GENERALINIO ADVOKATO NILLO JÄÄSKINEN IŠVADA, pateikta 2010 m. gegužės 20 d.[1]

1. Šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo susijęs su už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsisteigusių trečiųjų šalių asmenų, teikiančių finansines ir draudimo paslaugas už ES teritorijos ribų įsisteigusiems asmenims, teise atskaityti ar susigrąžinti pirkimo PVM už ES įsigytas prekes ir paslaugas.

2. Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad, atsisakydama grąžinti pirkimo PVM už tam tikrus sandorius, Jungtinė Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal PVM direktyvos[2] 169, 170 ir 171 straipsnius ir Tryliktosios PVM direktyvos[3] 2 straipsnio 1 dalį.

3. Pagal PVM direktyvos 169 ir 170 straipsnius visi apmokestinamieji asmenys turi teisę atskaityti arba susigrąžinti pirkimo PVM trim 169 straipsnyje išvardytais atvejais[4]. PVM direktyvos 169 straipsnio c punktas[5] yra susijęs su finansiniais ir draudimo sandoriais, kai paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsisteigęs už ES teritorijos ribų.

4. Tačiau trečiųjų šalių asmenų atžvilgiu Tryliktojoje PVM direktyvoje esančiose išsamiose PVM grąžinimo įgyvendinimo taisyklėse[6] galimybė susigrąžinti PVM finansinių ir draudimo sandorių atveju nenurodyta. Minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad valstybės narės grąžina visą sumokėtą PVM, jeigu prekės arba paslaugos naudojamos PVM direktyvos 169 straipsnio a ir b punktuose[7] nurodytiems sandoriams, tačiau joje

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60) (toliau – PVM direktyva). Ja pakeistos 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) (toliau – Šeštoji PVM direktyva) 17 straipsnio 3 ir 4 dalys.

3 — 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 129) (toliau – Tryliktoji PVM direktyva).

4 — PVM direktyvos 169 ir 170 straipsniai (Šeštosios PVM direktyvos *ex* 17 straipsnio 3 dalis).

5 — Šeštosios PVM direktyvos *ex* 17 straipsnio 3 dalies c punktas.

6 — Pagal PVM direktyvos 171 straipsnį (Šeštosios PVM direktyvos *ex* 17 straipsnio 4 dalis), kuriame daroma nuoroda į 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntąją Tarybos direktyvą 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 79) (toliau – Aštuntoji PVM direktyva) ir Tryliktąją PVM direktyvą.

7 — Šeštosios PVM direktyvos *ex* 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktai.

nėra aiškios nuorodos į c punkte nurodytas finansines ir draudimo paslaugas.

I — Teisės aktai

Europos Sąjungos teisė

5. Komisijos nuomone, Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis turi būti suprantama kaip apimanti finansinius ir draudimo sandorius, nes ši pareiga logiškai išplaukia iš PVM sistemos.

— Šeštoji PVM direktyva ir PVM direktyva

8. Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis pirmą kartą buvo nurodyti Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnyje[8]. PVM direktyva, įsigaliojusia 2007 m. sausio 1 d.[9], Šeštoji PVM direktyva išdėstyta nauja redakcija, tačiau šio išdėstymo nauja redakcija tikslas nebuvo pakeisti jos esmę[10]. Dabar atitinkamas Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio

6. Jungtinė Karalystė, kita vertus, teigia, kad jos teisės aktai atitinka aiškią Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotę ir todėl ji nepažeidė ES teisės.

7. Taigi Teisingumo Teismui reikia išspręsti paprastą ir kartu sudėtingą klausimą, ar minėtą nuostatą reikia aiškinti pažodžiui, ar atsižvelgiant į jos tikslą (šis aiškinimas gali būti tinkamesnis, atsižvelgiant į visos PVM sistemą).

8 — 17 straipsnio 2, 3 ir 4 dalys buvo iš dalies pakeistos Šeštosios PVM direktyvos 28f straipsniu, įterptu trimis direktyvomis: 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160), 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB ir įvedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274), ir 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, pritaikančia Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo (OL L 168, p. 35).

9 — PVM direktyvos 413 straipsnis.

10 — PVM direktyvos 1 ir 3 konstatuojamosios dalys.

nuostatas galima rasti PVM direktyvos 168–171 straipsniuose[11].

9. PVM direktyvos 169 ir 170 straipsniuose[12] nurodyta, kad visi apmokestinamieji asmenys „turi teisę atskaityti“ arba „susigrąžinti“ PVM už prekes ir paslaugas, jeigu jos naudojamos šiais tikslais[13]:

„a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje[14] nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje;

b) <...>;[15]

c) vykdyti sandorius, kurie neapmokestinami pagal 135 straipsnio 1 dalies a–f punktus[16], kai paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsisteigęs už (ES) ribų arba kai tie sandoriai yra tiesiogiai susiję su prekėmis, kurios skirtos eksportuoti už (ES) ribų.

