

Byla C-371/07

Danfoss A/S ir AstraZeneca A/S

prieš

Skatteministeriet

(Vestre Landsret prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 6 straipsnio 2 dalis – Apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai ne verslo tikslais – Teisės PVM atskaita – 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa – Valstybių narių teisė toliau taikyti Šeštosios direktyvos įsigaliojimo dieną nacionalinėje teisėje numatytus teisės atskaitą apribojimus“

Sprendimo santrauka

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

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji sandoriai*

(Tarybos direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalis)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybei narei po šios direktyvos įsigaliojimo apriboti teisę pirkti pridėtinės vertės mokesčio už monių valgyklų neatlygintino maitinimo, teikiamo verslo partneriams ir darbuotojams vykstant darbo susirinkimams, išlaidas atskaityti, nors įsigaliojimo metu šis apribojimas nebuvo veiksmingai taikomas šioms išlaidoms, nes pagal administracinę praktiką šios valgyklų paslaugos apmokestintos pagal savikainą, skaičiuojamą gamybos išlaidų pagrindu, tai yra žaliavų kainų ir išlaidas su paruošimu susijusiam darbo užmokesčiui, ir maisto bei gėrimų pardavimui bei valgyklų administravimui, už tai suteikiant teisę viso sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaityti.

(žr. 44 punktą ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 6 straipsnio 2 dalis, kuri, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčio tikslams, prilygina kai kuriuos apmokestinamojo asmens realiai neatlygintinus sandorius prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygą, turi būti aiškinama taip, kad ši nuostata, pirma, nenumato neatlygintino verslo partnerių maitinimo monių valgyklose vykstant darbo susitikimams šių monių patalpose, kai matyti iš objektyvių aplinkybių – kurias turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – kad šis maitinimas teikiamas išimtinai profesiniais tikslais. Antra, ši nuostata iš esmės numato monės neatlygintiną darbuotojų maitinimą savo patalpose, nebent – ir tai irgi turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – verslo poreikiams, pavyzdžiui, siekiui užtikrinti darbo susitikimų stinumą ir tinkamą eigą, būtina, kad darbdavys užtikrintų maitinimą. Šiuo atžvilgiu nors iš esmės darbuotojų maitinimas yra privačių poreikių tenkinimas, priklausantis

nuo darbuotojų pasirinkimo, kur darbdavys nedalyvauja, tam tikromis aplinkybėmis darbuotojams suteiktas maitinimas nėra pastarųjų privačių poreikių tenkinimas, bet yra atliktas verslo tikslais. Asmeninė darbuotojų gauta nauda tik papildo verslo poreikius.

(žr. 57, 62 ir 65 punktus bei rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 11 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 6 straipsnio 2 dalis – Apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai ne verslo tikslais – Teisė PVM atskaitai – 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa – Valstybių narių teisė toliau taikyti Šeštosios direktyvos įsigaliojimo dieną nacionalinėje teisėje numatytus teisės atskaitai apribojimus“

Byloje C-371/07

dėl *Vestre Landsret* (Danija) 2007 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. rugpjūčio 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

prieš

Skatteministeriet,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ir J. Malenovský,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorę,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. birželio 25 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Danfoss A/S*, atstovaujamos advokatė H. Hansen ir T. Kristjánsson,
- *AstraZeneca A/S*, atstovaujamos advokatė M. Vesthardt ir M. Bruus,

- Danijos vyriausybės, atstovaujamos B. Weis Fogh, padedamos advokato K. Lundgaard Hansen,
 - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou, S. Schønberg ir S. Maaløe,
- susipažinęs su 2008 m. spalio 23 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
- priima šį

Sprendimas

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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, toliau – Šeštoji direktyva) 6 straipsnio 2 dalies ir 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas ginče tarp bendrovių *Danfoss A/S* (toliau – *Danfoss*) ir *AstraZeneca A/S* (toliau – *AstraZeneca*) bei *Skatteministeriet* (Danijos mokesčių ir akcizų ministerija) dėl neatlygintino verslo partnerių ir darbuotojų maitinimo bendrovių valgyklose vykstant susitikimams vertinimo pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoji pastraipa nustato:

„Paslaugų teikimu už atlygą laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;
- b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.“

- 4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis numato:

„Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas. Pridėtinės vertės mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

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

- 5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmojoje pastraipoje numatytos Bendrijos teisės normos iki šios dienos dar nėra priimtose, nes Taryboje nesutariama dėl išlaidų, dėl kurių gali būti apribota teisė PVM atskaitai.

