

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 m. spalio 23 d.(1)

Byla C-371/07

Danfoss A/S

AstraZeneca A/S

prieš

Skatteministeriet

(*Vestre Landsret* (Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Pirkimo mokesčio atskaita – Naudojimas privatiems poreikiams – Neatlygintinas verslo partnerių ir darbuotojų maitinimas valgykloje vykstant verslo susitikimams – Atskaitos apribojimai“

1. Nemokami pietų nebūna, bet ar gali būti PVM neapmokestinami pietūs? Šis *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas, Danija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su neatlygintinio verslo partnerių ir darbuotojų maitinimo įmonės valgykloje vykstant verslo susitikimams vertinimu dėl PVM. Ar toks teikimas, jei jis būtų neapmokestinamas, turi būti laikomas naudojimu privatiems poreikiams, nuo kurio mokamas pardavimo PVM, jei pirkimo PVM yra atskaitomas? Ir ar, remiantis sudėtinga nacionalinių administracinių ir teisės priemonių seka, Danija galėtų toliau taikyti pirkimo mokesčio atskaitos apribojimą tokiems sandoriams Bendrijos teisės aktuose numatytos laukimo išlygos pagrindu?

Taikytini Bendrijos PVM reglamentuojantys teisės aktai

2. Ieškiniai dėl maitinimo nacionaliniam teismui buvo pareikšti nuo 1994 m. iki 2001 m., todėl taikytinas Bendrijos teisės aktas yra Šeštoji PVM direktyva(2).

3. Pagal šios direktyvos(3) 2 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ yra apmokestinami PVM. Pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą(4) paprastai apmokestinamųjų vertė sudaro viskas, kas sudaro gautą atlygą.

4. Tačiau pagal 17 straipsnio 2 dalį(5) apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti („pardavimo mokestis“), atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas („pirkimo mokestis“) tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems (pardavimo) sandoriams. Pagal 17 straipsnio 1 dalį(6) teisę atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinas (iš esmės tada, kai perkama, o ne parduodama).

5. Bendrosios taisyklės išimtys numatytos ir 5 straipsnio 6 dalyje bei 6 straipsnio 2 dalyje, kuriose reglamentuojamas naudojimas privatiems poreikiams – kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ar paslaugas (kurį atžvilgiu jis turi teisę atskaityti pirkimo mokestį) pats ar tiekia (teikia) jas neatlygintinai. Toks tiekimas (teikimas) laikomas tiekimu (teikimu) už atlygą ir todėl laikomas PVM objektu, nors iš tiesų atlygis negaunamas.

6. Prekių atžvilgiu 5 straipsnio 6 dalyje(7) numatyta:

„Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygą. Tačiau tiekimu už atlygą neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiui arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu.“

7. Paslaugų atžvilgiu 6 straipsnio 2 dalyje(8) numatyta:

„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 tikslais, 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.

<...>“

8. Nesant realaus atlygio apmokestinamoji vertė skaičiuojama pagal 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktus(9) taip:

„b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 <...> dalyje, atveju — tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant — pagaminimo savikaina tiekimo metu;

c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas.“

9. Kita šiai bylai svarbi nuostata yra 17 straipsnio 6 dalis(10), susijusi su atvejais, kai atskaita apribojama. Ji yra tokia:

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

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

10. Nepaisydama pirmosios šios nuostatos pastraipos, Taryba nenusprendė, su kokiomis išlaidomis susijęs pirkimo mokestis negali būti atskaitomas. Todėl laukimo išlyga, numatyta antroje pastraipoje, vis dar galioja.

Taikytinos Danijos PVM reglamentuojančios nuostatos

11. Remiantis nacionalinio teismo prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta informacija, taikytiną Danijos teisės aktų, administracinių priemonių ir teismų sprendimų seka gali būti apibendrinta taip.

