

GENERALINIS ADVOKATAS CHRISTINE STIXHACKL

IŠVADA

pateikta 2004 m. gruodžio 14 d.(1)

Byla C-33/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – Šeštosios PVM direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 2 dalies a punktas ir 18 straipsnio 1 dalies a punktas – Nacionalinės teisės aktai, leidžiantys darbdaviui atskaityti pirkimo mokestį, susijusį su jo darbuotojų išlaidų degalams padengimu“

I – **Įvadas**

1. Savo ieškiniu Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad apmokestinamiesiems asmenims suteikusi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį už tam tikrų degalų tiekimą neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB (toliau – Šeštoji direktyva)(2) 17 ir 18 straipsniams, Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę nevykdant įsipareigojimų pagal EB sutartį.

2. Šioje byloje kyla klausimas, ar Jungtinės Karalystės pridėtinės vertės mokesčio sistema, pagal kurią darbdavys turi teisę atskaityti pirkimo mokestį, susijusį su jo darbuotojams patiektų degalų išlaidų padengimu, yra panaši į Nyderlandų atskaitos sistemą, kuri Teisingumo Teismas 2001 m. lapkričio 8 d. sprendimu byloje *Komisija prieš Nyderlandus*(3) pripažino nesuderinama su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktu ir 18 straipsnio 1 dalies a punktu.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisės aktai*

3. Šeštosios direktyvos 4 straipsnis, be kita ko, numato:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

<...>

4. Šio straipsnio 1 dalyje pavartotas žodis „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis,

atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

<...>“

4. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio „Teisės ? atskait? atsiradimas ir apimtis“ 2 dalies a punkte nustatoma:

„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, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, arba prekes ir paslaugas, kurias jis jam tiekia ar suteikia.“
(Pataisytas vertimas)

5. Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje „Teisės ? atskait? reglamentuojančios taisyklės“ numatoma:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo:

a) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>

3. Valstybės narės nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurio jis neatskaito pagal 1 ir 2 dalį nuostatas.

<...>“

6. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies a punktas, be kita ko, nustato:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą ar kitą jai lygiavertį dokumentą kiekvienam prekų tiekimo ar paslaugų teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atvejui ?forminti ir saugoti jos kopiją.

Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti sąskaitą faktūrą, kai kitas apmokestinamasis asmuo moka jam avansu prieš patiekiant prekes ar suteikiant paslaugas.“

7. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies c punkte teigiama:

„Valstybės narės turi nustatyti kriterijus, pagal kuriuos būtų galima spręsti, ar dokumentą galima prilyginti sąskaitai faktūrai.“

B – *Nacionalinės teisės aktai*

8. 1991 m. VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order (1991 m. Nutarimas dėl PVM, toliau – Nutarimas dėl PVM), ?sigaliojusio 1991 m. gruodžio 1 d., 2 ir 3 straipsniuose apmokestinamojo asmens padengiamų išlaidų degalams atžvilgiu nustatyta:

„2. 3 straipsnis taikomas, kai degalai tiekiami neapmokestinamajam asmeniui, o apmokestinamasis asmuo jam apmoka:

a) išlaidas, kuriais jis realiai patyrė už degalų ?sigijimą; arba

b) sumą, kuri visa ar kurios dalis yra lygi išlaidoms degalams, sumokamą, kad jam būtų

padengtos šios išlaidos, ir nustatom? pagal:

- i) vis? degalus vartojan?ios transporto priemon?s nuvažiut? atstum?, (?traukiant atstumus, nuvažiutus kitais tikslais nei apmokestinamojo asmens profesiniai poreikiai, arba j? ne?traukiant), ir
- ii) darbin? transporto priemon?s cilindr? t?r?, neatsižvelgiant ? tai, ar apmokestinamasis asmuo suteikia kompensacij? kitoms išlaidoms padengti.