10. PVM direktyvos 171 straipsnyje[17] nurodyta, kad „PVM grąžinamas <...>“ pagal Aštuntojoje PVM direktyvoje (ES įsisteigusių asmenų atžvilgiu) ir Tryliktojoje PVM direktyvoje (už ES ribų įsisteigusių asmenų atžvilgiu) „nustatytas išsamias įgyvendinimo taisykles“.

11 — Remiantis PVM direktyvos XII priedu „Koreliacijos lentelė“, Šeštosios PVM direktyvos 28f straipsnio 1 dalis, kuria pakeisti Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a, b ir c punktai, atitinka PVM direktyvos 169 straipsnio a, b ir c punktus bei 170 straipsnio a ir b punktus. Šeštosios PVM direktyvos 28 straipsnio 1 dalis, kuria pakeista Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 4 dalis, atitinka PVM direktyvos 171 straipsnį.

12 — Šeštosios PVM direktyvos *ex* 17 straipsnio 3 dalis.

13 — Netaikoma teksto redakcijai lietuvių kalba.

14 — Šioje nuostatoje ekonominė veikla apibrėžiama kaip gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą, įskaitant nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti pajamų.

15 — Šis punktas nagrinėjamai bylai neturi reikšmės. Jame reglamentuojamos išimtys, susijusios su prekių tiekimu Bendrijoje; taikomos tam tikroms transporto paslaugoms ir tarptautiniam transportui; taikomos importui; susijusios su tam tikrais eksportu laikomais sandoriais; taikomos teikiant tarpininkavimo paslaugas; taikomos su tarptautine prekyba susijusiems sandoriams.

16 — Šeštosios PVM direktyvos *ex* 13B straipsnio a ir d punktai, t. y. finansiniai ir draudimo sandoriai.

17 — Šeštosios PVM direktyvos *ex* 17 straipsnio 4 dalis.

— Aštuntoji PVM direktyva

11. Jos 2 straipsnyje nurodyta:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau įsikūrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės ir paslaugos naudojamos (Šeštosios PVM direktyvos) 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte.“

— Tryliktoji PVM direktyva

12. Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis suformuluota panašiai. Joje nurodyta:

„Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų Bendrijos teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės ir paslaugos naudojamos (Šeštosios PVM direktyvos) 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai, arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies b punkte.“

13. Tryliktosios direktyvos tekste tebėra nuoroda į Šeštosios direktyvos nuostatas, t. y. į jos 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktus, nepaisant to, kad paskui įsigaliojo PVM direktyva.

Nacionalinė teisė

14. Remiantis 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 26 ir 39 straipsniais, *Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order* 1999 3 straipsniu ir *Value Added Tax Regulations 1995 (Value Added Tax (amendment)*

(No. 4) Regulations 2004 redakcija) 190 straipsniu, ES neįsisteigę prekybininkai neturi teisės susigrąžinti pirkimo PVM, sumokėto už PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius.

II — Ikiteisminė procedūra

15. 2004 m. Jungtinė Karalystė iš dalies pakeitė savo teisės aktus, Anglijos ir Velso apeliaciniam teismui (*Court of Appeal of England and Wales*) priėmus sprendimą, pagal kurį, kadangi Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punkte nurodyti sandoriai nepaminėti Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje, teisė atskaityti pirkimo PVM nesuteikiama[18].

16. Dėl tokio pakeitimo Komisija nusiuntė Jungtinei Karalystei oficialų pranešimą, kuriame iškėlė naujųjų Jungtinės Karalystės teisės aktų atitikties ES teisei klausimą. Kadangi Jungtinės Karalystės atsakymai į oficialų pranešimą ir vėliau pateiktą pagrįstą nuomonę Komisijos netenkino, ji pareiškė šį ieškinį pagal EB 226 straipsnį[19].

18 — Sprendimo *WHA Limited ir kt. prieš HM Commissioners of Customs and Excise*, [2004] STC 1081, 123–125 punktai.

19 — Dabar – Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 258 straipsnis (OL C 115, 2008, p. 47).

III — Analizė

A — *Dėl ieškinio taikymo laiko atžvilgiu*

17. Jungtinė Karalystė teigia, kad Komisijos ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo susijęs su laikotarpiu nuo 2007 m. sausio 1 d., t. y. dienos, kai įsigaliojo PVM direktyva, nes pagrįstoje nuomonėje nurodyti tik PVM direktyvos 169, 170 ir 171 straipsniai, o ne Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 ir 4 dalys. Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 ir 4 dalys nurodytos tik oficialiame pranešime, nusiųstame Jungtinei Karalystei iki PVM direktyvos įsigaliojimo.