12. PVM Danijoje buvo įvestas 1967 *Momslov* (1967 m. PVM įstatymas). Pagal šį įstatymą prekių tiekimas buvo bendrai apmokestinamas PVM, o paslaugų teikimas buvo apmokestinamas tik įstatyme nustatytais atvejais. Valgyklų teikiamos paslaugos nebuvo apmokestinamos PVM, todėl atitinkamas pirkimo mokestis negalėjo būti atskaitomas(11). Be to, įstatymo 16 straipsnio 3 dalies a ir e punktuose buvo apibrėžta, kad teisės į PVM atskaitą nesuteikia išlaidos darbuotojų maitinimui ir svetingumui. Pastaroji išimtis buvo pagrįsta tuo, kad žmonės maisto, skirto darbuotojų maitinimui, pirkimas turi būti laikomas galutiniu vartojimu (jei žmonės, užuot atsilyginusi savo darbuotojams natūra, mokėtą jiems didesnę atlyginimą, darbuotojai turėtų sumokėti mokestį už pirkimus) ir ši pirkimo mokesčio, susijusio su svetingumu ir dovanomis, atskaita galėtų padidinti piktnaudžiavimo tikimybę. 11 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, kad apmokestinamoji vertė apima prekes ir apmokestinamąsias paslaugas, naudojamas 16 straipsnio 3 dalyje nurodytiems tikslams.

13. 1967 m. įstatymas buvo pakeistas ir pakeitimas įsigaliojo 1978 m. spalio 1 d., siekiant įgyvendinti Šeštąjį PVM direktyvą. Konkrečiai kalbant, paslaugų teikimas bendrai tapo PVM objektu. Tuo metu buvo nuspręsta, kad tai reiškia, jog daugelis anksčiau neapmokestintų PVM paslaugų teikimų, kuriuos vykdė PVM mokytojai įsiregistravę asmenys, turėjo tapti apmokestinami, būtent „dalis paslaugų, kurias teikia <...> valgyklos (maitinimo paslaugos)“. Atskaitos apribojimai maitinimui ir svetingumui, numatyti *Momslov* 16 straipsnio 3 dalyje bei 11 straipsnio 1 dalies nuostatose dėl panaudojimo, liko nepakeistos.

14. Taigi, maisto ir gėrimų pardavimas žmonių valdomose valgyklose tapo PVM objektu. Tačiau 1978 m. lapkričio mėn. *Momsnævsn* (PVM taryba, aukščiausia administracinė institucija PVM klausimais) nusprendė, kad tokie pardavimai apmokestinamoji vertė turi būti ne mažesnė nei žaliavų kainų, pridėjus atlyginimus už pagaminimą, pardavimą bei administravimą. Todėl neatlygintinas maisto ir gėrimų teikimas buvo laikomas atliktu už atlygą, skaičiuojamą pagal išlaidas.

15. Šis sprendimas buvo trauktas 1983 m. specialias gaires žmonių valgykloms, kuriose toliau nurodyta, kad pirkimo mokestis už prekes, žaliavas ir bet kokias apmokestinamas darbo paslaugas, susijusias su pagaminimu, pardavimu ir administravimu, turėjo būti atskaitytas visas.

16. *Momslov* buvo dar kartą pakeistas 1994 metais. Atskaitos apribojimas, numatytas 16 straipsnio 3 dalyje, išliko iš esmės nepakeistas 1994 m. įstatymo 42 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktuose. Tuo pačiu metu naujo 5 straipsnio 2 ir 3 dalys numatė:

„2. Preki? ir paslaug?, naudojam? 42 straipsnio 1 ir 2 dalyje nurodytiems tikslams, panaudojimas yra laikomas tiekimu ar teikimu už atlyg?, kai t? prekio? ar paslaug? pirkimo, gamybos ir pan. atžvilgiu egzistuoja visa ar dalin? teis? ? atskait?.

3. Paslaug? panaudojimas privatiems verslo savininko ar jo darbuotoj? poreikiams, kurie yra nesusij? su verslu, laikomas teikimu už atlyg?.

17. D?l b?do, kuriuo buvo apskai?iuotas valgykl? mok?tinas PVM, tos nuostatos anks?iau nebuvo taikomos verslo partneri? ir darbuotoj? neatlygintinam maitinimui vykstant susirinkimams. Kadangi buvo laikoma, jog toks maitinimas yra teikiamas už atlyg? (fiktyviai ?vertint? pagal išlaidas), prek?s ar paslaugos negal?jo b?ti laikomos panaudotomis privatiems poreikiams, nes tai reikšt?, kad už jas negaunama atlygio(12).