- 6 Pagal 1978 m. birželio 26 d. Tarybos direktyvos 78/583/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiu, suderinimo (OL L 194, p. 16) 1 straipsnį atitinkamoms valstybėms narėms, tarp kurių yra Danijos Karalystė, leidžiama įgyvendinti Šeštąją direktyvą ne

vėliau kaip iki 1979 m. sausio 1 dienos.

Nacionalinės teisės aktai

7 Pagal 1967 m. pirmąjį Danijos įstatymą Nr. 102 dėl PVM (toliau – PVM įstatymas) iš esmės paslaugų teikimas nebuvo apmokestinamas PVM, nebent tai numatyta įstatyme. Pagal šį įstatymą paslaugų teikimas eksploatuojant žmonių valgyklas nebuvo apmokestinamas šiuo mokesčiu, minėtos žmonės neturėjo teisės atskaityti PVM už su tomis paslaugomis susijusius pirkimus.

8 PVM įstatymo 16 straipsnio 3 dalis numatė:

„Pirkimo mokestis negali apimti mokesčio už pirkimus ir jiems prilyginamas žkines operacijas, skirtas:

a) maitinti žmonių savininkų ir jos darbuotojus;

<...>

e) svetingumui ir dovanoms.“

9 Siekiant įgyvendinti Šeštąjį PVM direktyvą 1978 m. spalio 1 d. įsigaliojęs 1978 m. gegužės 10 d. įstatymas Nr. 204 iš dalies pakeitė PVM įstatymą. Pagal įstatymą Nr. 204 iš esmės paslaugų teikimas buvo apmokestintas PVM. Todėl maisto ir gėrimų pardavimas žmonių valdomose valgyklose buvo apmokestintas. Tačiau ankstesnės nuostatos, susijusios su teisės į atskaitę apribojimu maitinimo ir svetingumo išlaidų atžvilgiu, nustatytos PVM įstatymo 16 straipsnio 3 dalyje, liko nepakeistos.

10 1978 m. lapkričio mėnesį *Momsnæv*n (Administracinė apeliacinė taryba PVM klausimais) priėmė sprendimą, pagal kurį bet kuriuo atveju maisto ir gėrimų tiekimui žmonių valgyklose taikomo PVM apmokestinamoji vertė turi būti ne mažesnė nei kaina, apskaičiuota remiantis gamybos sąnaudomis, t. y. žaliavų kaina, atlyginimais už pagaminimą ir šio maisto ir gėrimų pardavimu bei valgyklų administravimu (toliau – sąnaudos). Ši administracinė praktika leido atskaityti visą už maitinimą sumokėtą pirkimo PVM. *Momsnæv*n sprendimas buvo pakartotas 1983 m. spalio 31 d. Specialioje administracinėje valgyklų gairėse (toliau – PVM gairės valgykloms).

11 1994 m. gegužės 18 d. įstatymu Nr. 375 buvo peržiūrėtas PVM įstatymas. Pastarojo įstatymo 16 straipsnio 3 dalyje numatytas teisės į atskaitę apribojimas įstatymo Nr. 375 42 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktuose iš esmės liko nepakeistas.

12 Įstatymas Nr. 375 taip pat į PVM įstatymą įtraukė nuostatas dėl panaudojimo apmokestinimo, numatydamas, kad paslaugų panaudojimas ne verslo tikslams prilyginamas žmonių operacijoms, atliktoms už atlygą. Šios PVM įstatymo 5 straipsnio 2 ir 3 dalyse esančios nuostatos yra tokios:

„2. Prekių ir paslaugų, skirtų 42 straipsnio 1 ir 2 dalyje nurodytiems tikslams, panaudojimas yra laikomas tiekimu už atlygą, kai tų prekių ar paslaugų pirkimo ar gamybos atžvilgiu egzistuoja visiška ar dalinė teisė į atskaitę.

3. Paslaugų panaudojimas privatiems verslo savininko ar jo darbuotojų poreikiams, kurie yra nesusiję su verslu, laikomas tiekimu už atlygą.“

13 Tačiau dėl šio sprendimo 10 punkte nurodytos administracinės praktikos nekilo klausimas dėl panaudojimo reglamentuojančių nuostatų taikymo verslo partnerių ir darbuotojų neatlygintinam

maitinimui ?moni? valgyklose vykstant darbo susitikimams. Kadangi buvo laikoma, jog toks maitinimas yra teikiamas už (fiktyv?) atlyg?, lyg? savikainai, prek?s ar paslaugos negal?jo b?ti laikomos „panaudotomis“, nes panaudoti galima tik tuomet, kai už jas negaunamas atlygis.