18. Komisija savo ruožtu pažymi, kad tai šioje byloje pareikštam ieškiniui neturi įtakos, nes abiejų direktyvų straipsnių formuluotės iš esmės nesiskiria.

19. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo gali būti grindžiamas tik pagrįstoje nuomonėje jau išdėstytais argumentais ir teisiniais pagrindais[20].

20 — 1992 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Komisija prieš Graikiją* (C-210/91, Rink. p. I-6735, 10 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

20. Tačiau, mano nuomone, šis principas nesusijęs su tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje. Minėtos taisyklės tikslas – užtikrinti, kad būtų paisoma valstybės narės teisės į gynybą ir kad ji žinotų, kuo yra kaltinama[21].

B — *Ar valstybės narės yra įpareigotos grąžinti PVM trečiųjų šalių asmenims, vykdantiems finansinius ir draudimo sandorius?*

23. Procese dėl įsipareigojimų neįvykdymo Komisija turi įrodyti, kad valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų pagal Sutartį.

21. Šioje byloje pavojaus pažeisti minėtas teises nėra. Oficialiame pranešime bei pagrįstoje nuomonėje pateikti argumentai ir teisiniai pagrindai nesiskiria. Manau, kad Jungtinė Karalystė negali apriboti ieškinio taikymo, nes PVM direktyvos tikslas yra išdėstyti Šeštąją PVM direktyvą nauja redakcija, nekeičiant esmės[22]. Be to, Komisijos oficialiame pranešime nurodytas straipsnis yra aiškiai prilygintas pagrįstoje nuomonėje nurodytiems straipsniams[23]. Jei Taryba būtų ketinusi pakeisti iki PVM direktyvos priėmimo galiojusią teisinę tvarką, ji būtų nurodžiusi, kad 169–171 straipsniais keičiama iki tol galiojusi tvarka[24]. Tačiau ji to nepadarė.

24. Šioje byloje tokią pareigą įvykdyti sunku, nes, atsižvelgiant į aiškią ir nedviprasmišką nuostatos formuluotę, kitoks jos aiškinimas galėtų būti įmanomas tik dėl labai svarių priežasčių[25].

1. Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotė

22. Todėl ieškinys neturėtų būti apribotas Jungtinės Karalystės nurodytu laikotarpiu.

25. Aiškinant Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį pažodžiui, grąžinti PVM trečiųjų šalių asmenims, vykdantiems finansinius ir draudimo sandorius, neleidžiama.

21 — 1984 m. liepos 11 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (51/83, Rink. p. 2793, 4 punktas). Kaip naujesnį pavyzdį žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Lietuvą* (C-274/07, Rink. p. I-7117, 20 punktas).

22 — PVM direktyvos 3 konstatuojamoji dalis.

23 — PVM direktyvos XII priedo skyrius dėl 28f straipsnio 1 punkto, kuriuo pakeičiamos Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 2, 3 ir 4 dalys.

24 — PVM direktyvos 3 konstatuojamosios dalies paskutinis sakinys.

25 — 2008 m. vasario 28 d. Sprendimas *Carboni e derivati* (C-263/06, Rink. p. I-1077, 48 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, Rink. p I-10627, 44 punktas).

26. Teisingumo Teismo pateiktinas aiškinimas neturėtų pernelyg nutolti nuo faktinio šios nuostatos teksto. Jei nuostatoje aiškiai nurodyta, kad ji taikoma a ir b punktams, ji negali būti aiškinama kaip taikoma ir c punktui, nenukrypstant nuo šios nuostatos teksto reikšmės.

27. Tačiau pažodinė ir aiški reikšmė nėra sinonimai[26], nes pažodinė nuostatos reikšmė gali būti dviprasmė.

28. Jeigu nuostatos tekstas yra dviprasmis ar prieštaringas, Teisingumo Teismas gali atsisakyti aiškinti ją pažodžiui ir pasirinkti kitokį aiškinimą, kuris labiau atitinka nagrinėjamo teisės akto tikslus.

29. Viena vertus, Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies reikšmė nėra dviprasmė. Kaip pažymėjo Jungtinė Karalystė, jos tekste nurodyti du iš trijų Šeštosios PVM direktyvos punktų, naudojant skaičius ir raides, t. y. simbolius, o ne žodžius. Kitaip nei žodžiai, tokie simboliai negali būti dviprasmiai, todėl iš pirmo žvilgsnio jų nereikia papildomai aiškinti.