3. Taikant š? straipsn?, 1983 m. Value Added Tax Act (1983 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas) 14 straipsnio 3 dalies tikslais teigiama, kad degalai buvo tiekami apmokestinamajam asmeniui jo vykdomos veiklos poreikiams ir už sum?, lygi? tai, kuri? atitinkamu atveju jis sumok?jo pagal 2 straipsnio a ir b punktus (išskyrus vis? kit? išlaid? nei išlaidos degalams kompensavim?).“

9. Prie šio nutarimo prid?tame aiškinamajame rašte nurodyta:

„Šis nutarimas, kuris ?sigalioja 1991 m. gruodžio 1 d., ?teisina ilgalaik? administracin? praktik?. Jis numato, kad darbuotoj? nupirkti degalai laikomi tiekiamais darbdaviui, jeigu darbuotojams padengiamos išlaidos remiantis kilometražu arba iš tikr?j? sumok?ta kaina. <...>“

10. Remiantis Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s pateiktais paaiškinimais, darbdavys padengia išlaidas pagal 1991 m. Nutarimo d?l PVM 2 straipsnio b punkt? toliau nurodytu b?du: darbuotojas pateikia darbdaviui išsamius kilometražo išrašus, kuriuose nurodyta, kada buvo važiuojama profesiniais tikslais ir pateikiamas juos atitinkantis kilometražas bei naudotos transporto priemon?s darbinis cilindr? t?ris. Darbuotojas taip pat pateikia darbdaviui „supaprastint?“ s?skait? fakt?r?, kurioje degal? gav?jas ne?vardijamas.

11. Tada darbdavys naudojasi *Royal Automobile Club*, *Automobile Association* arba *UK Customs* (brit? muitin?s tarnybos) paskelbtu s?rašu, nustatytu pagal *Inland Revenue* (brit? mokes?i? institucija) patvirtintus tarifus ir transporto priemoni? gamintoj? pateikiam? išsam? informacij?, kad nustatyt? vidutinės degal? išlaidas kilometrui. Remdamasis šiais kriterijais – kelioni? profesiniais tikslais kilometražu ir atitinkamos transporto priemon?s sunaudojam? degal? kilometrui išlaidomis – darbdavys, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s nuomone, gali tiksliai apskai?iuoti darbuotojo išlaidas, patirtas d?l kelioni? profesiniais tikslais, ir jas padengti.

III – Ikiteismin? proced?ra ir proced?ra Teisingumo Teisme

12. Kadangi Komisija padar? išvad?, kad Nutarimo d?l PVM 2 ir 3 straipsniuose numatytos teis?s ? atskait? suteikimas, nereikalaujant pateikti s?skaitos fakt?ros, pažeidžia Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkt?, ji 1995 m. geguž?s 10 d. oficialiu ?sp?jimu prad?jo prieš Jungtin? Karalyst? proced?r? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo pagal EB 226 straipsn?.

13. Po detalesnio ?vertinimo Komisija nusprend?, kad taip pat pažeidžiamas Šeštosios direktyvos 17 straipsnis ir 1996 m. spalio 17 d. bei 1997 m. gruodžio 3 d. atitinkamai nusiunt? du papildomus oficialius ?sp?jimus. Juose ji tvirtino, kad 1991 m. Nutarimas d?l PVM taip pat pažeidžia ši? nuostat?, nes jis leidžia atskaityti mokest? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim? darbuotojams, vadinasi, neapmokestinamiesiems asmenims, ir kitiems poreikiams nei darbdavio sandoriai.

14. 1995 m. liepos 13 d., 1996 m. gruodžio 16 d. ir 1998 m. sausio 28 d. laiškuose Jungtinės Karalystės vyriausybė neigė Komisijos kaltinimus, tvirtindama, kad teisė atsikaiti, susijusi su dviem darbdavio profesinio poreikio darbuotojų patirties išlaidų degalams padengimu, kaip antai reglamentuojama 1991m. Nutarime dėl PVM, turi egzistuoti pagal Šeštąją direktyvą.

