

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 18 d.(*)

„Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio a punktas ir 176 straipsnis – Teisės akto atskaita – Išlaidos, susijusios su darbuotojams skirtų prekių įsigijimu ir paslaugų teikimu – Darbuotojai, suteikti apmokestinamajam asmeniui, kuris reikalauja teisės akto atskaitos, bet nedirbinti kito apmokestinamojo asmens“

Byloje C-124/12

dėl *Administrativen sad Plovdiv* (Bulgarija) 2012 m. vasario 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. kovo 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

AES-3C Maritza East 1 EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Berger, teisėjai A. Borg Barthet ir J.-J. Kasel (pranešėjas),

generalinis advokatas E. Sharpston,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. balandžio 10 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– AES-3C Maritza East 1 EOOD, atstovaujamos advokatas S. Garbolino, E. Evtimov ir Y. Mateeva,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, atstovaujamo V. Apostolov,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, C. Soulay ir D. Roussanov,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 168 straipsnio a punkto ir 176 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant AES-3C Maritza East 1 EOOD (toliau – AES), pagal Bulgarijos teisę steigtos bendrovės, ir Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (Skund ir vykdymo administravimo direkcijos prie Plovdivo miesto Nacionalinės pajamų agentūros centrinės administracijos direktorius, toliau – Direktor) giną dėl teisės atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą už įvairias prekes ir paslaugas, skirtas darbuotojams, kuriais AES aprūpino kita bendrovė.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

4 Šios direktyvos 176 straipsnyje nustatyta:

„Taryba, spręsdama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybomis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos siegiant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol šigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti į nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės stojo į [Europos] Bendriją po šios datos, į įstojimo dieną.“

Bulgarijos teisė

5 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS), galiojusio nuo Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203) šigaliojimo, 69 straipsnio 1 dalis:

„1. Jei registruotas apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, toks asmuo turi teisę atskaityti:

1) mokestį už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti tiekėjas ar teikėjas, kuris pagal šį įstatymą yra registruotas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 Be kita ko, ZDDS 70 straipsnio 1 ir 3 dalyse numatyta:

„1. Net jei yra tenkinamos 69 ar 74 straipsnių sąlygos, teisė mokėti kredito atskaitą nesuteikiama, jei:

<...>

2. prekės ar paslaugos skirtos neatlygintiniams sandoriams arba jos nėra skirtos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai;

<...>

3. 1 dalies 2 punktą netaikomas:

1) <...> specialiai, darbo, oficialiai aprangai ir uniformoms bei asmeninės apsaugos priemonės, kurias darbdavys neatlygintinai suteikia darbuotojams, įskaitant pagal administravimo sutartį, dėl savo ekonominės veiklos tikslų;

2) darbuotojų kelionės, įskaitant pagal administravimo sutartį, iš namų į darbo vietą ir atgal, kurias neatlygintinai užtikrina darbdavys dėl savo ekonominės veiklos tikslų;

<...>

7) apmokestinamojo asmens komandiruoju darbuotojų transporto ir nakvynės išlaidoms;

<...>“

7 Iki Bulgarijos Respublikos stojimo į Sąjungą galiojusios redakcijos ZDDS (DV Nr. 153, 1998 m. gruodžio 23 d.) 64 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Prekių ar paslaugų gavėjas ar importuotojas turi teisė mokėti kredito atskaitą, jei vykdytos šios sąlygos:

<...>

5. importuojant ar vykdant apmokestinamųjų sandorų gautos prekės ar paslaugos buvo, yra ar bus panaudotos apmokestinamiesiems sandoriams;

<...>“

8 Šios paskutinės ZDDS redakcijos 65 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta:

„1. Net jei yra tenkinamos 64 ar 68 straipsnių sąlygos, teisė mokėti kredito atskaitą nesuteikiama, jei:

1) prekės ar paslaugos skirtos pirmimams ir reprezentaciniais tikslams;

2) įsigijamas motociklas ar lengvasis automobilis, be vairuotojo vietos turintis daugiausia penkias sėdimas vietas, išskyrus atvejus, kai apmokestinamasis asmuo juos naudoja pagrindinei veiklai;

3) [papildytas 2005 m. DV Nr. 100] prekės ar paslaugos skirtos 2 punkte nurodytu motociklų ar lengvųjų automobilių priežiūrai, remontui, pagerinimui ir eksploatacijai;

