

Sujungtos bylos C-538/08 ir C-33/09

X Holding BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

ir

Oracle Nederland BV

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(Hoge Raad der Nederlanden ir Gerechtshof Amsterdam prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Teisės perkant sumokėto mokesčio atskaita – Nacionalinės teisės aktai, ribojantys atskaitą tam tikroms prekėms ir paslaugoms – Valstybių narių galimybė toliau taikyti teisės atskaitą ribojančias taisykles, buvusias įsigaliojant Šeštajai PVM direktyvai – Pakeitimai įsigaliojus šiai direktyvai“

Sprendimo santrauka

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

(Tarybos direktyvos 67/228 11 straipsnio 4 dalis ir Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės atskaitą apribojimai – Valstybių narių teisė toliau taikyti apribojimus, buvusias Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis)

3. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės atskaitą apribojimai – Valstybių narių teisė toliau taikyti apribojimus, buvusias Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis)

1. Antrosios direktyvos 67/228 d. l. valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 11 straipsnio 4 dalis ir Šeštosios direktyvos 77/388 d. l. valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 6 dalis aiškinamos taip, kad jos nedraudžia įsigaliojant Šeštajai direktyvai taikytinų valstybės narės mokesčių teisės nuostatų, pagal kurias draudžiama atskaityti pridėtinės vertės mokestį, susijusį su išlaidomis, patirtomis, pirma, apmokestinamojo asmens darbuotojams sudarant „privataus transporto galimybes“, tiekiant „maistą“ ir „gėrimus“, suteikiant „apgyvendinimą“ bei sudarant „sporto ir pramogų“ galimybes, ir, antra, „verslo dovanoms“ bei „kitoms dovanoms“, jeigu tokiose nuostatose šios išlaidų rūšys, kurioms taikomas atskaitos

apribojimas, apibrėžtos pakankamai tiksliai. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje valstyboms narėms suteikta galimybė suponuoti, kad jos pakankamai tiksliai apibrėš prekių bei paslaugų, kurioms netaikoma atskaita, pobūdį ar paskirtį, siekiant užtikrinti, kad ši galimybė nepasitarnaus nustatant bendro pobūdžio atskaitos apribojimus.

(žr. 44–45, 57 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 6 dalis aiškintina taip, kad ji nedraudžia prieš šios direktyvos įsigaliojimą priimtą nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurias pridėtinės vertės mokestis, sumokėtas įsigyjant tam tikrą iš dalies verslo, o iš dalies asmeniniams tikslams naudojamą prekių ar paslaugų, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti ne visą, o tik proporcingai jų naudojimui verslo tikslais.

Kadangi, atsižvelgiant į šioje nuostatoje valstyboms narėms suteiktos galimybės apimtį, jos turi teisę toliau taikyti visus teisės aktais apribojimus pakankamai apibrėžtoms išlaidų rūšims, valstybės narės taip pat gali numatyti tam tikro teisės aktais apribojimo išimtis, kiek tai susiję su tokiomis išlaidų rūšimis, nes tokios teisės nuostatos atitinka šia direktyva siekiamą tikslą, be kita ko, išreikštą jos 17 straipsnio 2 dalyje.

(žr. 59–61 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 6 dalis aiškintina kaip nedraudžianti įsigaliojus šiai direktyvai valstybei narei vesti teisės aktais apribojimo pakeitimą, iš esmės skirtą sumažinti apribojimo taikymo sritį, tačiau dėl kurio negali būti atmesta galimybė, jog konkrečiu atveju ir tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu dėl bendro pakeistos tvarkos pobūdžio pakeitimas išplėstų apribojimo taikymo sritį. Vien dėl galimybių, kad galėtų atsirasti tokios nepalankios pasekmės, tokio padaryto teisės akto pakeitimo negalima laikyti pažeidžiančiu šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, nes apskritai šis pakeitimas apmokestinamiesiems asmenims yra naudingesnis nei iki tol galiojusi tvarka. Tokiomis sąlygomis, net ir rodytas, toks pavienis ar išimtinis atvejis nedarytų įtakos principui, pagal kurį nacionalinės teisės akto pakeitimu, priimtu įsigaliojus Šeštajai direktyvai, buvo susiaurinta prieš tai galiojusi teisės aktais apribojimo apimtis.