18. Dabartin? *Momslov* 42 straipsnio 1 dalies 5 punkto redakcija priimta 1995 m. birželio 14 dien?. Ji apibr?ž? teis?s ? pirkimo mokes?io atskaitos apribojim? taikymo srit?, kuri ap?m? „pramogas, restoran? paslaugas, svetingum? ir dovanas“ ir leido verslui atskaityti 25 ? pirkimo PVM, susijusio su išlaidomis viešbu?i? ir restoran? paslaugoms, kai šios išlaidos yra griežtai skirtos verslui. Pagal aiškinam?j? rašt? to neketinta taikyti išlaidoms verslo pietums ?monei priklausan?ioje valgykloje.

19. 1999 m. *Landsskatteret* (Mokestin? byl? teismas) nusprend?, kad administracin? praktika, pagal kuri? bendrov?s valdom? valgykl? pardavimo PVM tur?jo b?ti apskai?iuojamas pagal apskai?iuot? savikain?, prieštarauja Šeštajai direktyvai. Jis nusprend?, kad pardavimo PVM turi b?ti apskai?iuojamas remiantis faktiškai gautu atlygiu ir kad *Momslov* 5 straipsnio nuostatoje numatyta panaudojimo taisykl? negali b?ti taikoma, kai pardavim? kaina yra mažesn? nei apskai?iuota savikaina. Be to, jis nusprend?, kad arbata ir kava, kuria vaišinami verslo partneriai per susitikimus, nepatenka ? „svetingumo“ s?vok?, ta?iau laikytinos „maitinimu“, jei jos pateikiamos darbuotojams, tod?l joms taikomas atskaitos apribojimas ir jos gali b?ti apmokestinamos pagal *Momslov* 5 straipsnio 2 dalyje numatyt? panaudojimo taisykl?.

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir klausimai

20. Nacionalinio teismo klausimai pataikti d?l dviej? byl?, kuriose atitinkamai dalyvauja ?mon?s *Danfoss A/S* (toliau – *Danfoss*) ir *AstraZeneca A/S* (toliau – *AstraZeneca*).

21. *Danfoss*, tarptautiniu mastu gaminanti ir parduodanti pramonines automatizacijos sistemas, turi darbuotoj? valgykl? ?vairiuose padaliniuose. Valgyklos taip pat naudojamos neatlygintinai maitinant verslo partnerius ir darbuotojus per verslo susitikimus bendrov?s patalpose.

22. *AstraZeneca* Danijoje platina farmacijos produktus. Jos veiklos dalis yra kviestis sveikatos prieži?ros specialistus ? informacinius susitikimus, susijusius su ?vairiomis patologijomis, produkt? pozicionavimu ir j? naudojimu tose srityse. Atsižvelgiant ? susitikim? trukm?, dalyviai (tik verslo susitikimuose) gali b?ti neatlygintinai maitinami bendrov?s valgykloje, kur kitais atvejais maistas ir g?rimai yra parduodami darbuotojams

23. *Danfoss* atveju byla apima laikotarp? nuo 1996 m. spalio 1 d. iki 2001 m. rugs?jo 30 d., o *AstraZeneca* atveju ? nuo 1994 m. spalio 1 d. iki 1999 m. gruodžio 31 dienos.

24. Pagal 1999 m. *Landsskatteret* sprendim? (žr. šios išvados 19 punkt?) abi ?mon?s praš? gr?žinti pardavimo PVM, apskai?iuot? remiantis neatlygintino verslo partneri? ir darbuotoj? maitinimo savikaina.

25. Mokes?i? administratorius atsisak? išmok?ti reikalaujamas sumas (5 920 848,19 DKK – *Danfoss*

ir 825 275,00 DKK –AstraZeneca), remdamasis tuo, kad maisto ir gėrimų teikimas darbuotojams yra „maitinimas“, kuriam taikoma *Momslov* 42 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytas atskaitos apribojimas, o verslo partnerių maitinimas yra „svetingumas“, kuris numatytas 42 straipsnio 1 dalies 5 punkte. Tačiau kadangi žmonės, remdamasi buvusia administracine praktika, atskaitę visų PVM už jų valgyklos pirkimus, tai PVM turi būti apskaituojamas už prekių ar paslaugų panaudojimą privatiems poreikiams pagal *Momslov* 5 straipsnio 2 dalį.