14 1999 m. priimtose trijose nutartyse *Landsskatteret* (Mokestiniai bylų teismas) panaikino šio administracinio praktikos. Jis nusprendė, kad PVM ?statymo bendrosios nuostatos dėl pardavimo mokesčio apskaičiavimo siekiant nepažeisti Šeštosios direktyvos tur?jo b?ti taikomos ir ?moni? eksploatuojamoms valgykloms, t. y. pardavimo PVM tur?jo b?ti apskaičiuojamas remiantis faktiškai gautu atlygiu, o ne savikaina.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

15 *Danfoss* yra pagal Danijos teisę ?steigta uždaroji bendrovė su buveine Danijoje, turinti padalinių keliose valstybėse. Ši bendrovė gamina ir parduoda pramonines šildymo ir šaldymo automatizacijos sistemas. Maistas ir gėrimai darbuotojams parduodami jos valgyklose, kurios taip pat naudojamos neatlygintinai maitinant verslo partnerius per susitikimus ?monės patalpose ir darbuotojus per darbo susitikimus šioje bendrovėje.

16 *AstraZeneca* yra farmacijos ?monė, kuri vykdydama pardavimo ir rinkodaros veiklą kviečia medikus ir kitus sveikatos apsaugos specialistus ? susitikimus, siekdama juos informuoti apie patologijas bei medikamentų pozicionavimą ir naudojimą. Atsižvelgiant ? susitikimo pradžioje ir trukmę, kuri gali trukti nuo kelių valandų iki visos dienos, dalyviai neatlygintinai maitinami bendrovės valgykloje, kurioje kitais atvejais maistas ir gėrimai yra parduodami darbuotojams.

17 Pagrindinės bylos kilo dviem ?monėms pareiškus ieškinius *Vestre Landsret* prieš *Skatteministeriet* dėl neatlygintino verslo partnerio ir darbuotojo maitinimo j? valgyklose vykstant darbo susitikimams vertinimo PVM atžvilgiu.

18 Šio bendrovės atžvilgiu nuo 1978 m. taikytos administracinės praktikos ?taka buvo tokia, kad PVM apskaičiuotas pagal maitinimo savikainą.

19 Kai šio administracinio praktikos 1999 m. panaikino *Landsskatteret* ir nusprendė, kaip teigiama šio sprendimo 14 punkte, kad PVM tur?jo b?ti apskaičiuojamas remiantis faktiškai gautu atlygiu, o ne savikaina, bendrovės pateiktas prašymas grąžinti PVM, apskaičiuotą pagal neatlygintino verslo partnerio ir darbuotojo maitinimo per darbo susitikimus savikainą, t. y. 5 920 848,19 DKK – *Danfoss* atveju ir 825 275 DKK – *AstraZeneca* atveju.

20 *Skatteministeriet* atmetė šiuos prašymus grąžinti nusprendusi, kad verslo partnerio maitinimas yra „svetingumas“, numatytas teisės ? atskaitę apribojime, nustatytame PVM ?statymo 42 straipsnio 1 dalies 5 punkte, o darbuotojo maitinimas per darbo susitikimus yra „maitinimas“, numatytas teisės ? atskaitę apribojime, nustatytame PVM ?statymo 42 straipsnio 1 dalies 1 punkte.

21 Tačiau kadangi ?monės *Danfoss* ir *AstraZeneca*, remdamosi minėta administracine praktika, atskaitę visą PVM už savo valgyklos pirkimus, *Skatteministeriet* teigė, kad šiam maitinimui, kaip panaudojimui, turi būti taikomas PVM pagal PVM ?statymo 5 straipsnio 2 dalį. Šis mokestis už panaudojimą, minėtos ministerijos teigimu, turi būti apskaičiuojamas pagal savikainą, kaip ir PVM remiantis negaliojančia administracine praktika, todėl ji tvirtino, kad nagrinėjamo PVM sumos negali būti grąžintos.