(žr. 70–71 punktus, rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. balandžio 15 d.(\*)

„Šeštoji PVM direktyva – Teisė perkant sumokėto mokesčio atskaita – Nacionalinės teisės aktai, ribojantys atskaitą tam tikroms prekių ir paslaugų rūšims – Valstybių narių galimybė toliau taikyti teisės aktais ribojančias taisykles, buvusias įsigaliojant Šeštajai PVM direktyvai – Pakeitimai įsigaliojus šiai direktyvai“

Sujungtose bylose C-538/08 ir C-33/09

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) (C-538/08) ir *Gerechtshof Amsterdam* (Nyderlandai) (C-33/09) atitinkamai 2008 m. lapkričio 14 d. ir 2009 m. sausio 20 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2008 m. gruodžio 4 d. ir 2009 m. sausio 26 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų dviejų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

## **X Holding BV**

prieš

**Staatssecretaris van Financiën** (C-538/08)

ir

**Oracle Nederland BV**

prieš

**Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi** (C-33/09),

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėjas), E. Juhász, T. von Danwitz ir D. Šváby,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. gruodžio 3 d. posėdžiui,

atsižvelgęs į pastabas, pateiktas:

- *Oracle Nederland BV*, atstovaujamos advokato H. Hop ir *belastingadviseur* P. Schrijver,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. M. Wissels, M. de Mol bei Y. de Vries,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra bei G. Konstantinos,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir W. Roels,

susipažinęs su 2010 m. sausio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

## **Sprendimas**

1 Prašymai priimti prejudicinius sprendimus susiję su 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo? Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir tvarka (OL 71, p. 1303, toliau – Antroji direktyva) 11 straipsnio 4 dalies bei 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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) 6 straipsnio 2 dalies, 17 straipsnio 2 ir 6 dalių išaiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant du teisinius ginčus tarp, pirma, *X Holding BV* (toliau – *X Holding*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) bei, antra, *Oracle Nederland BV* (toliau – *Oracle*) ir *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi* (Utrechto-Gooi mokesčių administratorius, toliau – *inspecteur*) dėl teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) tam tikroms išlaidų kategorijoms.

### **Bendrijos teisinis pagrindas**

3 Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, kuris jam įrašytas sąskaitoje dėl jam patiektų prekių ar suteiktų paslaugų;

<...>“

4 Pagal to paties straipsnio 4 dalį:

„Atskaitos sistema netaikoma tam tikroms prekėms ir paslaugoms, ypač toms, kurios gali būti išimtinai ar iš dalies naudojamos asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo tikslams.“

5 Antrosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

6 Antrosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis buvo suformuluota taip:

„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.

Šios dalies nuostatomis valstybės narės gali taikyti išimtis su sąlyga, kad tokios išimtys nesudarys prielaidų konkurencijos iškraipymui.“

7 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 6 dalis:

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

a) pridėtinas vertės mokestis, apskaičiuotas už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

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

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

### **Nacionalinė teisė**

8 1968 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*, toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnyje numatyta:

„Mokestis, kuriuo apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas verslininkui, jo prekių įsigijimas Bendrijoje, taip pat jam skirtų prekių importas, yra atskaitomas iš mokesčio, kurį reikia sumokėti už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą.“

9 Šio įstatymo 15 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„1. 2 straipsnyje numatytas tokio subjekto atskaitomas mokestis yra:

a) mokestis, kurį kiti tokio subjektai nurodo nustatyta tvarka išrašytoje sąskaitoje faktūroje už šiam tokio subjektui deklaracijoje nurodytu laikotarpiu tiekias prekes ar suteiktas paslaugas;

<...>“

10 To paties įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pagal Karaliaus nutarimą atskaita, numatyta 15 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje, gali būti visiškai ar iš dalies apribota siekiant išvengti, kad prabangos prekės ir paslaugos, įsigytos kitu asmeniu, bet ne verslininko, poreikiams tenkinti, <...> būtų iš dalies ar visai neapmokestinamos.“

11 Nuo 1969 m. sausio 1 d. iki 1979 m. spalio 31 d. galiojusios 1968 m. Nutarimo dėl PVM atskaitos netaikymo (*Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968*, toliau – Nutarimas dėl PVM) redakcijos 1 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. [PVM įstatymo] 15 straipsnio 1 dalyje numatyta atskaita netaikoma, jei ir kiek prekės ir paslaugos naudojamos:

<...>

b) verslo dovanoms ar kitoms dovanoms, skirtoms asmenims, kai tuo atveju, jei pridėtinės vertės mokestis jiems yra ar būtų apskaičiuotas, jis visas ar didelė jo dalis nebūtų atskaitoma;

c) tiekiant maistą ir gėrimus, suteikiant gyvenamąsias patalpas verslininko darbuotojams, išmokant darbo užmokestį natūra, sudarant galimybes sportuoti, ilsėtis arba naudotis transporto priemone asmeniškai arba kitiems privatiems darbuotojams tikslams.