26. Vėliau skundas buvo pateiktas *Landsskatteret*, o dabar vykstant procesui *Vestre Landsret* ginčijami šios institucijos sprendimai tvirtinant, kad kartu su kava ir arbata per susitikimus žmonėje verslo partneriams pateikti kiti gėrimai ir maistas patenka į „svetingumo“ sąvoką, bet laikomi „maitinimu“, jei jie pateikiami darbuotojams, todėl pateisinama apskaituoti PVM panaudojimo privatiems poreikiams pagrindu.

27. Žmonės tvirtina, kad atskaitos apribojimas pagal *Momslov* „svetingumui“ ir „maitinimui“ prieštarauja Šeštajai direktyvai. Mokesčių administratorius, sutikęs, kad atskaitos apribojimo neapima Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmoji pastraipa, mano, kad atskaitos apribojimas kilo iš *Momslov*, taikyto iki Direktyvos signaliojimo, ir todėl gali būti teisėtai taikomas ir toliau vadovaujantis laukimo išlyga, numatyta 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje. Žmonės nesutinka, nes atskaitos apribojimas nebuvo taikomas maitinimui iki tol, kol 1999 m. buvo pakeista aprašyta administracinė praktika, o prieš tai pagal tą praktiką buvo atskaitomas visas PVM.

28. Bet kuriuo atveju žmonės taip pat teigia, kad panaudojimo privatiems poreikiams apmokestinimas pagal *Momslov* 5 straipsnio 2 dalį prieštarauja Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 daliai, nes pagal šią nuostatą toks apmokestinimas leidžiamas, tik jei prekės naudojamos su žmonės veikla nesusijusiems tikslams, o taip nėra aptariamo maitinimo atveju.

29. Esant šioms aplinkyboms nacionalinis teismas prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl šio klausimo:

„1. Ar Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa yra aiškintina taip, jog valstybės narės turi teisę neleisti atskaityti pridėtinės vertės mokesčio už pirkimus, skirtus verslo partnerių ir darbuotojų maitinimui žmonės valgykloje vykstant susitikimams, tik jei iki direktyvos signaliojimo nacionalinė teisė numatė tokį atskaitos apribojimą ir jei tokie normų praktikoje taikę mokesčių institucijos, nepripažindamos teisės į PVM atskaitę tokių pirkimų atžvilgiu?

2. Ar atsakant į 1 klausimą turi reikšmės tai, kad žmonės valdomos valgyklos nebuvo apmokestinamos PVM pagal nacionalinės teisės normas, galiojusias nagrinėjamoje valstybėje narėje iki 1978 m. signaliojant Šeštajai PVM direktyvai, tai, kad nacionalinės atskaitos apribojimo normos nepasikeitė gyvendinus Šeštąją PVM direktyvą ir tai, kad ši atskaitos apribojimo norma tapo reikšminga tokios rūšies veiklai tik dėl to, jog žmonės valdomos valgyklos tapo apmokestinamos PVM gyvendinus Šeštąją PVM direktyvą?

3) Ar teisės į atskaitę apribojimas yra „išsaugotas“ Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos prasme, jei nuo Šeštosios PVM direktyvos gyvendinimo 1978 m. iki 1999 m. dėl pagrindinio byloje aprašytos administracinės praktikos egzistavo teisė į PVM atskaitę nagrinėjamo išlaidų atžvilgiu?

4) Ar Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a ir b punktai yra aiškintini taip, jog ši nuostata apima žmonės neatlygintiną verslo partnerių maitinimą savo pačių valgykloje žmonėje vykstant susitikimams?

5) Ar Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a ir b punktai yra aiškintini taip, jog ši nuostata apima žmonės neatlygintiną darbuotojų maitinimą savo pačių valgykloje toje žmonėje

vykstant susitikimams?“

30. Pastabas raštu pateik? *Danfoss*, Danija ir Komisija. Jos visos ir *AstraZeneca* per pos?d? pateik? ir argumentus žodžiu.

Vertinimas

31. Pirmieji trys nacionalinio teismo klausimai susij? su bendros problemos aspektais: „ar esant nustatytoms aplinkyb?ms Danija gali teis?tai neleisti atskaityti pirkimo PVM už neatlygintin? verslo partneri? ir (ar) darbuotoj? maitinim? valgykloje vykstant verslo susitikimams?“ Tod?l pagrindinis klausimas – *ar galima atskaityti pirkimo mokest?*.

