokli ar publisko

tiesību subjekta stāvokli un apgalvo, ka līdzīgos apstākļos uzņēmējs varētu atskaitīt iepriekš samaksāto PVN no vēlāk iekasētā PVN.

43 Šis arguments ir noraidāms. Iespējamais konkurences izkropļojums tādos apstākļos, kādi ir pamata lietā, drīzāk rodas no tā, ka publisko tiesību subjekts izmanto tiesības izvēlēties attiecīgā nekustamā īpašuma pārdošanas un īres aplikšanu 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 ģenerāladvokāts norāda secinājumā 38. punktā, apstākļi, ka pats šis režīms zināmā mērā var apdraudēt neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes principa piemērošanu, izskaidro izņēmumu no PVN sistēmas pastāvēšanu.

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 tātad kā persona, kura nav nodokļa maksātāja, un kurš vēlāk pārdod šos līdzekļus kā nodokļa maksātājs, veicot šo pārdošanu, lai atskaitītu pērkot minētos līdzekļus samaksāto PVN, nevar izmantot ar minētās direktīvas 20. pantu pamatotās koriģēšanas tiesības.

Par otro jautājumu

45 Šis jautājums ir uzdots netieši gadījumam, ja tāds publisko tiesību subjekts kā WZV ražošanas līdzekļu pirkuma laikā tiek uzskatīts par tādu, kurš veic tiklab

saimnieciskās darbības Sestās Direktīvas 4. panta 1. punkta nozīmē, kā arī darbības, kuras ir minētas šī paša panta 5. punkta pirmajā daļā. Ņemot vērā 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 tiesāšanās izdevumiem

- ⁴⁶ Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās 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 pērkot minētos līdzekļus samaksāto PVN, nevar izmantot ar minētās direktīvas 20. pantu pamatotās koriģēšanas tiesības.

[Paraksti]