

Byla C-33/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Šeštosios PVM direktyvos 17 ir 18 straipsniai – Nacionalinės teisės aktai, leidžiantys darbdaviui atskaityti PVM už degalų tiekimą savo darbuotojams, kai padengiamos jų sąsigijimo išlaidos“

Generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvada, pateikta 2004 m. gruodžio 14 d. I-0000

2005 m. kovo 10 d. Teisingumo Teismo (pirmoji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų derinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Už pirkimus sumokėto mokesčio atskaita – Nacionalinės teisės aktai, leidžiantys darbdaviui atskaityti mokestį už degalų tiekimą savo darbuotojams – Degalai, naudojami ne tik profesiniams tikslams – Nepriimtinumai

(Tarybos direktyvos 77/388 17 str. 2 dalies a punktas ir 18 str. 1 dalies a punktas)

Valstybė narė, kuri apmokestinamiesiems asmenims, nagrinėjamu atveju darbdaviams, suteikia teisę atskaityti PVM už tam tikrų degalų tiekimą neapmokestinamiesiems asmenims, nagrinėjamu atveju darbuotojams, tokiomis sąlygomis, kurios neužtikrina, kad atskaitytas mokestis būtų susijęs tik su apmokestinamojo asmens apmokestinamųjų sandorių poreikiams naudojamais degalais, nevykdo sąsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 straipsnio 2 dalies a punktą ir 18 straipsnio 1 dalies a punktą.

(žr. 18, 26, 31 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. kovo 10 d. (*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Šeštosios PVM direktyvos 17 ir 18 straipsniai – Nacionalinės teisės aktai, leidžiantys darbdaviui atskaityti PVM už degalų tiekimą savo darbuotojams, kai jis jiems padengia jų sąsigijimo išlaidas“

Byloje C-33/03,

dėl pagal EB 226 straipsnį 2003 m. sausio 28 d. pareikšto ieškinio dėl valstybės sąsipareigojimų nevykdymo,

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama R. Lyal, nurodžiusi adresą dokumentams teikti

Liuksemburge,

ieškov?,

prieš

Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?, atstovaujam? P. Ormond ir C. Jackson, padedam? N. Pleming, QC, nurodžiusi? adres? dokumentams ?teikti Liuksemburge,

atsakov?,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, M. K. Lenaerts (praneš?jas), teis?jai N. Colneric, K. Schiemann ir E. Juhász,

generalin? advokat? C. Stix?Hackl,

pos?džio sekretor? M.?F. Contet, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2004 m. lapkri?io 11 d. pos?džiui,

susipažin?s su 2004 m. gruodžio 14 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Savo ieškiniu Europos Bendrij? Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad apmokestinamiesiems asmenims suteikdama teis? atskaityti prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM) už tam tikr? degal? tiekim? neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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) 17 ir 18 straipsniams, Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? ne?vykdy? ?sipareigojim? pagal EB sutart?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

2 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsn?:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veikl?, nurodyt? 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

<...>

4. Šio straipsnio 1 dalyje pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirban?iojo santykius, susijusius su darbo s?lygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

<...>“

3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės atskaita atsiradimas ir apimtis“ nustatoma:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje „Teisės atskaita reglamentuojančios taisyklės“ numatoma:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise atskaitai, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

5 1991 m. VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order (1991 m. Nutarimas dėl PVM, toliau – Nutarimas dėl PVM), įsigaliojusio 1991 m. gruodžio 1 d., 2 ir 3 straipsniuose nustatyta:

„2. 3 straipsnis taikomas, kai degalai tiekiami neapmokestinamajam asmeniui, o apmokestinamasis asmuo jam apmoka:

a) išlaidas, kurias jis realiai patyrė už degalų įsigijimą; arba

b) sumą, kuri visa ar kurios dalis yra lygi išlaidoms degalams, sumokamą, kad jam būtų padengtos šios išlaidos, ir nustatomą pagal:

i) visų degalus vartojančių transporto priemonių nuvažiuotą atstumą (įtraukiant atstumus, nuvažiuotus kitais tikslais nei apmokestinamojo asmens profesiniai poreikiai, arba jį neįtraukiant), ir

ii) darbinio transporto priemonių cilindrų tūrį, neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo suteikia kompensaciją kitoms išlaidoms padengti.