30. Tačiau tarp Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies ir PVM direktyvos 169 straipsnio esama neatitikties.

31. Todėl būtina išanalizuoti PVM direktyvos 169 straipsnio ir Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies tikslus. Direktyvų preambulėse šių nuostatų tikslai nenurodyti. Esant tokioms aplinkybėms naudinga išanalizuoti su šiomis nuostatomis susijusius *travaux préparatoires*.

2. Dėl Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies aiškinimo

32. PVM direktyvos 169 straipsnio c punkto ar Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 dalies priėmimo priežastys jokiame dokumente aiškiai nenurodytos. Tačiau kai kurie autoriai teigia, kad galimybė atskaityti ar susigrąžinti PVM buvo suteikta siekiant užtikrinti ES finansinių ir draudimo paslaugų teikėjų konkurencinį neutralumą tarptautinėse finansų rinkose, numatant galimybę sušvelninti „kaskadinį“ mokesčių efektą, t. y. išvengti negrąžinamo paslėpto prekių ar paslaugų pirkimo PVM, kuris papildomai įtraukiamas į jų sąnaudų struktūrą[27].

26 — Žr. generalinio advokato H. Mayras išvadą byloje *Fellinger* (67/79, Rink. p. 535, p. 550).

27 — O. Henkow „Financial Activities in European VAT“, Kluwer Law International, 2008, p. 286.

33. Europos Sąjungoje finansinės ir draudimo paslaugos PVM neapmokestinamos[28], tai reiškia, kad teisė atskaityti pirkimo PVM neatsiranda, nes neapmokestinamosios paslaugos neapmokestinamos pardavimo mokesčiu[29]. Neturėdami galimybės atskaityti ar atitinkamai susigrąžinti mokestį, ES įsisteigę apmokestinamieji asmenys, vykdantys finansinius ir draudimo sandorius, sandoriuose su už ES ribų įsisteigusiais paslaugas įsigyjančiais asmenimis bus priversti prisiimti neatskaitomą pirkimo mokestį. Kadangi negalėjimą atskaityti pirkimo PVM jie perkels savo klientams, taikydami didesnes kainas, tokie ES įsisteigę apmokestinamieji asmenys atsidurs mažiau palankioje konkurencinėje padėtyje, palyginti su kitų jurisdikcijų apmokestinamaisiais asmenimis, į kurių sąnaudų struktūrą neįeina paslėptas PVM.

34. Todėl galimybė atskaityti ar susigrąžinti mokestį atrodo reikalinga, norint išlaikyti ES finansų sektoriaus tarptautinį konkurencingumą.

35. Vis dėlto šis politinis pasirinkimas nereiškia, kad tokios pačios galimybės turėtų būti suteiktos trečiųjų šalių subjektams, vykdantiems finansinius ir draudimo sandorius.

36. Nors tiesa yra tai, kad visi apmokestinamieji asmenys, įskaitant tuos, kurie įsisteigę už ES ribų, turi galimybę susigrąžinti PVM, nes „apmokestinamasis asmuo“ ES PVM sistemoje apibrėžiamas globaliai[30], ES neįsisteigusiems asmenims nebuvo suteikta besąlyginė teisė reikalauti grąžinimo remiantis Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 dalimi. Iš pradžių minėtos direktyvos 17 straipsnio 4 dalyje valstybėms narėms buvo leidžiama atsisakyti grąžinti PVM ES neįsisteigusiems asmenims ar nustatyti jiems papildomas tokio grąžinimo sąlygas. Vėliau Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 4 dalis buvo pakeista ir iš pradžių pateiktos nuorodos į Aštuntąją PVM direktyvą, paskui – ir į Tryliktąją PVM direktyvą. Pagal Tryliktąją PVM direktyvą vis dar galimi tam tikri teisės susigrąžinti PVM apribojimai, valstybės narės gali nustatyti grąžinimo sąlygą – kad trečiosios valstybės suteiktų panašias palankias sąlygas[31], be to, valstybės narės gali reikalauti skirti atstovą mokesčių klausimais[32].

37. Tryliktoji PVM direktyva buvo priimta tik po ilgų diskusijų Taryboje, visų pirma vykusių todėl, kad niekaip nepavyko susitarti dėl išlaidų, kurių atveju grąžinimas netaikomas, sąrašo[33].

38. Tryliktosios PVM direktyvos preambulėje nurodyta, kad šia direktyva siekiama, jog

28 — Pagal PVM direktyvos 135 straipsnį (Šeštosios PVM direktyvos *ex* 13 straipsnis).

29 — 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, 28 punktas); taip pat žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Debouche* (C-302/93, Rink. p. I-4495, 16 punktas).

