

Byla C-243/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Prancūzijos Respubliką

„PVM – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Subsidijomis finansuojamos gamybos priemonės“

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 apribojimai – Nacionalinės teisės aktai, ribojantys subsidijomis finansuojamą gamybos priemonių pirkimo mokesčio atskaitą – Neleistinumas

(Tarybos direktyvos 77/388 17 ir 19 straipsniai)

Nustatydama specialią taisyklę, apribojančią pridėtinės vertės mokesčio atskaitą už gamybos priemonių pirkimą dėl to, kad šios priemonės buvo finansuojamos subsidijomis, valstybės narės nevykdo savosipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o bent pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 ir 19 straipsnius.

(žr. 37 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. spalio 6 d. (*)

„PVM – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Subsidijomis finansuojamos gamybos priemonės“

Byloje C-243/03

dėl 2003 m. birželio 6 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėlsipareigojimų nevykdymo,

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama E. Traversa, padedamo advokato N. Coutrelis, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Prancūzijos Respublikai, atstovaujamam G. de Bergues ir C. Jurgensen-Mercier,

atsakovams,

palaikomam

Ispanijos Karalystei, atstovaujamoms N. Díaz Abad,

stojusios šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

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, kad nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą už gamybos priemonių pirkimą dėl to, kad šios priemonės buvo finansuojamos subsidijomis, Prancūzijos Respublika nevykdo įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o bent pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės 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 ir 19 straipsnius.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

2 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301), (toliau – Pirmoji direktyva), iš dalies pakeistos Šeštoji direktyva, 2 straipsnio antroji pastraipa numato, kad „kiekvienos operacijos metu iš apskaituojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainų tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytą tarifą pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sėnaudų sudedamosioms dalims <...>.“

3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas numato, kad apmokestinamąjį vertę sudaro:

„tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų <...> atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant

subsidijas, tiesiogiai susijusias su ši? prekį? ar paslaugų? kaina.“

4 Po iš dalies pakeisto Šeštosios direktyvos 28f straipsnio tos pa?ios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto redakcija numato, kad „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kurį jis turi sumok?ti, atskaityti <...> prid?tin?s vert?s mokestį?, kurį reikia sumok?ti ar kuris sumok?tas šalies teritorijoje dėl prekį? ar paslaugų?, kurias jam pateik?/suteik? ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamasis asmuo“.

5 To paties straipsnio 5 dalis patikslina:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų?.

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio, pavadinto „Atskaitos proporcijos apskai?iavimas“, 1 dalyje nustatoma:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi b?ti apskai?iuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io iš sandorių?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io ir metin?s apyvartos iš sandorių?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. Valstyb?s nar?s gali ? vardiklį? taip pat ?traukti subsidijų? sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte.

<...>“. (Pataisytas vertimas)

Nacionalin?s teis?s aktai

7 *Code général des impôts* (Bendrasis mokes?ų? kodeksas, toliau – CGI) 271 straipsnis nustato:

„I. 1. Prid?tin?s vert?s mokestis, tenkantis tam tikrai apmokestinamojo sandorio kainos daliai, atskaitomas iš šiam sandoriui taikomo prid?tin?s vert?s mokes?io.

<...>

II. 1. Jei prekų? ar paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti ir jei šie sandoriai suteikia teis? ? atskaitą?, mokestis, kurį mokestį? privalantys mok?ti asmenys gali atskaityti, yra (*inter alia*):

a) nurodytas pardavėjas išduotose pirkimo sąskaitose faktūrose, jei pardavėjams pagal šiuos statymus buvo leista jį nurodyti šiose sąskaitose faktūrose;

<...>

8 1994 m. birželio 3 d. Dekreto Nr. 94/452 (1994 m. birželio 5 d. JORF, p. 8143) 2 straipsniu pakeisto CGI II priedo 212 straipsnio redakcija numato:

„1. Mokestį privalantis mokėti asmenys, kurie vykdydami veiklą, patenkančią į pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį, sudaro ne tik sandorius, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, turi teisę atskaityti dalį pridėtinės vertės mokesčio, tenkančią prekėms, esančiomis šiai veiklai vykdyti naudojamomis investicijomis.