15. Kadangi Komisija laikėsi savo pozicijos, 1998 m. spalio 14 d. ji nusiuntė Jungtinei Karalystei argumentuotą nuomonę. 1998 m. gruodžio 15 d. atsakyme Jungtinė Karalystė pakartojo savo poziciją. 2001 m. lapkričio 8 d. Teisingumo Teismui priėmus Komisijos laukiamą sprendimą byloje *Komisija prieš Nyderlandus*, Komisija 2003 m. sausio 27 d. pareiškimu, prašytu Teisingumo Teismo registre 2003 m. sausio 28 d., pareiškė šį ieškinį.

16. Komisija Teisingumo Teismo prašo:

– pripažinti, kad apmokestinamiesiems asmenims suteikdama teisę atskaityti PVM už tam tikrą degalų tiekimą neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja 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 17 ir 18 straipsniams, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė nevykdėsipareigojimų pagal EB sutartį,

– priteisti iš Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė prašo Teisingumo Teismo atmesti Komisijos ieškinį.

IV – Komisijos pateiktų teisinio pagrindų nagrinėjimas

17. Komisijos pateikti ieškinio pagrindai susiję su, pirma, teisės perkimo mokesčio atskaita, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, atsiradimo sąlygomis ir, antra, su šios direktyvos 18 straipsnyje reglamentuojamomis teisės perkimo mokesčio atskaita naudojimosi sąlygomis(4).

A – Dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio pažeidimo

1. Pagrindiniai šalių argumentai

18. Komisijos nuomone, ginėjamas 1991 m. Nutarimas dėl PVM pažeidžia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą tuo, kad, pirma, jis leidžia atskaityti perkimo mokestį už tiekimą neapmokestinamiems asmenims, t. y. darbuotojams, ir, antra, jis neužtikrina, jog teisę atskaityti perkimo mokestį susijusi tik su degalų, naudojamų apmokestinamiems darbdavio sandoriams, tiekimu. Komisija pirmiausia remiasi byla *Komisija prieš Nyderlandus* ir teigia, kad nagrinėjami Jungtinės Karalystėje teisės aktai panašūs su tuos, kuriuos Teisingumo Teismas šiame sprendime pripažino nesuderinamais su Šeštąja direktyva.

19. Komisija neatmeta galimybės, kad daugeliu atveju darbuotojų atliekamas pirkimas iš tikrųjų yra tiekimas jų darbdaviams, vadinasi, apmokestinamieji asmenys turi teisę atskaityti perkimo mokestį. Tačiau šioje byloje, priešingai nei bylos *Intiem*(5) atveju, nėra tiesioginio ryšio tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, šiuo atveju, tarp degalų tiekėjo ir darbdavio.

20. Jungtinės Karalystės vyriausybė pirmiausia remiasi svarba principo, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį nuo naudojamų prekių ir paslaugų, jei ir tiek, kiek jis šias prekes bei paslaugas naudoja savo apmokestinamiems sandoriams. Tuo siekiama užtikrinti visų ekonominių sandorių Bendrijoje fiskalinį neutralumą.

21. Šioje byloje kyla klausimas, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnis suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, kai darbuojas perka darbdavio įmonei arba jos vardu, o paskui įmonė jam šias išlaidas padengia. Jei prekės ir paslaugos yra naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, nėra skirtumo, ar faktinis (ar sutartinis) prekių ir paslaugų gavėjas yra pats darbdavys, jo darbuotojas, ar jo atstovas.

22. Komisija nepripažįsta ekonominės realybės. Jeigu būtų laikomasi jos formalių argumentų, darbuotojas, priešingai Šeštosios direktyvos nuostatomis, negalėtų atskaityti pirkimo mokesčio nuo visų išlaidų, susijusių su profesiniais tikslais. Degalai iš tikrųjų tiekiami per darbuotoją apmokestinamajam darbdaviui jo apmokestinamiesiems sandoriams. Ši situacija yra panaši į darbuotojo, kuris keliaudamas verslo reikalais patiria nakvynę, maitinimosi ir kelionės išlaidas, arba asmens, kuris dirbamas statybose, ne statybos įmonės patalpose, perka rankius, situaciją. Reikia pripažinti, kad degalų pirkimas ypač yra susijęs su ribotų nustatymo klausimais, bet iš esmės negali panaikinti teisės į atskaitą.

