TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. liepos 15 d.*

Byloje C-582/08

dėl 2008 m. gruodžio 29 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, atstovaujama R. Lyal ir M. Afonso, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę, atstovaujamą I. Rao ir S. Hathaway, padedamų *QC* K. Lasok,

atsakovę,

* Proceso kalba: anglų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (pranešėjas) ir D. Šváby,

generalinis advokatas N. Jääskinen,
posėdžio sekretorius M.-A. Gaudissart, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. vasario 10 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2010 m. gegužės 20 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Savo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad atsisakydama grąžinti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už tam tikrus sandorius, kuriuos vykdė Europos Sąjungos teritorijoje neįsisteigę apmokestinamieji asmenys, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė neįvykdė

įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) (toliau – PVM direktyva) 169–171 straipsnius ir 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 (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 12) (toliau – Tryliktoji direktyva) 2 straipsnio 1 dalį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

2 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), iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35) (toliau – Šeštoji direktyva), 28f straipsnio 1 dalyje išdėstytoje 17 straipsnio 3 ir 4 dalių redakcijoje nustatyta:

„3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą [PVM] tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 14 straipsnio 1 dalies g ir i punktus ir pagal 15 straipsnį bei 16 straipsnio 1 dalies B, C, D ir E punktus bei 2 dalį ir 28c straipsnio A ir C dalis;

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1–5 papunkčius, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų.

4. 3 dalyje numatytas [PVM] grąžinimas vykdomas:

— apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems šalies teritorijoje, tačiau įsisteigusiems kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvos 79/1072/EEB nustatytas taikymo sąlygas,

— apmokestinamiesiems asmenims, neįsisteigusiems Bendrijos teritorijoje, pagal Direktyvos 86/560/EEB nustatytas taikymo sąlygas.

<...>“

3 Pradinės versijos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„Komisijos siūlymu Taryba stengiasi iki 1977 m. gruodžio 31 d. vienbalsiai priimti Bendrijos taisykles, nustatančias tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, neįsisteigusiam šalies teritorijoje, pagal 3 dalį turi būti grąžinami sumokėti mokesčiai. Kol tokia Bendrijos tvarka įsigalios, valstybės narės pačios nustato būdą, kaip turi būti vykdomas toks grąžinimas. Kai apmokestinamasis asmuo nėra Bendrijos rezidentas, valstybės narės gali atsisakyti grąžinti mokestį arba nustatyti papildomas sąlygas."

4 Nuo 2007 m. sausio 1 d. PVM direktyvos 169–171 straipsniais buvo pakeistos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 ir 4 dalys.

5 PVM direktyvos 169 straipsnyje nustatyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje 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) vykdyti sandorius, kurie neapmokestinami pagal 138, 142, 144 straipsnį, 146–149 straipsnius, 151, 152, 153 ar 156 straipsnius, 157 straipsnio 1 dalies b punktą, 158–161 straipsnius ar 164 straipsnį;

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

6 Minėtos direktyvos 170 straipsnyje nustatyta:

„Visi apmokestinamieji asmenys, kurie, kaip nurodyta Direktyvos 79/1072/EEB 1 straipsnyje, Direktyvos 86/560/EEB 1 straipsnyje ir šios direktyvos 171 straipsnyje, nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, turi teisę susigrąžinti šį PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti 169 straipsnyje nurodytus sandorius;

b) vykdyti sandorius, už kuriuos PVM turi mokėti tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius."

7 PVM direktyvos 171 straipsnyje nurodyta:

„1. PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę valstybėje narėje, kurioje jie perka prekes ir paslaugas arba į kurią importuoja PVM apmokestinamas prekes, bet yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvoje 79/1072/EEB nustatytas išsamias įgyvendinimo taisykles.

<...>

2. PVM grąžinamas apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, pagal Direktyvoje 86/560/EEB nustatytas išsamias įgyvendinimo taisykles.

<...>

3. Direktyvos 79/1072/EEB ir 86/560/EEB netaikomos prekių tiekimui, kuris yra arba gali būti neapmokestinamas pagal 138 straipsnį, kai tokiu būdu tiektas prekes išsiunčia ar gabena prekes įsigyjantis asmuo arba tai atliekama jo vardu."