30 — PVM direktyvos 9 straipsnis.

31 — Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 2 dalis.

32 — Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 3 dalis.

33 — B. Terra ir J. Kajus „A guide to the European VAT directives“, IBFD, 2004, 11.6.4 „The Thirteenth VAT Directive“.

harmoningai būtų plėtojami prekybos ryšiai su trečiosiomis valstybėmis[34].

39. Remiantis Tryliktosios PVM direktyvos pasiūlymo aiškinamuoju memorandumu, direktyvos tikslas taip pat yra pašalinti skirtingą valstybių narių požiūrį į ne ES įsisteigusius prekybininkus, nes dėl šių skirtumų ES nukreipiami prekybos srautai[35].

40. Be to, Tryliktosios PVM direktyvos pasiūlymo aiškinamajame memorandume aiškiai paminėta tvarka ir diskusijos, po kurių priimta Aštuntoji PVM direktyva[36]. Iš šių abiejų aiškinamųjų memorandumų aišku, kad Tryliktosios PVM direktyvos tikslas yra ES prekybininkams taikomą tvarką išplėsti už ES ribų įsisteigusiems asmenims.

41. Šiuo klausimu Aštuntosios PVM direktyvos *travaux préparatoires* nurodyta, kad Aštuntoji PVM direktyva laikytina tik pirmąja priemone, kuria įgyvendinamas PVM grąžinimo visiems apmokestinamiesiems asmenims ne rezidentams principas, o vėliau būtų pateikti pasiūlymai, kaip spręsti PVM grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra trečiųjų šalių rezidentai, problemą[37]. Europos Parlamentas taip pat manė, kad toks Bendrijoje ir už jos ribų įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų atskyrimas nėra tinkamas, nes taip apmokestinant nustatomas kaupimo elementas, o tai prieštarauja PVM sistemos veikimo principui[38].

42. Taigi Tryliktojoje PVM direktyvoje buvo sprendžiamos beveik tos pačios problemos kaip ir Aštuntojoje PVM direktyvoje – siekis išvengti prekybos srautų nukreipimo ES dėl valstybių narių taikomų skirtingų PVM grąžinimo taisyklių.

43. Komisijos manymu, šios dvi direktyvos turėtų būti aiškinamos vienodai. Jos teigimu, neįmanoma teigti, kad finansinės ir draudimo paslaugos yra įtrauktos į vieną direktyvą, tačiau neįtrauktos į kitą.

44. Ar vienos direktyvos nuostatos aiškinimas gali būti pagal analogiją pritaikytas prie panašiai suformuluotos kitos direktyvos

34 — Tryliktosios PVM direktyvos 2 konstatuojamoji dalis.

35 — Tryliktosios PVM direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos pasiūlymo (COM(82) 443) aiškinamojo memorandumo (toliau – Tryliktosios PVM direktyvos pasiūlymo aiškinamasis memorandumas) 3 ir 4 punktai.

36 — Tryliktosios PVM direktyvos pasiūlymo aiškinamojo memorandumo 4 punktas, ten pat.

37 — Europos Parlamento rezoliucijos, kuria patvirtinama Europos Parlamento nuomonė dėl Europos Bendrijų Komisijos pateikto pasiūlymo Tarybai dėl Aštuntosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL C 39, 1979, p. 14) (toliau – Europos Parlamento rezoliucija) 3 punktas.

38 — Europos Parlamento rezoliucija, ten pat, 4 punktas.

nuostatos, reikia nustatyti atsižvelgiant į abiejų direktyvų tikslus[39].

45. Nors šioje byloje Aštuntosios ir Tryliktosios PVM direktyvų tikslai iš dalies sutampa, nemanau, kad jas reikėtų aiškinti vienodai, nes Aštuntojoje PVM direktyvoje reglamentuojami ES įsisteigę apmokestinamieji asmenys, o Tryliktojoje PVM direktyvoje – trečiosiose šalyse įsisteigę apmokestinamieji asmenys.

46. Jungtinė Karalystė pateisina finansinius ir draudimo sandorius vykdančių apmokestinamųjų asmenų, kuriems taikoma Aštuntoji PVM direktyva, ir asmenų, kuriems taikoma Tryliktoji PVM direktyva, skirtingą vertinimą, nes Sutartyse įtvirtinti bendrieji vienodo požiūrio ir nediskriminavimo principai taikomi pirmajai asmenų kategorijai, bet ne antrajai.