23. Jungtinės Karalystės vyriausybė iš tiesų pripažįsta, kad yra panašumų tarp byloje *Komisija prieš Nyderlandus* nagrinėjamos sistemos ir Jungtinės Karalystės sistemos. Tačiau, priešingai nei pirmoji, Jungtinės Karalystės sistema užtikrina – kiek tai įmanoma apskaičiavimais grindžiamos sistemos atveju – kad pridėtinės vertės mokestis būtų atskaitomas tik nuo realiojo darbuotojo kelionės išlaidų. Jungtinės Karalystės vyriausybė sutinka, kad teisę į pirkimo mokesčio atskaitą pagal 1991 m. Nutarimą dėl PVM turėtų apsiriboti darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams naudojamais degalais. Taikant 1991 m. Nutarimą dėl PVM praktikoje, teisę į atskaitą iš tiesų yra taip apribojama. Darbdavys nėra suinteresuotas padengti degalų įsigijimo išlaidas, kurios viršija verslo kelionės išlaidas.

24. Raštu atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą, Jungtinės Karalystės vyriausybė pripažino, kad 1991 m. Nutarimas dėl PVM nenustato privalomo ryšio tarp darbdavio teisės į atskaitą pagal 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsnius ir degalų, nupirktų darbuotojo, naudojimo darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams. Tačiau privalomas ryšys užtikrinamas darant nuorodą į bendrąją teisę, 1994 m. Value Added Tax Act (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas). Šio Jungtinės Karalystės vyriausybės minimo įstatymo nuostatos yra teisinis 1991 m. Nutarimo dėl PVM pagrindas, ir jose pateikiamas bendras pridėtinės vertės mokesčio apibrėžimas (pridėtinės vertės mokestis už apmokestinamojo asmens verslo poreikiams tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas) bei taisyklė, kad bendro naudojimo atveju pirkimo mokestis atskaitomas tik proporcingai profesiniams poreikiams panaudotoms prekėms ir paslaugoms.

2. Įvertinimas

25. Prieš nagrinėjant, ar 1991 m. Nutarime dėl PVM nustatytas ginčijamos atskaitos mechanizmas atitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, pirmiausia reikia priminti kai kuriuos šiose nuostatose reguliuojamos pirkimo mokesčio atskaitos teisinius principus.

26. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką teisę atskaityti pirkimo mokestį yra sudėtinis pridėtinės vertės mokesčio mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama(6). Nuostata dėl atskaitos siekiama visiškai panaikinti ekonominės veiklos metu verslininko mokėtino ar sumokėto pridėtinės vertės mokesčio naštę. Todėl bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema

užtikrina fiskalinį neutralumą visoms ekonominėms veikloms, nepaisant jų tikslo ir rezultato, jei joms pažeidimams taikomas pridėtinės vertės mokestis(7).

27. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį „apmokestinamasis asmuo“ turi teisę iš jo mokėtino mokesčio atskaityti pridėtinės vertės mokestį iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti arba kurį jis jau sumokėjo už „kito apmokestinamojo asmens“ tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, „tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“.

28. Taigi, remiantis šios nuostatos formuluote, teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atitinkamas asmuo yra apmokestinamasis Šeštosios direktyvos prasme ir kai minėtos prekės bei paslaugos naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams (8).

29. Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto formuluotės matyti, kad teisė į atskaitą egzistuoja tik už pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens apmokestinamajam asmeniui patiektas prekes ar suteiktas paslaugas.