8 PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte numatyti neapmokestinami sandoriai, visų pirma susiję, remiantis 135 straipsnio 1 dalies a–f punktais, su draudimo ir finansiniais sandoriais, kaip patikslinta šioje nuostatoje.

9 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 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 direktyva) 2 straipsnyje numatyta:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau įsikūrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą [PVM], 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 Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose [nurodytiems sandoriams] arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte.“

10 Aštuntosios direktyvos 8 straipsnyje, panaikintame Tryliktosios direktyvos 7 straipsniu, nustatyta:

„Valstybės narės gali atsisakyti grąžinti pridėtinės vertės mokestį arba taikyti specialias sąlygas apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems Bendrijos teritorijoje.

Šiems asmenims pridėtinės vertės mokestis negali būti grąžinamas palankesnėmis sąlygomis nei Bendrijos teritorijoje įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims.“

11 Komisijos pateikto 1978 m. sausio 3 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos pasiūlymo [(COM(77) 721, galutinis] (toliau – Aštuntosios direktyvos pasiūlymas) aiškinamajame memorandume, kiek tai susiję su šio pasiūlymo 2 straipsniu, nurodyta:

„Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 4 dalyje esanti nuoroda („pagal 3 dalį“) reiškia, kad turi būti grąžinamas tik mokestis, sumokėtas perkant prekes ir paslaugas arba importuojant prekes, kurias užsienio apmokestinamasis asmuo naudoja direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje nurodytai veiklai. Tačiau atrodo, kad iš trijų šios dalies a, b ir c punktuose nurodytų atvejų aktualūs tik pirmi du. <...>

<...>

Kiek tai susiję su atvejais, numatytais direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punkte, atsižvelgiant į tai, kad jame nurodyti draudimo ar banko sandoriai visada vykdomi trečiojoje šalyje, niekada negalima laikyti, kad valstybės narės subjektas jas vykdo PVM grąžinančioje valstybėje: taigi šie atvejai priklauso a punkte nurodytiems atvejams (užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris nevykdo jokių PVM grąžinančioje valstybėje apmokestinamų sandorių) ir jiems taikomos jame išdėstytos taisyklės.“

12 Aštuntosios direktyvos pasiūlymo 2 straipsnyje, kurį patvirtino Europos Parlamentas, nurodyta, kad PVM grąžinamas už paslaugas arba prekes, „jei tos prekės ir paslaugos naudojamos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje [nurodytiems sandoriams]“.

13 Tryliktosios direktyvos 2 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„kadangi reikia užtikrinti, kad pagal Direktyvos 79/1072/EEB nuostatas harmoningai plėtotųsi prekybos ryšiai tarp Bendrijos ir trečiųjų valstybių, ir kartu atsižvelgti į skirtingas situacijas, susiklosčiusias įvairiose trečiosiose valstybėse.“

14 Tryliktosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeisdamos 3 ir 4 straipsnių ir laikydamosi toliau išvardytų sąlygų, valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, grąžina visą [PVM], 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 Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose [nurodytiems sandoriams] arba teikiant paslaugas, nurodytas šios direktyvos 1 straipsnio [1 dalies b punkte].

2. Valstybės narės gali nustatyti, kad trečiosioms valstybėms šio straipsnio 1 dalyje minimas pridėtinės vertės mokesčio sumų grąžinimas taikomas tik tuo atveju, kai trečiosios valstybės užtikrina panašias sąlygas apyvartos mokesčių srityje.

<...>“

15 Tryliktosios direktyvos 4 straipsnyje numatyta:

„1. Šioje direktyvoje apmokestinamojo asmens teisė susigrąžinti pridėtinės vertės mokesčius nustatoma pagal Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnį, taikomą pridėtinės vertės mokestį grąžinančioje valstybėje narėje.

2. Valstybės narės gali nutarti negrąžinti mokesčio už tam tikras išlaidas arba nustatyti papildomas pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo sąlygas.

3. Ši direktyva netaikoma tiekiamoms prekėms, kurios yra arba gali būti neapmokestinamos pagal Direktyvos 77/388/EEB 15 straipsnio 2 punktą."