47. Šis požiūris atitinka teismo praktiką, pagal kurią bet kokią nuostatą reikia aiškinti atsižvelgiant į aukštesnės galios teisės normas, ir pirmenybė turi būti teikiama su šiomis aukštesnės galios teisės normomis suderinamam aiškinimui[40]. Todėl ES įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų mokestinis vertinimas gali duoti kitokių rezultatų nei ES neįsisteigusių apmokestinamųjų asmenų vertinimas.

48. *Travaux préparatoires* nieko aiškiai nenurodyta dėl to, kaip turi būti vertinamos finansinės ir draudimo paslaugos. Tačiau, mano nuomone, svarbu tai, kad pradiniame Aštuntosios PVM direktyvos pasiūlyme į Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 dalį buvo pateikta bendra nuoroda, o galutinai priimtoje direktyvoje nuoroda pateikiama jau tik į šio straipsnio a ir b punktus. Tai rodo, kad teisės aktų leidėjas sąmoningai nusprendė neįtraukti finansinių ir draudimo paslaugų, nes šis padarinys tikrai turėjo būti pastebėtas, iš dalies keičiant pradinį Komisijos pasiūlymą.

49. Šioje byloje Komisija teigia, kad Aštuntosios PVM direktyvos tekste nenurodžius c punkto, padaryta klaida. Šiuo tikslu ji remiasi Aštuntosios PVM direktyvos pasiūlymo aiškinamuoju memorandumu, kuriame aiškina, kad atvejams, patenkantiems į c punktą, tikriausiai bus taikomas a punktas. Dabar Komisija pripažįsta, kad ši nuomonė beveik neabejotinai yra klaidinga.

50. Manęs neįtikina argumentas, kad toks nenurodymas buvo klaida. Net jei taip būtų, tai, mano nuomone, neturi teisinės reikšmės. Manau, neįtikėtina, kad klaida vis dar nebūtų ištaisyta, praėjus trims dešimtmečiams po Aštuntosios PVM direktyvos parengimo, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad 2008 m. vasario

39 — 1982 m. vasario 9 d. Sprendimas *Polydor ir RSO Records* (270/80, Rink. p. 329, 14–18 punktai). Taip pat žr. naujesnį 2009 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Grimme* (C-351/08, Rink. p. I-10777, 29 punktas).

40 — 1983 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Komisija prieš Tarybą* (218/82, Rink. p. 4063, 15 punktas). Taip pat žr. naujesnį 2007 m. spalio 4 d. Sprendimą *Schutzverband der Spirituosen-Industrie* (C-457/05, Rink. p. I-8075, 22 punktas).

12 d. Tarybos direktyvoje 2008/9/EB, nustatančioje (PVM direktyvoje) numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles[41] (toliau – Direktyva 2008/9), įsigaliojusioje 2008 m., tariama klaida taip ir neištaisyta.

51. Todėl, mano nuomone, remiantis Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies tikslu ar priėmimo istorija negalima aiškiai nustatyti, kad PVM direktyvos 169 straipsnio c punktas turi būti laikomas minėtos nuostatos dalimi.

3. Ar yra imperatyvių motyvų nesiremti pažodiniu aiškinimu?

52. Manau, kad vienintelis būdas Komisijai laimėti šią bylą, – įrodyti, kad yra imperatyvių motyvų Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį aiškinti priešingai jos formuluotei. Mano nuomone, tokiu atveju reikėtų laikyti, kad Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnyje yra numanoma nuoroda į PVM direktyvos 169 straipsnio c punktą, antraip Tryliktoji PVM direktyva ar PVM direktyvos 169 straipsnio c punktas taptų beprasmiai ir neveiksmingi.

41 — OL L 44, p. 23.

53. Aiškinimo variantui, kuris atitinka pagrindinį teksto principą, turi būti teikiama pirmenybė aiškinimo, kuriuo remiantis šis principas taptų neveiksmingas ar beprasmis, atžvilgiu[42].

54. Tačiau jeigu šioje byloje Teisingumo Teismas remtųsi aiškia Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluote, nei Tryliktoji PVM direktyva, nei PVM direktyvos 169 straipsnio c punktas netaptų beprasmiai ar neveiksmingi. PVM direktyvos 169 straipsnio c punktas tebebus taikomas atitinkamoje valstybėje narėje įsisteigusiems asmenims, o Tryliktoji PVM direktyva tebebus taikoma grąžinimų ES neįsisteigusiems asmenims, kuriems taikomi kiti du PVM direktyvos 169 straipsnio punktai, atžvilgiu.

55. Komisija priduria, kad Tryliktoji PVM direktyva yra tik įgyvendinimo priemonė, todėl kolizijos atveju pirmenybė turėtų būti teikiama PVM direktyvoje numatytai teisei į atskaitą ir grąžinimą.