4) prekės ar paslaugos naudojamos neapmokestinamiems sandoriams vykdyti pagal 33 straipsnį;

5) prekės paimamos valstybės naudai arba neteisėtai pastatytas pastatas nugriaunamas.“

9 Pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos Darbo kodekso (*Kodeks na truda*, DV Nr. 26, 1986 m. balandžio 1 d., ir Nr. 27, 1986 m. balandžio 4 d.) papildomų nuostatų 1 straipsnio 1 punktą „darbdavys“, kaip tai suprantama pagal šį kodeksą, yra kiekvienas fizinis asmuo, juridinis asmuo ar jo padalinys, taip pat kitas atskiras organizacinis ar ekonominis subjektas (monė, institucija, organizacija, kooperatyvas, ūstaiga, namų ūkis, bendrovė ir kt.), kuris savarankiškai pagal darbo sutartį darbiną darbuotojus, taip pat jei tai susiję su darbu namuose ir iš nuotolinės darbo vietos ir darbuotojų siuntimu atlikti užduočių kitose monėse.“

10 Sveikatos apsaugos ir saugumo darbo vietoje įstatymo (*Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud*, DV Nr. 124, 1997 m. gruodžio 23 d.) papildomų nuostatų 1 straipsnyje numatyta, kad sūvoka „darbdavys“ atitinka Darbo kodekso papildomų nuostatų 1 straipsnio 1 punkte apibrėžtą sūvoką, be to, apima bet kurį ūmonę, kooperatyvą ar organizaciją atsakingą asmenį, darbinus kitą asmenį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 AES turi ir eksploatuoja elektrinę, kuri yra Galabovo (Bulgarija) savivaldybės neapgyvendintoje teritorijoje.

12 AES neturi savo darbuotojų, kad galėtų eksploatuoti elektrinę, bet turi nuomotis darbuotojų paslaugas visai darbo dienai pagal aprašinio darbuotojais sutartį, sudarytą su bendrove AES *Maritza East 1 Services EOOD* (toliau – AES *Services*). Pagal šią sutartį AES *Services* atrenka ir darbiną AES ekonominei veiklai reikalingus darbuotojus. Darbo sutartis su darbuotojais sudaro AES *Services*, kuri ir moka jiems atlyginimą.

13 Minėti darbuotojai vėliau perduodami AES. Pagal AES ir AES *Services* sutartį pirmoji bendrovė moka antrajai atlygą už aprašinį darbuotojais. Šis atlygis apima darbuotojų atlyginimus ir socialinio draudimo mokas. Darbo aprangą ir asmeninės apsaugos priemones, taip pat darbuotojų vežimą iš elektrinės ūnamus ir atgal paslaugas suteikia AES. Išlaidos, susijusios su šiomis prekėmis ir paslaugomis, nėra trauktos AES *Services* mokamo atlygio sumai. Kai darbuotojas išsiunčiamas komandiruotai, jo kelionės ir nakvynės išlaidas taip pat tiesiogiai apmoka AES.

14 Nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. iki 2010 m. rugsėjo mėn. AES iš trečiojo asmens gavo paslaugas, susijusias su vežimu, darbo apranga ir asmeninės apsaugos priemonėmis, taip pat paslaugas, susijusias su darbuotojų komandiruočiais.

15 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad AES nusprendė pati užtikrinti transporto paslaugas pagal darbuotojų darbo grafiką atitinkant tvarkaraštą, kadangi elektrinėje dirbantys asmenys gyveno teritorijoje, kurios nebuvo galima pasiekti viešuoju transportu.

16 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas teigia, kad pagal Darbo kodekso ir Sveikatos apsaugos ir saugumo darbo vietoje įstatymo nuostatas AES turi pareigą suteikti darbo aprangą ir apsaugos priemones elektrinės darbuotojams.

17 Pajamų administratorius nesuteikė AES teisės atskaityti 218 377 Bulgarijos levų (BGN) pirkimo PVM už vežimą paslaugas, darbo aprangą ir asmeninės apsaugos priemones, taip pat už

komandiruo?i? išlaidas, motyvuodamas tuo, kad gautos prek?s ir paslaugos neatlygintinai skirtos AES Services darbuotojams. Šis administratorius neleido taikyti ZDDS 70 straipsnio 3 dalies 1, 2 ir 7 punktuose numatyt? teis?s ? PVM atskait? apribojimo išim?i?, nes AES n?ra darbuotoj? darbdav? pagal Bulgarijos teis?. Iš ties?, pagal Darbo kodeks? j? darbdav? yra AES Services.