30. Kalbant apie Komisijos kaltinimą, kad darbuotojas nėra apmokestinamasis asmuo arba kad tiekimo grandinė nutraukta, pirmiausia reikia pažymėti, jog šioje byloje – pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį – šalys sutaria, jog aptariamai darbuotojai, kurių degalų išlaidos padengiamos, nėra apmokestinamieji asmenys(9). Klausimas kyla dėl to, ar, nepaisant „trikampio“ santykio, kurio atžvilgiu 1991 m. Nutarimas dėl PVM leidžia atskaityti pirkimo mokestį, galima manyti, kad yra tiekimas tarp apmokestinamojo asmens, t. y. tarp degalų pardavėjo ir darbdavio.

31. Iš minėto sprendimo byloje *Intiem* matyti, kad fizinis prekių tiekimas darbuotojui savaime neprieštarauja darbdavio teisei į atskaitą. Šiame sprendime nagrinėjamoje byloje, kaip ir šioje byloje, degalai faktiškai buvo tiekami darbuotojui. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad pirkimo mokesčio atskaitos apribojimo pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį iki mokesčio už „jam patiektas prekes“ tikslas „negali būti panaikinti teisė atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už prekes, kurios, nors parduotos apmokestinamajam asmeniui tam, kad jis naudotų jas tik savo profesinėje veikloje, fiziškai buvo pristatytos jo darbuotojams“(10).

32. Be to, Komisija sutiko, kad darbuotojai dažnai veikia darbdavio vardu ir tokiu atveju darbuotojo gautos prekės ir paslaugos iš tikrųjų turi būti laikomos tiekimu darbdaviui. Tačiau ji mano, kad tai nebuvo parodyta nagrinėjamame teisei aktų atžvilgiu.

33. Kyla klausimas, kokiomis aplinkybomis manoma, kad tiekimas atliktas darbdaviui, jei prekes ir paslaugas gavo darbuotojas. Iš esmės „tai yra fakto klausimas, kuris turi būti įvertintas atsižvelgiant į visas bylos aplinkybes“(11). Jungtinės Karalystės vyriausybė, pateikdama atstovo, kurio kelionės išlaidas padengia darbdavys, ir statybininko, perkančio rankius statyboms, pavyzdžius, rodo, kad šiuo atžvilgiu gali iškilti ribų nustatymo problemos.

34. Tolesnei diskusijai verta turėti omenyje, kad klausimai, ar tarp apmokestinamojo asmens buvo atliktas tiekimas ir ar minėtos prekės bei paslaugos naudojamos apmokestinamojo asmens, kuriam patiektos prekės ir suteiktos paslaugos, ekonominei veiklai, yra glaudžiai susiję.

35. Taigi pagal nusistovėjusį teismų praktiką asmuo įgyja prekes kaip apmokestinamasis asmuo, o ne kaip individualus asmuo, jeigu jis jas įgyja apmokestinamojo sandorių poreikiams(12). Be to, kai darbuotojas naudoja prekes ir paslaugas darbdavio poreikiams, jos sudaro prekių ir paslaugų, kurias galiausiai tiekia darbdavys kaip apmokestinamasis asmuo, sąnaudų dalį. Šiuo atveju darbuotojas nėra galutinis vartotojas, o tiekimo grandinė šių prekių ir paslaugų atžvilgiu nėra nutraukiama.

36. Byloje *Intiem* Teisingumo Teismas aiškiai nusprendė, kad degalų tiekimas įvyko vykdant darbdavio profesinės veiklos arba kad degalai buvo naudojami profesiniams darbdavio poreikiams(13).

37. Be to, kaip nurodė Teisingumo Teismas byloje *Komisija prieš Nyderlandus*, byloje *Intiem* atskaitos sąlygos – būtent sąlyga, kad yra tiekimas tarp apmokestinamųjų asmenų – buvo patenkintos, nes šiuo atveju darbdavys susitarė tiekti prekes darbuotojams savo sąskaita, ir dėl to iš tiekėjo jis gavo sąskaitas fakturas, kuriose jam priskaičiuotas pridėtinis vertės mokestis už patiektas prekes(14).

