

Byla C-74/08

PARAT Automotive Cabrio Textiltetket Gyártó Kft.

prieš

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály

(Nógrád Megyei Bíróság prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Naujos valstybės narės įstojimas – Mokestis, susijęs su subsidijuojamu rangos pirkimu – Teisės atskaitė – Nacionalinės teisės aktuose numatyti apribojimai Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu – Valstybių narių teisė toliau taikyti apribojimus“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės atskaitė apribojimais – Valstybių narių teisė toliau taikyti apribojimus, buvusius Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu*

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 ir 6 dalys)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita*

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 dalis)

1. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 2 ir 6 dalys turi būti aiškinamos kaip draudžiančios tokias nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias iš viešųjų fondų subsidijuojamo prekės įsigijimo atveju su juo susijusį pridėtinės vertės mokestį leidžiama atskaityti tik dėl nesubsidijuotos šio įsigijimo dalies.

Kiek tai susiję su prekės ar paslaugų pirkimu, finansuojamu iš subsidijos, tokiomis teisės nuostatomis nustatomas pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį neleistinas apribojimas. Be abejo, teisės atskaitė principui vis dėlto taikoma minėtos direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyta nukrypti leidžianti nuostata. Tačiau Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąjį pastraipį reikia skaityti atsižvelgiant į šios nuostatos pirmąjį pastraipį, pagal kurį Tarybai suteikiami galiojimai Komisijos siūlymu nustatyti, su kokiomis išlaidomis susijęs mokestis negali būti atskaitomas, ir kurioje kartu pažymima, kad bet kuriuo atveju tokia teisė netaikoma išlaidoms, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos prabangai, pramogoms ar reprezentacijai. Todėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa, atsižvelgiant į tai, kad, kaip nukrypti leidžianti nuostata, ji turi būti aiškinama siaurai, negali būti laikoma leidžiančia valstybei narei toliau taikyti teisės atskaitės pridėtinės vertės mokesčio atskaitę apribojimą, kuris gali būti bendrai taikomas visoms išlaidoms, susijusioms su prekės įsigijimu, nesvarbu, koks būtų jo pobūdis ar paskirtis. Toks aiškinimas lemia ir šios nuostatos rengimo istorija, iš kurios matyti nuoseklus Bendrijos teisės aktų leidėjo ketinimas leisti taikyti atskaitos apribojimus tik tam tikroms prekėms ar paslaugoms, o ne bendro pobūdžio atskaitos apribojimus.

(žr. 20–21, 27–30 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 17 straipsnio 2 dalimi apmokestinamiesiems asmenims suteikiamos teis?s, kuriomis jie gali remtis nacionaliniame teisme nor?dami užgin?yti su šia nuostata nesuderinamas nacionalin?s teis?s nuostatas. Be to, jeigu atskaitos sistemos taikymo apribojimas nustatytas nesilaikant Šeštosios direktyvos nuostat?, nacionalin?s mokes?i? institucijos negali apmokestinamojo asmens atžvilgiu remtis nuostata, leidžian?ia nukrypti nuo teis?s ? prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? principo. Taigi apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo taikoma tokia priemon?, turi tur?ti teis? perskai?iuoti jam tenkan?i? mokes?io skol? pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dal? tiek, kiek prek?s ir paslaugos buvo naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams.

(žr. 33–36 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. balandžio 23 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Naujos valstyb?s nar?s ?stojimas – Mokestis, susij?s su subsidijuojamu ?rangos pirkimu – Teis? ? atskait? – Nacionalin?s teis?s aktuose numatyti apribojimai Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo momentu – Valstybi? nari? teis? toliau taikyti apribojimus“

Byloje C?74/08

d?l *Nógrád Megyei Bíróság* (Vengrija) 2007 m. liepos 16 d. Nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2008 m. sausio 30 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

PARAT Automotive Cabrio Textiltet?ket Gyártó kft.

