

GENERALINIO ADVOKATO
M. POIARES MADURO IŠVADA,
pateikta 2005 m. kovo 10 d.¹

1. Šiuo pagal EB sutarties 226 straipsnį pareikštu ieškiniu siekiama, kad būtų pripažinta, jog apribodama teisę į veiklos subsidijas gaunančių apmokestinamųjų asmenų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą, Ispanijos Karalystė neįvykdė savo įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o būtent pagal 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 pagrindas² (toliau – Šeštoji direktyva) 17 ir 19 straipsnius.

„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 apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų“.

I — Teisinis pagrindas ir ikiteisminė procedūra

A — Bendrijos teisės aktai

2. Šeštosios direktyvos 17 straipsnis nustato teisės į atskaitą atsiradiną ir apimtį. Pagal jo 5 dalį:

3. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatoma tokia atskaitos proporcijos apskaičiavimo tvarka:

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

1 — Originalo kalba: portugalų.

2 — OL L 145, p. 1.

— 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,

B — *Nacionalinės teisės aktai*

- 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 į vardiklį taip pat įtraukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.“

5. Iš bylos medžiagos matyti, kad 1992 m. gruodžio 28 d. Ispanijos įstatymas Nr. 37/1992 dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM įstatymas) buvo pakeistas 1997 m. gruodžio 30 d. Įstatymu Nr. 66/1997, siekiant apriboti verslininkų ar specialistų, gaunančių subsidijas prekybinei ar profesinei veiklai finansuoti, kurios nepatenka į apmokestinamųjų sandorių apmokestinamąją vertę, mokamo PVM atskaitą.

6. Šio įstatymo 102 straipsnio 1 dalis nustato:

4. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipa numato, kad šalies teritorijoje atliktų sandorių apmokestinamąją vertę sudaro:

„Proporcijos taisyklė taikoma, jei apmokestinamasis asmuo vykdydamas prekybinę ar profesinę veiklą, tuo pačiu metu tiekia prekes ar teikia paslaugas, suteikiančias teisę į atskaitą, ir sudaro tokio pat pobūdžio sandorius, nesuteikiančius šios teisės.

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

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

7. Vadovaujantis to paties įstatymo 104 straipsnio 2 dalimi:

palikdama galioti minėtas PVM įstatymo 102 ir 104 straipsnių nuostatas, nesilaikė Šeštosios direktyvos nustatytų prievolių. 2002 m. rugsėjo 20 d. laišku Ispanijos Karalystė tik iš dalies pateisino teisės aktų palikimą galioti. Todėl Komisija pareiškė šį ieškinį.

„Kapitalo subsidijos taip pat yra įtraukiamos į proporcijos vardiklį, be to, jos gali būti įtraukiamos dalimis, kurių pirmoji įtraukiama tais finansiniais metais, kuriais jos buvo gautos, o kitos dalys atitinkamai per kitus ketverius metus. Tačiau kapitalo subsidijos, suteiktos tam tikrų prekių ar paslaugų, įsigytų pagal apmokestintus ir neatleistus nuo PVM sandorius, pirkimui finansuoti, sumažina tik apskaičiuoto ar sumokėto už šiuos sandorius PVM atskaitos sumą tokia dalimi, kiek subsidijos buvo panaudotos joms finansuoti“.

II — Analizė

A — *Dėl PVM įstatymo 102 straipsnio atitikimo Šeštajai direktyvai*

C — *Ikiteisminė procedūra*

8. 1999 m. gegužės 21 d. Europos Bendrijų Komisija išsiuntė Ispanijos Karalystei laišką, prašydama informacijos, susijusios su PVM įstatymo 104 straipsnio aiškinimu. Ispanijos Karalystė į jį atsakė 1999 m. birželio 14 d. Ūkio ir finansų ministerijos Mokesčių generalinio direktorato laišku. Nepatenkinta Ispanijos valdžios institucijų pateiktu atsakymu, 2001 m. balandžio 20 d. Komisija joms nusiuntė oficialų pranešimą, o vėliau, 2002 m. birželio 27 d., pagrįstą nuomonę. Šiuose atskiruose dokumentuose Komisija kaltino Ispanijos Karalystę, kad pastaroji,

9. Nagrinėjama nuostata siekiama apriboti visų apmokestinamųjų asmenų, gaunančių subsidijas, skirtas jų komercinei ar profesinei veiklai finansuoti, teisę į atskaitą taikant proporciją, į kurios vardiklį įtraukiamos subsidijos.

