

Byla C-204/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Ispanijos Karalystė

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Šeštosios PVM direktyvos 17 ir 19 straipsniai – Subsidijos – Teisės atskaitų apribojimas“

Generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada, pateikta 2005 m. kovo 10 d. I-0000

2005 m. spalio 6 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės atskaitų apribojimas – Subsidijos – Nacionalinės teisės aktai, numatantys mokesčio, kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančiams tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporcijų ir apribojantys subsidijomis finansuojamų prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaitą – Neleistinumas

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 ir 5 dalys ir 19 straipsnis)

Numatydamą pridėtinės vertės mokesčio, kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančiams tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporcijų ir nustatydamą specialių taisyklių, apribojančių subsidiją finansuojamų prekių ir paslaugų pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, valstybė narė nevykdo savo sąsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o būtent pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsnį.

(žr. 31 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. spalio 6 d. (*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Šeštosios PVM direktyvos 17 ir 19 straipsniai – Subsidijos – Teisės atskaitų apribojimas“

Byloje C-204/03

dėl 2003 m. gegužės 14 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo,

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama E. Traversa ir L. Lozano Palacios, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovas,

prieš

Ispanijos Karalystę, atstovaujamą N. Díaz Abad, nurodžiusią adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

atsakovą,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

susipažinęs su 2005 m. kovo 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Šiuo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, jog numatydamą pridėtinąs vertės mokesčio (toliau – PVM), kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančiams tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporcijų ir nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią subsidijomis finansuojamų prekių ir paslaugų pirkimo PVM atskaitą, Ispanijos Karalystė nevykdė savo įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o būtent pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo Bendra pridėtinąs vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsnį.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

2 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas nustato, kad apmokestinamųjų vertę sudaro:

„tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų <...> atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiektojo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šiomis prekėmis ar paslaugomis kaina“.

3 Šios direktyvos 28f straipsniu pakeista tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto

redakcija numato, kad „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti <...> pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamasis asmuo“.

4 To paties straipsnio 5 dalis patikslina:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.“

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

<...>“

5 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „Atskaitos proporcijos apskaičiavimas“ 1 dalyje nustatoma:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali ir vardiklį taip pat traukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte.

<...>“ (Pataisytas vertimas).

Nacionalinės teisės aktai

6 1992 m. gruodžio 28 d. Įstatymo Nr. 37/1992 dėl pridėtinės vertės mokesčio (1992 m. gruodžio 29 d., BOE Nr. 312, p. 44247), iš dalies pakeisto 1997 m. gruodžio 30 d. Įstatymu Nr. 66/1997 (BOE Nr. 313, 1997 m. gruodžio 31 d., p. 38517, toliau – Įstatymas Nr. 37/1992), 102 straipsnis nustato pridėtinės vertės mokesčio atskaitos proporcijos taisyklę. Pirmoji šio straipsnio dalis numato:

„Proporcijos taisyklė taikoma, jei apmokestinamasis asmuo, vykdydamas prekybinę ar profesinę veiklą, tuo pačiu metu tiekia prekes ar teikia paslaugas, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sudaro kitus tokio pat pobūdžio sandorius, nesuteikiančius šios teisės.“

Proporcijos taisyklė taip pat taikoma, jei apmokestinamasis asmuo gauna subsidijas, kurios pagal šio Įstatymo 78 straipsnio 2 dalies 3 punktą neįtraukiamos į apmokestinamąjį vertę tiek, kiek jos skirtos prekybinei ar profesinei apmokestinamojo asmens veiklai finansuoti.“

7 To paties Įstatymo 104 straipsnyje daroma nuoroda į bendrą proporciją. To paties straipsnio 2 dalies 2 punkto antroji pastraipa nustato:

„Kapitalo subsidijos taip pat yra ?traukiamos ? proporcijos vardikl?, ta?iau jos gali b?ti ?traukiamos penktadaliais, kuri? pirmasis ?traukiamas tais mokestiniais metais, kuriais jos buvo gautos, o kitos dalys atitinkamai per kitus ketverius metus. Ta?iau kapitalo subsidijos, suteiktos tam tikr? prek? ar paslaug?, ?gyjam? vykdant apmokestinamuosius ir neatleistus nuo PVM sandorius, pirkimui finansuoti, suma?ina tik tenkan?io ar sumok?to u? ?iuos sandorius PVM atskaitos sum? tokia dalimi, kiek subsidijos buvo panaudotos joms finansuoti.“