prieš

Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal Hatósági F?osztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai R. Silva de Lapuerta (praneš?ja) ir J. Malenovský,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. kovo 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos R. Somssich, J. Fazekas K. Borvölgyi ir M. Fehér,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Talabér-Ritz,

atsižvelgus į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 direktyva) 17 straipsnio 2 ir 6 dalių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp kompanijos *PARAT Automotive Cabrio Textiltextöket Gyártó kft* (toliau – PARAT) ir *Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály* (Centrinis mokesčių inspekcijos Šiaurės Vengrijos padalinio vietos biuras, toliau – APEH) dėl nacionalinio mokesčių teisės taikymo srities nustatymo, kiek tai susiję su teise į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto perkant subsidijuojamas prekes, atskaitę.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3) 2 straipsnis suformuluotas taip:

„Pagal bendrosios (PVM) sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama (PVM) dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sėnaudų sudedamosioms dalims.

<...>“

4 Pagal Šeštosios direktyvos su pakeitimas, padarytais 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274), 17 straipsnio 2, 6 ir 7 dalis:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) (PVM), mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas arba patieksimas prekes ir jam suteiktas arba suteiksimas prekes;

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs (PVM) negali būti atskaitomas. Pridėtinasis vertės mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar reprezentacijai.

Kol minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.“

7. Pasikonsultavusi, kaip numatyta 29 straipsnyje, kiekviena valstybė narė gali dėl ekonominio ciklo svyravimų visiškai ar iš dalies neleisti atskaityti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu ar kitomis prekėmis. Kad būtų galima išlaikyti tapašias konkurencijos sąlygas, valstybės narės vietoj atskaitos apribojimų gali apmokestinti apmokestinamojo asmens pasigamintas ar pirktas šalyje ar importuotas prekes, tačiau mokestis neturi viršyti (PVM) sumos, kuri būtų taikoma panašias prekes sigyjant.“

Nacionalinės teisės aktai

5 1992 m. Vengrijos įstatymo Nr. LXXIV dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM įstatymas), galiojusio 2004 m. gegužės 1 d. – Vengrijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą dieną, VIII skyriaus antraštinės dalies „Mokesčio atskaita“ 38 straipsnio 1 dalies a punkte, susijusiame su pirkimo PVM paskirstymu, pagrindinės bylos faktinių aplinkybių atsiradimo momentu buvo numatyta tokia nuostata:

„Pirkimo mokesčio paskirstymas

Mokesčio mokėtojas savo ataskaitose atskirai nurodo atskaitytiną ir neatskaitytiną pirkimo PVM sumą <...>. Iš viešųjų fondų <...> mokesčiu neapmokestinamas subsidijas gaunantis mokesčio mokėtojas, jei atitinkamą metų biudžeto įstatyme nenumatyta kitaip, <...> gali

a) subsidijų konkrečioms prekėms sigyti atveju gyvendinti savo teisę į atskaitą tik tokio sigijimo atžvilgiu ir neviršydamas maksimalios sumos, atitinkančios nesubsidijuotą dalį.

<...>“

6 Pirmiau nurodyta nuostata paskelbta netekusi galios nuo 2006 m. sausio 1 dienos. Ši priemonė neturėjo atgalinio poveikio. Taigi visiems iki 2005 m. gruodžio 31 d. sudarytiems prekių pirkimo sandoriams buvo taikomas skaičiavimas atsižvelgiant į iš viešųjų fondų finansuojamą subsidijų dydį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 Remdamasi 2005 m. gegužės 11 d. sudaryta subsidijų sutartimi su *Magyar Fejlesztési Bank* (Vengrijos plėtros bankas), veikiančiu *Gazdasági és Közlekedési Minisztérium* (Ekonomikos ir transporto ministerija) vardu, PARAT investavo lėšų nuimamą automobilį stogų gamybos pajūgumui 2005 metais padidinti. Pagal šią sutartį PARAT buvo suteikta negrąžintina subsidija, sudaranti 47 % visos investavimo išlaidų sumos.

8 Vykdydama šias investicijas PARAT 2005 m. rugsėjo mėn. PVM deklaracijoje nurodė

keturias s?skaitas fakt?ras, kuriomis ?formintas ?rangos pirkimas (i? viso – u? 43 882 853 HUF), ir ? atskait? ?trauk? vis? ?iose s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM sum?, t. y. 10 971 718 HUF.

