

GENERALINIO ADVOKATO M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2005 m. kovo 10 d. (1)

Byla C-243/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Prancūzijos Respubliką

„PVM – Teisės ? atskait? apribojimas – Subsidijomis finansuojamos gamybos priemonės“

1. Šiuo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią su subsidijomis finansuojamu gamybos priemone? pirkimu susijusio pridėtin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) atskaitę, Prancūzijos Respublika ne?vykdo ?sipareigojim? pagal Bendrijos teisę, o b?tent pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra pridėtin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 17 ir 19 straipsnius.

I – Teisinis pagrindas ir ikiteismin? procedūra

2. Teisingumo Teismo iš naujo prašoma šioje byloje pareikšti nuomonę dėl Prancūzijos teis?s akt?, susijusi? su teis?s ? PVM atskait? apribojimais, atitikties atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatom(3).

A – Bendrijos teis?s aktai

3. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojančią apyvartos mokes?ius, suderinimo(4) 2 straipsnis numato, kad „pagal bendrosios pridėtin?s vert?s mokes?io sistemos princip?, prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacij? skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant ? prekė ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtin?s vert?s mokes?io gali būti atimama pridėtin?s vert?s mokes?io dalis, kuri tiesiogiai priskirtina ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims <...>.“

4. Šeštosios direktyvos 17 straipsnis numato teis? atskait? atsiradim? ir apimt?. Šio straipsnio 2 dalis numato bendr? princip?, pagal kur? „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti prid?tin?s vert?s mokest?, kur? reikia sumok?ti ar kuris sumok?tas šalies teritorijoje d?l preki? ar paslaug?, kurias jam pateik?/suteik? ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamas asmuo <...>.“(5)

5. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis reglamentuoja atvejus, kai apmokestinamasis asmuo atlieka tiek atleistinus, tiek neatleistinus nuo PVM sandorius, pagal kur?:

„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 apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?.

6. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatoma tokia atskaitos proporcijos apskai?iavimo tvarka:

„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 sandori?, 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 sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. Valstyb?s nar?s gali ? vardikl? taip pat ?traukti subsidij? sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.“

7. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipa numato, kad šalies teritorijoje atlikt? sandori? apmokestinam?j? vert? sudaro:

„preki? ir teikiam? paslaug? <...> atveju – viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo, kliento ar tre?iosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, ?skaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su ši? preki? ar paslaug? kaina.“

B – *Nacionalin?s teis?s aktai*

8. Pranc?zijos teis?s nuostatos, kuri? atitikt? atitinkamoms Šeštosios direktyvos normoms gin?ija Komisija, yra numatytos 1994 m. rugs?jo 8 d. Mokes?i? teis?s akt? leidybos tarnybos administracin?je instrukcijoje (toliau – instrukcija).

9. Šios instrukcijos 151 punkte, esan?iame 2 knygos d?l teis?s ? atskait? 2 antraštin?je dalyje „Taisykl?s, taikytinos apmokestinamiesiems asmenims, atliekantiems ne tik teis? ? atskait? suteikian?ius sandorius“, nustatyta, kad „subsidijomis finansuojamoms investicijoms tenkantis mokestis gali b?ti atskaitomas ?prastomis s?lygomis, jei privalantis mok?ti mokest? asmuo ? sandori? kain? ?skai?iuoja šia subsidija visiškai ar iš dalies finansuot? preki? nusid?v?jimo sumas. Jei paaišk?ja, kad nebuvo laikytasi ši? preki? nusid?v?jimo sumos nurodymo j? kainoje s?lygos, toms pa?ioms prek?ms tenkantis PVM negal?t? b?ti atskaitytas gamybos priemoni? subsidijos

finansuotos sumos dalies atžvilgiu.“

10. Tos pa?ios 2 antraštin?s dalies 150 punktas gamybos priemoni? subsidijas apibr?žia kaip „neapmokestinam?ias subsidijas, kurios j? pervedimo metu skiriamos tam tikroms investicin?ms prek?ms finansuoti“.

C – *Ikiteismin? proced?ra*

11. Gavusi skund?, susijus? su gin?u d?l Pranc?zijos apmokestinamojo asmens, kurio atžvilgiu buvo atsisakyta skolos reikalavimo teis?s, Komisija nusprend?, kad Pranc?zija pažeid? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsn?, nes, instrukcija nustatydamą gamybos priemoni? subsidij? sistem?, apribojo teis? ? atskait? Šeštojoje direktyvoje nenumatytomis s?lygomis. 2001 m. balandžio 23 d. Pranc?zijos vyriausybei buvo nusi?stas oficialus pranešimas. Kadangi ? š? oficial? pranešim? nustatytu laiku nebuvo atsakyta, 2001 m. gruodžio 21 d. Komisija pri?m? pagr?st? nuomon?. 2002 m. sausio 14 d. Komisija gavo 2002 m. sausio 7 d., t. y. po to, kai buvo išsi?sta pagr?sta nuomon?, Pranc?zijos vyriausyb?s atsakym? ? oficial? pranešim?.