Ikiteismin? proced?ra

8 Komisija prad?jo EB 226 straipsnyje numatyt? proced?r? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo 2001 m. baland?io 20 d. nusi?sdoma Ispanijos vyriausybei oficial? pranešim?, kuriame ji teig?, kad ?statymo Nr. 37/1992 102 straipsnis ir 104 straipsnio 2 dalies 2 punkto antroji pastraipa apriboja teis? ? PVM atskait? ir tai prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalims ir 19 straipsniui.

9 Atsakydama ? š? oficial? pranešim?, 2001 m. gegu?ž?s 28 d. laišku Ispanijos Karalyst? pateik? savo pastabas.

10 Kadangi šis atsakymas Komisijos nepatenkino, 2002 m. birželio 27 d. ji pri?m? pagr?st? nuomon?, nurodydama šiai valstybei narei per du m?nesius nuo pagr?stos nuomon?s gavimo imtis b?tin? priemoni?, kad ? j? b?t? tinkamai atsi?velgta.

11 2002 m. rugs?jo 20 d. laišku Ispanijos Karalyst? atsak? ? š? pagr?st? nuomon? pakartodama savo nesutikim? su Komisijos pozicija.

D?l ieškinio

Pirmin?s pastabos

12 Pažym?tina, kad šio sprendimo 6 ir 7 punktuose nurodytos ?statymo Nr. 37/1992 nuostatos numato bendr? ir speciali? taisykles.

13 Pagal šio ?statymo 102 straipsnyje kartu su šio sprendimo 7 punkte cituojam? 104 straipsnio nuostat? pirmu sakiniu ?tvirtint? bendr? taisykl? apskai?iuojant atskaitos proporcij? atsi?velgiama ? subsidijas, kurios skirtos apmokestinam?j? asmen? komercinei ar profesinei veiklai finansuoti ir ne?traukiamos ? PVM apmokestinam?j? vert?, nes jos ?rašomos ? trupmenos, pagal kuri? apskai?iuojama proporcija, vardikl?. Taip šios subsidijos apriboja teis? ? atskait?, kuria gali pasinaudoti apmokestinamieji asmenys. Pastarieji yra ne tik apmokestinamieji asmenys, kurie nupirktas prekes ir paslaugas naudoja sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, bei sandoriams, kuriems tenkantis mokestis negali b?ti atskaitomas (toliau – „mišr?s“ apmokestinamieji asmenys), bet ir apmokestinamieji asmenys, kurie, naudodami prekes ir paslaugas, vykdo tik sandorius, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas (toliau – visiškai apmokestinamieji asmenys).

14 Speciali taisykl? numatyta šio sprendimo 7 punkte cituojam? ?statymo Nr. 37/1992 104 straipsnio nuostat? antrame sakinyje. Pagal š? taisykl? kapitalo subsidijos, konkre?iai skirtos tam tikr? prek? ar paslaug?, ?sigyt? pagal apmokestintus ir neatleistus nuo PVM sandorius, pirkimui finansuoti, suma?ina tik apskai?iuoto ar sumok?to u? ?iuos sandorius PVM atskaitos sum? tokia dalimi, kiek subsidijos buvo panaudotos joms finansuoti. Tod?l tokiu atveju, kai subsidija sudaro, pavyzdžiui, 20 % prek?s ar paslaugos pirkimo kainos, tik u? š? prek? ar paslaug? mokamo PVM atskaita sumaž?ja 20 %.

Šali? argumentai

15 Komisija teigia, kad, numatydamas bendr? taisykl?, ?statymas Nr. 37/1992 neteis?tai apriboja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje kartu su 19 straipsniu numatyt? teis? ? atskait?, nes šis apribojimas taikomas ne tik „mišriems“ apmokestinamiems asmenims, bet ir visiškai apmokestinamiems asmenims. Be to, šiame ?statyme ?tvirtinta speciali taisykl?, kuri nustato atskaitos mechanizm?, kuris n?ra numatytas Šeštojoje direktyvoje ir jai prieštarauja.