Ši dalis lygi atskaitomo mokesčio daliai, gautai, jei reikia, pritaikius 207a straipsnio nuostatas, padauginus iš santykio, kurio:

a) skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, skaitant su šiuo sandoriu kaina tiesiogiai susijusias subsidijas;

b) 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 bei subsidijos, skaitant ir tas, kurios tiesiogiai nesusijusios su šiuo sandoriu kaina.

<...>

9 1994 m. rugsėjo 8 d. Mokesčių teisės aktų leidybos tarnybos instrukcijos (1994 m. rugsėjo 22 d. *Bulletin officiel des impôts* (Oficialus mokesčių leidinys), specialus Nr. 3 CA/94, toliau – 1994 m. rugsėjo 8 d. instrukcija) 2 knygoje dėl teisės atskaityti taisyklių nurodoma:

„150. Gamybos priemonių subsidijų samprata.

Tai neapmokestinamosios subsidijos, kurios jį pervedimo metu skiriamos tam tikroms investicijoms prekėms finansuoti.

<...>

151. Gamybos priemonių subsidijoms taikytinos taisyklės.

Subsidijomis finansuojamoms investicijoms tenkantis mokestis gali būti atskaitomas prastomis sąlygomis, jei privalantis mokėti mokestį asmuo su sandoriu kaina suskaičiuoja šią subsidiją visiškai ar iš dalies finansuotų prekių nusidėjimo sumas.

Jei paaiškėja, kad nebuvo laikytasi šiuo prekių nusidėjimo sumos atsispydėjimo jį kainoje sąlygos, toms pačioms prekėms tenkantis PVM negalėtų būti atskaitytas gamybos priemonių subsidijos finansuotos sumos dalies atžvilgiu.

Pavyzdys

1 186 000 F (kartu su mokesčiais) kainuojanti investicinė prekė, kurios PVM lygus 186 000 F, iš dalies (20 %) finansuojama 237 200 F dydžio gamybos priemonių subsidija.

Mokestį privalantis mokėti asmuo su apmokestinamųjų sandorių kaina neįtraukė prekių

nusidėjimo dalies, atitinkančios gamybos priemonių subsidija finansuotai daliai. Todėl bus galima atskaityti tik $186\,000\text{ F} \times 80\% = 148\,800\text{ F}$ prekei tenkančio mokesčio (186 000 F).

Jei reikia, prastomis sąlygomis mokestį privalantis mokėti asmuo mokesčiui taiko taip apskaičiuotą monės atskaitos procentinę dalį.

Ikiteisminis procedūra

10 Gavusi skundą, 2001 m. balandžio 23 d. Komisija Prancūzijos vyriausybei nusiuntė oficialų pranešimą, kuriame ji kaltino Prancūziją tuo, kad taikydama PVM atskaitos proporcijų visiems apmokestinamiesiems asmenims, įskaitant tuos, kurie vykdo tik suteikiančius teisės atskaitą apmokestinamuosius sandorius (toliau – visiškai apmokestinamieji asmenys), bei gamybos priemonių subsidijų sistema ribodama teisės atskaitą Šeštojoje direktyvoje nenumatytomis sąlygomis, ji pažeidžia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsnį.

11 Kadangi per nustatytą terminą Komisija negavo atsakymo iš oficialų pranešimą, 2001 m. gruodžio 20 d. ji pirmą pagrstą nuomonę, nurodydama šiai valstybei narei per du mėnesius nuo pagręstos nuomonęs gavimo imtis bętinę priemonių, kad ji būtų tinkamai atsižvelgta.