3. Taikant šį straipsnį, 1983 m. Value Added Tax Act (1983 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 14 straipsnio 3 dalies tikslais teigiama, kad degalai buvo tiekiami apmokestinamajam asmeniui jo vykdomos veiklos poreikiams ir už sumą, lygią tai, kuri atitinkamu atveju jis sumokėjo pagal 2 straipsnio a ir b punktus (išskyrus visą kitą išlaidą nei išlaidos degalams kompensavimui).“

6 Pažymėtina, kad 1983 m. Value Added Tax Act 14 straipsnio 3 dalis tuo metu buvo pakeista 1994 m. Value Added Tax Act (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 24 straipsnio 1 dalimi.

7 Nors nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniai yra bendro pobūdžio, akivaizdu, kad šiose nuostatose numatyta teisė PVM atskaitai, taikoma degalams, kurių įsigijimo išlaidas darbdavys padengia savo darbuotojams, kaip matyti iš prie šio nutarimo pridėto aiškinamojo rašto, kuriame

nurodyta:

„Šis nutarimas, kuris įsigalioja 1991 m. gruodžio 1 d., teisina ilgalaikę administracinę praktiką. Jis numato, kad darbuotojų nupirkti degalai laikomi tiekiamais darbdaviui, jeigu darbuotojams padengiamos išlaidos remiantis kilometražu arba iš tikrųjų sumokėta kaina <...>“

Išvados procedūra

8 Komisija, 1995 m. gegužės 10 d. Jungtinės Karalystės vyriausybei nusiųdama oficialų spėjimą, kuriame visų pirma nurodė Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto pažeidimą, pradėjo procedūrą dėl įsipareigojimų nevykdymo pagal EB 226 straipsnį. Iš tikrųjų ji padarė išvadą, kad Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniuose numatytos teisės atskaitų suteikimas, nereikalaujant pateikti sąskaitos faktūros, neatitinka 18 straipsnio reikalavimų.

9 Po detalesnio vertinimo Komisija nusprendė, kad Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniuose numatytomis aplinkybomis teisės atskaitų suteikimas taip pat pažeidžia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą. 1996 m. spalio 17 d. ji nusiuntė Jungtinei Karalystei papildomą oficialų spėjimą. Siekdama išsklaidyti bet kokias abejones dėl jos padarytos išvados, jog darbdavio teisę atskaityti PVM, kompensuojant darbuotojo išlaidas degalams pagal minėto nutarimo 2 straipsnio a ir b punktus, prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktui, Komisija 1997 m. gruodžio 3 d. nusiuntė Jungtinei Karalystei antrąjį oficialų spėjimą.

10 1995 m. liepos 13 d., 1996 m. gruodžio 16 d. ir 1998 m. sausio 28 d. laiškais Jungtinė Karalystė pateikė savo pastabas.

11 Kadangi šie atsakymai Komisijos nepatenkino, 1998 m. spalio 14 d. ji nusiuntė Jungtinei Karalystei pagrįstą nuomonę, nurodydama per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad būtų tinkamai atsižvelgta.

12 1998 m. gruodžio 15 d. atsakyme į pagrįstą nuomonę Jungtinė Karalystė pakartojo, kad nesutinka su Komisijos pozicija.

Dėl ieškinio

Dėl tvirtinimo dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio pažeidimo

13 Komisija teigia, kad Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniai prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktui, nes jie suteikia apmokestinamiesiems asmenims teisę atskaityti PVM už neapmokestinamiesiems asmenims tiekiamus degalus. Be to, šios nacionalinės nuostatos apmokestinamojo asmens PVM atskaitai nenustato sąlygų, jog neapmokestinamieji asmenys degalus naudotų apmokestinamųjų asmenų apmokestinamiesiems sandoriams.

14 Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad Šeštojoje direktyvoje numatyta atskaitos tvarka siekiama visiškai panaikinti vykdant ekonominę veiklą apmokestinamojo asmens apskaituoto ar sumokėto PVM naštį (1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman*, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktas). Jei asmuo vykdo ekonominę veiklą, visos šios veiklos tikslais patiektos prekės ir suteiktos paslaugos yra jo paties vykdomi sandorai išlaidų dalis ir visos pirkimo PVM, kuriuo apmokestinami šie sandoriai, turi būti atskaitytas.