22 Šios bendrovės ginčijo teisinio pagrindo taikyti PVM vadinamajam panaudojimui egzistavimą, taip pat PVM ?statyme numatyto teisės ? apskaitę apribojimo teisėtumą.

23 Šiomis aplinkybėmis *Vestre Landsret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa yra aiškinatina taip, jog valstybės narės turi teisę neleisti atskaityti (PVM) už pirkimus, skirtus maitinti verslo partnerius ir darbuotojus, moni valgykloje vykstant susitikimams, tik jei iki direktyvos įsigaliojimo nacionalinė teisė numatė tokį atskaitos apribojimą ir jei tokia norma praktikoje taikoma mokesčių institucijos, nepripažindamos teisės (PVM) atskaitą tokio pirkimo atžvilgiu?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą turi reikšmės tai, kad: a) moni valdomos valgyklos nebuvo apmokestinamos (PVM) pagal nacionalinės teisės (PVM) reglamentuojančias normas, galiojusias nagrinėjamoje valstybėje narėje iki 1978 m. įsigaliojant Šeštajai direktyvai; b) nacionalinės atskaitos apribojimo normos nepasikeitė įgyvendinus Šeštąją direktyvą; ir c) ši atskaitos apribojimo norma tapo reikšminga tokios rėšies monųms tik dėl to, kad moni valdomos valgyklos tapo apmokestinamomis (PVM) įgyvendinus Šeštąją direktyvą?

3. Ar teisės į atskaitą apribojimas yra „išsaugotas“ Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos prasme, jei nuo Šeštosios direktyvos įgyvendinimo 1978 m. iki 1999 m. dėl pagrindinėje byloje aprašytos administracinės praktikos egzistavo teisė į PVM atskaitą nagrinėjamą išlaidą atžvilgiu?

4. Ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a ir b punktai aiškinatini taip, jog ši nuostata apima monų neatlygintiną verslo partnerių maitinimą savo pačių valgykloje vykstant monų susitikimams?

5. Ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a ir b punktai aiškinatini taip, jog ši nuostata apima monų neatlygintiną darbuotojų maitinimą savo pačių valgykloje toje monėje vykstant susitikimams?“

Dėl pirmojo–trečiojo klausimo

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas pirmaisiais trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, iš esmės klausia, ar „laukimo“ išlyga, numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje, leidžia mokesčių administratoriui apriboti mokesčių mokėtojų teisę į pirkimo PVM atskaitą, šiuo atveju drausti atskaityti pirkimo mokestį už monų personalo maitinimo ir svetingumo išlaidas, nors šis nacionalinėje teisėje iki minėtos direktyvos įsigaliojimo egzistavęs apribojimas praktikoje nebuvo taikomas valgyklų paslaugoms dėl šių paslaugų neapmokestinimo PVM iki 1978 m. spalio 1 d., o nuo to pačio metų lapkričio mėnesio pagal administracinę praktiką šias paslaugas apmokestinus pagal savikainą už tai suteikiant teisę į viso pirkimo PVM atskaitą.

25 Reikia priminti, kad Šeštoji direktyva Danijoje įsigaliojo 1979 m. sausio 1 d. (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 5 ir 9 punktus; taip pat 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-40/00, Rink. p. I-4539, 5 ir 9 punktus; taip pat žr. Direktyvos 78/583 1 straipsnį ir galiausiai 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 176 straipsnio antrąją pastraipą).

26 Taip pat reikia priminti, kad pagal pagrindinę bendrąją PVM sistemai būdingą ir iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio išplaukiantį principą PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, tiesiogiai taikomą pirkimo įkainams operacijoms. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą

yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Ji įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo įkimams operacijoms, atžvilgiu. Visi teisės PVM atskaitų apribojimai turi tokios mokesčių naštos dydžiui ir turi būti taikomi panašiai visose valstybėse narėse. Todėl leidžiantis nukrypti nuostatos galimos tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais (šiuo klausimu žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 42 punktų bei nurodytą teismo praktiką). Be to, tokios nukrypti nuo teisės PVM atskaitų principo, kuris užtikrina šio mokesčio neutralumą, leidžiantis nuostatos turi būti aiškinamos siaurai (minuto sprendimo *Metropol ir Stadler* 59 punktas).

27 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai ir tiksliai nustatytas apmokestinamojo asmens sumų, kurias jis suškaitose faktūrose nurodė kaip PVM už jo tiekias prekes ir teiktas paslaugas tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, atskaitos principas (minuto sprendimo *Metropol ir Stadler* 43 punktas).