16 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB, nustatančios Direktyvoje 2006/112/EEB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL L 44, p. 23), ir nuo 2010 m. sausio 1 d. pakeitusios Aštuntąją direktyvą, 5 straipsnyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė PVM grąžinančioje valstybėje narėje neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui grąžina PVM, apskaičiuotą už kitų apmokestinamųjų asmenų toje valstybėje narėje jam tiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba už į tą valstybę

narę importuotas prekes, jeigu tos prekės ir paslaugos naudojamos atliekant šiuos sandorius:

a) Direktyvos 2006/112/EB 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius;

b) sandorius su asmeniu, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM pagal Direktyvos 2006/112/EB 194–197 straipsnius ir 199 straipsnį, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.

Nepažeidžiant 6 straipsnio, šioje direktyvoje teisė į pirkimo mokesčio grąžinimą nustatoma pagal Direktyvą 2006/112/EB, kaip taikoma PVM grąžinančioje valstybėje narėje.“

Nacionalinės teisės aktai

17 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.

Ikiteisminė procedūra

18 2006 m. sausio 13 d. Komisija pranešė Jungtinės Karalystės institucijoms, kad jos manymu, Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies nebuvo galima aiškinti taip, kad joje nenumatytas PVM, kuriuo apmokestinamos prekės ar paslaugos, panaudotos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punkte, kurio turinys pakartotas PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte, grąžinimas nurodytų draudimo ir finansinių sandorių tikslais. 2006 m. gegužės 12 d. elektroniniu paštu Jungtinė Karalystė pareiškė priešingą nuomonę ir tvirtino, kad jos teisės aktai atitiko taikytinos Europos Sąjungos teisės aktus.

19 Taigi Komisija nusprendė pradėti EB 226 straipsnyje numatytą procedūrą ir 2006 m. spalio 12 d. nusiuntė Jungtinei Karalystei oficialų pranešimą, kaltindama šią valstybę neįvykdžius įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 bei 4 dalis ir Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

20 Kadangi 2006 m. gruodžio 14 d. atsakyme pateikti Jungtinės Karalystės argumentai Komisijos neįtikino, ji 2007 m. birželio 27 d. šiai valstybei narei pateikė pagrįstą nuomonę, nurodydama per du mėnesius nuo jos gavimo imtis priemonių, būtinų įgyvendinti PVM direktyvos 169–171 straipsniuose ir Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus reikalavimus.

21 Jungtinė Karalystė į šią pagrįstą nuomonę atsakė 2007 m. rugpjūčio 29 d. laišku, kuriame patvirtino savo pateiktą Tryliktosios direktyvos ir PVM direktyvos 169-171 straipsnių aiškinimą. Komisija, nesutikdama su tokiu aiškinimu ir laikydamasi savo pozicijos dėl atitinkamų Jungtinės Karalystės teisės aktų neatitikties Europos Sąjungos teisėje įtvirtintiems reikalavimams, nusprendė pateikti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

22 Pirmiausia pažymėtina, kad neginčijama, jog už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsisteigę prekybininkai pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus neturi teisės susigrąžinti pirkimo PVM šioje valstybėje narėje už prekes ar paslaugas, naudotas sandoriams, patenkantiems į PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytas kategorijas, t. y. tam tikriems draudimo ir finansiniams sandoriams.

23 Taigi ieškiniu siekiama išsiaiškinti tik tai, ar pagal PVM direktyvos 169–171 straipsnius ir Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį tokia teisė suteikiama už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsisteigusiems prekybininkams.

24 Pagal Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį valstybės narės visiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Europos Sąjungos teritorijoje, grąžina visą PVM, 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 direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytų sandorių tikslais.

25 Kiek tai susiję su Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje pateikta nuoroda į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktus, reikia pažymėti, pirma, kad Tryliktosios direktyvos formuluotė nebuvo pakeista įsigaliojus PVM direktyvai, kurios 169 straipsnio a ir b punktais buvo pakeisti minėto 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktai. Todėl Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis turi būti suprantama kaip nuoroda į minėto 169 straipsnio a ir b punktus.

26 Antra, pažymėtina, kad šioje byloje nagrinėjami draudimo ir finansiniai sandoriai nurodyti PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte.

27 Jungtinė Karalystė, remdamasi Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluote, kurioje aiškiai daroma nuoroda tik į PVM direktyvos 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius, daro išvadą, kad nėra jokios teisės susigrąžinti PVM minėtos direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytų sandorių atžvilgiu.

