

GENERALINIO ADVOKATO

JAN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2007 m. rugsėjo 18 d.(1)

Byla C-368/06

Cedilac SA

prieš

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(*Tribunal administrative de Lyon* (Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – PVM – Teisės atskaita – Tarybos direktyva 77/388/EEB – 17, 18 straipsniai, 28 straipsnio 3 dalies d punktas ir 28 straipsnio 4 dalis – Prancūzijos panaikinta „vieno mokesio atidėjimo“ taisyklė – Konvertavimas į išdo skolą – Grąžinimas dalimis“

1. Šiuo pagal EB 234 straipsnį pateiktu prašymu priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 17, 18 straipsnius, 28 straipsnio 3 dalies d punktą ir 28 straipsnio 4 dalį.

I – Taikytina Bendrijos teisė

2. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis numato, kad „teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinas“. (Pataisytas vertimas)

3. Šios direktyvos 18 straipsnyje „Teisė atskaita reglamentuojančios taisyklės“ numatyta:

„<...>

2. Apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį mokėtinų pridėtinės vertės mokesčio sumos, atimdamas visų mokesčio sumų, kurių per tą patį laikotarpį jis gijo teisė atskaityti <...>.

<...>

4. Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija mokėtiną mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas.

<...>“ (Pataisytas vertimas)

4. Šeštosios direktyvos XVI antraštinės dalies 28 straipsnyje tvirtintos tam tikros pereinamojo laikotarpio nuostatos, kurios leidžia valstybėms narėms ir toliau taikyti atleidimo nuo mokesčių atvejus bei nukrypimus iki jų visiško panaikinimo. Taigi Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkte numatyta, kad per šio straipsnio 4 dalyje nurodytą pereinamąjį laikotarpį valstybės narės gali „toliau taikyti nuostatas, leidžiančias nepaisyti nedelsiamo mokesčių atskaitos principo, nustatyto 18 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje“.

5. Pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalį „iš pradžių pereinamasis laikotarpis trunka penkerius metus nuo 1978 m. sausio 1 dienos. Vėliausiai likus 6 mėnesiams iki šio laikotarpio pabaigos, paskui prireikus Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, peržiūri, kokia yra padėtis 3 dalyje išdėstytų nukrypimų atžvilgiu, ir, Komisijos pasiūlymu, balsų dauguma nustato, ar panaikinti visus, ar tik kai kuriuos šiuos nukrypimus“.

II – Taikytina nacionalinė teisė

6. Pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkte numatytą nukrypimą Prancūzija ir toliau po šios Direktyvos įsigaliojimo dienos taikė vadinamąjį „vieno mėnesio atidėjimo“ taisyklę. Pagal šią vieno mėnesio atidėjimo taisyklę apmokestinamieji asmenys negalėjo pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalį nedelsiant atskaityti pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM), mokėtino už prekes, kurios nėra ilgalaikis turtas, ir paslaugas. Atskaityti buvo galima tik kitą mėnesį.

7. 1993 m. birželio 22 d. priėmus įstatymo Nr. 93859 dėl Finansų įstatymo pataisų 1993 m.(3) 2 straipsnio I skirsnio nuostatas, Prancūzija panaikino vieno mėnesio atidėjimo taisyklę. Taip pagal Bendrojo mokesčių kodekso (*Code général des impôts*, toliau – CGI) 271 straipsnio 3 dalį, kuri CGI buvo įtraukta Finansų įstatymo Nr. 93859 2 straipsnio I skirsniu, apmokestinamieji asmenys gijo teisę atskaityti PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, iš mokesčių, mokėtino už mėnesį, per kurį apmokestinamasis asmuo gijo teisę atskaityti, sumos.

8. Be to, kad buvo panaikinta vieno mėnesio atidėjimo taisyklė, įstatymo Nr. 93859 dėl Finansų įstatymo pataisų 1993 m. 2 straipsnio I skirsnis įtraukė CGI pereinamojo laikotarpio nuostatą. Ši nuostata buvo numatyta CGI 271 A straipsnyje.