12. Nor?dama atsižvelgti ? šias pastabas, 2002 m. birželio 26 d. Komisija nusiunt? papildom? pagr?st? nuomon?. Pranc?zijos vyriausyb? ? ši? papildom? pagr?st? nuomon? atsak? 2002 m. rugpj??io 21 d. laišku, kuriame ji nesutiko su Komisijos kaltinim? pagrindais ir teig?, kad ji negali b?ti kaltinama jokiu Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsni? pažeidimu. Nesutikdama su tokia analize, Komisija nusprend? pareikšti Teisingumo Teisme š? ieškin?.

II – Analiz?

13. Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio aiškiai matyti, kad vienintel? s?lyga, jog apmokestinamasis asmuo gal?t? atskaityti PVM, yra preki? priskyrimas apmokestinamoms jo veiklos r?šims. Gin?ijama Pranc?zijos nuostata numato dar vien? subsidijomis finansuojam? gamybos priemoni? pirkimo PVM atskaitos s?lyg?, t. y. kad apmokestinamasis asmuo ? pardavimo sandori? kain? ?traukt? ši? subsidijuojam? gamybos priemoni? nusid?v?jimo sumas. O tai nenumatyta Šeštojoje direktyvoje. Pinig? prek?ms ?sigyti kilm? arba apmokestinamojo asmens naudojama kain? apskai?iavimo tvarka n?ra susijusi su suderinta PVM sistema.

14. Neabejotina, kad tokia ši? preki? nusid?v?jimo nurodymo kainoje s?lyga aiškiai riboja tam tikr? subsidijuojam? apmokestinam?j? asmen? teis? ? atskait? ir neatitinka Šeštosios direktyvos nuostat?.

15. Šiuo atžvilgiu pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? „nesant nuostatos, leidžian?ios valstybei narei apriboti apmokestinam?j? asmen? teis?s ? atskait?, ši teis? turi b?ti ?gyvendinta nedelsiant vis? mokes?i? už pirkimo sandorius, atžvilgiu. Tod?l, kadangi tokie apribojimai turi b?ti taikomi panašiai visose valstyb?se nar?se, nukrypti leidžian?ios nuostatos leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta direktyvoje“(6).

16. Vienintel?s Šeštosios direktyvos nuostatos, numatan?ios, kad, apskai?iuojant apmokestinam?j? asmen? mokam? PVM, reikia atsižvelgti ? subsidijas, yra 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipa ir 19 straipsnis.

17. Išskyrus šias nuostatas, direktyva neleidžia joki? kit? teis?s ? atskait?, susijusi? su subsidij? gavimu, apribojim?, nors jie atrodyt? tinkami ar ekonomiškai pateisinami(7).

18. Užuoť pais?s specialios apribojimo tvarkos, taikomos apskai?iuojant proporcij? taip, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje, Pranc?zijos ?statym? leid?jas numat? kitok? apribojim?, taikom? prieš apskai?iuojant proporcij? ir nepriklausomai nuo jos, d?l ko galiausiai

sumažėja atskaitytina suma. Be to, suderinta PVM sistema nenumato tokios išankstinės pirkimo PVM, mokamo įsigijant subsidijomis finansuojamas gamybos priemonės, atskaitymo sąlygos, kad apmokestinamasis asmuo apmokestinamąjį pardavimo PVM sandorį kainoje nurodytą šią prekių nusidvėjimo sumas ir kad, nevykdžius šią prekių nusidvėjimo nurodymo kainoje sąlygos, šioms prekėms taikomas PVM negalėtų būti atskaitytas tos sumos dalies, kuri buvo finansuota gamybos priemonių subsidija, atžvilgiu.

19. Nacionalinės valdžios institucijos neturėtų imtis taisyti aiškaus teksto. Šeštosios direktyvos 17 straipsnis tiksliai nurodo teisės atskaitą atsiradimą, apimtį ir apribojimo sąlygas. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, „jas įgyvendindama valstybė narė neturi diskrecijos“(8). Šiomis aplinkybėmis svarbu, jog teisės atskaitą apribojimais būtų aiškinami siaurai(9), nes tai yra svarbu tam, kad jie būtų vienodai taikomi visose valstybėse narėse. Jei kiekvienai valstybei narei būtų leista nustatyti Šeštojoje direktyvoje nenumatytas išimtis ar pateisinimus, tai prieštarautų jos tikslui suderinti nacionalinės teisės nuostatas(10).

20. Pagrindinis Prancūzijos argumentas, kad šis reikalavimas nurodyti įsigytą prekių nusidvėjimą pardavimo sandorį kainoje yra paprastas Pirmosios direktyvos 2 straipsnio 2 dalyje numatytą teisės atskaitą bendrąją sąlygą, kurias, Prancūzijos nuomone, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis tik tinkamai formuoja, įgyvendinimas, nėra pagrįstas. Teisingumo Teismas jau yra atmetęs šį argumentą byloje *Komisija prieš Prancūziją*(11), nagrinėdamas kitą Prancūzijos nustatytą teisės atskaitą apribojimą ir konstatuodamas, kad Pirmosios direktyvos 2 straipsnis „iš tikrųjų įtvirtina teisės atskaitą principą. Atskaitos tvarka yra nurodyta Šeštosios direktyvos (17 ir 20 straipsniuose)“(12).