10. Šis proporcijos taisyklės išplėtimas aki-vaizdžiai prieštarauja Šeštajai direktyvai. Iš nedviprasmiškos šios direktyvos 17 straipsnio formuluotės išplaukia, kad atskaitos proporcija, numatyta tos pačios direktyvos 19 straipsnyje, gali būti taikoma tik konkrečiai apmokestinamųjų asmenų grupei: „mišriems“ apmokestinamiesiems asmenims, t. y. tokiems, kurie tuo pačiu metu vykdo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir

nesuteikiančius tokios teisės sandorius. Todėl proporcija negali būti taikoma „visiškai“ apmokestinamiesiems asmenims, kurie vykdo tik teisę į atskaitą suteikiančius sandorius.

11. Ispanijos vyriausybė teigia, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnis gali būti taikomas savarankiškai. Todėl įmanoma proporciją taikyti neatsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytas sąlygas.

12. Toks aiškinimas yra atmestinas. Iš Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, kad atskaitos proporcija taikoma tos pačios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos sąlygomis. Todėl šios nuostatos neturėtų būti atskirtos. 19 straipsnio 1 dalies taikymo sritis yra tiksliai apibrėžta 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje, aiškiai numatančioje prekes ir paslaugas, kurias „apmokestinamasis asmuo <...> 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“³.

3 — Pažymėtina, kad Valstybės taryba (Prancūzija) (*Conseil d'Etat*) nusprendė, jog pagal Bendrijos teisę atitinkančią nacionalinę teisę PVM atskaitos proporcija, į kurią įtrauktos gautos subsidijos, yra taikoma tik apmokestinamiesiems asmenims, kurie tuo pačiu metu vykdo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą į tokios teisės nesuteikiančius (1999 m. lapkričio 26 d. sprendimas *Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac*, priimtas atitinkamoje vyriausybės komisaro Courtial išvadoje).

13. Be to, toks išaiškinimas prieštarauja pagal nusistovėjusią Teisingumo Tesimo praktiką apibrėžtai suderintos PVM sistemos prasmei. Aišku, kad „nesant nuostatos, leidžiančios valstybei narei apriboti apmokestinamųjų asmenų teisę į atskaitą, ši teisė turi būti įgyvendinta nedelsiant visų mokesčių už pirkimus, kuriais buvo apmokestinti sandoriai, atžvilgiu <...> Taigi nukrypti leidžiančios nuostatos leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta direktyvoje“⁴. Todėl proporcijos visiems subsidijas gaunantiems apmokestinamiesiems asmenims taikymas aiškiai būtų nenumatytas direktyvoje teisės į atskaitą apribojimo atvejais.

14. Ispanijos Karalystė vis dėlto teigia, kad jos išaiškinimas yra teisingesnis ir būtų palankesnis ūkinės veiklos vykdytojų konkurencijos sąlygų lygiateisiškumui pagerinti. Komisijos norima sistema nėra teisinga, kadangi tik „mišrių“ apmokestinamųjų asmenų teisė į atskaitą yra apribojama, o gaunantys tokias pačias subsidijas visiškai apmokestinamieji asmenys to išvengia. Be to, nes ji suteikia papildomą pranašumą subsidijuojamiems apmokestinamiesiems asmenims, ji iškreipia konkurenciją.

4 — 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rink. p. I-1, 16 punktas); 1995 m. liepos 6 d. Sprendimas *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas); 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 27 punktas) ir 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (50/87, Rink. p. 4797, 17 punktas).

15. Toks argumentavimas nėra priimtinas. Pirmia, kaip pastebi ir Komisija, būtina priminti, kad, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 19 straipsniu, nesusijusių su kaina subsidijų įskaitymas į atskaitos proporciją yra tik viena iš valstybėms narėms suteiktų galimybių. Buvo visiškai įmanoma, kad Ispanijos Karalystė ja nepasinaudotų ir taip išvengtų, jos nuomone, neigiamų pasekmių. Antra, nustatyta, kad tokia galimybė Šeštojoje direktyvoje buvo numatyta siekiant išvengti, kad subsidijuojama įstaiga, nevykdanti apmokestinamųjų sandorių, negalėtų susigražinti PVM simboliškai vykdydama apmokestinamąją veiklą. Tokiu tikslu numatyta galimybė neturėtų būti išplėsta ir naudojama kaip bendras mechanizmas, skirtas suvienodinti apmokestinamųjų ūkio subjektų konkurencijos sąlygas. Galiausiai galima manyti, kad valstybės narės turi ir kitų priemonių, kuriomis būtų galima atkurti subsidijuojamų ir nesubsidijuojamų apmokestinamųjų asmenų konkurencijos sąlygas.

įgyvendindama valstybė narė neturi diskrecijos“⁵. Šiomis aplinkybėmis svarbu, kad teisės į atskaitą apribojimai būtų vienodai taikomi visose valstybėse narėse⁶.

B — Dėl PVM įstatymo 104 straipsnio atitikimo Šeštajai direktyvai

17. Ginčijama nuostata apribojama tam tikrų subsidijuojamų apmokestinamųjų asmenų teisė į atskaitą sumažinant apskaičiuoto PVM atskaitos sumą.