9. CGI 271 A straipsnio 1 dalyje numatyta, kad apmokestinamieji asmenys, pradėję veiklą iki 1993 m. liepos 1 d., iš atskaitytinų mokesčių sumos atima „referencinį atskaitytiną sumą“. Referencinį atskaitytiną sumą prastai apskaičiuojama pagal 1993 m. liepos mėn. ir prieš tai buvusią vienuolikos mėnesių atskaitytiną mokesčių sumą mėnesio vidurkį.

10. CGI 271 A straipsnio 2 dalyje numatyta, *inter alia*, kad jei iš atskaitytinų mokesčių gali būti atimta ne visa referencinį atskaitytiną sumą, neatimta permoka atskaitoma iš kito mėnesio atskaitytinų sumos. Jei atėjus referencinį atskaitytiną sumą gauta atskaitytinų mokesčių suma mažesnė nei prieš tai buvusio mėnesio atskaitytinų mokesčių, referencinės atskaitytinų sumos permoka perkeliama į būsimas deklaracijas.

11. Pagal CGI 271 A straipsnio 3 dalį suma, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti, bet jos neatskaitė pagal 271 A straipsnio 1 dalį ir laikantis 271 A straipsnio 2 dalyje nustatytą taisyklę, laikoma išdo (*Trésor*) skola apmokestinamajam asmeniui. Skolos negalima perleisti ar parduoti, tačiau ji gali būti naudojama kaip užstatas ar garantija. Be to, skola gali būti perleista, *inter alia*, žmonės jungimosi ar pardavimo atveju. Be kita ko, skola turi būti grąžinta vėliausiai per dvidešimt metų.
12. Pagal CGI 271 A straipsnio 5 dalį, jei referencinę atskaitytina suma neviršija 10 000 FRF, apmokestinamieji asmenys iš esmės neprivalo jos atimti šio straipsnio 1 dalyje numatytomis sąlygomis.
13. Pagal 1993 m. rugsėjo 14 d. Dekretą Nr. 93-1078(4), 1994 m. balandžio 6 d. Dekretą Nr. 94-296(5) ir 2002 m. vasario 13 d. Dekretą Nr. 2002-179(6) skolos, kurių kreditoriai buvo apmokestinamieji asmenys, remiantis CGI 271 A straipsniu buvo grąžinamos taip:
- 1993 m. skolos, kurių suma neviršijo 150 000 FRF (22 867,35 euro), grąžinamos visos. Tais pačiais metais didesni už šią sumą skolų buvo gražinama 25 %, minimali gražinama suma – 150 000 FRF (22 867,35 euro),
 - 1994 m. skolos buvo rašytos saskaitų ir buvo grąžinama 10 % jų pradinių sumų,
 - kiekvienais paskesniais metais buvo grąžinama 5 % pradinių skolų sumų,
 - 2002 m. iš anksto buvo grąžintos visos likusios skolos.
14. Minėtoms skoloms buvo taikomos: 1993 m. likusioms sumoms 4,5 % dydžio palūkanos, 1994 m. likusioms sumoms 1 % dydžio palūkanos, o kiekvienais paskesniais metais 0,1 % dydžio palūkanos.
- III – Pagrindinė byla ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą**
15. 2002 m. gruodžio 26 d. bendrovė Cedilac SA (toliau – ieškovė) paprašė Prancūzijos jai pervesti, *inter alia*, 1 524 806,62 euro sumą ir palūkanas kaip žalos atlyginimą, kurią ji patyrė dėl priemonių, priimtų kartu su vieno mėsio atidėjimo taisyklės panaikinimu, taikymo nuo 1993 iki 2002 metų.
16. Kadangi Ekonomikos, finansų ir pramonės ministras (*Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie*) ieškovės prašymą neatsakė, šitaip netiesiogiai šį prašymą atmesdamas, ieškovė pareiškė ieškinį dėl tokio netiesioginio sprendimo *Tribunal administratif de Lyon* (Liono administracinis teismas).
17. 2005 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Tribunal administrative de Lyon*, remdamsis Administracinio kodekso (*Code de justice administrative*) L.113-1 straipsniu, paprašė *Conseil d'État* (Valstybės taryba) nuomonės dėl klausimo, ar „Prancūzijos nuostatos, priimtose panaikinant vieno mėsio atidėjimo taisyklę, kurios numatytos Bendrojo mokesčių kodekso 271 A straipsnyje ir vėlesniuose šio straipsnio gyvendinimuose dekretuose, suderinamos su (Šeštosios direktyvos) 17 straipsnio bei 18 straipsnio 4 dalies nuostatomis.
18. 2006 m. birželio 14 d. Nuomonėje *Conseil d'État* nurodė, kad minėtas klausimas yra sudėtingas, todėl pateisina prejudicinio klausimo pateikimą Teisingumo Teismui.