15 Pagal dabartinę komercinę praktiką darbdavys – apmokestinamasis asmuo – paveda savo darbuotojams – neapmokestinamiesiems asmenims – nupirkti prekių, skirtų naudoti darbdavio profesinėje veikloje. Siekiant užtikrinti, kad darbdavys galėtų naudotis savo teise į PVM atskaitą už visas prekes, kurias jis panaudojo savo apmokestinamiesiems sandoriams, tais atvejais, kai darbuotojas veikia darbdavio vardu ir įgyja prekes, kurias darbdavys vėliau naudoja savo

profesiniam poreikiams, turi būti manoma, kad tiekimas iš tikrųjų atliktas darbdaviui.

16 Šiuo atveju pirmiausia primintina, kad 17 straipsnio nuostatos tiksliai nustato teisę atskaityti atsiradimo sąlygas bei jos apimtį. Šios nuostatos valstybės narės nepalieka jokios diskrecijos dėl įgyvendinimo (žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimų *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 35 punktas ir 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimų *Komisija prieš Nyderlandus*, C-338/98, Rink. p. I-8265, 43 punktas).

17 Galiausiai pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, apskaituotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas tiek, kiek jis tas prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.

18 Šiuo atveju Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniuose apmokestinamajam asmeniui, t. y. darbdaviui, suteikiama teisė atskaityti PVM už degalus, patiektus neapmokestinamiesiems asmenims, t. y. darbuotojams, jeigu darbdavys jiems padengia išlaidas, patirtas sigyjant degalus.

19 Tiesa, kad, kaip pažymi Jungtinės Karalystės vyriausybė, vykdydami savo profesinę veiklą darbuotojai paprastai veikia darbdavio vardu. Todėl, šios vyriausybės nuomone, darbdavys turi turėti teisę PVM atskaityti už degalus, kuriuos darbuotojas pirkė darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams.

20 Vis dėlto reikia pripažinti, kad Nutarimas dėl PVM jame numatyta teisei atskaityti nenustato sąlygų, kad neapmokestinamąjį asmenį nupirktus degalus apmokestinamieji asmenys naudotų apmokestinamiesiems sandoriams. Iš tiesų nei Nutarimas dėl PVM, nei aiškinamasis raštas nenustato sąlygų, kad siekiant pasinaudoti teise PVM atskaityti darbuotojų nupirkti degalai būtų naudojami darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams. Priešingai, šio Nutarimo 2 straipsnio b punkto i papunktis ir 3 straipsnis, skaitomi kartu, leidžia darbdaviui atskaityti PVM už darbuotojui padengiamą degalų sumą, apskaituotą atsižvelgiant į visų darbuotojo transporto priemonės nuvažiuotą atstumą, „traukiant atstumus, nuvažiuotus kitais tikslais nei apmokestinamojo asmens profesiniai poreikiai, arba į ne-traukiant“.

21 Atsakydama į raštu pateiktą Teisingumo Teismo klausimą, Jungtinės Karalystės vyriausybė aiškiai pripažino, kad „pats nutarimas nenustato privalomo ryšio tarp darbdavio teisės atskaityti PVM už degalus, nupirktus darbuotojo, ir darbuotojo degalų naudojimo darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams“.

22 Todėl darytina išvada, kad Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniai tokiomis sąlygomis, kurios neužtikrina, kad atskaitomas PVM būtų susijęs tik su degalais, naudojamais apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams, yra nesuderinami su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktu tiek, kiek jie apmokestinamajam asmeniui, t. y. darbdaviui, leidžia atskaityti PVM už neapmokestinamiesiems asmenims, t. y. darbuotojams, patiektus degalus.

23 Tačiau Jungtinės Karalystės vyriausybė pastebi, kad 1994 m. Value Added Tax Act, kurį taiko britų mokesčių institucijos, nuostatos užtikrina būtiną ryšį tarp teisės atskaityti degalų naudojimo apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams. Šiuo klausimu ši vyriausybė paaiškina, kad išlaidų kompensavimo sistema, suteikianti teisę PVM atskaityti, kuri yra pripažįstama mokesčių institucijų, veikia toliau nurodytu būdu. Pirmiausia darbuotojas pateikia darbdaviui išsamius kilometražo išrašus, kuriuose nurodyta, kada buvo važiuojama profesiniais tikslais, ir pateiktas juos atitinkantis kilometražas bei naudotos transporto priemonės darbinis cilindro tūris. Darbuotojas taip pat pateikia darbdaviui degalų pirkimo sąskaitą faktūrą. Vėliau darbdavys naudoja *Royal Automobile Club*, *Automobile Association* arba *UK Customs* (britų muitinės tarnybos) sąrašą, nustatytą pagal *Inland Revenue* (britų mokesčių institucija) patvirtintus

tarifus, grindžiamus transporto priemonių gamintojų pateikiama išsamia informacija, siekiant nustatyti atitinkamos transporto priemonės degalų išlaidas kilometrui. Ši sistema suteikia pakankamai garantijų, kad darbuotojui kompensuojama suma atitiktų realias išlaidas degalams, kuriuos jis sunaudoja darbdavio profesiniams poreikiams.