28 Tačiau šiam principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje nustatyta nukrypti leidžianti nuostata, bent šio straipsnio antroji pastraipa. Iš tiesų, kol Taryba priims šiame straipsnyje numatytas nuostatas, valstybės narės gali toliau taikyti savo teisės aktus dėl atskaitos apribojimo, galiojusius šios direktyvos įsigaliojimo metu (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 19 punktų bei minuto sprendimo *Metropol ir Stadler* 44 punktą).

29 Tačiau, kaip nurodyta šio sprendimo 5 punkte, kadangi Taryba nepriėmė vieno pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmąją pastraipą Komisijos jai pateikto pasiūlymo, valstybės narės gali toliau taikyti savo teisės aktus dėl PVM atskaitos apribojimo, kol Bendrijos teisės aktų leidėjas nustatys Bendrijos atskaitos apribojimo tvarką ir taip laipsniškai suderins nacionalinės teisės aktus PVM srityje. Taigi iki šiol nėra jokios Bendrijos teisės nuostatos, išvardijančios išlaidas, kurioms ribojama teisė PVM atskaitą (2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30 Kaip Teisingumo Teismas priminė minuto sprendimo *Metropol ir Stadler* 48 punkte, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa apima „laukimo“ išlygą, numatančią nacionalinės teisės PVM atskaitos apribojimą, galiojusį įsigaliojant Šeštajai direktyvai, taikymą toliau.

31 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pabrėžė, kad šios nuostatos tikslas leisti valstybėms narėms, laukiant, kol Taryba nustatys Bendrijos PVM atskaitos apribojimo tvarką, toliau taikyti nacionalinės teisės aktus dėl atskaitos apribojimo, kuriuos veiksmingai į institucijos taikė įsigaliojant Šeštajai direktyvai (minuto sprendimo *Metropol ir Stadler* 48 punktas).

32 Šiame kontekste, jei po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo valstybė narė pakeičia teisės aktus ir sumažina egzistuojančių apribojimų taikymo sritį, taip juos priartindama prie bendros atskaitos taikymo tvarkos, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, turi būti laikoma, kad šiam teisės aktui yra taikomas 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatytas nukrypimas (minuto 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, 22 punktas ir minuto sprendimo *Metropol ir Stadler* 45 punktas).

33 Ta?iau jei pakeitimas po Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo išple?ia egzistuojan?i? apribojim? taikymo srit?, taip nukrypstant nuo direktyvos tikslo, nacionalin?s teis?s aktai n?ra nukrypti leidžianti nuostata, leistina pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antr?j? pastraip?, ir tod?l jie pažeidžia jos 17 straipsnio 2 dal? (min?to 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?40/00, 17 punktas ir min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 46 punktas).

34 Tas pats taikoma visiems pakeitimams, padarytiems po Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo, kurie išple?ia apribojim?, taikyt? prieš pat ?sigaliojant min?tai direktyvai, taikymo srit? (min?to 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?40/00, 18 punktas).

35 Atsakant ? pirmuosius tris klausimus reikia atsižvelgti ? šiuos samprotavimus.

36 Pirma, reikia konstatuoti, kad Danijoje iki 1978 m. spalio 1 d., t. y. PVM ?statymo ?sigaliojimo dienos, valgykl? paslaug? teikimas nebuvo apmokestinamas PVM. D?l ši? paslaug? teikimo neapmokestinimo j? atžvilgiu negalima buvo taikyti nacionalini? nuostat?, susijusi? su teis?s ? pirkimo PVM atskait? apribojimais.

37 Kai pakeitus PVM ?statym? paslaug? teikimas buvo apmokestintas PVM, PVM ?statyme numatytas teis?s ? apskait? apribojimas nustojo b?ti taikomas ?moni? valgykl? teikiamoms paslaugoms.

38 Iš ties? iš karto po šio ?statymo pakeitimo 1978 m. lapkri?io m?n. buvo priimtas sprendimas *Momsnævn*, pagal kur?, pirma, maisto ir g?rim? tiekimui ?moni? valgyklose taikomo PVM apmokestinamoji vert? tur?jo b?ti ne mažesn? nei paslaug? savikaina ir, antra, visas pirkim? PVM buvo atskaitytinas.