19. 2006 m. rugsėjo 5 d. Sprendimu *Tribunal administrative de Lyon* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Prancūzijos nuostatos, priimtose panaikinant vieno mokesio atidėjimo taisyklę, suderinamos su (Šeštosios direktyvos) 17 straipsnio bei 18 straipsnio 4 dalies nuostatomis?“

20. Be to, 2006 m. rugsėjo 5 d. Sprendimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas „dėl administraciniuose teismuose jau pradėtą bylą skaičiaus ir didelės finansinės rizikos, kuri gresia valstybės biudžetui <...>“, paprašė Teisingumo Teismo atsakyti į šį klausimą taikant pagreitintą procedūrą, numatytą Teisingumo Teismo Procedūros reglamento 104a straipsnyje.

21. Teisingumo Teismo pirmininkas 2006 m. rugsėjo 25 d. Nutartimi atmetė šį prašymą taikyti pagreitintą procedūrą.

22. Ieškovas, Prancūzijos vyriausybė ir Komisija Teisingumo Teismui pateikė rašytines pastabas. Nebuvo prašoma surengti posėdžio ir jis nebuvo surengtas.

IV – Pagrindiniai šalių argumentai

23. Ieškovas mano, kad CGI 271 A straipsnyje numatytos priemonės, priimtose panaikinant vieno mokesio atidėjimo taisyklę, dėl kurių negalima nedelsiant atskaityti PVM, pažeidžia PVM sistemos neutralumo principą ir Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsnius.

24. Visų pirma ieškovas remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Komisija prieš Italiją*(7). Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad Italija nevykdėsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsnius, nes ši valstybė buvo nustačiusi tvarką, kad tam tikrai mokesčių mokėtojui grupei PVM permoka grąžinama išleistasis vyriausybės vertybiniais popieriais. Šioje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad mokesčio grąžinimo tvarka, valstybės narės nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalį, turi sudaryti mokesčių mokėtojui tinkamas sąlygas susigrąžinti visą dėl mokesčio permokos atsiradusį kreditą. Ieškovo nuomone, tai reiškia, kad permoka turi būti sugrąžinta per protingą laikotarpį likvidžiomis lėšomis arba kitu atitinkamu būdu. Pasirinkta sugrąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos mokesčių mokėtojui.

25. Ieškovas taip pat pabrėžia, kad, priešingai nei byloje *Komisija prieš Italiją* buvusi situacija, kai PVM permokai padengti Italijos vyriausybės išleisti vertybiniai popieriai buvo kotiruojami vertybinių popierių biržoje, nagrinėjamo atveju išdo skola negali būti perleista ar parduota. Be to, skolai buvo taikoma nedidelė palūkanų norma ir apmokestinamajam asmeniui teko beveik visa skolos nuvertėjimo per dvidešimt metų rizika. Ieškovo priduria, kad nagrinėjama priemonė pažeidžia apmokestinamo asmens lygybės principą. Todėl, ieškovo nuomone, Teisingumo Teismas turėtų neigiamai atsakyti į nacionalinio teismo pateiktą klausimą.

26. Prancūzijos vyriausybė mano, kad nacionalinio teismo pateiktas klausimas turėtų būti performuluotas. Prancūzija teigia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš tikrųjų klausia, ar priemonės, priimtose panaikinant vieno mokesio atidėjimo taisyklę, prieštarauja Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punktui. Prancūzijos nuomone, šis klausimas taip performuluotas reikėtų atsakyti neigiamai.

27. Komisijos nuomone, pateikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo su Bendrijos teise. Tai nacionaliniai teismai, kurie, prireikus kreipdamiesi dėl prejudicinio sprendimo, gali gauti Teisingumo Teismo paaiškinimus, būtinus aiškinant Bendrijos teisę ir nustatant jos taikymo sritį, kompetencija.