18. Neabejotina, kad tokia nuostata yra nesuderinama su Šeštąja direktyva.

19. Kaip matyti iš pirmesnių paaiškinimų, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniais teisės į atskaitą apribojimas dėl nesusijusių su kaina subsidijų suteikimo taikomas tik mišriems apmokestinamiesiems asmenims ir, kiek yra su jais susijęs, gali būti atliktas tik pagal 19 straipsnyje numatytą proporcijos apskaičiavimo tvarką. Šiuo atžvilgiu PVM įstatymas yra išplečiamas dvigu-

16. Galiausiai, bet kuriuo atveju nacionalinės valdžios institucijos neturėtų taisyti aiškaus teksto. Šeštosios direktyvos 17 straipsnis tiksliai nurodo teisės į atskaitą atsiradimą, apimtį ir apribojimo sąlygas. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nustatęs, kad „jas

5 — 4 išnašoje minėto sprendimo BP Soupergaz 35 punktas.

6 — 4 išnašoje minėto sprendimo Komisija prieš Prancūziją 17 punktas.

bai: viena, apribojimai taikomi apmokestinamiesiems asmenims, kuriems jie (paprastai) netaikomi; antra, asmenims, kuriems jie taikomi, nustatomi kiti nei šioje Šeštojoje direktyvoje nustatyti apribojimai.

20. Primintina, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką „nukrypti (nuo teisės į atskaitą) leidžiančios nuostatos leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta direktyvoje“⁷.

21. Ispanijos Karalystė šiuo atžvilgiu pakartoja ekonominiu teisingumu ir būtinybe išvengti konkurencijos iškraipymų pagrįstą argumentavimą. Vis dėlto Teisingumo Teismas yra priminęs, kad jei Bendrijos įstatymų leidėjo nustatyta PVM atskaitos tvarka nėra ideali, vis tiek negalima nuo jos nukrypti ar jos nesilaikyti⁸. Tas pats pasakytina ir apie teisės į atskaitą apribojimo tvarką. Valstybėms narėms draudžiama nustatyti kitus nei direktyvoje numatytus apribojimus, net jei tam tikrose situacijose tokie apribojimai atrodytų ekonomiškai pagrįsti⁹. Nuspręsti kitaip reikėtų pažeisti Šeštąją direktyvą siekiamą derinimo tikslą.

III — Sprendimo dėl įsipareigojimų neįvykdymo galiojimas laike

22. Ispanijos Karalystė papildomai prašo Teisingumo Teismą, tuo atveju, jei jis pripažintų, jog ji neįvykdė įsipareigojimų, apriboti sprendimo galiojimą laike.

23. Būtina priminti, kad tik išskirtiniais atvejais Teisingumo Teismas taikydamas bendrą Bendrijos teisės sistemai būdingą teisinio tikrumo principą gali būti priverstas apriboti savo sprendimų galiojimą laike. Panaši galimybė, paprastai taikoma bylose dėl prejudicinio sprendimo, egzistuoja remiantis EB sutarties 226 straipsniu priimtų sprendimų atžvilgiu¹⁰.

24. Be to, būtina įrodyti, jog valstybės valdžios institucijos buvo priverstos priimti teisės aktus ar imtis veiksmų, nesuderinamų su Bendrijos teise, dėl objektyvių ir svarbių abejonių, susijusių su nagrinėjamų Bendrijos teisės nuostatų taikymo sritimi¹¹. Ispanijos

7 — Žr. 4 išnašoje minėtą teismų praktiką.

8 — 2001 m. lapkričio 8 d. sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (C-338/98, Rink. p. I-8265, 55 ir 56 punktai).

9 — Žr. pagal analogiją generalinio advokato sero Gordon Slynns išvadą 4 išnašoje minėtoje byloje *Komisija prieš Pranciją*, Rink. p. 4811.

10 — Šiuo atžvilgiu žr. 2002 m. kovo 19 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-426/98, Rink. p. I-2793) ir 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-359/97, Rink. p. I-6355).

11 — Šiuo atžvilgiu žr. 10 išnašoje minėto sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* 92 punktą.

Karalystė negalėjo neatsižvelgti į tai, kad jos teisės aktai neatitiko Šeštosios direktyvos nuostatų.

25. Todėl prašymas apriboti sprendimo, kuris turi būti priimtas, galiojimą laike yra atmestinas.

IV — Išvada

26. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, kad:

„1992 m. gruodžio 28 d. Įstatymo Nr. 37/1992 dėl pridėtinės vertės mokesčio, pakeisto 1997 m. gruodžio 30 d. Įstatymu Nr. 66/1997, 102 straipsnio 1 dalyje ir 104 straipsnio 2 dalyje numatytais sąlygomis apribodama teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, Ispanijos Karalystė neįvykdė savo įsipareigojimų pagal 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 17 ir 19 straipsnius“.