38. Tačiau teisės aktuose, kurie buvo nagrinėjami byloje *Komisija prieš Nyderlandus*, šios aplinkybės nebuvo išpildytos; byla buvo susijusi su nustatyto dydžio darbuotojo transporto priemonės amortizacijos ir degalų sunaudojimo sąnaudų padengimu. Tačiau šis padengimas Teisingumo Teismui nebuvo pakankamas požymis, kad egzistuoja „tiekimas“ Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto prasme. Todėl Teisingumo Teismas manė, kad Nyderlandų atskaitos mechanizmo negalima laikyti suderinamu su šia nuostata(15).

39. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad pažodiniu Šeštosios direktyvos aiškinimu pagrįsta išvada gali būti nevisiškai suderinama su 17 straipsnio 2 dalies a punkto tikslu ir su tam tikrais Šeštosios direktyvos tikslais, tačiau jis neidentifikavo – nesant Bendrijos veiksmų – jokio Nyderlandų teisėje numatytos teisės į atskaitą pagrindimo(16).

40. Jei šioje byloje remiamasi sprendimu *Komisija prieš Nyderlandus*, reikia konstatuoti, kad 1991 m. Nutarime dėl PVM nustatyta bei Jungtinės Karalystės vyriausybės pateikta atskaitos sistema nenumato jokio tiesioginio sąskaitos pateikimo ar kitokio tiesioginio degalų tiekėjo ir darbdavio ryšio, taigi šiuo atveju nematyti jokio prekės tiekimo tarp apmokestinamųjų asmenų. Tad Komisijos kaltinimas dėl šio klausimo yra pagrįstas.

41. Tačiau Komisijos kaltinimas taip pat susijęs su aplinkybe, kad – ir tai man atrodo daug svarbiau – ginčijamas pirkimo mokesčio atskaitos mechanizmas neužtikrina šio mokesčio taikymo tik darbdavio apmokestinamųjų sandorių poreikiams naudojamoms prekėms. Jungtinės Karalystės vyriausybė priešingai tvirtino, kad Jungtinėje Karalystėje taikomas pirkimo mokesčio atskaitos mechanizmas, skirtingai nei nagrinėjamas sprendime *Komisija prieš Nyderlandus*, užtikrina, jog pridėtinis vertės mokestis atskaitomas tik nuo realiai darbuotojo patirtų degalų įsigijimo išlaidų.

42. Reikia pripažinti, kad Jungtinėje Karalystėje naudojamas apskaičiavimo būdas, pagrįstas nuvažiuotu atstumu, darbiniu transporto priemonės cilindro tūriu ir realiomis vidutinėmis degalų įsigijimo išlaidomis, iš esmės leidžia darbdaviui suteikti kompensaciją, kuri tiksliau atitinka darbuotojo profesinės kelionės realias degalų įsigijimo išlaidas, nei sprendime *Komisija prieš Nyderlandus* nagrinėjama nustatyto arba apytikrio dydžio sistema.

43. Tačiau 1991 m. Nutarime dėl PVM problematiška yra ne tiek degalų įsigijimo išlaidų apskaičiavimo formulė, o tai, kad remiantis 1991 m. Nutarimo dėl PVM formuluote neužtikrinama, jog darbdavys negali atskaityti pirkimo mokesčio nuo savo darbuotojų degalų įsigijimo išlaidų neprofesinėms kelionėms.

44. 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 straipsnio b punktas iš tikrųjų leidžia atskaityti pirkimo mokestį nuo visos ar dalies sumos, kuri apytikriai atitinka degalų įsigijimo išlaidas, patirtas neapmokestinamojo asmens (darbuotojo), ir kuri jam sumokėta siekiant padengti šias išlaidas.

45. Jungtinės Karalystės vyriausybė taip pat patvirtino, kad nėra privalomo ryšio tarp darbdavio teisės į atskaitą pagal 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsnius ir degalų, nupirktų darbuotojo,

naudojimo darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams.