28. Prancūzija tvirtina, kad vieno mokesio atidėjimo taisyklė, nukrypusi nuo Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 dalyje nustatyto nedelsiamos PVM atskaitos principo, buvo galima pagal šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punktą. Panaikinus vieno mokesio atidėjimo taisyklę nuo 1993 m. liepos mėn., apmokestinamieji asmenys galėjo 1993 m. liepos mėnesį atskaityti mokesčio sumas, kurias jie įgijo teisę atskaityti 1993 m. birželio ir liepos mėnesiais. Dėl šios reformos valstybės biudžetas būtų praradęs nuo 80 iki 100 mlrd. FRF. Todėl buvo sukurtas mechanizmas, leidęs šiuos neprastus valstybės biudžeto nuostolius paskirstyti per tam tikrą laikotarpį. Prancūzija priduria, kad šis mechanizmas turėjo tokos ne visiems mokesčių mokėtojams. Pagal CGI 271 A straipsnio 5 dalį, jei įmonės referencinį atskaitytina suma buvo mažesnė nei 10 000 FRF, tokiai įmonei nebuvo taikomas grąžinimo dalimis mechanizmas. Taigi 82 % įmonių šis mechanizmas nebuvo taikomas.

29. Prancūzijos ir Komisijos nuomone, priemonės, priimtose panaikinant vieno mokesio atidėjimo taisyklę, atitinka Teisingumo Teismo praktiką dėl Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies. Jos taip pat nurodo, kad nagrinėjamoje byloje pagal analogiją reikia taikyti Teisingumo Teismo aiškinimą sprendime *Norbury Developments*(8). Todėl Prancūzija ir Komisija laikosi nuomonės, kad valstybė narė negali išplėsti egzistuojančių nukrypimų, numatytų Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkte, tačiau ji gali jį iš dalies ar laipsniškai atsisakyti.

30. Komisija nurodo, kad vieno mokesio atidėjimo taisyklė buvo panaikinta ir ieškovs pagrindinėje byloje ginijamos priemonės priimtose tuo pačiu teisės aktu. Šiomis priemonėmis buvo siekiama palengvinti perėjimą prie taisyklės, priimtą pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsnius, ir teisės nedelsiamą PVM atskaitą.

31. Prancūzijos ir Komisijos teigimu, nagrinjamos bylos aplinkybės nėra panašios į tas, kurios buvo byloje *Komisija prieš Italiją*(9).

32. Minėtoje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad Italija nevykdėsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsnius, nes buvo nustačiusi tvarką, kad tam tikriems mokesčių mokėtojams, kurie mokesčio atžvilgiu buvo kreditoriai, PVM permoka grąžinama išleistais vyriausybės vertybiniais popieriais. Tačiau toks Teisingumo Teismo sprendimas buvo pagrįstas tuo, kad Italija, kitaip nei Prancūzija nagrinėjamoje byloje, nesinaudojo jokių nukrypimų, numatytų Šeštojoje direktyvoje.

33. Komisija taip pat nurodo, kad, nepaisant CGI 271 A straipsnio nuostatų, panaikinus vieno mokesio atidėjimo taisyklę visi apmokestinamieji asmenys yra akivaizdžiai palankesni padėtyje.

V – Vertinimas

34. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, ar Prancūzijos nuostatos, priimtose panaikinant vieno mokesio atidėjimo taisyklę, suderinamos su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio ir 18 straipsnio 4 dalies nuostatomis.

35. Primintina, kad nagrinjamas bylas pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas neturi kompetencijos spręsti nacionalinės teisės normų suderinamumo su Bendrijos teise klausimų. Vis dėlto Teisingumo Teismas iš nacionalinio teismo pateikto klausimo formuluotą ir atsižvelgdamas į šio teismo nustatytas faktines aplinkybes gali numatyti problemas, kurios susijusios su Bendrijos

teis?s ai?skinimu(10).