2. „Verslo dovanos“ ar „kitos dovanos“ suprantamos kaip bet koks prekų tiekimas ar paslaugų teikimas, kurias verslininkas skiria kitiems verslo santykiais susijusiems asmenims arba laisvai, be atlygio, ar už atlygą, mažesnę nei įsigijimo išlaidos ar gamybos sąnaudos, arba – paslaugų atveju – lygų galutinės prekų tiekimo ar paslaugų teikimo sąnaudoms be pridėtinės vertės mokesčio.“

12 Šio nutarimo 2 straipsnyje buvo numatyta:

„Jei verslininkas įskaičiavo atlygą už 1 straipsnio b ar c punkte numatytų prekų tiekimo ar paslaugų teikimo ir todėl turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį, atskaita nėra apribota už šų prekų tiekimo ar paslaugų teikimo mokėtino mokesčio atžvilgiu.“

13 To paties nutarimo 3 straipsnyje buvo nustatyta:

„Jei visų prekų ar paslaugų, numatytų 1 straipsnio b ir c punktuose ir verslininko patiektų ar suteiktų tam pačiam asmeniui, įsigijimo išlaidos ar gamybos sąnaudos arba galutinės tiekimo ir teikimo sąnaudos per apskaitos metus neviršija 250 NLG, šiam prekų tiekimui ar paslaugų teikimui netaikomas šis nutarimas.“

14 Nuo 1980 m. sausio 1 d. Nutarimas dėl PVM pakeistas siekiant nustatyti specialią tvarką tiekiant maistą ir gėrimus, kitas šio nutarimo nuostatas paliekant nepakeistas.

15 Taigi nuo 1980 m. sausio 1 d. Nutarimo dėl PVM 1 straipsnio 1 dalies c punktas netaikomas tiekiant maistą ir gėrimus. Buvo įtrauktas naujas 3 straipsnis, kuriame numatyta, kad PVM už maisto ir gėrimų tiekimo neatskaitomas. Buvusiame 3 straipsnyje, tapusiame 4 straipsniu, įtvirtinta suma padidinta nuo 250 iki 500 NLG.

16 Nuo to momento Nutarimo dėl PVM 3 ir 4 straipsniai buvo suformuluoti taip:

### *„3 straipsnis*

1. Jei verslininkas prekes ir paslaugas naudoja tiekdamas maistą ir gėrimus darbuotojams ir sąskaitoje nurodo mažesnę sumą nei nurodyta 2 straipsnyje, negalima atskaityti sumos, kuri sudaro iki 6 % skirtumas tarp šios sumos ir sumos, nurodytos sąskaitoje.

2. 1 dalyje nurodytą sumą sudaro maisto ir gėrimų įsigijimo išlaidos be pridėtinės vertės mokesčio, pridėjus 25 %. Jei verslininkas maistą ir gėrimus pagamino pats, užuot rėmusis maisto ir gėrimų įsigijimo išlaidomis, remiamasi pradinių žaliavų maistui ir gėrimams įsigijimo išlaidomis.

### *4 straipsnis*

1. Jei prekų tiekimo ar paslaugų teikimo, numatyto 1 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose, bendra įsigijimo išlaidų, gamybos arba pateikimo sąnaudų be pridėtinės vertės mokesčio suma per vienus apskaitos metus tam pačiam apmokestinamajam asmeniui ir 3 straipsnio 1 dalyje numatytas skirtumas, susijęs su šiuo apmokestinamuoju asmeniu, bendrai yra ne didesni nei 500 NLG, taikant šį nutarimą neatsižvelgiama į šų prekų tiekimo ar paslaugų teikimo ir šų skirtumų.

2. Apskaičiuojant bendrą sumą remiantis 1 dalimi, į skirtumą pagal 3 dalį neatsižvelgiama, jei tiekiant maistą ir gėrimus verslininko darbuotojams taikomas atskaitos apribojimas pagal 3 straipsnį.“