12 Atsakydama į Komisijos oficialų pranešimą, 2002 m. sausio 7 d. laišku Prancūzijos vyriausybę, *inter alia*, patikslino, kad atskaitos proporcija taikoma tik apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms apmokestinamuosius ir atleistus nuo PVM sandorius (toliau – „mišręs“ apmokestinamieji asmenys), o ne visiškai apmokestinamiesiems asmenims.

13 2002 m. birželio 26 d. Komisija pirmą papildomą pagręstą nuomonę, kurioje atsisakę pirmojo kaltinimo dėl atskaitos proporcijos taikymo visiškai apmokestinamiesiems asmenims, tačiau pakartojo antręjį kaltinimą dėl teisęs subsidijomis finansuotoms prekęms tenkančio PVM atskaitę ribojimo.

14 Kadangi Prancūzijos vyriausybęs atsakymas į šię papildomą pagręstą nuomonę Komisijos nepatenkino, ji nusprendę pareikšti šię ieškinę.

Dėl ieškinio

Šalių argumentai

15 Komisija kaltina Prancūzijos vyriausybę, kad pastaroji 1994 m. rugsęjo 8 d. instrukcijos 150 ir 151 straipsniuose nustatę Šeštojoje direktyvoje nenumatytę teisęs PVM atskaitę apribojimę, kuris taip pat nepateisinamas remiantis Pirmosios direktyvos 2 straipsniu.

16 Šiuo atžvilgiu Komisija pažymi, kad dėl „mišrię“ apmokestinamęjį asmenę pagal Šeštęjį direktyvę PVM atskaita apsiriboja tik sandoriais, kuriems tenkantis pridętinęs vertęs mokestis gali bęti atskaitomas, t. y. arba monei taikant bendrę proporciję, kaip numatyta šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje, arba, jei reikia ir jei to pageidauja valstybę narę, *inter alia*, siekdama išvengti piktnaudžiavimo pagal vienę iš šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje nurodytę będę (atskiros proporcingos dalys skirtingoms monęs veiklos ręšims arba tiesioginis prekęs priskyrimas tam tikrai veiklai). Kai valstybę narę taiko atskaitos proporciję, jokia Šeštosios direktyvos nuostata neleidžia prieš ję taikant sumažinti PVM bazęs, kuriai ši proporcija taikoma, remiantis šiai prekei gęyti panaudotę pinigę šaltiniu arba apmokestinamojo asmens vykdytę apmokestinamęjį sandorę kainos apskaičiavimo będu.

17 Dėl visiškai apmokestinamųjų asmenų jokia Šeštosios direktyvos nuostata neleidžia gamybos priemonėms tenkančio PVM atskaitai taikyti apribojimo, susijusio su šios prekės leidusių gauti pinigų šaltiniu arba su įvykdytu sandorių kainos apskaitinavimu būdu.

18 Dėl apmokestinamojo asmens gautų subsidijų, išskyrus Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą ir 19 straipsnį, ši direktyva niekur kitur nenumato, kad subsidijos turi būti trauktos iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM mokėjimų. Tačiau pagal nusistovėjusį teismų praktiką teisės į atskaitę apribojimai leidžiami tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta Šeštojoje direktyvoje (žr. 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 16 ir 17 punktus; 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883).

19 Dėl Pirmosios direktyvos 2 straipsnio antrosios pastraipos Komisija tvirtina, kad ši nuostata tik atkartoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies turinį.

20 Prancūzijos vyriausybė mano, kad nuostatos dėl gamybos priemonių subsidijų ir, *inter alia*, sąlyga dėl prekes nusidavinėjimo yra tik Pirmosios direktyvos 2 straipsnio antrojoje pastraipoje numatytą bendrąją teisę į atskaitę sąlyga, kurias Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies nuostatos susistemino, įgyvendinimas.