36. Taigi, atsi?velgiant ? klausimo formuluot? ir sprendime d?l kreipimosi ? Teisingumo Teism? i?d?stytus argumentus, reik?t? konstatuoti, kad nacionalinis teismas prašo i?ai?skinti, ar ?e?tosios direktyvos 17 ir 18 straipsniai, 28 straipsnio 3 dalies d punktas bei 28 straipsnio 4 dalis draudžia tokias priemones, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

37. Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? ?e?tosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir i? esm?s ji negali b?ti ribojama. ?i teis? ?gyvendinama nedelsiant vis? mokes?i?, taikom? pirkimo ?kin?ms operacijoms, at?vilgiu(11). Be to, visi teis?s ? atskait? apribojimai turi ?takos mokestin?s na?tos dyd?iui ir turi b?ti taikomi pana?iai visose valstyb?se nar?se. Tod?l nukrypimai galimi tik ?e?tojoje direktyvoje ai?skiai numatytais atvejais(12).

38. Vadinam?j? vieno m?nesio atid?jimo taisykl? Pranc?zija taik? iki ?e?tosios direktyvos ?sigaliojimo. Remiantis bylos ?ali? reikalavimais, Pranc?zijoje apmokestinamieji asmenys pagal ?i? taisykl? negal?jo atskaityti i? PVM, kur? jie tur?jo sumok?ti, PVM, kur? jie sumok?jo u? prekes, iki kito m?nesio po to, kai atsirado teis? ? atskait?. Po ?ios direktyvos ?sigaliojimo Pranc?zijai buvo leidžiama ir toliau taikyti vieno m?nesio atid?jimo taisykl?, priimt? anks?iau nei ?e?toji direktyva, remiantis min?tosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkte ai?skiai nurodytu nukrypimu.

39. 1993 m. liepos 1 d.(13), kai Pranc?zija panaikino vieno m?nesio atid?jimo taisykl? ir patvirtino su tuo susijusias pereinamojo laikotarpio priemones, vis dar galiojo ?e?tosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkte ai?skiai nurodytas nukrypimas. Tod?l manau, kad Pranc?zijos reformos, vykdytos 1993 m. bir?elio 22 d. pri?mus ?statymo Nr. 93?859 d?l Finans? ?statymo patais? 1993 metams 2 straipsnio I ir II skirsnio nuostatas, buvo savanori?kos, nes Bendrijos teis? nereikalavo, kad ?i valstyb? nar? atsisakyt? nukrypimo, kuriuo ji gal?jo naudotis pagal ?e?tosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkt?.

40. I? Pranc?zijos vyriausyb?s pateikt? paai?kinim? matyti, kad taikant vieno m?nesio atid?jimo taisykl? valstyb?s i?das buvo nuolatos skolingas apmokestinamiesiems asmenims tam tikr? pinig? sum?. Skolos dydis kiekvien? m?nes? buvo skirtingas, atsi?velgiant ? PVM, kur? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti konkret? m?nes?, dyd?io. ?iai skolai nebuvo taikomos pal?kanos.

41. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad pri?mus ?statym? Nr. 93?859 d?l Finans? ?statymo patais? 1993 metams Pranc?zija ne tik panaikino vieno m?nesio atid?jimo taisykl?, bet kartu patvirtino CGI 271 A straipsnyje i?d?stytas pereinamojo laikotarpio nuostatas. I? taikytin? nacionalin?s teis?s akt? matyti, ta?iau tai turi patikrinti nacionalinis teismas, kad d?l min?to panaikinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie prad?jo veikl? po 1993 m. liepos 1 d., vieno m?nesio atid?jimo taisykl? nebuvo taikoma, o toki? apmokestinam?j? asmen? sumok?tas PVM nedelsiant atskaitomas pagal ?e?tosios direktyvos 17 ir 18 straipsniuose i?d?stytas taisykles.

42. Vis d?lto Pranc?zija neapsiribojo tik vieno m?nesio atid?jimo taisykl?s panaikinimu, nes tai b?t? tur?j?, kaip nurodo Pranc?zijos vyriausyb? ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, reik?ming? pasekmi? biud?etui. Kaip teigia Pranc?zijos vyriausyb? ir Komisija, ?ios pasekm?s kilt?, nes apmokestinamieji asmenys, kurie prad?jo veikl? iki 1993 m. liepos 1 d., i? esm?s gal?t? 1993 m. liepos m?n. atskaityti 1993 m. bir?elio ir liepos m?nesiais sumok?t? PVM, o paskesniais m?nesiais tur?t? teis? nedelsiant atskaityti PVM, kaip numatyta ?e?tosios direktyvos 17 ir 18 straipsniuose.

43. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad priemon?s, priimtose panaikinant vieno m?nesio atid?jimo taisykl?, buvo išimtinio pob?džio ir skirtos nustatyti s?lygas, kad valstyb?s biudžetas pakelt? vykdomos mokes?i? reformos našt?. Iš tikr?j?, kaip matyti iš Pranc?zijos vyriausyb?s pateikt? paaiškinim?, vieno m?nesio atid?jimo taisykl?s panaikinimas buvo susij?s su labai didelėmis pinig? sumomis(14). Tod?l CGI 271 A straipsnis, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nuomone, buvo skirtas padalyti šias d?l panaikinimo kylan?ias finansines pasekmes per kelet? met?.

44. Iš bylos šali? reikalavimuose pateikt? nacionalin?s teis?s akt? matyti, kad pagal CGI 271 A straipsn? apmokestinamieji asmenys tur?jo apskai?iuoti referencin? atskaitytin? sum?, kuri ?prastai buvo apskai?iuojama pagal 1993 m. liepos m?n. ir prieš tai buvusi? vienuolikos m?nesi? atskaitytino PVM sum? vidurk?. Kai referencin? atskaitytina suma viršydavo 10 000 FRF, ji buvo paver?iama išdo skola. Kaip nurodo nacionalinis teismas, skolai buvo taikomos pal?kanos ir ji tur?jo b?ti gr?žinta atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims per 20 met?; v?liau šis laikotarpis buvo sumažintas iki dešimties met?. Pranc?zijos vyriausyb? nurod?, kad priemon?s, priimtose panaikinant vieno m?nesio atid?jimo taisykl?, d?l nustatytos 10 000 FRF ribos buvo taikomos maždaug 18 % apmokestinam?j? asmen?(15).

45. Ieškov? teigia, kad priemon?s, priimtose panaikinant vieno m?nesio atid?jimo taisykl?, neleidžia nedelsiant atskaityti PVM ir prieštarauja PVM sistemos neutralumo principui, pagal kur? atskaita turi b?ti taikoma viso PVM už pirkim? atžvilgiu, bei Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsniams. Be to, ieškov? reikalavimuose ypa? remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Komisija prieš Italij?*, kuriuo panaši Italijos Respublikos nustatyta sistema buvo pripažinta pažeidžianti Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsnius.

46. Mano nuomone, nors iš tikr?j? tam tikros prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme nagrin?jamos pagrindin?s bylos ir bylos *Komisija prieš Italij?* faktin?s aplinkyb?s yra panašios, jose iš esm?s skiriasi taikytinas teisinis reglamentavimas. Bylos *Komisija prieš Italij?* atveju valstyb? nar? buvo nusta?iusi tvark?, kad tam tikrai mokes?i? mok?tojų grupei PVM permoka gr?žinama išleistais vyriausyb?s vertybiniais popieriais. Tačiau Italija nesinaudojo jokių nukrypimų, panašiu ? t?, kur? Pranc?zija taik? pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkt?, ir tod?l negal?jo teis?tai nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsniuose išd?styt? nuostat? priimdama taisykles, pagal kurias apmokestinamiesiems asmenims buvo neleidžiama pasinaudoti nedelsiama PVM atskaita. Taigi, nor?dama pagr?sti savo argumentus, ieškov? negali remtis min?toje byloje priimtu sprendimu.

47. Be to, nors pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkt? Pranc?zijai buvo aiškiai ir nedviprasmiškai suteikta teis? toliau taikyti vieno m?nesio atid?jimo taisykl? po šios direktyvos ?sigaliojimo, pagal šį nuostat? ji negal?jo priimti nauj? nukrypim? ar išpl?sti egzistuojan?i? apimties.