16 Ispanijos vyriausyb? mano, kad Komisija Šešt?j? direktyv? aiškina pažodžiui, neatsižvelgdama ? šio akto tikslus ir b?tent ? PVM neutralumo princip?.

17 Ispanijos vyriausyb?s nuomone, Šeštosios direktyvos 19 straipsnis n?ra vien tik šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje minima proporcijos apskai?iavimo taisykl?, pagal kuri? apskai?iuojamas teis? ? atskait? „mišriems“ apmokestinamiems asmenims suteikian?i? apmokestinam? veiklos r?ši? santykis su visomis apmokestinamojo asmens apmokestinamomis ir atleistomis nuo mokes?io veiklos r?šimis. Min?tame 19 straipsnyje numatydamas, kad valstyb?s nar?s gali ? vardikl? taip pat ?traukti subsidijas, kurios tiesiogiai nesusijusios su sandori? kaina ir ne?trauktos ? šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte apibr?žt? apmokestinam?j? vert?, teis?s akt? leid?jas numat? 17 straipsnio 5 dalyje ?tvirtintos taisykl?s, susijusios su „mišriais“ apmokestinamaisiais asmenimis, išimt?, leisdamas apriboti visiškai apmokestinam?j? asmen? teis? ? atskait?.

18 Ispanijos vyriausyb? tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslas yra leisti valstyb?ms nar?ms atstatyti konkurencijos pusiausvyr? ir taip laikytis mokes?io neutralumo principo. Savo nuomon? ji grindžia pateikdama vež?jo, gaunan?io subsidij? automobiliui ?sigyti, pavyzd?. Subsidija jam leidžia sumažinti savo paslaugos kain? ir kartu jai taikytin? PVM. Be to, jei vež?jas gali visiškai atskaityti išlaid?, patirt? d?l šia subsidija finansuoto pirkimo, PVM, jis naudojasi papildoma lengvata subsidij? negaunan?i? konkurent? atžvilgiu.

19 Ispanijos vyriausyb? priduria, kad ?statyme Nr. 37/1992 numatyta speciali taisykl? teis? ? atskait? riboja griež?iau nei taisykl?, išplaukianti iš Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo, nes ji susijusi tik subsidijos pagalba ?gytos prek?s ir paslaugos PVM atskaita ir nedaro ?takos mokes?io už kitas apmokestinamojo asmens ?gytas prekes ir paslaugas atskaitai.

20 Ši vyriausyb? Teisingumo Teism? prašo, tuo atveju, jei jis nepritart? jos si?lomam aiškinimui, apriboti sprendimo galiojim? laike. Sprendimo negaliojim? atgaline data pagr?st? tai, kad priimdamos nagrin?jam? teis?s akt? Ispanijos valdžios institucijos veik? gera valia ir kad Teisingumo Teismo sprendimas gal?t sukelti problem?.

Teisingumo Teismo atsakymas

21 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis ?tvirtina teis?s ? PVM atskait? princip?. Ši teis? yra susijusi su mokes?iu už apmokestinamojo asmens jo apmokestintiems sandoriams naudojam? preki? ir paslaug? pirkim?.

22 Jei apmokestinamasis asmuo vykdo teis? ? atskait? suteikian?ius apmokestintus sandorius ir tokios teis?s nesuteikian?ius neapmokestintus sandorius, šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis numato, kad gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina apmokestintiems sandoriams. Ši proporcija apskai?iuojama pagal šios direktyvos 19 straipsnyje numatyt? tvark?.

23 Kaip Teisingumo Teismas yra ne kart? primin?s, bet koks teis?s ? atskait? apribojimas

paveikia mokesčių našta ir turi būti vienodai taikomas visose valstybėse narėse. Todėl nukrypti leidžiančios nuostatos leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta Šeštojoje direktyvoje (žr., *inter alia*, 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 17 punktą; 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą ir 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 42 punktą).

24 Šiuo klausimu konstatuotina, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnis, pavadintas „Atskaitos proporcijos apskaičiavimas“, aiškiai daro nuorodą į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį, su kuria jis neatsiejamai susijęs.