## **Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai**

- 17 1997 m. sausio 1 d. – 1999 m. gruodžio 31 d. *X Holding* nusipirko 34 keleivinius automobilius iš automobilių prekybos atstovų. Ji išlaikė automobilius tam tikrą laiką ir vėliau juos pardavė.
- 18 *X Holding* atskaitė visą PVM, kuris jai buvo apskaičiuotas įsigyjant automobilius. Pateikdama deklaraciją, ji sumokėjo PVM už kiekvieną automobilį.
- 19 2001 m. liepos 10 d. buvo pradėtas tyrimas dėl *X Holding* pateiktą PVM deklaraciją už nagrinjamus metus teisingumo. 2002 m. lapkričio 13 d. ataskaitoje mokesčių inspektorius priėjo prie išvados, kad didžioji dalis įsigytų automobilių nebuvo naudojama monetas tikslams ir kad todėl *X Holding* neteisingai pasinaudojo teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitę. Todėl jis priėmė nurodymą sumokėti 887 852 NLG (402 889 eurai) PVM.
- 20 *X Holding* apskundė šį sprendimą. Iš naujo išnagrinėjus šį klausimą, mokesčių inspektorius nustatė, kad keturi iš 34 automobilių įsigyti ir naudoti monetoje vien profesiniams tikslams. Šiomis aplinkybomis buvo pritarta įsigyjant šiuos keturis automobilius sumokėto pirkimo PVM atskaitai. Taigi nurodyme sumokėti PVM reikalavimas buvo sumažintas nustačius 856 605 NLG (388 710 eurų) mokėtino PVM sumą.
- 21 *X Holding* apskundė šį sprendimą *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas). Šis, nusprendęs, kad 30 automobilių, dėl kurių buvo priimtas priminimas sumokėti PVM, buvo naudojami ir profesiniams, ir privatiems tikslams, atmetė skundą.
- 22 Nagrinėdamas kasacinį skundą dėl *Gerechtshof Amsterdam* sprendimo *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų aukščiausiasis teismas), pažymėjo, kad pagal Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalį valstybės narės buvo leidžiama netaikyti atskaitos sistemos tam tikroms prekėms ir paslaugoms, ypač toms, kurios gali būti visiškai ar iš dalies naudojamos apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams. Taip šia nuostata valstybės narės buvo leidžiama netaikyti šios atskaitos sistemos automobiliams, tačiau neleidžiama netaikyti jos visoms prekėms, kurios naudojamos privatiems apmokestinamojo asmens poreikiams. Jo nuomone, šia suteikta galimybe buvo siekiama išsaugoti tik pagal gyūtą prekių ar paslaugų pobūdį, o ne pagal veiklą, kurioje jos naudojamos, arba šio naudojimo ypatumus apibrėžtas išimtis.
- 23 *Hoge Raad der Nederlanden* pastebėjo, kad Nutarimo dėl PVM 1 straipsnio 1 dalies c punkte tvirtintas atskaitos apribojimas susijęs ir su prekėmis bei paslaugomis, skirtomis „kitiems [verslininko] darbuotojų privatiems tikslams“, ir išmokant darbo užmokestį natūra. Kadangi ši sistema taikoma visoms privačiam naudojimui skirtoms prekėms, šis apribojimas apskritai nepakankamai apibrėžtas ir per platus. Vis dėlto kai kurios prekės ir paslaugos, visų pirma prekės bei paslaugos, naudojamos sudarant privataus transporto galimybes, apibrėžtos tiksliau.
- 24 Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalį ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį reikia aiškinti taip, kad valstybės narė, norėjusi pasinaudoti šiuose straipsniuose tvirtinta galimybe netaikyti (toliau netaikyti) atskaitos išlaidoms, kurios apibūdintos kaip „privatus transporto galimybė sudarymas“, vykdydė slygą įvardyti pakankamai apibrėžtą prekių ir paslaugų rėšą?
2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2

dalį ir 17 straipsnio 2 ir 6 dalis leistina tokia nacionalinė nuostata, kokia nagrinėjama šioje byloje, kuri buvo priimta iki įsigaliojant direktyvai ir pagal kurią apmokestinamasis asmuo negali visiškai atskaityti įsigyjant tam tikras prekes ir paslaugas, iš dalies naudojamą verslo ir iš dalies asmeniniais tikslais, sumokėto PVM, t. y. gali tik tiek, kiek PVM susijęs su naudojimu verslo tikslais“

*Byla C-33/09*

25 2005 m. gegužės mėnesį *Oracle* už atlygą savo darbuotojams tiekė maistą ir gėrimus. Be to, ji sumokėjo už vakaro vedėjo paslaugas darbuotojams skirtoje šventėje ir ieškojo gyvenamosios vietos vienam iš savo darbuotojų. Greta to, ši bendrovė kaip verslo dovaną padovanojo žmonei nepriklausantiems tretiesiems asmenims golfo abonementą. Ji taip pat iš dalies už atlygą suteikė tam tikriems savo darbuotojams jai priklausančias arba finansinės nuomos būdu jos nuomojamas transporto priemones.

26 Savo PVM deklaracijoje už 2005 m. gegužės mėnesį *Oracle* kaip neatskaitomą nurodė 62 127 eurų PVM sumą, o iš viso tai patį mėnesį ji buvo sumokėjusi 9 768 326 eurus PVM.

27 Minutė 62 127 eurų sumą sudarė tokios išlaidos:

- automobilių išperkamoji nuoma
- be darbuotojų mokėta 8 480 eurų
- su darbuotojų mokomis 41 520 eurų
- nuosavi automobiliai 306 eurai
- mobiliojo ryšio telefonai 6 358 eurai
- maitinimas 3 977 eurai
- pramogos 850 eurų
- apgyvendinimas 380 eurų
- verslo dovanos 256 eurai.

28 Vėliau *Oracle* pateikė skundą, tvirtindama iš tikrųjų turinti teisę atskaityti šioms išlaidoms tenkantį PVM.

29 *Inspecteur* atmetė šį skundą kaip nepagrįstą.

30 Toks sprendimas *Oracle* apskundė *Rechtbank te Haarlem* (Harlemo apylinkės teismas).

31 Šis nusprendė, kad *inspecteur* neteisingai atmetė pirkimo PVM atskaitą, kiek tai susiję su mokėjimais už pokalbių mobiliojo ryšio telefonais, nekilnojamojo turto tarpininkų paslaugomis bei golfo abonementais, nes tai nėra pakankamai apibrėžti atskaitos apribojimai. Tačiau, šio teismo nuomone, kitos neatskaitomų išlaidų rūšys pakankamai apibrėžtos ir todėl *inspecteur* teisingai nepritarė atitinkamoms išlaidoms tenkančio pirkimo PVM atskaitai.