21. Prancūzijos vyriausybės bandymai pasiteisinti, o būtų, kad išankstinė sąlyga nurodyti šią subsidijuojamą prekių nusidvėjimą kainoje nėra blogesnė nei Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta tvarka, neturi jokios reikšmės.

22. Net jei bendrąja prasme sąlyga nurodyti (prekių) nusidvėjimą kainoje galėtų būti laikoma labiau pagrįsta ar palankesnė apmokestinamiesiems asmenims nei Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje valstybėms narėms numatyta galimybė taikyti apribojimus traukiant gamybos priemonių subsidijas proporcijos vardiklį, bet kuriuo atveju ji yra kitoks, Šeštojoje direktyvoje nenumatytas apribojimas. Jį galima būtų priskirti prie tariamos bendros PVM sistemos. O Teisingumo Teismo klausima apie Prancūzijos statymą atitiktų Šeštosios direktyvos vieningai sistemai, o ne apie jį atitiktų kitai, sivaizduojamai, nors ir galbūt geresnei, PVM sistemai.

23. Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu patikslino, kad valstybės narės privalo taikyti Šeštąją direktyvą, net jei ir laiko ją tobulintina. Todėl 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Komisija prieš Nyderlandus*(13) Teisingumo Teismas nusprendė, jog „nors ir tiesa, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto formuluotėje siūlomas sprendimas gali atrodyti nevysiškai atitinkantis šios nuostatos tikslą bei tam tikrus Šeštąją direktyvą siekiamus tikslus, pavyzdžiui, nediskriminuojamojo pobūdžio mokestis ir dvigubo apmokestinimo išvengimas, vis dėlto be Bendrijos teisės akto leidimo įsikišimo jo nustatyta PVM atskaitymo tvarka, būtų Šeštojoje direktyvoje apibrėžta tvarka, nesuteikia jokiame apmokestinamajam asmeniui teisės atskaityti PVM pagrindo <...> bei neleidžia apibrėžti galimų šios teisės taikymo sąlygų“. Toks argumentavimas tinka tiek tuo atveju, kai nacionaliniai statymai numato palankesnį apmokestinamajam asmeniui atskaitos tvarką, tiek kai statymai riboja šios teisės pripažinimą kitokiais nei Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais.

24. Dėl nurodytų motyvų būtina pripažinti, kad Prancūzijos Respublika nevykdė įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę.

III – Išvada

25. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, kad:

„Nustatydama specialią taisyklę, apribojančią su subsidijomis finansuojamu gamybos priemonių pirkimu susijusio pridėtinės vertės mokesčio atskaitę, Prancūzijos Respublika nevykdėsipareigojimų 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 pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 ir 19 straipsnius.“

1 – Originalo kalba: portugalų.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – Žr. 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (50/87, Rink. p. 4797).

4 – OL 71, 1967, p. 1301.

5 – 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB pakeistas straipsnis (OL L 102, p. 18).

6 – 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rink. p. I-1, 16 punktas) ir minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 16 ir 17 punktai; 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 27 punktas) ir 1995 m. liepos 6 d. Sprendimas *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas).

7 – Žr., *inter alia*, minėtą 1988 m. gegužės 25 d. generalinio advokato sero Gordon Slynn išvadą byloje *Komisija prieš Prancūziją*, Rink. p. 4811, kurioje teigiama, kad „direktyva numato tam tikras (teisės į atskaitę apribojimo) galimybes tam tikrose išskirtinėse ekonominėse situacijose <...>. Jokia kita galimybė negali būti sukurta, nors ji atrodytų tinkama ar ekonomiškai pateisinama. Valstybės narės, kiek žmanoma siekdamos savo numatytų tikslų, privalo pasirinkti vieną iš direktyvoje numatytų galimybių“.

8 – Minėto sprendimo *BP Soupergaz* 35 punktas.

9 – Žr., *inter alia*, 1991 m. balandžio 30 d. generalinio advokato Jacobs išvados minėtoje byloje *Lennartz* 79 punktą.

10 – Žr. šios išvados 15 punktą ir jame cituotą teismų praktiką.

11 – Minėtas 1988 m. rugsėjo 21 d. sprendimas.

12 – Ten pat, 23 punktas. Taip pat žr. sero Gordon Slynn išvadą toje pačioje byloje, kurioje tvirtinama, jog „iš to išplaukia, kad valstybei narei nėra leidžiama apriboti teisės į atskaitę, jeigu ji gali nustatyti, jog atskaita siejasi su prekėmis ar paslaugomis, kurių snaudodos neatsispindės mokesčiu apmokestinamos operacijos kainoje.“

13 – C-338/98, Rink. p. I-8265, 55 ir 56 punktai.