

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. spalio 6 d.*

Byloje C-204/03

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

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

ieškovė,

prieš

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

atsakovę,

* Proceso kalba: ispanų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Šiuo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismą pripažinti, jog numatydamą pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančiams tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporciją ir nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią subsidijomis finansuojamų prekių ir paslaugų pirkimo 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 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 apmokestinamąją vertę sudaro:

„tiekiamų 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“.

- 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 į vardiklį taip pat įtraukti 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 apmokestinamąją 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 įtraukiamos į proporcijos vardiklį, tačiau jos gali būti įtraukiamos penktadaliais, kurių pirmasis įtraukiamas tais mokestiniais metais, kuriais jos buvo gautos, o kitos dalys atitinkamai per kitus ketverius metus. Tačiau kapitalo subsidijos, suteiktos tam tikrų prekių ar paslaugų, įgyjamų vykdant apmokestinamuosius ir neatleistus nuo PVM sandorius, pirkimui finansuoti, sumažina tik tenkančio ar sumokėto už šiuos sandorius PVM atskaitos sumą tokia dalimi, kiek subsidijos buvo panaudotos joms finansuoti.“

Ikiteisminė procedūra

- 8 Komisija pradėjo EB 226 straipsnyje numatytą procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo 2001 m. balandžio 20 d. nusiųsdama Ispanijos vyriausybei oficialų pranešimą, kuriame ji teigė, kad Įstatymo Nr. 37/1992 102 straipsnis ir 104 straipsnio 2 dalies 2 punkto antroji pastraipa apriboja teisę į PVM atskaitą ir tai prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalims ir 19 straipsniui.
- 9 Atsakydama į šį oficialų pranešimą, 2001 m. gegužės 28 d. laišku Ispanijos Karalystė pateikė savo pastabas.
- 10 Kadangi šis atsakymas Komisijos nepatenkino, 2002 m. birželio 27 d. ji priėmė pagrįstą nuomonę, nurodydama šiai valstybei narei per du mėnesius nuo pagrįstos nuomonės gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų tinkamai atsižvelgta.

- 11 2002 m. rugsėjo 20 d. laišku Ispanijos Karalystė atsakė į šią pagrįstą nuomonę pakartodama savo nesutikinimą su Komisijos pozicija.

Dėl ieškinio

Pirminės pastabos

- 12 Pažymėtina, kad šio sprendimo 6 ir 7 punktuose nurodytos Įstatymo Nr. 37/1992 nuostatos numato bendrą ir specialią taisyklę.
- 13 Pagal šio įstatymo 102 straipsnyje kartu su šio sprendimo 7 punkte cituojamų 104 straipsnio nuostatų pirmu sakiniu įtvirtintą bendrą taisyklę apskaičiuojant atskaitos proporciją atsižvelgiama į subsidijas, kurios skirtos apmokestinamųjų asmenų komercinei ar profesinei veiklai finansuoti ir neįtraukiamos į PVM apmokestinamąją vertę, nes jos įrašomos į trupmenos, pagal kurią apskaičiuojama proporcija, vardiklį. Taip šios subsidijos apriboja teisę į atskaitą, kuria gali pasinaudoti apmokestinamieji asmenys. Pastarieji yra ne tik apmokestinamieji asmenys, kurie nupirkta prekes ir paslaugas naudoja sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, bei sandoriams, kuriems tenkantis mokestis negali būti atskaitomas (toliau – „mišrūs“ apmokestinamieji asmenys), bet ir apmokestinamieji asmenys, kurie, naudodami prekes ir paslaugas, vykdo tik sandorius, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas (toliau – visiškai apmokestinamieji asmenys).

- 14 Speciali taisyklė numatyta šio sprendimo 7 punkte cituojamų Įstatymo Nr. 37/1992 104 straipsnio nuostatų antrame sakinyje. Pagal šią taisyklę kapitalo subsidijos, konkrečiai skirtos 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. Todėl tokiu atveju, kai subsidija sudaro, pavyzdžiui, 20% prekės ar paslaugos pirkimo kainos, tik už šią prekę ar paslaugą mokamo PVM atskaita sumažėja 20%.

Šalių argumentai

- 15 Komisija teigia, kad, numatydamas bendrą taisyklę, Įstatymas Nr. 37/1992 neteisėtai apriboja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje kartu su 19 straipsniu numatytą teisę į atskaitą, nes šis apribojimas taikomas ne tik „mišriems“ apmokestinamiems asmenims, bet ir visiškai apmokestinamiems asmenims. Be to, šiame įstatyme įtvirtinta speciali taisyklė, kuri nustato atskaitos mechanizmą, kuris nėra numatytas Šeštojoje direktyvoje ir jai prieštarauja.
- 16 Ispanijos vyriausybė mano, kad Komisija Šeštąją direktyvą aiškina pažodžiui, neatsižvelgdama į šio akto tikslus ir būtent į PVM neutralumo principą.
- 17 Ispanijos vyriausybės nuomone, Šeštosios direktyvos 19 straipsnis nėra vien tik šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje minima proporcijos apskaičiavimo taisyklė, pagal kurią apskaičiuojamas teisę į atskaitą „mišriems“ apmokestinamiems asmenims suteikiančių apmokestinamų veiklos rūšių santykis su visomis apmokestinamojo