39 Iš to, kas min?ta, išplaukia, kad Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo Danijoje momentu nacionalin?s nuostatos, susijusios su teis?s ? pirkimo PVM apribojimu, numatytos PVM ?statymo 16 straipsnio 3 dalyje, praktikoje nebuvo taikomos ?moni? valgykl? teikiamoms paslaugoms.

40 Tod?l reikia konstatuoti, kad nagrin?jamas teis?s ? atskait? apribojimas Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo Danijoje momentu pagal Teisingumo Teismo praktik? nebuvo veiksmingai taikomas išlaidoms, susijusioms su neatlygintinu darbuotoj? ir verslo partneri? maitinimu valgyklose.

41 Antra, kaip buvo priminta šio sprendimo 33 punkte, nepriimtina nacionalin? nuostata, kuri nuo Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo išple?ia egzistuojan?i? apribojim? apimt?, taip nukrypstant nuo direktyvos tikslo.

42 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, remiantis nuo 1978 m. lapkri?io m?n. iki 1999 m. egzistavusia administracine praktika, nustatydamas teis? ? viso pirkimo PVM už ?moni? valgykl? maisto ir g?rim? tiekim? atskait?, Danijos administratorius apribojo savo teises v?liau riboti teis? ? šio mokes?io atskait?. Šiuo atžvilgiu reikia pabr?žti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos kontekste reikia atsižvelgti ne tik ? teis?s aktus tiesiogine prasme, bet ir administracines priemones bei atitinkamos valstyb?s nar?s valdžios institucij? praktik? (min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 49 punktas).

43 Tod?l taikant PVM ?statymo 42 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktus nesuteikdama teis?s ? pirkimo PVM už ?moni? valgykl? maisto ir g?rim? tiekim? atskait? *Skatteministeriet* išpl?t? šio apribojimo, taikytino Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo momentu aptariamam maitinimui, taikymo srit? ir ?ved? pakeitim?, d?l kurio Danijos teis?s aktai nukrypo nuo Šeštosios direktyvos tikslo, o

tai buvo neleistina pagal šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje nustatytą nukrypti leidžiančią nuostatą.

44 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus, į pirmuosius tris klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybei narei po šios direktyvos įsigaliojimo apriboti teisę į pirkimo PVM už įmonių valgyklų, neatlygintino maitinimo, teikiamo verslo partneriams ir darbuotojams vykstant darbo susirinkimams, išlaidas atskaityti, nors šio įsigaliojimo metu šis apribojimas nebuvo veiksmingai taikomas šioms išlaidoms, nes pagal administracinę praktiką šių valgyklų paslaugos apmokestintos pagal savikainą, už tai suteikiant teisę į viso sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą.

Dėl ketvirtojo ir penktojo klausimo

45 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ketvirtuoju ir penktuoju klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, iš esmės klausia, ar PVM apmokestinamos bendrovės valgyklos neatlygintinas verslo partnerių ar darbuotojų maitinimas įmonėje vykstant darbo susitikimams, yra neatlygintinas paslaugų teikimas ne verslo tikslais, prilygintinas paslaugų teikimui už atlygą Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies prasme.

46 Reikia priminti, kad ši nuostata prilygina kai kuriuos apmokestinamojo asmens realiai neatlygintinus sandorius prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygą. Šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamąjį asmenį, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją, kuris gauna tos pačios rūšies prekes ar paslaugas (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 35 punktą; 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, Rink. p. I-5577, 25 punktą; 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049, 56 punktą; taip pat 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktą).

47 Danijos vyriausybė rašytinai pastabose Teisingumo Teismui tvirtina, kad apmokestinamasis asmuo, galintis atskaityti pirkimo PVM už prekių, panaudotą jo versle, pirkimus, tas prekes pačioms iš savo verslo ir panaudojusi savo ar darbuotojų privatiems poreikiams, tampa galutiniu vartotoju ir turi būti vertinamas kaip toks. Tokiu atveju Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktas kliudo šiam apmokestinamajam asmeniui išvengti sumokėti PVM už tokį panaudojimą ir iš to gauti jam nepriklausančią naudą, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris perka prekes ir sumoka PVM (šiuo klausimu žr. 1992 m. gegužės 6 d. Sprendimo *de Jong*, C-20/91, Rink. p. I-2847, 15 punktą; minėto sprendimo *Enkler* 33 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 42 punktą; minėto sprendimo *Fischer ir Brandenstein* 56 punktą; taip pat minėto sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 23 punktą).