56. PVM direktyvos 171 straipsnio tekste yra aiški nuoroda į Aštuntąją ir Tryliktąją PVM direktyvas, nustatančias „išsamias

42 — 1988 m. vasario 4 d. Sprendimas *Murphy ir kt.* (157/86, Rink. p. 673, 10 punktas) ir 1988 m. rugsėjo 22 d. Sprendimas *Land de Sarre ir kt.* (187/87, Rink. p. 5013, 19 punktas). Taip pat žr. naujesnį 2006 m. kovo 9 d. Sprendimą *Zuid-Hollandse Milieufederatie ir Natuur en Milieu* (C-174/05, Rink. p. I-2443, 20 punktas).

įgyvendinimo taisykles“. Šiuo pagrindu jas galima laikyti papildomomis PVM direktyvos atžvilgiu.

57. Aišku, Šeštoji ir Tryliktoji PVM direktyvos, taip pat PVM direktyva pagal normų hierarchiją yra lygios, nes visas šias direktyvas priėmė Taryba, remdamasi tomis pačiomis Sutarties nuostatomis. Todėl joms negalima taikyti principo *lex superior*. Skiriasi pačių šių direktyvų tarpusavio santykinė norminė padėtis, taip pat jų santykinė norminė padėtis Sutarčių atžvilgiu.

58. Iš esmės tai reiškia, kad Tryliktojoje PVM direktyvoje nustatytose išsamiose įgyvendinimo taisyklėse gali būti nukrypta nuo Šeštojoje PVM direktyvoje esančių nuostatų. Visai gali būti, kad teisės aktų leidėjas, įgyvendindamas ankstesnį norminį teisės aktą, nusprendžia palikti kai kurias jo nuostatas neįgyvendintas, ir taip šį teisės aktą numanomai iš dalies pakeičia arba bent jau nusprendžia šias nuostatas įgyvendinti vėliau[43].

59. Tačiau būtų protinga remtis prielaida, kad jei yra galimybė aiškinti įgyvendinamojo teisės akto nuostatą, ją aiškinant turi būti siekiama atitikties pradiniam teisės aktui.

60. Iš tiesų Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad Aštuntąja PVM direktyva nesiekiama pakeisti Šeštąja direktyva nustatytos sistemos, jos tikslas yra suderinti Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje numatytą teisę susigrąžinti PVM[44]. Remiantis šia logika, Aštuntosios PVM direktyvos 2 straipsnį reikėtų laikyti patvirtinančiu Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 3 dalį, tas pats pasakytina ir apie Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

4. Išvada dėl pareigos grąžinti PVM trečiųjų šalių subjektams, vykdantiems finansinius ir draudimo sandorius, buvimo

61. Manau, kad šioje ES teisės raidos stadijoje valstybėms narėms nenustatyta pareiga grąžinti pridėtinės vertės mokestį PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems ES.

62. Mano nuomone, įvairios PVM sistemoje galiojančios atskaitos ir grąžinimo taisyklės yra fiskalinės politikos pasirinkimo rezultatas, o ne loginė ar teisinė būtinybė. Istoriniai pavyzdžiai rodo, kad kartais teisės aktų leidėjas PVM srityje gali pasirinkti tokius

43 — Reikėtų pridurti, kad tai yra įmanoma tik to paties norminio lygmens teisės aktų atveju. Pagal normų hierarchiją žemesnio lygmens ES įgyvendinimo priemone arba nacionaline įgyvendinimo ar perkėlimo į nacionalinę teisę priemone negalima pakeisti įgyvendinamo teisės akto taikymo srities ar nuostatų prasmės.

44 — 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Debouche* (nurodytas 29 išnašoje, 18 punktas) ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimas *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, Rink. p. I-2425, 25 punktas).

reglamentavimo būdus, kurie yra nenuoseklūs ar net veikia iškreiptai ekonominės ar mokesčių politikos požiūriu[45].

63. Net jei Komisijos siūlomas Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio aiškinimo variantas gali būti geriau suderinamas su dabartine PVM sistema mokesčių politikos požiūriu, jis neatitinka šios nuostatos formuluotės, visų pirma todėl, kad teisės aktų leidėjas sąmoningai nusprendė šio klausimo nereglamentuoti[46]. Todėl teisės aktų leidėjas ir turėtų ištaisyti šią spragą[47].

64. Jungtinės Karalystės pozicija grindžiama aiškiu ir nedviprasmišku PVM direktyvos, kurią ji privalo perkelti į nacionalinę teisę ir taikyti, nuostatos tekstu. Pagal teisinio saugumo principo reikalavimus Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies negalima laikyti apimančia PVM direktyvos 169 straipsnio c punkto, jeigu toks aiškinimas neišplaukia iš nuostatos teksto[48]. Siekdama pagrįsti savo poziciją, Jungtinė Karalystė gali remtis šiuo principu, kuris ypač svarbus mokesčių teisės srityje, nes ir apmokestinamieji asmenys, ir mokesčių institucijos turi turėti galimybę remtis ES teisės aktų tekstu.