asmens apmokestinamomis ir atleistomis nuo mokesčio veiklos rūšimis. Minėtame 19 straipsnyje numatydama, kad valstybės narės gali į vardiklį taip pat įtraukti subsidijas, kurios tiesiogiai nesusijusios su sandorių kaina ir neįtrauktos į šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte apibrėžtą apmokestinamąją vertę, teisės aktų leidėjas numatė 17 straipsnio 5 dalyje įtvirtintos taisyklės, susijusios su „mišriais“ apmokestinamaisiais asmenimis, išimtį, leisdamas apriboti visiškai apmokestinamųjų asmenų teisę į atskaitą.

- 18 Ispanijos vyriausybė tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslas yra leisti valstybėms narėms atstatyti konkurencijos pusiausvyrą ir taip laikytis mokesčio neutralumo principo. Savo nuomonę ji grindžia pateikdama vežėjo, gaunančio subsidiją automobiliui įsigyti, pavyzdį. Subsidija jam leidžia sumažinti savo paslaugos kainą ir kartu jai taikytiną PVM. Be to, jei vežėjas gali visiškai atskaityti išlaidų, patirtų dėl šia subsidija finansuoto pirkimo, PVM, jis naudojasi papildoma lengvata subsidijų negaunančių konkurentų atžvilgiu.
- 19 Ispanijos vyriausybė priduria, kad Įstatyme Nr. 37/1992 numatyta speciali taisyklė teisę į atskaitą riboja griežčiau nei taisyklė, išplaukianti iš Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo, nes ji susijusi tik subsidijos pagalba įgytos prekės ir paslaugos PVM atskaita ir nedaro įtakos mokesčio už kitas apmokestinamojo asmens įgytas prekes ir paslaugas atskaitai.
- 20 Ši vyriausybė Teisingumo Teismą prašo, tuo atveju, jei jis nepritartų jos siūlomam aiškinimui, apriboti sprendimo galiojimą laike. Sprendimo negaliojimą atgaline data pagrįstų tai, kad priimdamos nagrinėjamą teisės aktą Ispanijos valdžios institucijos veikė gera valia ir kad Teisingumo Teismo sprendimas galėtų sukelti problemų.

Teisingumo Teismo atsakymas

- 21 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis įtvirtina teisės į PVM atskaitą principą. Ši teisė yra susijusi su mokesčiu už apmokestinamojo asmens jo apmokestintiems sandoriams naudojamų prekių ir paslaugų pirkimą.
- 22 Jei apmokestinamasis asmuo vykdo teisę į atskaitą suteikiančius apmokestintus sandorius ir tokios teisės nesuteikiančius neapmokestintus sandorius, šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis numato, kad gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina apmokestintiems sandoriams. Ši proporcija apskaičiuojama pagal šios direktyvos 19 straipsnyje numatytą tvarką.
- 23 Kaip Teisingumo Teismas yra ne kartą priminęs, bet koks teisės į atskaitą 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 Soupergaz*, 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 įtraukos 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 įtrauka 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 teisės į atskaitą apribojimą 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 šiame įstatyme įtvirtinamos specialios taisyklės pakanka konstatuoti, kad ji nustato teisės į atskaitą apribojimo mechanizmą, nenumatytą nei Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje ir 19 straipsnyje, nei jokiaje 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 punktų, net jei tam tikrų valstybių narių siūlomas aiškinimas leistų geriau užtikrinti tam tikrų

Šeštosios direktyvos siekiamų tikslų, koks, pavyzdžiui, yra mokesčio neutralumas, laikymąsi, valstybės narės negali nukrypti nuo aiškiai Šeštosios direktyvos numatytų nuostatų, įtvirtindamos, kaip nagrinėjamu 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 įrodyti, jog valstybės valdžios institucijos buvo skatinamos priimti teisės aktus ar intis veiksmų, nesuderinamų su Bendrijos teise, dėl objektyvių ir svarbių abejonų, susijusių su nagrinėjamų 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 abejonės nėra. Todėl nėra būtina apriboti šio sprendimo galiojimo laike.
- 31 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, konstatuotina, kad numatydama PVM, kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančiams tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporciją ir nustatydama specialią taisyklę, apribojančią subsidiją finansuojamų prekių ir paslaugų pirkimo PVM atskaitą, Ispanijos Karalystė neįvykdė savo įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o būtent pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 32 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Ispanijos Karalystė pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

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

1. Numatydamą pridėtinės vertės mokesčio, kurio našta tenka apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms tik apmokestinamuosius sandorius, atskaitos proporciją ir nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią subsidijomis finansuojamų prekių ir paslaugų pirkimo 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 pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 17 straipsnio 2 ir 5 dalis ir 19 straipsnį.
2. Priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.