48 Taip pat Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokesčio iš apmokestinamojo asmens, už kurias fizinis asmuo turėtų sumokėti PVM (minėto sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 23 punktas).

49 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad pagal administracinę praktiką, taikytą nuo 1978 m. lapkričio mėn. iki 1999 m., neatlygintinas verslo partnerių ir darbuotojų maitinimas valgykloje vykstant darbo susitikimams buvo laikomas atliekamu už atlygą, lygų suteiktų paslaugų savikainai. Todėl tos paslaugos negali būti laikomos „panaudotomis“, nes panaudoti galima tik tuomet, kai už jas negaunamas atlygis (žr. minėto sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 22–24 punktus).

50 Kai šių praktikų 1999 m. panaikino *Landsskatteret*, neatlygintinas maitinimas įmonės

valgykloje, priešingai nei tvirtina *Danfoss*, gali būti laikomas sandoriu, už kurį negautas realus atlygis, ir todėl jis gali būti laikomas panaudojimu privatiems poreikiams. Tačiau šis teikimas turėtų būti apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį, tik jei jis yra „ne verslo tikslais“.

51 Todėl reikia, pirma, išnagrinėti, ar neatlygintinas verslo partnerių maitinimas įmonės valgykloje vykstant darbo susitikimams yra apmokestinamojo asmens paslaugos teikimas ne verslo tikslais.

52 Šiuo klausimu reikia priminti, kad *Danfoss* yra bendrovė, tarptautiniu mastu gaminanti ir parduodanti pramonines automatizacijos sistemas, be kita ko, skirtas reguliuoti šildymo ir šaldymo sistemas. *AstraZeneca* yra farmacinių bendrovė, kurios tikslas platinti farmacijos produktus Danijos rinkoje.

53 Tiek iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo, tiek iš pagrindinės bylos šalies pateiktą pastabą Teisingumo Teismui išplaukia, kad *Danfoss* ir *AstraZeneca* neatlygintinai maitina verslo partnerius tik įmonės patalpose vykstant susitikimams. *AstraZeneca* pasikviečia medikus ir kitus sveikatos priežiūros specialistus informacinius susitikimus, susijusius su patologijomis bei medikamentų pozicionavimu ir naudojimu. Be to, aptariamas maitinimas dalyviams teikiamas valgykloje, atsižvelgiant į susitikimo laiką ir trukmę (susitikimai gali trukti visą dieną).

54 Šios aplinkybės rodo, kad aptariamas maitinimas teikiamas verslo tikslais.

55 Tačiau iš tiesų sudėtinga veiksmingai kontroliuoti, ar maistas įmonės valgyklose teikiamas profesiniais, ar kitais tikslais, įskaitant tai, ar šis tiekimas yra normali valgyklų veikla. Todėl jei objektyvios aplinkybės, kurias turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, rodo, kad maitinimas teikiamas tik profesiniais tikslais, jam netaikoma Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis.

56 Antra, reikia išnagrinėti, ar neatlygintinas darbuotojų maitinimas įmonės valgyklose vykstant darbo susitikimams turi būti laikomas apmokestinamojo asmens neatlygintinu paslaugų teikimu darbuotojams arba, bendrai kalbant, ne verslo tikslais.

57 Aišku, kad paprastai darbuotojas pasirenka savo maitinimosi pobūdį, tikslą, laiką ir vietą. Darbdavys neturi įtakos šiam pasirinkimui, o darbuotojo pareiga yra grąžti į darbo vietą sutartu laiku ir atlikti prastą darbą. Todėl, kaip teigė Komisija per posėdį, iš esmės darbuotojų maitinimas yra privačių poreikių tenkinimas, priklausantis nuo darbuotojų pasirinkimo, kur darbdavys nedalyvauja. Iš to išplaukia, kad įprastomis aplinkybėmis paslaugų teikimas, apimantis neatlygintiną darbuotojų maitinimą, tenkina jų privačius poreikius Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies prasme.

58 Tačiau specialiomis aplinkybėmis verslas gali reikalauti, kad pats darbdavys užtikrintų maitinimą (pagal analogiją su darbdavio organizuotu darbuotojų gabenimu į darbo vietą žr. minėto sprendimo *Fillibeck* 29 ir 30 punktus).