28 Tačiau nors ir pripažįsta, kad Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nedaroma nuoroda į PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius, Komisija, remdamasi su *travaux préparatoires*, aptariamų nuostatų struktūra bei tikslu susijusiais argumentais, tvirtina, kad minėto 2 straipsnio 1 dalis, skaitoma kartu su PVM direktyvos 169–171 straipsniais, turi būti suprantama taip, kad pagal ją suteikiama teisė susigrąžinti PVM taip pat ir sandorių, nurodytų PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte, atžvilgiu.

29 Todėl reikia nustatyti, ar Komisijos argumentai, pateikti Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies ir PVM direktyvos 169–171 straipsnių aiškinimui pagrįsti, gali pateisinti tai, kad šie straipsniai būtų suprantami taip, kad pagal juos suteikiama teisė susigrąžinti PVM už PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius, nors aiškioje ir tikslioje minėto 2 straipsnio 1 dalies formuluotėje nurodyti tik PVM direktyvos 169 straipsnio a ir b punktai.

30 Komisijos teigimu, už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsisteigusių prekybininkų teisė susigrąžinti pirkimo mokestį valstybėje narėje PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytų sandorių tikslais išplaukia jau iš šios direktyvos 169–171 straipsnių. Pagal minėtos direktyvos 170 straipsnį tokia teisė suteikiama visų šios direktyvos

169 straipsnyje nurodytų sandorių atžvilgiu ir nenumatyta jokia išimtis. Kadangi PVM direktyvoje išdėstyta pagrindinė taisyklė, o Tryliktojoje direktyvoje pateiktos tik grąžinimo tvarką reglamentuojančios įgyvendinimo nuostatos, besąlyginė PVM direktyvos 170 straipsnio formuluotė turėtų būti viršesnė už Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio tekstą.

31 Tiesa, kad PVM direktyvos 170 straipsnyje bendrai numatyta, kaip nurodyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje, teisė susigrąžinti pirkimo PVM, kai PVM apmokestintos prekės ir paslaugos naudojamos PVM direktyvos „169 straipsnyje nurodytiems sandoriams“.

32 Taip pat neginčijama, kad Aštuntąja direktyva siekiama nustatyti valstybėje narėje apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių kitoje valstybėje narėje, sumokėto PVM grąžinimo tvarką; taigi ja siekiama suderinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje nustatytą teisę susigrąžinti mokestį (žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Rink. p. I-6109, 20 punktą ir 2007 m. kovo 15 d. Sprendimo *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rink. p. I-2425, 26 punktą); tas pats pasakytina ir apie Tryliktąją direktyvą, kiek tai susiję su trečiosiose šalyse įsisteigusiais apmokestinamaisiais asmenimis.

33 Tačiau iš to negalima daryti išvados kad, kaip tvirtina Komisija, pagal PVM direktyvos 170 straipsnį leidžiama nukrypti nuo aiškios ir tikslios Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotės.

34 Iš tiesų Tryliktojoje direktyvoje ne tik reglamentuojama teisės susigrąžinti PVM įgyvendinimo formali tvarka, bet ir numatytos tam tikros šios teisės išimtys, kaip pripažįsta Komisija savo rašytinėse pastabose, neginčydama jų galiojimo. Pagal vieną iš

šių išimčių numatyta galimybė valstybėms narėms pagal šios direktyvos 2 straipsnio 2 dalį nustatyti grąžinimo sąlygą – kad trečiosios valstybės suteiktų panašias palankias sąlygas, ir pagal minėtos direktyvos 4 straipsnio 2 dalį numatyti, kad mokestis negrąžinamas už tam tikras išlaidas, arba nustatyti papildomas jo grąžinimo sąlygas.

35 Todėl Tryliktosios direktyvos nuostatos, visų pirma jos 2 straipsnio 1 dalis, turi būti laikomos *lex specialis* PVM direktyvos 170 ir 171 straipsnių atžvilgiu, pagal kurias draudžiama, kad teisė susigrąžinti PVM, bendrai nurodyta minėtame 170 straipsnyje, būtų viršesnė už aiškią ir tikslią Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotę.

36 Iš to darytina išvada, jog klausimas, ar valstybės narės privalo suteikti teisę susigrąžinti PVM už PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius už Europos Sąjungos teritorijos ribų įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, turi būti sprendžiamas remiantis tik Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalimi.