18 Direktor atmet? administracin? skund? d?l šio pranešimo apie mokes?io perskai?iavim?, tada AES pateik? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

19 Šiame teisme AES teigia, kad ji yra „ekonomin?“ darbuotoj? darbdav?, nes naudojasi j? darbu ir pagal sudaryt? su AES Services sutart? padengia su tuo susijusias išlaidas. Be to, AES teig?, kad ji yra darbdav?, kaip tai suprantama pagal Sveikatos apsaugos ir saugumo darbo vietoje ?statym?, nes ji privalo apr?pinti darbuotojus darbo apranga ir užtikrinti saugumo darbo vietoje s?lygas. Direktor savo ruožtu laik?si pranešime apie mokes?io perskai?iavim? pateiktos nuomon?s.

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad 1997 m. spalio 16 d. Teisingumo Teismo sprendime *Fillibeck* (C-258/95, Rink. p. I-5577) nepateikiamas atsakymas ? aiškinimo klausimus, kuri? iškilo pagrindin?je byloje, nes byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, aptartos vežimo paslaugos buvo teikiamos ne darbuotojams, kuriais apr?pino kitas apmokestinamasis asmuo, nei tas, kuris reikalavo teis?s ? atskait?, bet pastarojo apmokestinamojo asmens darbuotojams.

21 Be to, šis teismas teigia, kad iki Bulgarijos Respublikos stojimo ? S?jung? taikytoje ZDDS redakcijoje nebuvo teis?s ? PVM atskait? apribojim?, kokie numatyti šio ?statymo 70 straipsnio 1 dalies 2 punkte. Iš ties? iki 2007 m. sausio 1 d. taikytoje ZDDS 65 straipsnio redakcijoje buvo baigtinis teis?s ? PVM atskait? apribojim? s?rašas, iš kuri? n? vienas nebuvo susij?s su tiekimo ar teikimo paskirtimi ar neatlygintinu teikimu.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad Plovdiv* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar nuostata, kaip antai [ZDDS] 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo neturi teis?s atskaityti PVM už gautas vežimo paslaugas, darbo aprang?, asmenin?s apsaugos priemonės ir patirtas komandiruo?i? išlaidas, jei šios prek?s tiekiamos ir paslaugos teikiamos neatlygintinai fiziniams asmenims, o b?tent apmokestinamajam asmeniui dirbantiems darbuotojams, suderinama su Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktu ir 176 straipsniu, atsižvelgiant ? tokias aplinkybes:

a) apmokestinamasis asmuo n?ra sudar?s darbo sutar?i? su darbuotojais, bet naudojasi j? darbo j?ga pagal „apr?pinimo darbuotojais“ sutart?, sudaryt? su kitu apmokestinamuoju asmeniu, kuris yra darbuotoj? darbdavys;

b) gautos vežimo paslaugos naudojamos vežti darbuotojams iš ?vairiose gyvenamosiose vietov?se esan?i? atskir? surinkimo punkt? ? darbo viet? ir atgal, kai n?ra jokio organizuoto viešojo transporto, kuriuo darbuotojai gal?t? keliauti ? darbo viet? ir iš jos;

c) [Darbo kodekse] ir [Sveikatos apsaugos ir saugumo darbo vietoje ?statyme] nustatyta pareiga apr?pinti darbuotojus darbo apranga ir asmenin?s apsaugos priemon?mis;

d) teis? ? PVM, susijusio su vežimo paslaugomis, darbo apranga, asmenin?s apsaugos priemon?mis ir komandiruo?i? išlaidomis, atskait? neb?t? gin?ijama, jei šias prekes tiek? ir paslaugas teikt? darbuotoj? darbdavys. Ta?iau šiuo atveju šias prekes ir paslaugas ?sigijo apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra darbdavys, bet pagal apr?pinimo darbuotojais sutart?

naudojasi darbuotoj? darbu ir padengia su tuo susijusias išlaidas?