25 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antros pastraipos nuostatos dėl subsidijų, išskyrus numatytas šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, t. y. dėl subsidijų, kurios nepatenka į tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kainą ir į PVM apmokestinamąją vertę, turi būti aiškinamos atsižvelgiant į 17 straipsnio 5 dalį. Ši dalis, kaip aiškiai matyti iš jos formuluotės, taikoma tik „mišriems“ apmokestinamiesiems asmenims. Todėl, kadangi 19 straipsnio 1 dalies antra pastraipa nėra „mišriems“ ir visiškai apmokestinamiesiems asmenims taikytina išimtis, atsižvelgiant į taip apibrėžtas subsidijas, ji leidžia apriboti teisę į atskaitą tik „mišrių“ apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu.

26 Todėl įstatyme Nr. 37/1992 numatyta bendra taisyklė, išplečianti teisę į atskaitą apribojimui visiškai apmokestinamiesiems asmenims, nustato apribojimą, kuris viršija Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 17 straipsnyje aiškiai numatytą apribojimą, ir pažeidžia šios direktyvos nuostatas.

27 Dėl šio įstatymo tvirtinamos specialios taisyklės pakanka konstatuoti, kad ji nustato teisę į atskaitą apribojimo mechanizmą, nenumatytą nei Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje, nei jokioje kitoje šios direktyvos nuostatoje. Todėl toks mechanizmas nėra leistinas pagal šią direktyvą.

28 Ispanijos vyriausybės argumentai, kad jos siūlomas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio aiškinimas leistų geriau užtikrinti konkurencijos pusiausvyros ir PVM neutralumo principo laikymąsi, yra atmestini. Iš esmės valstybės narės privalo taikyti Šeštąją direktyvą, net jei jos laiko ją tobulintina. Kaip išplaukia iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-338/98, Rink. p. I-8265, 55 ir 56 punktą, net jei tam tikrų valstybių narių siūlomas aiškinimas leistų geriau užtikrinti tam tikrą Šeštosios direktyvos siekiamą tikslą, koks, pavyzdžiui, yra mokesčio neutralumas, laikymąsi, valstybės narės negali nukrypti nuo aiškiai Šeštosios direktyvos numatytų nuostatų, tvirtindamos, kaip nagrinjamu atveju, kitokius nei šioje direktyvoje numatytus teisės į atskaitą apribojimus.

29 Dėl Ispanijos vyriausybės prašomo Teisingumo Teismo sprendimo galiojimo apribojimo laike primintina, kad tik išskirtiniais atvejais Teisingumo Teismas taikydamas bendrą Bendrijos teisės sistemai būdingą teisinio saugumo principą gali būti priverstas nuspręsti taikyti tokį apribojimą.

30 Kaip šiuo klausimu pažymėjo generalinis advokatas išvados 24 punkte, būtina parodyti, jog valstybės valdžios institucijos buvo skatinamos priimti teisės aktus ar imtis veiksmų, nesuderinamų su Bendrijos teise, dėl objektyvių ir svarbių abejonių, susijusių su nagrinjamu Bendrijos teisės nuostatų taikymo sritimi (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, C-359/97, Rink. p. I-6355, 92 punktą). Tačiau šiuo atveju tokios abejonų nėra. Todėl nėra būtina apriboti šio sprendimo galiojimo laiką.

31 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, konstatuotina, kad numatydama PVM, kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporcijų ir nustatydama specialią taisyklę, apribojančią subsidiją finansuojamą prekių ir paslaugų

pirkimo PVM atskait?, Ispanijos Karalyst? ne?vykdo savo ?sipareigojim? pagal Bendrijos teis?, o b?tent pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsn?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

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

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **Numatydamą prid?tin?s vert?s mokes?io, kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporcij? ir nustatydamą speciali? taisykl?, apribojan?i? subsidijomis finansuojam? prekį ir paslaug? pirkimo PVM atskait?, Ispanijos Karalyst? ne?vykdo savo ?sipareigojim? pagal Bendrijos teis?, o b?tent pagal 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, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsn?.**

2. **Priteisti iš Ispanijos Karalyst?s bylin?jimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: ispan?.