37 Kiek tai susiję su minėto 2 straipsnio 1 dalies aiškinimu, Komisija visų pirma tvirtina, jog iš *travaux préparatoires* matyti, kad negalima daryti prielaidos, jog Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas, Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje paminėdamas tik PVM direktyvos 169 straipsnio a ir b punktuose nurodytus sandorius, būtų norėjęs nenumatyti teisės susigrąžinti PVM šios direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytų sandorių atžvilgiu. Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotė grindžiama klaidingu vertinimu, kurio Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas laikėsi priimdamas Aštuntosios direktyvos 2 straipsnį, kurio formuluotė beveik tapati Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotei ir kurio tekstu buvo remiamasi rengiant šią nuostatą.

38 Šiuo atžvilgiu Komisija visų pirma remiasi Aštuntosios direktyvos pasiūlymo aiškinamuoju memorandumu ir tvirtina, kad priimdamas šią direktyvą teisės aktų leidėjas nenurodė Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punkto, nes klaidingai manė, kad į aptariamus sandorius jau buvo atsižvelgta jos 17 straipsnio 3 dalies a punkte, kuris paminėtas Aštuntosios direktyvos 2 straipsnyje pateiktame sąraše.

39 Be to, Komisijos teigimu, pagal PVM sistemos logiką reikalaujama, kad būtų suteikta teisė susigrąžinti PVM už PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius. Iš tiesų, remiantis šia logika ir vadovaujantis tarptautine praktika, eksportuojant prekes ir paslaugas neturėtų būti mokamas joks mokestis. Kiek tai susiję su neapmokestinamais sandoriais, kaip antai draudimo ir finansiniais sandoriais, už kuriuos paprastai negalima susigrąžinti pirkimo mokesčio, PVM direktyvos 169 straipsnio c punktu siekiama numatyti galimybę susigrąžinti PVM, susijusį su tokiems sandoriams vykdyti skirtų prekių ir paslaugų įsigijimo kaina. Todėl suteikta teisė susigrąžinti PVM leidžia išvengti to, kad Europos Sąjungoje įsisteigusiam prekybininkui būtų nustatytos mažiau palankios sąlygos nei už jos teritorijos ribų įsisteigusiems jo konkurentams.

40 Galiausiai Komisija mano, kad atliktas Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies palyginimas su Aštuntosios direktyvos 2 straipsniu rodo, jog šias dvi nuostatas reikia aiškinti vienodai. Tačiau, nepaisydama beveik tapačių minėtų nuostatų formuluočių, Jungtinė Karalystė Aštuntosios direktyvos 2 straipsnį aiškina taip, kad jis apima PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius, todėl tokia šios valstybės narės pozicija yra prieštaringa. Komisijos teigimu, Jungtinės Karalystės pateiktas Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies aiškinimas turėtų, jei būtų teisingas, galioti ir Aštuntosios direktyvos 2 straipsnio atžvilgiu ir turėti padarinių visoms valstybėms narėms, kurios taip aiškina šį 2 straipsnį.

41 Visų pirma šį argumentą reikia atmesti kaip nereikšmingą.

42 Iš tiesų šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo susijęs tik su klausimu, ar Jungtinė Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal PVM direktyvos 169–171 straipsnius ir Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, neleidusi susigrąžinti pirkimo PVM už PVM direktyvos 169 straipsnio c punkte nurodytus sandorius, įvykdytus Europos Sąjungos teritorijoje neįsisteigusių apmokestinamųjų asmenų.

43 Nei faktas, kad Jungtinė Karalystė, kaip ir kitos valstybės narės, pagal Aštuntąją direktyvą suteikia tokią teisę susigrąžinti PVM Europos Sąjungoje įsisteigusiems prekybininkams, nei galimas priežasčių, pateisinančių kitokią praktiką, kiek tai susiję su, pirma, šioje direktyvoje minimais, ir, antra, Tryliktojoje direktyvoje nurodytais prekybininkais, nebuvimas, nei galimas poveikis valstybių narių lygmeniu nesant tokių priežasčių, nėra veiksniai, kuriais galima grįsti Komisijos pateiktą Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies aiškinimą.