9 V?liau *Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás El?tti Ellen?rzési Osztálya* (Nogrado apskrities mokes?i? administracijos direkcijos kontrol?s skyrius) atliko min?tos deklaracijos patikrinim?, kurio i?vadose nurod?, kad PARAT turi suma?inti atskaityto PVM sum?, susijusi? su ?rangos pirkimu vykdant investicijas, atsi?velgiant ? tai, kad ji gavo negr??intin? subsidij?.

10 Tuomet APEH apskai?iavo atskaitytino PVM sum? pagal gauto finansavimo dal? (47 %) ir konstatavo, kad vietoj 10 971 718 HUF sumos, kuri? PARAT buvo atskai?iusi kaip pirktos ?rangos PVM, ji tur?jo teis? atskaityti 5 748 000 HUF. Apskai?iav?s likusi? dal?, APEH nustat? 5 223 718 HUF neatskaitytin? PVM sum?, kuri? pripa?ino PARAT mokestine skola. Be to, prie ?ios sumos prid?jo baud? ir delspinigius.

11 Skunde d?l ?io sprendimo PARAT pra?? panaikinti min?t? mokestin? skol? kartu su bauda ir delspinigiais. Ji vis? pirma nurod?, kad pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? atsiradimo momentu galioj? nacionalin?s teis?s aktai yra teis?s ? PVM atskait? apribojimas, nesuderinamas su ?e?tosios direktyvos nuostatomis. APEH atmet? PARAT skund?.

12 Tuomet PARAT parei?k? ie?kin? d?l sprendimo i?ie?koti mokestin? skol? kartu su bauda ir delspinigiais panaikinimo. Ji, be kita ko, pa?ym?jo, kad ?e?tosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis jai suteikia teis? atskaityti vis? u? ?sigyt? ?rang? i?ra?ytose s?skaitose fakt?rose nurodyt? PVM.

13 Tokiomis aplinkyb?mis *Nógrád Megyei Bíróság* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui ?iuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar 2004 m. gegu?ž?s 1 d., kai Vengrijos Respublika ?stojo ? Europos S?jung?, (PVM) ?statymo <...> 38 straipsnio 1 dalies a punktas buvo suderinamas su <...> ?e?tosios <...> direktyvos <...> 17 straipsniu?

2. Jei b?t? atsakyta neigiamai, ar pasinaudodama teise ? atskait? ie?kov? gali tiesiogiai remtis ?e?tosios direktyvos 17 straipsniu, o ne (PVM ?statymo) 38 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatomis?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

14 Pirmuoju klausimu pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas i? esm?s klausia, ar ?e?tosios direktyvos 17 straipsnio nuostatos draudžia valstybei narei neleisti pasinaudoti teise ? PVM atskait? d?l tos prek?s pirkimo kainos dalies, kuri buvo subsidijuota i? vie?j? fond?.

15 Norint atsakyti ? ?? klausim?, pirmiausia reikia priminti, kad teis? ? PVM atskait?, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai b?dingas principas ir i? esm?s ji negali b?ti ribojama (?r. 200 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 43 punkt?; 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C?409/99, Rink. p. I?81, 42 punkt? ir 2005 m. gegu?ž?s 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C?465/03, Rink. p. I?4357, 33 punkt?).

16 Nurodytuose min?t? sprendim? punktuose Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad pagal bendr?j? PVM sistem? reglamentuojan?ius principus ?is mokestis taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, kuriuo tiesiogiai buvo apmokestintos pirkimo operacijos. Teis? ? atskait? ?gyvendinama nedelsiant vis? mokes?i?, kuriais apmokestintos

pirkimo operacijos, atžvilgiu. Vadinasi, bet koks teisės ? PVM atskait? apribojimas turi ?takos mokes?i? naštos dydžiui ir turi b?ti taikomas panašiai visose valstyb?se nar?se.

17 Be to, pažym?tina, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai ir tiksliai nustatytas principas, jog apmokestinamasis asmuo atskaito sumas, kurios jam išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodytos kaip PVM už jam patiektas prekes arba suteiktas paslaugas tiek, kiek šias prekes arba paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (žr. min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 43 punkt?; 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca*, C?371/07, Rink. p. I?0000, 27 punkt? ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C?414/07, Rink. p. I?0000, 29 punkt?).