21 Iš abiejų šių straipsnių nuostatų iš tikrųjų išplaukia, kad teisė į atskaitę priklauso, jei prekė naudojama veiklai, kuriai tenkantis pridėtinasis vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir jei į apmokestinamą PVM pirkimo sandorį kainą įtraukiamos šios prekės sąnaudos, neatsižvelgiant į tai, ar ji buvo finansuota iš gamybos priemonių subsidijos, ar iš bet kokio kito apmokestinamojo asmens šaltinio.

22 Iš tikrųjų, Prancūzijos vyriausybės nuomone, iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad gali būti atskaitoma tik PVM suma, tiesiogiai tenkanti atskiroms sąnaudų sudedamosioms dalims, sudarančioms apmokestinamojo sandorio kainą, ir kad tam, jog šis mokestis būtų galima atskaityti, apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos turi būti tiesiogiai ir neišvengiamai susijusios su PVM apmokestinamu ar panašiu sandoriu (žr., *inter alia*, 1982 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Schul*, 15/81, Rink. p. 1409, 10 punktą ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 31–33 punktus).

23 Prancūzijos vyriausybė taip pat patikslina, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta galimybė gamybos priemonių subsidijas įrašyti atskaitos proporcijos vardiklyje apribotą naudojimąsi teise į atskaitę visų apmokestinamojo asmens patirtų išlaidų atžvilgiu, nors šios subsidijos visuomet yra pavienio pobūdžio.

24 Be to, naudojimasis tokia galimybe, kuri suteikta tik „mišriems“ apmokestinamiesiems asmenims, galėtų sukelti didelius konkurencijos tarp pastarųjų ir visiškai apmokestinamųjų asmenų iškreipimus.

25 Prancūzijos vyriausybė priduria, kad sąlyga dėl šios apmokestinamojo asmens patirtų išlaidų atsispyrėjimo PVM apmokestinamų sandorių kainoje leidžia subsidijas gaunantiems neapmokestinamiesiems asmenims savavališkai jiems palankiu būdu išvengti šio mokesčio atskaitymo tvarkos. Šiuo atžvilgiu Prancūzijos vyriausybė, *inter alia*, pažymi, kad tiek, kiek ši tvarka yra susijusi su gamybos priemonių subsidijomis finansuojamomis investicinėmis prekėmis, ji gali būti taikytina taip, kad atskaitomas pirkimo PVM būtų didesnis už gautą pardavimo PVM.

26 Ispanijos vyriausybė tvirtina, kad tiesioginis teisės į subsidijomis finansuojamą investicinę prekių įsigijimo PVM atskaitę apribojimas yra konkretus taikymas principų, kurie pabrėžia

subsidijų, neįskaitomų apmokestinamųjų vertę pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, įtraukimų atskaitos proporcijos vardiklį pagal šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalį. Todėl toks apribojimas atitinka Bendrijos teisę ir gali būti pateisinamas pagal Šeštosios direktyvos taisykles.

27 Ispanijos vyriausybė taip pat teigia, kad valstybės narės gali taikyti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalį neatsižvelgdamos į šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalį, ir todėl gali šie nuostatai taikyti ne tik „mišriems“, bet ir visiems apmokestinamiesiems asmenims.

Teisingumo Teismo vertinimas

28 Primintina, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką 17 ir tolesniuose straipsniuose tvirtinta teisė PVM atskaitai yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Jeigu naudojamos iškart visų pirkimo sandoriams tenkančios mokesčių atžvilgiu. Bet koks teisės atskaitai apribojimas paveikia mokesčių našumą 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*, minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 15 ir 17 punktus; minėto sprendimo *BP Supergaz*, 18 punktą ir 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 42 punktą).

29 Šiuo atžvilgiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis numato, kad teisė atskaitai atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa atskaitytinas, o šio straipsnio 2 dalis suteikia apmokestinamajam asmeniui teisę tiek, kiek prekes ir paslaugas jis naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas.