2) Ar pagal Direktyvos 2006/112 176 straipsn? valstyb?ms nar?ms leidžiama stojant ? Europos Sąjung? numatyti teis?s ? atskait? apribojim?, koks ?tvirtintas [ZDDS] 70 straipsnio 1 dalies 2 punkte, b?tent, kad „<...> prek?s ar paslaugos skirtos neatlygintiniems sandoriams“, jei iki stojimo dienos galiojusiame ?statyme tokio apribojimo nebuvo aiškiai numatyta?

3) Jei ? 2 klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar tai reikšt?, kad ?sigytos prek?s ir paslaugos skirtos „neatlygintiniems sandoriams“, kai jos ?sigytos ekonomin?s veiklos tikslais, bet d?l j? pob?džio turi b?ti perduotos naudotis apmokestinamojo asmens ?mon?je dirbantiems darbuotojams?“

D?l prejdudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

23 Pirmiausia primintina, kad, prašym? priimti prejdudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, AES išlaidos, skirtos pirmajame klausime numatytoms prek?ms ir paslaugoms ?sigyti, iš esm?s laikomos visos AES ekonomin?s veiklos bendr? išlaid? dalimi ir su j? atskaita susijusi problema iškyla tik d?l to, kad, priešingai nei byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *Fillibeck*, apmokestinamasis asmuo, kuris reikalauja teis?s ? atskait?, pagal Bulgarijos teis? n?ra jam dirban?i? darbuotoj? darbdavys, o tik „ekonominis darbdavys“.

24 Šiomis aplinkyb?mis reikia suprasti prašym? priimti prejdudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? taip, kad iš esm?s juo klausiama, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkt? ir 176 straipsn? reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, patyr?s išlaid?, susijusi? su jam dirbantiems darbuotojams skirtomis vežimo paslaugomis, darbo apranga, asmenin?s apsaugos priemon?mis ir komandiruoju?mis, neturi teis?s atskaityti PVM nuo ši? išlaid?, nes šiais asmenimis j? apr?pino kitas subjektas ir pagal šiuos teis?s aktus jie negali b?ti laikomi apmokestinamojo asmens darbuotojais, nepaisant to, kad šios išlaidos gali b?ti laikomos turin?iomis tiesiogin? ir nedelsiant atsiradus? ryš? su šio apmokestinamojo asmens visos ekonomin?s veiklos bendromis išlaidomis.

25 Siekiant atsakyti ? š? klausim? pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte nustatyta teis? ? atskait? yra PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokes?iams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 55 punkt?).

26 Iš ties? atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Bendra PVM sistema taip užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *SKF* 56 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

27 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? iš esm?s tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, yra b?tinai, kad apmokestinamajam asmeniui b?t? pripažinta teis? ? pirkimo PVM atskait? ir nustatyta tokios teis?s apimtis. Teis? ? PVM už preki? ar paslaug? ?sigijim? suponuoja, kad j? ?sigijimo išlaidos sudaro pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, kainos sudedam?j? dal? (min?to Sprendimo *SKF* 57 punkt? ir jame nurodyta teismo praktika).

28 Ta?iau teis? ? atskait? taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei n?ra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar keli?

pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dal? jo bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kainos dalis. Tod?l iš ties? toki? išlaid? ir mokes?i? mok?tojo ekonomin?s veiklos ryšys atsiranda nedelsiant ir yra tiesioginis (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *SKF 58* punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

29 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?j? Tarybos direktyv? 77/388/EEB d?l valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iais, suderinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas apskai?iavimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) reikia aiškinti taip, kad nemokamas darbuotoj? vežimas, kur? darbdavys užtikrina tarp j? nam? ir darbo vietos ?mon?s automobiliu, tenkina asmeninius darbuotoj? poreikius ir tod?l nesusij?s su ?mon?s tikslais. Ta?iau tai netaikoma atvejams, kai d?l ?mon?s poreiki?, atsižvelgiant ? ypatingas aplinkybes, kaip antai sunkum? pasinaudoti kitomis transporto priemon?mis ir darbo viet? keitim?, reikalaujama, kad darbdavys užtikrint? darbuotoj? vežim?, nes tuomet toks paslaugos teikimas yra susij?s su veiklos tikslais (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Fillibeck* 34 punkt?).