18 Tokiomis aplinkyb?mis leidžian?ios nukrypti nuostatos galimos tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais (žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Amprafance ir Sanofi*, C?177/99 ir C?181/99, Rink. p. I?7013, 34 punkt?; min?t? sprendim? *Danfoss ir AstraZeneca* 26 punkt? ir *Magoora* 28 punkt?).

19 D?l nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jamos „Mokes?io atskaitos“ nuostatos, reikia pasakyti, kad jose ?tvirtintas bendrasis teis?s ? atskait? apribojimas, taikomas bet kuriam prek?s ?sigijimui, subsidijuojamam iš vieš?j? fond?.

20 Kiek tai susij? su prek? ar paslaug? pirkimu, finansuojamu iš subsidijos, tokiomis teis?s nuostatomis nustatomas pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dal? neleistinas teis?s ? atskait? apribojimas (šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?204/03, Rink. p. I?8389, 26 ir 27 punktus ir sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?243/03, Rink. p. I?8411, 32 punkt?).

21 Ta?iau teis?s ? atskait? principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje nustatyta nukrypti leidžianti nuostata. Pagal ši? nuostat?, kol Taryba nustatys, su kokiomis išlaidomis susij?s prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, valstyb?s nar?s gali toliau taikyti savo teis?s aktus d?l PVM atskaitos apribojimo, galiojusius šios direktyvos ?sigaliojimo dien? (žr. min?t? sprendim? *Metropol ir Stadler* 44 punkt? ir *Danfoss ir AstraZeneca* 28 punkt?).

22 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje nustatyta „laukimo“ išlyga, pagal kuri? numatomas nacionalin?s teis?s PVM atskaitos apribojim?, galiojusi? prieš ?sigaliojant Šeštajai direktyvai, tolesnis taikymas atitinkamoje valstyb?je nar?je. Šios nuostatos tikslas – leisti valstyb?ms nar?ms, laukiant, kol Taryba nustatys Bendrijos PVM atskaitos ribojimo tvark?, toliau taikyti visas nacionalin?s teis?s normas d?l teis?s ? atskait? apribojimo, kurias realiai j? institucijos taik? Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo dien? (žr. min?t? sprendim? *Metropol ir Stadler* 48 punkt?, *Danfoss ir AstraZeneca* 30 ir 31 punktus bei *Magoora* 35 punkt?).

23 Vis d?lto nuostatos, leidžian?ios nukrypti nuo teis?s ? atskait? principo, kuris bendrai ?tvirtintas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje ir kuriuo siekiama užtikrinti šio mokes?io neutralum?, turi b?ti aiškinamos siaurai (žr. min?t? sprendim? *Metropol ir Stadler* 59 punkt? ir *Magoora* 28 punkt?).

24 D?l situacijos, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, ir galimyb?s taikyti min?tas nukrypti leidžian?ias nuostatas pasakytina, jog Vengrijoje Šeštoji direktyva ?sigaliojo šiai valstybei narei ?stojus ? Europos S?jung?, t. y. 2004 m. geguž?s 1 dien?. Tod?l šiai valstybei narei Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies taikymo tikslais reikšminga yra ši data (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Magoora* 27 punkt?).

25 Tokias nacionalin?s teis?s nuostatas, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, vertinant

ši? leidžian?i? nukrypti Bendrijos nuostat? atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 19 punkto, šios nacionalin?s nuostatos yra bendro pob?džio priemon?, ribojanti teis? atskaityti vis? pirkimo PVM, sumok?t? už bet kok? iš vieš?j? fond? subsidijuojam? prekį ?sigijim?.

26 Ta?iau šiose nuostatose numatytas teis?s ? atskait? apribojimas, kuris viršija tai, kas leistina pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dal?.

27 Iš ties? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antr?j? pastraip? reikia skaityti atsižvelgiant ? tos pa?ios nuostatos pirm?j? pastraip?, pagal kuri? Tarybai suteikiami ?galiojimai Komisijos si?lymu nustatyti, su kokiomis išlaidomis susij?s PVM negali b?ti atskaitomas, ir kurioje kartu pažymima, kad bet kuriuo atveju tokia teis? netaikoma išlaidoms, kurios n?ra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos prabangai, pramogoms ar reprezentacijai.