65. Be to, manau, kad Komisijos pozicija yra probleminė konstitucinės ir institucinės teisės požiūriu. Jeigu Komisija iš tikrųjų teigia, kad Aštuntosios ir Tryliktosios PVM direktyvų tekste per klaidą palikta spraga, nesuvokiama, kodėl ji nepasinaudoja teisėkūros iniciatyvos teise, kad šią padėtį ištaisytų. Ji elgiasi priešingai – kartoja tariamą klaidą naujos Direktyvos 2008/9 pasiūlyme ir tuo pačiu metu pradeda procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo prieš valstybę narę, kuri remiasi pažodine nagrinėjamos nuostatos teksto reikšme.

66. Galiausiai Komisija dar nurodo dvi praktines problemas, kurios kiltų, jei Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punktas nebūtų laikomas apimančiu PVM direktyvos 169 straipsnio c punktą. Pirma, tai, kad dėl Aštuntosios ir Tryliktosios PVM direktyvų 2 straipsnio formuluočių panašumo būtų

45 — Anksčiau PVM sistema reikėjo manipuliuoti, visų pirma atskaitos srityje, siekiant išvengti gerokai didesnių tarifų nei pagal kaupimo principu grindžiamo apyvartos mokesčio sistemą. Toks kišimasis į „gryną“ PVM sistemą įmanomas ir dabar. Pavyzdžiui, buvo nustatyta „butoir“, arba apsaugos, taisyklė, pagal kurią teisė atskaityti PVM buvo ribojama per mokestinį laikotarpį mokėtina PVM suma, perkeliant likusią sumą į kitą laikotarpį. Ši taisyklė vis dar leidžiama pagal PVM direktyvos 183 straipsnį (Šeštosios PVM direktyvos *ex*18 straipsnio 4 dalis). Žr. B. Terra „Developments in VAT – the deduction of input tax“, *VAT monitor*, 7 tomas, Nr. 2, kovo–balandžio mėn., 1996, p. 52.

46 — Kaip nurodė prof. Kaarle Makkonen, teisės aktų leidėjas gali būti įnoringas. Žr. K. Makkonen „Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische-Studie“, Annales Universitatis Turkuensis Ser. B Humaniora 93, Turku 1965, p. 203.

47 — 1981 m. liepos 9 d. Sprendimas *Gondrand ir Garancini* (169/80, Rink. p. 1931, 16–17 punktai). Taip pat žr. generalinio advokato G. Slynn išvados toje byloje paskutinį punktą (Rink. 1949). Taip pat žr. ne taip seniai priimtą 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *Nijemeisland* (C-170/08, Rink. p. I-5127, 44 punktas).

48 — 2009 m. spalio 1 d. Sprendimas *Gaz de France-Berliner Investissement* (C-247/08, Rink. p. I-9225, 38 punktas). Įdomu pažymėti, kad nors teisės aktų leidėjas toje byloje nagrinėjamą nuostatą vėliau iš dalies pakeitė paskesnėje direktyvoje, Teisingumo Teismas vietoj teisės akto tikslais ir sistema grindžiamo aiškinimo taikė pažodinį aiškinimą.

nebeaišku, kaip aiškinti Aštuntąją PVM direktyvą, ir, antra, tai, kad dauguma valstybių narių būtų laikomos pažeidžiančiomis Tryliktąją PVM direktyvą, nes dabar jos leidžia susigrąžinti PVM ES neįsisteigusiems asmenims, vykdantiems PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius.

67. Manau, kad nė vienas iš šių praktinių motyvų nesuteikia pakankamo teisinio pagrindo laikyti Tryliktosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį apimančia PVM direktyvos 169 straipsnio c punktą.

68. Be to, minėtas problemas galima būtų išspręsti priėmus atitinkamas teisės aktų nuostatas, kuriomis būtų patikslinta ES neįsisteigusių asmenų, vykdančių finansinius ir draudimo sandorius, teisės į grąžinimą aprėptis, jei Teisingumo Teismui priėmus sprendimą šioje byloje būtų nutarta, kad to reikia.

IV — Išvada

69. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, darau išvadą, kad Komisija neįrodė, jog Jungtinė Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 169–171 straipsnius ar 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktosios Tarybos direktyvos 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos 2 straipsnio 1 dalį. Todėl siūlau Teisingumo Teismui atmesti ieškinį.