- 59 Pirma, *Danfoss* pabrėžė ir tam Danijos vyriausybė neprieštaravo, kad aptariamas maitinimas, sudarantis mažiau kaip 1 % viso darbuotojams teikiamo maitinimo, kurio likusi dalis teikiama už atlygą, yra teikiamas tik vykstant darbuotojų, atvykusių iš daugelio valstybių, susitikimams žmonės su buveinėje. Kaip ši bendrovė teigė per posėdį, žmonėms yra suinteresuota teikti darbuotojams maistą ir geriausius vykstant specialioms susitikimams, nes ji gali šį maitinimą organizuoti racionaliai ir veiksmingai ir taip kontroliuoti kas, kur ir kada dalyvauja šiuose darbo pietuose.
- 60 Reikia pripažinti, kad darbdavys, teikdamas maitinimą darbuotojams, gali sumažinti susitikimų trikdžius. Aplinkybės, kad tik darbdavys gali užtikrinti susitikimų tęstinumą ir tinkamą eigą, gali pareigoti jį užtikrinti dalyvaujančių darbuotojų maitinimą.
- 61 Antra, kaip per posėdį pabrėžė *Danfoss*, aptariamą maitinimą sudaro posėdžių salė specialiomis aplinkybėmis pateikti sumuštiniai ir šaltieji užkandžiai. Iš to išplaukia, kad darbuotojai negali pasirinkti maitinimosi vietas, laiko ar pobūdžio, už pasirinkimą atsakingas tik darbdavys.
- 62 Tokiomis specialiomis aplinkybėmis darbdavio darbuotojams suteiktas maitinimas nėra privačių pastarųjų poreikių tenkinimas, bet yra atliktas verslo tikslais. Asmeninį darbuotojų gauta nauda tik papildo verslo poreikius.
- 63 Žmonių organizavimo ypatybės parodo, ar paslaugos, kurios sudaro neatlyginamas darbuotojų maitinimas, yra suteiktos verslo tikslais.
- 64 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo aiškinimo sudedamąsias dalis, turi nustatyti, ar pagal nagrinėjamo verslo reikalavimus dėl pagrindinės bylos ypatybių reikia, kad darbdavys užtikrintų neatlygintiną verslo partnerių ir darbuotojų maitinimą vykstant darbo susitikimams žmonėms.
- 65 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus ketvirtąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, jog ši nuostata, pirma, nenumato neatlygintino verslo partnerių maitinimo žmonių valgyklose vykstant darbo susitikimams šių žmonių patalpose todėl, kad, kaip išplaukia iš objektyvių aplinkybių – kurias turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – šis maitinimas teikiamas išimtinai profesiniais tikslais. Antra, ši nuostata iš esmės numato žmonių neatlygintiną darbuotojų maitinimą savo patalpose, nebent – ir tai irgi turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – verslo poreikiams, pavyzdžiui, siekiui užtikrinti darbo susitikimų tęstinumą ir tinkamą eigą, būtiną, kad darbdavys užtikrintų maitinimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 66 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 6 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybei narei po šios direktyvos signaliojimo apriboti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio už žmonių valgyklų neatlygintino maitinimo, teikiamo verslo partneriams ir darbuotojams vykstant darbo susirinkimams, išlaidas atskaityti, nors signaliojimo metu šis apribojimas nebuvo veiksmingai taikomas šioms išlaidoms, nes

pagal administracinę praktiką šie valgyklų paslaugos apmokestintos pagal savikainą, skaičiuojamą gamybos išlaidų pagrindu, tai yra žaliavų kainų ir išlaidas su paruošimu susijusiam darbo užmokesčiui, ir maisto bei gėrimų pardavimui bei valgyklų administravimui, už tai suteikiant teisę viso sumokėto pirkimų pridėtinąs vertės mokesčio atskaitą.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ši nuostata, pirma, nenumato neatlygintino verslo partnerių maitinimo įmonių valgyklose vykstant darbo susitikimams šie įmonių patalpose todėl, kad, kaip išplaukia iš objektyvių aplinkybių – kurias turi patikrinti prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas, – šis maitinimas teikiamas išimtinai profesiniais tikslais. Antra, ši nuostata iš esmės numato įmonių neatlygintiną darbuotojų maitinimą savo patalpose, nebent – ir tai irgi turi patikrinti prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas, – verslo poreikiams, pavyzdžiui, siekiui užtikrinti darbo susitikimų tęstinumą ir tinkamą eigą, būtiną, kad darbdavys užtikrintų maitinimą.

Parašai.

* Proceso kalba: danų.