28 Tod?l Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa, atsižvelgiant ? tai, kad, kaip nukrypti leidžianti nuostata, ji turi b?ti aiškinama siaurai, negali b?ti laikoma leidžian?ia valstybei narei toliau taikyti teis?s ? PVM atskait? apribojim?, kuris gali b?ti bendrai taikomas visoms išlaidoms, susijusioms su prekį ?sigijimu, nesvarbu, koks b?t? j? pob?dis ar paskirtis.

29 Tok? aiškinim? lemia ir šios nuostatos rengimo istorija, iš kurios matyti nuoseklus Bendrijos teis?s akt? leid?jo ketinimas leisti taikyti atskaitos apribojimus tik tam tikroms prek?ms ar paslaugoms, o ne bendro pob?džio atskaitos apribojimus (šiuo klausimu žr. 1999 m. spalio 5 d. Sprendimo *Royscot ir kt.*, C?305/97, Rink. p. I?6671, 22 punkt? ir 2005 m. liepos 14 d. *Charles ir Charles-Tijmens*, C?434/03, Rink. p. I?7037, 32 ir 35 punktus).

30 Taigi ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 6 dalys turi b?ti aiškinamos kaip draudžian?ios tokias nacionalin?s teis?s nuostatas, pagal kurias iš vieš?j? fond? subsidijuojamo prekį ?sigijimo atveju su juo susijus? PVM leidžiama atskaityti tik d?l nesubsidijuotos tokio ?sigijimo dalies.

D?l antrojo klausimo

31 Savo antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar nacionalin?s teis?s nuostatos, kuria ribojama teis? ? atskait? su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 6 dalimis nesuderinamu b?du, atžvilgiu apmokestinamasis asmuo gali remtis min?tu 17 straipsniu.

32 Atsakant ? š? klausim? reikia priminti, jog 1995 m. liepos 6 d. Sprendime *BP Soupergaz* (C?62/93, Rink. p. I?1883, 35 punktas) Teisingumo Teismas pažym?jo, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje tiksliai nurodytos min?tos teis?s atsiradimo s?lygos ir apimtis ir kad ji nepalieka valstyb?ms nar?ms jokios jos ?gyvendinimo diskrecijos.

33 Taigi min?to sprendimo 35 ir 36 punktuose Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi asmenims suteikiamos teis?s, kuriomis jie gali remtis nacionaliniame teisme nor?dami užgin?yti su šia nuostata nesuderinamas nacionalin?s teis?s nuostatas.

34 Teisingumo Teismas taip pat pabr?ž?, kad jeigu atskaitos sistemos taikymo apribojimas nustatytas nesilaikant Šeštosios direktyvos nuostat?, nacionalin?s mokes?i? institucijos negali apmokestinamojo asmens atžvilgiu remtis nuostata, leidžian?ia nukrypti nuo teis?s ? PVM atskait? principo (žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Stradasfalti*, C?228/05, Rink. p. I?8391, 66 punktas).

35 Taigi apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo taikoma tokia priemonė, turi turėti teisę perskaityti jam tenkančią PVM skolą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį tiek, kiek prekės ir paslaugos buvo naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (žr. minėto sprendimo *Stradasfalti* 68 punktą).

36 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi apmokestinamiesiems asmenims suteikiamos teisės, kuriomis jie gali remtis nacionaliniame teisme norėdami užginčyti su šia nuostata nesuderinamas nacionalinės teisės nuostatas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, 17 straipsnio 2 ir 6 dalys turi būti aiškinamos kaip draudžiančios tokias nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias iš viešųjų fondų subsidijuojamo prekės sigijimo atveju su juo susijusį pridėtinės vertės mokestį leidžiama atskaityti tik dėl nesubsidijuotos tokio sigijimo dalies.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 dalimi apmokestinamiesiems asmenims suteikiamos teisės, kuriomis jie gali remtis nacionaliniame teisme norėdami užginčyti su šia nuostata nesuderinamas nacionalinės teisės nuostatas.**

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.