32 Ir *Oracle*, ir *inspecteur* pateikė apeliacinius skundus dėl šio sprendimo *Gerechtshof Amsterdam*.

33 Šiame teisme *Oracle*, be kita ko, tvirtino, kad taikytini ginėjami Nyderlandų teisės aktai,

kuriuose neleidžiama ar ribojama PVM atskaita už pagrindinį je byloje nagrinėjamas prekes ir paslaugas, prieštarauja Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 daliai bei Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 ir 6 dalims. *Inspecteur* savo ruožtu nurodė, kad sumokėto pirkimo PVM atskaitos apribojimas pagrįstas teisės norma, kuri Nyderlanduose buvo priimta prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtintą valstybių narių galimybę, ir tebegalioja.

34 Šiomis aplinkybėmis *Gerechtshof te Amsterdam* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalis ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis reikia aiškinti taip, kad valstybės narės, norėjusi pasinaudoti šiuose straipsniuose įtvirtinta galimybe apriboti (ir toliau riboti) atskaitų išlaidoms, kurios apibūdintos kaip:

- „išlaidos tiekiant maistą ir gėrimus verslininko darbuotojams“,
- „išlaidos verslo dovanoms ar kitoms dovanoms asmenims, kai tuo atveju, jei mokestis jiems yra ar būtų apskaičiuotas, jis visas ar didelė jo dalis nebūtų atskaitoma“,
- „išlaidos verslininko darbuotojams apgyvendinti“,
- „išlaidos verslininko darbuotojams sporto ir pramogų tikslais“,

vykdo sąlygą, reikalaujančią pakankamai apibrėžti prekių ir paslaugų rūšis?

2. Jei pirmąjį klausimą dėl minėtų išlaidų rūšių būtų atsakyta teigiamai: ar pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis ir 17 straipsnio 2 ir 6 dalis leistina tokia nacionalinė nuostata, kokia nagrinėjama šioje byloje, kuri buvo priimta iki įsigaliojant direktyvai ir pagal kurią apmokestinamasis asmuo negali visiškai atskaityti įsigyjant tam tikras prekes ir paslaugas sumokėto mokesčio, nes už jas buvo apskaičiuotas atlygis, kuriam taikomas mokestis, t. y. ji galima atskaityti tik iki už šų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo mokėtino mokesčio sumos?

3. Jei kalbant apie „maisto ir gėrimų tiekimo“ yra vykdyta sąlyga, reikalaujanti pakankamai apibrėžti prekių ir paslaugų rūšis: ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis draudžia pakeisti egzistuojantį atskaitos apribojimą, jei galima numanyti, kad šis pakeitimas susiaurintų šio apribojimo apimtį, ir kartu vis dėlto negalima atmesti galimybės, kad atskiru atveju konkrečiais metais dėl bendro pakeistos tvarkos pobūdžio šio atskaitos apribojimo apimtis bus išplėsta?“

35 2009 m. birželio 17 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-538/08 ir C-33/09 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas.

## **Dėl prejudicinių klausimų**

*Dėl pirmųjų abiejose bylose pateiktų klausimų*

36 Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės siekia sužinoti, ar Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalimi ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi valstybės narės leidžiama apriboti pirkimo PVM atskaitą tam tikram nacionalinės teisės aktuose išvardytų prekių ir paslaugų kiekiui, kai šie nacionalinės teisės aktai galiojo dar prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai.

37 Norint atsakyti į šiuos klausimus, pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje numatyta teisė į PVM atskaitą, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai būdingas principas ir iš esmės ji negali būti ribojama (žr. 2000

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. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C?465/03, Rink. p. I?4357, 33 punkt?).

38 Ta?iau teis?s ? atskait? principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje ir konkre?iai jos antroje pastraipoje nustatyta nukrypti leidžianti nuostata. Kol Taryba priims šiame straipsnyje numatytas nuostatas, valstyb?s nar?s gali toliau taikyti savo ?sigaliojant Šeštajai direktyvai galiojusius teis?s aktus d?l atskaitos apribojimo (žr. 2001 m. liepos 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?345/99, Rink. p. I?4493, 19 punkt? ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca*, C?371/07, Rink. p. I?9549, 28 punkt?).

39 Ta?iau, kadangi Taryba nepri?m? n? vieno pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirm? pastraip? Komisijos jai pateikto pasi?lymo, valstyb?s nar?s gali toliau taikyti savo teis?s aktus d?l PVM atskaitos apribojimo, kol S?jungos teis?s akt? leid?jas nustatys Bendrijos atskaitos apribojimo tvark? ir taip laipsniškai suderins nacionalin?s teis?s aktus PVM srityje. Taigi iki šiol n?ra jokios S?jungos teis?s nuostatos, išvardijan?ios išlaidas, kurioms ribojama teis? ? PVM atskait? (žr. 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C?280/04, Rink. p. I?10683, 23 punkt? ir min?to Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca* 29 punkt?).