30 Antra, svarbu išnagrin?ti, ar aplinkyb?, kad apmokestinamasis asmuo pagal nacionalin?s teis?s aktus nelaikomas jo ?mon?je dirban?i? darbuotoj? darbdaviu, gali leisti suabejoti tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp pirkimo išlaid?, susijusi? su ši? asmen? darbu, ir visos apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos bendr? išlaid? egzistavimu.

31 Šiuo klausimu pirmiausia konstatuotina, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatyta, kad teis? ? atskait? priklauso tik nuo s?lygos, jog ?gytos prek?s ir paslaugos b?t? naudojamos apmokestinamojo asmens, kuris reikalauja šios teis?s, apmokestinamiesiems sandoriams. Pagal šio sprendimo 25–29 punktuose min?t? teismo praktik? turi egzistuoti vien ekonominis ryšys.

32 Pagrindin?je byloje, kaip priminta šio sprendimo 23 punkte, negin?ytina, kad aptariamoms išlaidoms gali tur?ti ekonomin? ryš? su visa AES ekonomine veikla.

33 Be to, svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprend?, jog faktas, kad darbuotojai gali gauti naudos iš darbdavio paslaug?, teikiam? ?mon?s interesais, turi b?ti laikomas tik šalutiniu, palyginti su ?mon?s poreikiais (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Fillibeck* 30 punkt?).

34 Ta?iau atsakymas ? klausim?, ar neatlygintinas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas apmokestinamajam asmeniui dirbantiems asmenims atliekamas d?l ?mon?s poreiki?, nepriklauso nuo teisini? santyki? tarp apmokestinamojo asmens ir ši? asmen? pob?džio.

35 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 26 punkto, bendra PVM sistema atskaitos tvarka užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM.

36 Ta?iau PVM neutralumo principui prieštaraut?, jei apmokestinamasis asmuo tur?t? mok?ti PVM nuo išlaid?, kaip antai aptariamoms pagrindin?je byloje, kurios, kaip matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, yra skirtos PVM apmokestinamajai veiklai, d?l to, kad pagal nacionalin? teis? apmokestinamasis asmuo n?ra jo ?mon?je dirban?i? asmen?, d?l kuri? patirtos šios išlaidos, darbdavys.

37 Galiausiai primintina, kad aiškinimas, pagal kur? tokiu atveju, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkt? ir 176 straipsn? gali pasinaudoti teise ? atskait?, kiek tai susij? su išlaidomis, skirtomis ?mon?s poreikiams, taip pat labiausiai atitinka PVM sistemos tikslus užtikrinti teisin? saugum? ir šios direktyvos nuostat? teising? ir paprast? taikym? (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*

, C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punkt?).

38 Iš ties? atsiejant pirkimo PVM, susijusio su apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai skirtomis išlaidomis, teis? ? atskait? nuo apmokestinam?j? asmen? ir jo ?mon?je dirban?ius asmenis, d?l kuri? darbo šios išlaidos patirtos, siejan?io teisinio ryšio, šis aiškinimas leidžia lengviau valdyti pagal bendr? PVM sistem? nustatyt? atskaitos tvark? ir padeda užtikrinti tinkam? ir teising? PVM surinkim? (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Stoppelkamp*, C-421/10, Rink. p. I-9309, 34 punkt? ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *ADV Allround*, C-218/10, 31 punkt?).

39 Atsižvelgiant ? šiuos svarstymus, ? pateikt? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkt? ir 176 straipsnio antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, patyr?s išlaid?, susijusi? su jam dirbantiems darbuotojams skirtomis vežimo paslaugomis, darbo apranga, asmenin?s apsaugos priemon?mis ir komandiruojam?mis, neturi teis?s atskaityti PVM nuo ši? išlaid?, nes šiais asmenimis j? apr?pino kitas subjektas ir pagal šiuos teis?s aktus jie negali b?ti laikomi apmokestinamojo asmens darbuotojais, nepaisant to, kad šios išlaidos gali b?ti laikomos turin?iomis tiesiogin? ir nedelsiant atsiradus? ryš? su šio apmokestinamojo asmens visos ekonomin?s veiklos bendromis išlaidomis.