30 Dėl „mišri“ apmokestinamųjų asmenų iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmosios ir antrosios pastraipų matyti, kad teisė atskaitai apskaituojama pagal proporciją, nustatomą pagal tos pačios direktyvos 19 straipsnį. Vis dėlto 17 straipsnio 5 dalies trečioji pastraipa valstybėms narėms leidžia numatyti vieną iš kitų teisės atskaitai apskaitavimo būdų, kurie išvardyti šioje pastraipoje, t. y., *inter alia*, atskiros proporcingos dalies nustatymas kiekvienai verslo rūšiai arba atskaita prekų ar veiklų panaudojus tam tikrai veiklai.

31 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas numato, kad subsidijos, tiesiogiai susijusios su prekų ar paslaugų kaina, taip pat yra apmokestinamos. Dėl tiesiogiai su kaina nesusijusių subsidijų, įskaitant ir nagrinjamą šioje byloje, tos pačios direktyvos 19 straipsnio 1 dalis numato, kad valstybės narės gali jas įtraukti į proporcijos, taikytinos, jei apmokestinamasis asmuo vienu metu vykdo sandorius, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir neapmokestinamuosius sandorius, trupmenos vardiklį.

32 Kaip Komisija visiškai teisingai priminė, išskyrus šias dvi nuostatas, Šeštojoje direktyvoje nėra niekur numatyta, kad apskaituojant PVM įtraukiamos subsidijos.

33 Vadinas, reikia konstatuoti, kad nagrinjamoms nacionalinėms nuostatom, numatančioms, jog tuo atveju, kai tam tikras prekų sigijimas buvo finansuotas subsidijos, pasinaudoti teise PVM atskaitai galima tik su sąlyga, jog šios prekų nusidėjimas atsispindi apmokestinamojo asmens vykdytų sandorių kainoje, yra sąlyga, kuri nėra numatyta Šeštojoje direktyvoje, ir todėl yra pagal šią direktyvą neleistinas teisės atskaitai apribojimas.

34 Šiuo atžvilgiu, viena vertus, atmestini Prancūzijos vyriausybės argumentai dėl Pirmosios direktyvos 2 straipsnio antrosios pastraipos. Iš tikrųjų pastaroji nuostata, kuri tik nustato teisės atskaitai, kurios tvarka reglamentuojama jai skirtose Šeštosios direktyvos nuostatose, principą, negali pagrįsti šiomis nuostatomis nenumatyto teisės atskaitai apribojimo (žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*).

23 punkt?).

35 Antra vertus, pažymėtina, kad, kaip teisingai pastebėjo generalinis advokatas išvados 23 punkte, valstybės narės privalo taikyti Šeštąją direktyvą, net jei ir laiko ją tobulintina. Iš tikrųjų iš 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-338/98, Rink. p. I-8265, 55 ir 56 punktų išplaukia, jog 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.

36 Dėl Ispanijos Karalystės argumento, susijusio su Šeštosios direktyvos 19 straipsniu, pakanka konstatuoti, kad ši nuostata taikoma tik „mišriems“ apmokestinamiesiems asmenims ir tik joje numatytais atvejais (žr. tos pačios dienos sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-204/03, Rink. p. I-0000, 24 ir 25 punktus).

37 Todėl konstatuotina, kad nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią PVM atskaitą už gamybos priemonių pirkimą dėl to, kad šios priemonės buvo finansuojamos subsidijomis, Prancūzijos Respublika nevykdo sąsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o bent pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsnius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašo. Kadangi Komisija prašo priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Prancūzijos Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

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

1. **Nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią pridėtinės vertės mokesčio atskaitą už gamybos priemonių pirkimą dėl to, kad šios priemonės buvo finansuojamos subsidijomis, Prancūzijos Respublika nevykdo sąsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o bent pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 ir 19 straipsnius.**

2. **Priteisti iš Prancūzijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.**

3. **Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.