40 Vis d?lto Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dal? suponuojama, jog išimtys, kurias valstyb?s nar?s gali išlaikyti šios nuostatos pagrindu, buvo teis?tos pagal Antr?j? direktyv?, kuri priimta anks?iau už Šešt?j? direktyv? (žr. 1999 m. spalio 5 d. Sprendimo *Royscot ir kt.*, C?305/97, Rink. p. I?6671, 21 punkt?).

41 Antrosios direktyvos 11 straipsnio, kurio 1 dalyje numatyta teis? ? atskaitym?, 4 dalyje nustatyta, jog valstyb?s nar?s gal?jo atskaitym? režimo netaikyti „tam tikroms prek?ms ir paslaugoms, ypa? toms, kurios gali b?ti išimtinai ar iš dalies naudojamos asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo tikslams“. Šiuo atžvilgiu Antrosios direktyvos 11 straipsnio, kurio 1 dalyje buvo numatyta teis? ? atskait?, 4 dalyje buvo nustatyta, kad valstyb?s nar?s gali netaikyti atskaitos sistemos tam tikroms prek?ms ir paslaugoms, ypa? toms, kurios gali b?ti išimtinai ar iš dalies naudojamos asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo tikslams.

42 Taigi pastar?ja nuostata valstyb?ms nar?ms nebuvo suteikta absoliuti diskrecija netaikyti atskaitos sistemos visoms arba beveik visoms prek?ms ir paslaugoms ir taip panaikinti Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalyje nustatyto režimo esm? (žr. min?to Sprendimo *Royscot ir kt.* 24 punkt?).

43 Be to, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa, taip pat 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 prek? ?sigijimu, nesvarbu, koks b?t? j? pob?dis ar paskirtis (žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C?74/08, Rink. p. I?0000, 28 punkt?).

44 Iš to, kas pasakyta, išplaukia, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje valstyb?ms nar?ms suteikta galimyb? suponuoja, kad jos pakankamai tiksliai apibr?š prek? bei paslaug?, kurioms netaikoma atskaita, pob?d? ar paskirt?, siekiant užtikrinti, kad ši galimyb? nepasitarnaus nustatant bendro pob?džio atskaitos apribojimus (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 29 punkt?).

45 Tod?l reikia patikrinti, ar išlaid?, kurioms taikomas atskaitos apribojimas, kaip antai numatyt? pagrindin?se bylose gin?ijamose nacionalin?s teis?s nuostatose, r?šys apibr?žtos

pakankamai tiksliai.

46 Pirmiausia, kalbant apie tokias išlaidas, dėl kurių pateiktas pirmasis klausimas byloje C-538/08, t. y. išlaidas, susijusias su vienu iš Nutarime dėl PVM 1 straipsnio 1 dalies c punkte išvardytų sandorių, nagrinėjamo atveju – prekų ir paslaugos, naudojamos verslininko, siekiant sudaryti savo darbuotojams „privatias transporto galimybes“, pažymėtina, kad ši konkreti sandorį rėšis apima prekes ir paslaugas, naudojamas siekiant sukurti privatus transporto galimybes bei suteikti transporto priemonę, kad apmokestinamojo asmens darbuotojai galėtų pasiekti darbo vietas iš savo gyvenamosios vietos.

47 Teismo praktikoje dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtintos nukrypti leidžiančios schemos suformuluotų reikalavimų požymių ypatingi tokie sandorių požymiai laikytini pakankamai tiksliais jais apimamų prekių ir paslaugų pobūdžio ar paskirties apibrėžimu.

48 Toliau reikia įvertinti, ar tokios išlaidos, dėl kurių pateiktas pirmasis klausimas byloje C-333/09, taip pat gali būti laikomos atitinkančiomis šiuos reikalavimus.

49 Nagrinėjamo atveju kalbama apie „maisto“ ir „gyrimų“ tiekimą verslininko darbuotojams, „apgyvendinimo“ suteikimą tam tikriems darbuotojams, „verslo dovanas“ ir „kitas dovanas“ tam tikromis aplinkybėmis bei apie darbuotojų galimybes naudotis „sporto ir pramogų“ paslaugomis.

50 Dėl su maisto ir gyrimų tiekimu bei su apgyvendinimo suteikimu susijusių išlaidų rėši pasakytina, kad, atsižvelgiant į minėtų teismo praktiką, jos laikytinos pakankamai tiksliai aprašytomis.

51 Kaip pažymi *Gerechtshof Amsterdam*, „maistas ir gyrimai“ apima maisto produktus bei jiems gaminti ir paruošti naudojamus produktus bei paslaugas. Kaip pastebi šis teismas, kita išlaidų rėšis, t. y. susijusi su apgyvendinimo suteikimu, apima gyvenamosios vietos suteikimą verslininko darbuotojams bei išlaidas už naudojimusi agentūros ar tarpininkavimo paslaugomis, siekiant suteikti gyvenamąją vietą.