46. Nagrinėjant 1994 m. Pridėtiną vertę mokesčio įstatymo nuostatas, pirmą kartą paminėtas raštu atsakant į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą (17), pirmiausia negalima suprasti, kaip šios bendros nuostatos galėtų užtikrinti, jog teisė būtų atskaitoma pagal 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 straipsnį susijusi tik su degalais, kurie naudojami profesiniams tikslams, juo labiau kad 2 straipsnyje minimi degalai pagal nutarimo 3 straipsnį kartu su Akto dėl pridėtiną vertę mokesčio 14 skirsnio 3 dalimi laikomi tiekiamais apmokestinamajam asmeniui jo profesiniais tikslais; antra, pagal nusistovėjusią teisės praktiką, siekiant įvykdyti teisinio saugumo reikalavimus, direktyvos turi būti įgyvendintos suteikiant neginimąi saistantią galią, specifiškumą, tikslumą ir aiškumą (18).

47. Tačiau 1991 m. Nutarimas dėl PVM – kartu su 1994 m. Pridėtiną vertę mokesčio įstatymu – neperkelia tokiu būdu teisės atskaityti pirkimo mokestį; be to, direktyvą atitinkantio 1991 m. Nutarimo dėl PVM taikymo praktika, Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, negali patenkinti aiškumo ir teisinio saugumo reikalavimų (19).

48. Galiausiai Jungtinės Karalystės vyriausybė pareiškė, kad yra pasiruošusi iš dalies pakeisti 1991 m. Nutarimą dėl PVM, ir jau pasiūlė tai Komisijai. Pagal nusistovėjusią teisės praktiką pakanka pažymėti, kad šipareigojimo neįvykdymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į tai, kokia buvo valstybės narės padėtis argumentuotoje nuomonėje nustatyto termino pabaigoje. Teisingumo Teismas negali atsižvelgti į jokių vėlesnius pasikeitimus (20).

49. Komisijos kaltinimas, jog ginijama atskaitos sistema bet koku atveju neužtikrina, kad pirkimo mokestis būtų atskaitomas tik už prekes ir paslaugas, kurios naudojamos darbdavio apmokestinamųjų sandorių poreikiams, yra pagrįstas.

50. Remiantis tuo, kas išdėstyta, kaltinimas dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio pažeidimo yra pagrįstas.

B – Dėl Šeštosios direktyvos 18 straipsnio pažeidimo

1. Pagrindiniai šalių argumentai

51. Šiuo ieškinio pagrindu Komisija tvirtina, kad Nutarimas dėl PVM pažeidžia Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktą, nes jis suteikia teisę atskaitai, kuri nepriklauso nuo sąlygos, ar apmokestinamasis asmuo turi 22 straipsnio 3 dalyje nurodytą sąskaitą faktūrą.

52. Remdamasi sprendimu *Komisija prieš Nyderlandus*, Komisija tvirtina, kad kai prekė ir paslaugų tiekimo tarp apmokestinamųjų asmenų nėra, ir todėl negali būti išduota jokia sąskaita faktūra ar kitas atitinkamas dokumentas, teisės atskaityti pirkimo mokestį suteikimas taip pat yra Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punkto pažeidimas.

53. Jungtinės Karalystės vyriausybė sutinka su šia nuomone, jei Teisingumo Teismas pripažins pagrįstą pirmąjį ieškinio pagrindą. Tačiau jei Teisingumo Teismas nuspręš, kad teisė atskaityti pirkimo mokestį šiuo atveju egzistuoja, Šeštosios direktyvos 18 straipsnis negali būti aiškinamas taip, kad jei nėra sąskaitos faktūros, šios teisės nėra. Jungtinės Karalystės vyriausybė šiuo atžvilgiu remiasi Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 3 dalyje nurodyta savo teise nustatyti konkrečios teisės atskaitą „sąlygas ir tvarką“.

2. Vertinimas

54. Jungtinės Karalystės vyriausybė neginąjo, kad jei teisės atskaitą suteikimo sąlygos yra nepatenkintos, taip pat pažeidžiamas Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktas.