48. Aš taip pat manau, pagal analogij? remdamasis Teisingumo Teismo motyvais, išd?stytais sprendime *Norbury Developments*, kad Šeštoji direktyva valstyb?ms nar?ms nedraudžia sumažinti nukrypimo, kaip antai Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkte nustatytas nukrypimas, taikymo apimties, nes šios direktyvos 28 straipsnio 4 dalis yra skirta panaikinti tokius nukrypimus(16). Byloje *Norbury Developments* Jungtin? Karalyst? sumažino nukrypimo, kuriuo ji naudojos pagal Šešt?j? direktyv?, apimt?(17). Teisingumo Teismas šioje byloje nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkto aiškinimas siaurai, pagal kur? valstyb? nar?, galinti toliau taikyti egzistuojan?ias nukrypti leidžian?ias nuostatas, bet negalinti j? iš dalies panaikinti, prieštaraut? šiam tikslui. Taip pat toks aiškinimas, Teisingumo Teismo nuomone, kliudyt? vienodam Šeštosios direktyvos taikymui, nes valstyb? nar? gal?t? b?ti priversta ir toliau taikyti nukrypimus, net jeigu manyt?, jog ?manoma, tinkama ir pageidautina atitinkamoje srityje

laipsniškai įgyvendinti direktyvoje numatytą schemą.

49. Sprendime *Komisija prieš Prancūziją*(18) Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei valstybės narės teisės aktų pakeitimai sumažina taikomo atskaitos apribojimo apimtį ir taip prisideda prie Šeštosios direktyvos tikslo, tokius teisės aktus apima Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatytas nukrypimas. Minėtoje byloje, kuri buvo susijusi su ieškiniu, pateiktu pagal EB 226 straipsnį, Teisingumo Teismas konstatavo, kad Prancūzija, sumažinusi egzistuojančio atskaitos apribojimo apimtį, kai visiškai apribojimų taikyti PVM atskaitą privačių automobilių atžvilgiu pakeitė ribotą apribojimą, pagal kurį buvo galima atskaityti PVM tik vairavimo mokymo tikslu naudojamą automobilį atveju, nepažeidė įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį.

50. Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimu atrodo, kad, kitaip nei bylos *Komisija prieš Prancūziją* atveju, kai Prancūzijos įstatymų leidėjas buvo pakankamai tiksliai ir aiškiai sumažinęs apskaitos apribojimo apimtį, teisės aktų nuostatos, priimtose panaikinant vieno mokesčio atidėjimo taisyklę, buvo labai sudėtingos ir, jeigu taikytos apmokestinamiesiems asmenims, tai skirtinga apimtimi, atsižvelgiant į referencinės atskaitytinės sumos dydį. Taigi, nors vieno mokesčio atidėjimo taisyklė nuo 1993 m. liepos 1 d. buvo panaikinta, iki 2002 m. valstybės išdas ir toliau liko skolingas kai kuriems apmokestinamiesiems asmenims.

51. Tačiau iš Komisijos paaiškinimų matyti, kad dėl Prancūzijos savanoriškai vykdytos reformos(19), kai buvo panaikinta vieno mokesčio atidėjimo taisyklė ir priimtose su tuo susijusios priemonės, šios taisyklės poveikis buvo laipsniškai panaikintas, tačiau nacionalinis teismas turi tai patikrinti. Be to, priemonių, priimtų panaikinant vieno mokesčio atidėjimo taisyklę, poveikis taip pat buvo laipsniškai mažinamas ir galiausiai 2002 m. pašalintas. Šis procesas nuo 1993 m. iki 2002 m. sumažino našumą, kuri dėl PVM taisyklės taikymo patyrė visi apmokestinamieji asmenys.

52. Todėl, remiantis Komisijos ir Prancūzijos vyriausybės paaiškinimais, Prancūzijos vykdyta reforma per dešimties metų laikotarpį sumažino jos mokesčių sistemos ir Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsnių skirtumus, egzistavusius dėl vieno mokesčio atidėjimo taisyklės, ir taip ši valstybė narė užtikrino, kad būtų laikomasi vieno iš pagrindinių Šeštosios direktyvos principų, t. y. nedelsiamos PVM atskaitos principo.