52 Kalbant apie „galimybes naudotis sporto ir pramogų paslaugomis“ bei „verslo dovanas“ ar „kitas dovanas“, pasakytina, kad, atsižvelgiant į minėtų teismo praktiką, tai irgi laikytina pakankamai tiksliai aprašymu.

53 „Verslo dovanų“ sąvoka patikslinama Nutarimo dėl PVM 1 straipsnio 2 dalyje, pagal kurią „verslo dovanos“ ar „kitos dovanos“ suprantamos kaip verslininko „verslo santykiais susijusiems asmenims arba laisvai“ tiekiamos prekų ar teikiamos paslaugos.

54 „Išlaidų verslininko darbuotojams sporto ir pramogų tikslais“ sąvoka taip pat apima tik tam tikras prekes ir paslaugas. Jos gali būti nustatytos atsižvelgiant į prastą įmonės praktiką darbuotojų motyvacijos tikslais.

55 Be to, tokį aiškinimą patvirtina Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirma pastraipa, pagal kurią Tarybai imantis teisėkūros veiksmų šioje srityje teisės į atskaitą jokiais atvejais negali suteikti išlaidos, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

56 Taigi visos pirma išnagrinėtos išlaidų rėšys laikytinos atitinkančiomis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtintą nukrypti leidžiančią schemą.

57 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į pirmąjį abiejose bylose pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalis ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis aiškinamos taip, kad jos nedraudžia valstybės narės mokesčių teisės nuostatų, pagal kurias

draudžiama atskaityti PVM, susijus? su išlaidomis, pirma, sudarant „priva?ias transporto galimybes“, „tiekiant maist?“ ir „g?rimus“, suteikiant „apgyvendinim?“ bei sudarant „sporto ir pramog?“ galimybes apmokestinamojo asmens darbuotojams, ir, antra, „verslo dovanoms“ bei „kitoms dovanoms“.

*D?I antr?j? abiejose bylose pateikt? klausim?*

58 Kadangi ? pirmuosius abiejose bylose pateiktus klausimus buvo atsakyta teigiamai, abiejose bylose vienodu b?du reikia patikrinti, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis bei 17 straipsnio 2 ir 6 dalys draudžia iki šios direktyvos ?sigaliojimo priimtas nacionalin?s teis?s nuostatas, pagal kurias PVM, sumok?t? ?sigyjant vienos iš pagrindin?se bylose nagrin?jamos r?šies ir iš dalies verslo, o iš dalies asmeniniams tikslams naudojam? prekį ar paslaug?, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti ne vis?, o tik proporcingai j? naudojimui verslo tikslais.

59 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, reikia pažym?ti: kadangi, atsižvelgiant ? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje valstyb?ms nar?ms suteiktos galimyb?s apimt?, jos turi teis? toliau taikyti visus teis?s ? atskait? apribojimus pakankamai apibr?žtoms išlaid? r?šims, valstyb?s nar?s taip pat gali numatyti tam tikro teis?s ? atskait? apribojimo išimtis, kiek tai susij? su tokiomis išlaid? r?šimis.

60 Tokios teis?s nuostatos atitinka Šešt?ja direktyva siekiam? tiksl?, be kita ko, išreikšt? jos 17 straipsnio 2 dalyje.

61 Tod?I ? antruosius abiejose bylose pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis aiškintina taip, kad ji nedraudžia prieš šios direktyvos ?sigaliojim? priimt? nacionalin?s teis?s nuostat?, pagal kurias PVM, sumok?t? ?sigyjant tam tikr? iš dalies verslo, o iš dalies asmeniniams tikslams naudojam? prekį ar paslaug?, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti ne vis?, o tik proporcingai j? naudojimui verslo tikslais.

*D?I tre?iojo klausimo byloje C?33/09*

62 Kadangi ? pirm?j? klausim? byloje C?33/09 buvo atsakyta teigiamai, kiek tai susij? su prek?mis ir paslaugomis „tiekiant maist? ir g?rimus“, reikia išnagrin?ti tre?i?j? šioje byloje pateikt? prejudicin? klausim?.

63 Šiuo klausimu *Gerechtshof Amsterdam* siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis draudžia, kad ?sigaliojus šiai direktyvai valstyb? nar? ?vest? teis?s ? atskait? apribojimo pakeitim?, iš esm?s skirt? sumažinti apribojimo taikymo srit?, ta?iau d?I kurio negali b?ti atmesta galimyb?, jog konkre?iu atveju ir tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu d?I bendro pakeistos tvarkos pob?džio pakeitimas išpl?s apribojimo taikymo srit?.

64 Siekiant atsakyti ? š? klausim? pirmiausia pažym?tina, kad jis susij?s tik su ypatinga situacija, kai teis? ? atskait? iš dalies ribojama, kiek tai susij? su išlaidomis „tiekiant maist? ir g?rimus [verslininko darbuotojams]“, pagal Nutarimo d?I PVM 1 straipsnio 1 dalies c punkt?.