Kadangi gin?ijamas pirkimo mokes?io atskaitos mechanizmas neatitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio, antrasis Komisijos ieškinio pagrindas yra pagr?stas.

V – Išvada

55. Remiantis tuo, kas išd?styta, aš si?ly?iau Teisingumo Teismui:

1. Pripažinti, kad apmokestinamiesiems asmenims suteikusi teis? atskaityti prid?tin?s vert?s mokest? už tam tikr? degal? tiekim? neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 ir 18 straipsniams, Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? ne?vykdt? ?sipareigojim? pagal EB sutart?.

2. Priteisti iš Jungtin?s Karalyst?s bylin?jimosi išlaidas.

1 Originalo kalba: vokie?i?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

3 – 2001 m. lapkri?io 8 d. Sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (C-338/98, Rink. p. I?8265, toliau – sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus*).

4 – D?l šio atskyrimo žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, dar nepaskelbtas Rinkinyje) ir sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (min?tas 3 punkte) 71 punkt?.

5 – 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas (165/86, Rink. p. 1471).

6 – Žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 1 d. Sprendim? *Bockenmühl* (C?90/02, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 38 punktas).

7 – Žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendim? *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655, 19 punktas) ir 1998 m. sausio 15 d. Sprendim? *Ghent Coal Terminal* (C?37/95, Rink. p. I?1, 15 punktas).

8 – 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Faxworld* (C?137/02, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 24 punktas).

9 – Žr. sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (min?tas 3 išnašoje) 45 ir 46 punktus.

10 – Sprendimo *Intiem* (min?tas 5 išnašoje) 14 punktas.

11 – Žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendim? *Lennartz* (C?97/90, Rink. p. I?3795, 21 punktas).

12 – Žr. sprendimo *Faxworld* (min?tas 8 išnašoje) 28 punkt? ir sprendimo *Lennartz* (min?tas 11 išnašoje) 8 ir 14 punktus; be to, žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendim? *Gabalfafrisa ir kt.* (C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 47 punktas) ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendim? *Breitsohl* (C?400/98, Rink. p. I?4321, 34 punktas).

13 – Žr. 12, 14 ir 16 punktus.

14 – Žr. sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (min?tas 3 išnašoje) 52 ir 53 punktus.

15 – Ten pat, 48 ir 54 punktai.

16 – Ten pat, 55 ir 56 punktai; tai gal?t? b?ti griežtesnis išaiškinimas, palyginti su kitais Teisingumo Teismo sprendimais d?l Šeštosios direktyvos. Kaip pavyzd? žr. sprendimo *Faxworld* (min?tas 8 išnašoje) 42 punkt?; žr. šiuo klausimu 1997 m. vasario 20 d. Sprendim? *DFDS* (C?260/95, Rink. p. I?1005, 23 punktas), pagal kur? „atsižvelgimas ? ekonomin? realyb? yra pagrindinis bendrosios prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos taikymo kriterijus“.

17 – Žr. 24 punkt?.

18 – Žr., be kita ko, 1997 m. kovo 13 d. Sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?197/96, Rink. p. I?1489, 14 ir 15 punktai); 1997 m. gruodžio 4 d. Sprendim? *Komisija prieš Italij?* (C?207/96, Rink. p. I?6869, 26 punktas); 1999 m. liepos 8 d. Sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?354/98, Rink. p. I?4927, 11 punktas) ir 2001 m. sausio 18 d. Sprendim? *Komisija prieš Italij?* (C?162/99, Rink. p. I?541, 22 punktas).

19 – Žr., be kita ko, 1991 m. geguž?s 30 d. Sprendim? *Komisija prieš Vokietij?* (C?59/89, Rink. p. I?2607, 28 punktas).

20 – Žr., be kita ko, 2002 m. rugs?jo 12 d. Sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?152/00, Rink. p. I?6973, 15 punktas) ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?233/00, Rink. p. I?6625, 30 punktas).