D?l antrojo klausimo

40 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama valstybei narei stojimo ? S?jung? momentu nustatyti teis?s ? atskait? apribojim? taikant nacionalin?s teis?s nuostat?, kurioje numatyta, kad teis? ? atskait? netaikoma prek?ms ir paslaugoms, skirtoms neatlygintiniam tiekimui ar teikimui ar su apmokestinamojo asmens veikla nesusijusiai veiklai, jei iki stojimo dienos galiojusiuose teis?s aktuose tokio apribojimo nebuvo numatyta.

41 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, pirmiausia reikia konstatuoti, kad nacionalini? ?statym? aiškinimas, siekiant apibr?žti j? turin? naujos valstyb?s nar?s stojimo ? S?jung? momentu, ir nustatyti, ar šie teis?s aktai gal?jo po šio stojimo išpl?sti esam? apribojim? apimt?, priskirtinas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo kompetencijai (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, Rink. p. I-10921, 32 punkt?).

42 Be to, reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnio proced?r?, grindžiam? griežtu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrin?jam? faktini? aplinkybi? ?vertinimas priskiriamas nacionalinio teismo kompetencijai. Ta?iau tam, kad pastarajam teismui pateikt? nauding? atsakym?, Teisingumo Teismas gali, bendradarbiaudamas su nacionaliniais teismais, pateikti visas, jo manymu, reikalingas nuorodas (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Magoora* 33 punkt?).

43 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antroje pastraipoje yra *status quo* išlyga, kurioje numatyta, kad ? S?jung? stojan?ios valstyb?s ir toliau taiko nacionalines teis?s ? atskait? išimtis, taikytas iki stojimo (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 5 punkt?). Ta?iau Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga neleidžiama naujai valstybei narei pakeisti savo vidaus teis?s akt? d?l to, kad ji ?stojo ? Europos S?jung? taip, kad šiais teis?s aktais b?t? nukrypstama nuo šios direktyvos tiksl?. Toks pakeitimas gali prieštarauti pa?ios išlygos esmei (žr. min?to Sprendimo *Magoora* 39 punkt?).

44 Šios nuostatos tikslas leisti valstyb?ms nar?ms, laukiant, kol Taryba nustatys Bendrijos

PVM atskaitos apribojimo tvarką, toliau taikyti nacionalinės teisės aktus dėl atskaitos apribojimo, kuriuos veiksmingai į institucijos taikė, siegiant Direktyvos 2006/112 nuostatoms (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Magoora* 35 punktą).

45 Tačiau reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, jei pakeitimas po šios valstybės narės stojimo išplečia esamą apribojimą apimtį ir taip nukrypstama nuo šios direktyvos tikslo, nacionalinės teisės aktai nėra pagal Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrą pastraipą leidžiamas nukrypimas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Magoora* 37 ir 38 punktus).

46 Šiomis aplinkybomis Bulgarijos Respublikos stojimo į Sąjungą dienų vidaus nuostatų panaikinimas ir tą pačią dieną į pakeitimas kitomis vidaus nuostatomis savaime neleidžia preziumuoti, kad atitinkama valstybė narė pažeidė Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrą pastraipą, tik jei dėl šio pakeitimo nuo šios dienos neišplečiamos ankstesnės nacionalinės išimtys.

47 Taigi, pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris, kaip priminta šio sprendimo 41 punkte, vienintelis kompetentingas aiškinti savo nacionalinę teisę, turi įvertinti, ar Bulgarijos Respublikai stojant į Sąjungą atlikti aptariamoms nacionalinės teisės pakeitimai gali, palyginti su ankstesnėmis nacionalinėmis nuostatomis, išplėsti teisės į pirkimo PVM, sumokėto už prekių ir paslaugų, kurios gali būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos bendromis išlaidomis, atskaitą apribojimą taikymo sritį.

48 Todėl šiuo klausimu pažymėtina, kad atsižvelgiant į patį prašymą priimti prejudicinį sprendimą ZDDS pakeitimai, padaryti Bulgarijos Respublikos stojimo į Sąjungą momentu, išplėstą taikymo sritį, palyginti su iki šio stojimo buvusia situacija, nes nė vienas aptariamame iki stojimo galiojusiame ZDDS pateiktame baigtiniame sraše nurodytas apribojimas nebuvo susijęs su neatlygintinio tiekimo ar teikimo paskirtimi, o tai atsižvelgiant į šio sprendimo 44 punkte primintą teismo praktiką prieštarauja Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrai pastraipai.