53. Be to, nors nacionalinis teismas turi tai patikrinti, atrodo, kad šie skirtumai buvo visiškai pašalinti dar 1993 m., pirma, apmokestinamiesiems asmenims, kurie pradėjo veiklą po 1993 m. liepos 1 d., antra, apmokestinamiesiems asmenims, kurių referencinė atskaitytina suma buvo mažesnė nei 10 000 FRF, ir, trečia, apmokestinamiesiems asmenims, kuriems valstybės išdo skola neviršijo 150 000 FRF (22 867,35 euro). Iš tikrųjų atsižvelgiant į bylos šalių pateiktus paaiškinimus matyti, kad dėl teisinio reglamentavimo reformos dar 1993 m., t. y. tais metais, kai buvo atlikti susiję pakeitimai, žymi referencinės atskaitytinės sumos dalis, būtent 25%, buvo grąžinta visiems apmokestinamiesiems asmenims, kuriems taikytos pereinamojo laikotarpio nuostatos, priimtose panaikinant vieno mokesčio atidėjimo taisyklę. 1994 m. turėjo būti sugrąžinta dar 10 % referencinės atskaitytinės sumos. Nacionalinis teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą taip pat nurodo, kad už išdo skolą buvo mokamos palūkanos.

54. Todėl, mano nuomone, Šeštosios direktyvos 17 ir 18 straipsniai, 28 straipsnio 3 dalies d punktas ir 28 straipsnio 4 dalis iš esmės nedraudžia tokių priemonių, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

VI – Išvada

55. Atsižvelgdamas į tai, manau, kad Teisingumo Teismas *Tribunal administrative de Lyon* pateiktą prejudicinį klausimą turėtų atsakyti taip:
- „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 18 straipsniai, 28 straipsnio 3 dalies d punktas ir 28 straipsnio 4 dalis iš esmės nedraudžia tokių priemonių, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje.
- 1 – Originalo kalba: anglų.
 - 2 – OL L 145, 1977, p. 1.
 - 3 – JORF, Nr. 143, 1993 m. birželio 23 d., p. 8815.
 - 4 – JORF, Nr. 214, 1993 m. rugsėjo 15 d., p. 12883.
 - 5 – JORF, Nr. 89, 1994 m. balandžio 16 d., p. 5646.
 - 6 – JORF, Nr. 39, 2002 m. vasario 15 d., p. 2968.
 - 7 – 2001 m. spalio 25 d. Sprendimas (C-78/00, Rink. p. I-8195).
 - 8 – 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimas (C-136/97, Rink. p. I-2491, 19 punktas).
 - 9 – Minėta 7 išnašoje.
 - 10 – Pagal analogiją žr. 1971 m. liepos 14 d. Sprendimą *Muller ir Hein* (10/71, Rink. p. 723, 7 punktas).
 - 11 – Žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimą *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81, 42 punktas).
 - 12 – Žr., *inter alia*, 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Ampafrance ir Sanofi* (sujungtos bylos C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 34 punktas ir ten nurodyta teismo praktika).
 - 13 – Nors Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalyje buvo numatytas iš pradžių penkerius metus nuo 1978 m. sausio 1 d. trunkantis pereinamasis laikotarpis, Bendrijos teisės aktų leidėjas taip ir nepanaikino 28 straipsnio 3 dalies d punkte esančios išimties. Nors laiko požiūriu tai nėra reikšminga nagrinėjamai bylai, Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkte buvusi išimtis, atrodo, išliko ir vadinamojoje naujos redakcijos PVM direktyvoje: žr. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 372 straipsnis (OL L 347, 2006, p. 1).
 - 14 – Žr. šios išvados 28 punktą.
 - 15 – Žr. šios išvados 28 punktą.
 - 16 – Šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimą *Idéal tourisme* (C-36/99, Rink. p. I-6049, 32 punktas) ir 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *Administration de l'enregistrement et des domaines prieš Eurodental* (C-240/05, Rink. p. I-11479, 52 punktas).
 - 17 – Žr. 8 išnašoje minėto sprendimo 20 punktą.
 - 18 – 2001 m. birželio 14 d. Sprendimas (C-345/99, Rink. p. I-4493).

19 – Žr. šios išvados 39 punkt?.