24 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad 1994 m. Value Added Tax Act yra bendro pobūdžio teisės aktas dėl PVM, kurio 24–26 straipsniuose nustatomi šio mokesčio atskaitos principai. Nors pagal šį teisės aktą teisė į PVM atskaitą yra susijusi su prekėmis ir paslaugomis, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, dėl jo Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsnių nuostatos netampa suderinamos su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktu. Iš tikrųjų, kadangi pagal šio nutarimo 3 straipsnį degalai, kurių įsigijimo išlaidas darbdavys kompensuoja darbuotojui, 1994 m. Value Added Tax Act yra savaime laikomi patiektais apmokestinamam asmeniui jo profesiniams poreikiams, nagrinėjami nacionalinės teisės aktai neužtikrina, kad juose numatoma teisė į PVM atskaitą yra taikoma tik už degalus, kuriuos darbuotojai realiai panaudoja darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams.

25 Kalbant apie Jungtinės Karalystės argumentą, kad mokesčių institucijų praktika užtikrina privalomo ryšio tarp teisės į PVM atskaitą ir darbuotojų degalų naudojimą darbdavio apmokestinamai veiklai buvimą, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką nacionalinė įstatymų neatitiktis Bendrijos nuostatomis gali būti visiškai pašalinta tik įpareigojančiomis vidaus nuostatomis, turinčiomis tokią pačią teisinę galią, kaip ir tos, kurios turi būti pakeistos. Paprasčiausia administracinė praktika nelaikytina tinkamai įvykdančia įsipareigojimus pagal Bendrijos teisę (žr. šiuo klausimu 1997 m. kovo 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją*, C-197/96, Rink. p. I-1489, 14 punktas; 2000 m. kovo 9 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją*, C-358/98, Rink. p. I-1255, 17 punktas ir 2002 m. kovo 7 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją*, C-145/99, Rink. p. I-2235, 30 punktas).

26 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniai neatitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto, nes jais apmokestinamiesiems asmenims suteikiama teisė atskaityti PVM už tam tikrą degalų tiekimą neapmokestinamiesiems asmenims, neužtikrinant, kad atskaitytas PVM būtų susijęs tik su apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams naudojamais degalais.

27 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad pirmasis Komisijos kaltinimas yra pagrįstas.

Dėl su Šeštosios direktyvos 18 straipsnio pažeidimu susijusio kaltinimo

28 Komisija teigia, kad Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniuose numatyta atskaita leidžiama nereikalaujant pateikti sąskaitos faktūrų, o tai pažeidžia Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktą.

29 Jungtinės Karalystės vyriausybė ginėja šį ieškinį tik tokiu atveju, jei pirmasis kaltinimas būtų laikomas nepagrįstu.

30 Tokiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad su Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto pažeidimu susijęs kaltinimas taip pat pagrįstas.

31 Todėl konstatuotina, kad apmokestinamiesiems asmenims suteikdama teisę atskaityti PVM už tam tikrą degalų tiekimą neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktui ir 18 straipsnio 1 dalies a punktui, Jungtinės Karalystės neįvykdė įsipareigojimų pagal šią direktyvą.

D?I bylin?jimosi išlaid?

32 Pagal Proced?ros reglamento 69 straipsnio 2 dal? pralaim?jusi šalis turi padengti bylin?jimosi išlaidas, jei laim?jusi šalis to praš?. Kadangi Komisija praš? priteisti išlaidas ir Jungtin? Karalyst? pralaim?jo byl?, pastaroji turi jas padengti.

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

- 1. Apmokestinamiesiems asmenims suteikdama teis? atskaityti PVM už tam tikr? degal? tiekim? neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2 dalies a punktui ir 18 straipsnio 1 dalies a punktui, Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? ne?vykdo ?sipareigojim? pagal ši? direktyv?.**
- 2. Priteisti iš Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s bylin?jimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.