49 Aplinkybė, kad Teisingumo Teismas 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11) 72 punkte nusprendė, jog ZDDS 70 straipsnio 1 dalis neriboja teisės į atskaitą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 176 straipsnį, savaime neleidžia suabejoti šia išvada.

50 Iš tiesų, pirma, šio sprendimo 73 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad valstybė narė negali apmokestinamiesiems asmenims, pasirinkusiems visą ir verslo, ir privatiems tikslams naudojamą ilgalaikį turtą priskirti prie verslui naudojamų turto, atsisakyti leisti visiškai ir nedelsiant atskaityti įsigyjant šį turtą mokėtiną pirkimo PVM, nes jie turi tokį teisę pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką.

51 Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 45 ir 46 punktų, taip pat reikia atsižvelgti į realią nacionalinių nuostatų, susijusių su teisės į PVM atskaitą išimtimis, taikymą ir jo poveikį apmokestinamiesiems asmenims.

52 Tačiau, kaip taip pat matyti iš šio sprendimo 39 punkto, Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai numatyti pirmajame pateiktame klausime, dėl kurių apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė į pirkimo PVM, sumokėto už prekių ir paslaugų, kurios gali būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visos šio apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos bendromis išlaidomis, atskaitą.

53 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo vidaus teisę aiškinti kuo labiau atsižvelgdamas į Direktyvos 2006/112 formuluotą ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas, pirmenybę teikdamas tokiam nacionalinių taisyklių aiškinimui, kuris labiausiai atitinka šį tikslą, ir taip priimti šios direktyvos nuostatas atitinkantį sprendimą (šiuo

klausimu žr. 2006 m. liepos 4 d. Sprendimo *Adeneler ir kt.*, C-212/04, Rink. p. I-6057, 124 punkt?), prireikus netaikydamas jokios jos neatitinkančios nacionalinio įstatymo nuostatos (šiuo klausimu žr. 2005 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Mangold*, C-144/04, Rink. p. I-9981, 77 punkt?).

54 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, į pateiktą antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ją draudžiama valstybei narei stojimo į Sąjungą momentu nustatyti teisės į atskaitą apribojimą taikant nacionalinės teisės nuostatą, kurioje numatyta, kad teisė į atskaitą netaikoma prekėms ir paslaugoms, skirtoms neatlygintiniam tiekimui ar teikimui ar su apmokestinamojo asmens veikla nesusijusiai veiklai, jei iki stojimo dienos galiojusiuose teisės aktuose tokio apribojimo nebuvo numatyta.

Pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas nacionalinis teismas turi aiškinti kiek įmanoma pagal Sąjungos teisę. Jei toks aiškinimas būtų neįmanomas, nacionalinis teismas turi netaikyti šią nuostatą dėl nesuderinamumo su Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antra pastraipa.

Dėl trečiojo klausimo

55 Atsižvelgiant į atsakymą į antrąjį klausimą, nėra reikalo atsakyti į trečiąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, patyręs išlaidas, susijusias su jam dirbantiems darbuotojams skirtomis vežimo paslaugomis, darbo apranga, asmeninės apsaugos priemonėmis ir komandiruojimais, neturi teisės atskaityti pridėtinės vertės mokesčio nuo šių išlaidų, nes šiais asmenimis į aprėpino kitas subjektas ir pagal šiuos teisės aktus jie negali būti laikomi apmokestinamojo asmens darbuotojais, nepaisant to, kad šios išlaidos gali būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsiradusį ryšį su šio apmokestinamojo asmens visos ekonominės veiklos bendromis išlaidomis.

2. Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ją draudžiama valstybei narei stojimo į Sąjungą momentu nustatyti teisės į atskaitą apribojimą taikant nacionalinės teisės nuostatą, kurioje numatyta, kad teisė į atskaitą netaikoma prekėms ir paslaugoms, skirtoms neatlygintiniam tiekimui ar teikimui ar su apmokestinamojo asmens veikla nesusijusiai veiklai, jei iki stojimo dienos galiojusiuose teisės aktuose tokio apribojimo nebuvo numatyta.

Pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas nacionalinis teismas turi aiškinti kiek įmanoma pagal Sąjungos teisę. Jei toks aiškinimas būtų neįmanomas, nacionalinis teismas turi netaikyti šią nuostatą dėl nesuderinamumo su Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antra pastraipa.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.