65 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Nutarimas d?I PVM, kiek tai susij? su šia išlaid? r?šimi, buvo pakeistas ?sigaliojus Šeštajai direktyvai.

66 Kaip pažym?jo *Gerechtshof Amsterdam*, d?I šio pakeitimo teis?s ? atskait? apribojimo šiai išlaid? kategorijai taikymo sritis sumaž?jo.

67 D?I tokio pakeitimo suderinamumo su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalimi Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad jei po Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo valstyb? nar? pakei?ia teis?s aktus ir sumažina egzistuojan?i? apribojim? apimt?, taip juos priartindama prie šios

direktyvos tikslo, turi būti laikoma, kad šiam teisės aktui yra taikomas 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatytas nukrypimas ir jis nepažeidžia šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies (žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktą; *Metropol ir Stadler* 45 punktą bei *Danfoss ir AstraZeneca* 32 punktą).

68 Dėl *Gerechtshof Amsterdam* nurodytos, tačiau pagrindinei bylai akivaizdžiai nereikšmingos galimybės, kad išimtiniais atvejais pakeista bendrojo pobūdžio dalinio teisės atskaitė apribojimo tvarka, įvesta įsigaliojus Šeštajai direktyvai, dėl ypatingos naujos tvarkos taikymo sąlygų galėtų lemti nepalankesnes pasekmes nei ankstesnė tvarka, konstatuotina, jog ši aplinkybė neturi įtakos minėtoje teismo praktikoje suformuluotam aiškinimo principui.

69 Kaip pastebėjo *Gerechtshof Amsterdam*, nagrinėjamu atveju tokia situacija galėtų susiklostyti, tik jei apmokestinamasis asmuo tiek maistą ir gyrimus darbuotojams pats neprisidėdamas nei prie jo ruošimo, nei prie galimybių juos vartoti sudarymo ir kartu per tuos pačius apskaitos metus būtų viršyta tam tikra riba vienam darbuotojui.

70 Kaip savo išvados 86 punkte pažymėjo generalinis advokatas, vien dėl galimybės, kad galėtų atsirasti tokios nepalankios pasekmės, tokio įsigaliojus Šeštajai direktyvai padaryto pakeitimo negalima laikyti pažeidžiančiu šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, nes apskritai šis pakeitimas apmokestinamiesiems asmenims apskritai yra naudingesnis nei iki tol galiojusi tvarka. Tokiomis sąlygomis, net ir rodytas, toks pavienis ar išimtinis atvejis nedarytų įtakos principui, pagal kurį nacionalinės teisės aktų pakeitimu, priimtu įsigaliojus Šeštajai direktyvai, buvo susiaurinta prieš tai galiojusi teisės atskaitė apribojimų apimtis.

71 Todėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis aiškintina kaip nedraudžianti įsigaliojus šiai direktyvai valstybei nare įvesti teisės atskaitė apribojimo pakeitimą, iš esmės skirtą sumažinti apribojimo taikymo sritį, tačiau dėl kurio negali būti atmesta galimybė, jog konkrečiu atveju ir tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu dėl bendro pakeistos tvarkos pobūdžio pakeitimas išplėstų apribojimo taikymo sritį.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

72 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinius sprendimus pateikusių teismų nagrinėjamose bylose, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šie teismai. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir tvarka 11 straipsnio 4 dalis ir 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 dalis aiškinamos taip, kad jos nedraudžia valstybės narės mokesčių teisės nuostatų, pagal kurias draudžiama atskaityti pridėtinės vertės mokestį, susijusį su išlaidomis, pirma, sudarant „privačias transporto galimybes“, tiekiant „maistą“ ir „gyrimus“, suteikiant „apgyvendinimą“ bei sudarant „sporto ir pramogų“ galimybes apmokestinamojo asmens darbuotojams, ir, antra, „verslo dovanoms“ bei „kitoms dovanoms“.**

2. Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis aiškinama taip, kad ji nedraudžia prieš šios direktyvos įsigaliojimą priimtą nacionalinę teisę nuostatą, pagal kurias PVM, sumokėtas įsigyjant tam tikrą iš dalies verslo, o iš dalies asmeniniams tikslams naudojamą prekę ar paslaugą, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti ne visą, o tik proporcingai jų naudojimui verslo tikslais.

3. Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalis aiškinama kaip nedraudžianti įsigaliojus šiai direktyvai valstybei narei įvesti teisę atskaitą apribojimo pakeitimą, iš esmės skirtą sumažinti apribojimo taikymo sritį, tačiau dėl kurio negali būti atmesta galimybė, jog konkrečiu atveju ir tam tikru ataskaitiniu laikotarpiu dėl bendro pakeistos tvarkos pobūdžio pakeitimas išplės apribojimo taikymo sritį.

Parašai.

\* Proceso kalba: olandų.