44 Be to, kiek tai susiję su *travaux préparatoires* grindžiamu argumentu, pirmiausia reikia patikslinti, kad Aštuntosios direktyvos pasiūlymo, kur pateiktas aiškinamasis memorandumas, kuriuo remiasi Komisija, 2 straipsnyje daroma nuoroda, nepateikiant jokio kito patikslinimo, į „Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalyje nurodytus sandorius“. Todėl negalima laikyti įrodyta, kad galimas klaidingas vertinimas, atliktas, Komisijos teigimu, šiame aiškinamajame memorandume, faktiškai buvo Aštuntosios direktyvos 2 straipsnio arba Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotės pagrindas.

45 Be to, Direktyvos 2008/9, kuria buvo pakeista Aštuntoji direktyva, 5 straipsnyje, kaip ir Aštuntosios direktyvos 2 straipsnyje, daroma nuoroda į PVM direktyvos 169 straipsnio „a ir b [punktus]“. Todėl Komisijos argumentas reiškia, pirma, kad Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas padarė klaidą priimdamas Aštuntąją direktyvą, kuri buvo pakartota Tryliktojoje direktyvoje ir, antra, kad šis teisės aktų leidėjas padarė tą pačią klaidą, kai priėmė Direktyvą 2008/9.

46 Kiek tai susiję su šia tariama klaida ir Komisijos argumentu, kad jos pateiktas aptariamų nuostatų aiškinimas labiau atitinka bendrosios PVM sistemos logiką, darytina išvada, kad net darant prielaidą, jog Komisijos teiginiai yra tikslūs, Teisingumo Teismas, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 65 punkte, neturi imtis tokio aiškinimo, siekdamas ištaisyti Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

47 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas 2004 m. spalio 5 d. Sprendime *Komisija prieš Graikiją* (C-475/01, Rink. p. I-8923) nusprendė, kad Graikijos Respublika galėjo teisėtai pagrįsti savo nacionalinės teisės aktus aiškia 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo (OL L 316, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206) 23 straipsnio 2 dalies formuluote, pagal kurią ouzo ji gali taikyti už minimalų tarifą mažesnį akcizo tarifą. Taigi Teisingumo Teismas atmetė Komisijos ieškinį, kuriame ji teigė, kad ši valstybė narė neįvykdė savo įsipareigojimų pagal EB 90 straipsnio pirmą pastraipą, ir tvirtino, kad valstybės narės nebuvo atleistos, net jei toks aiškus leidimas numatytas išvestinėje teisėje, nuo pareigos laikytis pirminės teisės, o tai reiškė, kad paaiškėjus, jog nacionalinė priemonė nesuderinama su pirmine teise, valstybė narė neturėjo teisės pasinaudoti tokiu leidimu.

48 Taip pat negalima kaltinti Jungtinės Karalystės, kurios nacionalinės teisės aktai atitinka aiškią ir tikslią Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluotę, dėl to, kad ji neįvykdė įsipareigojimų būtent pagal šią nuostatą, nes neišaiškino šios nuostatos

siekdama ją ištaisyti, kad būtų laikomasi bendrosios PVM sistemos bendros logikos ir neliktų Komisijos nurodytos Bendrijos teisės aktų leidėjo klaidos, jos teigimu, matoma iš Aštuntosios direktyvos pasiūlymo aiškinamojo memorandumo.

49 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad Bendrijos teisės aktais suinteresuotiesiems asmenims būtų suteikta galimybė tiksliai žinoti jais nustatytų pareigų turinį. Teisės subjektai turi aiškiai žinoti savo teises ir pareigas ir atitinkamai imtis veiksmų (2009 m. kovo 10 d. Sprendimo *Heinrich*, C-345/06, Rink. p. I-1659, 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

50 Tiesa, kad ši teismo praktika susijusi su privačių asmenų ir valstybės institucijos santykiais. Tačiau, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 64 punkte, ši teismo praktika taip pat aktuali perkeliant mokesčių srities direktyvą.

51 Iš tiesų, nepaisant aiškios ir tikslios nuostatos, kaip antai Tryliktosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, formuluotės, negalima aiškinti šios nuostatos siekiant ją ištaisyti ir taip išplėsti su ja susijusias valstybių narių pareigas (pagal analogiją žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, Rink. p. I-10627, 44 punktą).

52 Iš viso to, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Komisijos ieškinį reikia atmesti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Jungtinė Karalystė prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Komisija bylą pralaimėjo, ji turi jas padengti.

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

1. Atmesti ieškinį.

2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.