32. Panašiai paskutiniai du klausimai susij? su didesne problema: „Ar toks maitinimas yra panaudojimas privatiems poreikiams?“ Tod?l pagrindinis klausimas – *ar galima apmokestinti pardavimo mokes?iu*.

33. Manau, kad b?t? naudingiau pateikti tuos du pagrindinius klausimus (ir atvirkštine tvarka), atkreipiant d?mes? ? pateikt? konkre?i? klausim? s?vokas. Ta?iau, pirma, mano nuomone, svarbiausia nusistatyti atitinkam? nuostat? taikymo sistem?, ? kuri? atsižvelgiant j? ryšiai tapt? aiškesni.

Nuostat? taikymo sistema

34. Pagrindinis PVM sistemos principas yra tas, kad mokes?io našta patiriama tik galutiniame vartojimo etape. Iki tol, nors mokestis taikomas kiekvieniame etape, atskaitos tvarka reiškia, kad jos poveikis visiems gamybos ir platinimo procese dalyvaujantiems apmokestinamiesiems asmenims yra neutralus. Kiekvienas iš j? mokes?i? administratoriui tik perduoda savo klient? sumok?tas PVM sumas, at?m?s sumas, kurias sumok?jo tiek?jams(13).

35. Tod?l kadangi apmokestinamasis asmuo PVM moka už ?sigytas prekes ir paslaugas, skirtas jo apmokestinamiesiems pardavimams, teis? ? atskait? yra pagrindin? ir bendra. Apmokestinant pardavimo mokes?iu be teis?s atskaityti pirkimo mokest?, b?t? nustatytas kaupiamasis daugiapakopis mokestis, kur? pakeisti yra vienas iš pagrindini? bendros PVM sistemos tiksl?(14). Bet koks nukrypimas nuo pagrindin?s apmokestinimo ir atskaitos tvarkos, kaip bendro principo išimtis, turi b?ti aiškinamas siaurai(15).

36. Nekyla abejoni?, kad dažniausiai pasitaikantis pavyzdys yra toks, kad preki? tiekimas ir paslaug? teikimas yra atleistas nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsn?. Pirkimo PVM, skirtas min?tiems tiekimams ar teikimams, negali b?ti atskaitytas. Tai yra gana paprasta, nes nei teoriškai, nei faktiškai neegzistuoja pardavimo mokestis(16), iš kurio gali b?ti atskaitytas pirkimo mokestis. Tik d?l to, kad nebuvo pardavimo mokes?io, negalima buvo atskaityti pirkimo mokes?io už preki? tiekim? ir paslaug? teikim? ?mon?s valgykloms Danijoje iki to laiko, kol j? teikiamos paslaugos 1978 m. tapo PVM objektu.

37. Ta?iau ši byla susijusi su dviem kitais nukrypimo nuo bendros taisykl?s atvejais – panaudojimu privatiems poreikiams (5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis) ir išlaidomis prabangai ir panašioms reikm?ms (17 straipsnio 6 dalis). Šiuose dviejuose nuostat? rinkiniuose nustatytos skirtingos priemon?s skirtingoms situacijoms. Mano nuomone, jos vienos kitas paneigia.

38. Pirma, kalbant apie min?tus atvejus, 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis susijusios su tuo, kad prek?s ar paslaugos, sudaran?ios verslui skirto turto dal?, apmokestinamojo asmens yra naudojamos „apskritai ne verslo tikslams“, o 17 straipsnio 6 dalis susijusi su išlaidomis, „kurios

n?ra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams“. Tiesa, kad formuluot?s n?ra tokios aiškios, jog negal?t? kilti nesutarim?, ir kad 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa n?ra aiškiai susijusi su ta pa?ia apribojimo taikymo sritimi kaip pirmoji pastraipa. Nepaisant to, n?ra neprotinga teigti, kad 5 straipsnio 6 dalimi ir 6 straipsnio 2 dalimi siekiama apimti tikslus, kurie *visiškai* nesusij? su ?mon?s apmokestinama veikla, o 17 straipsnio 6 dalimi – tikslus, kurie nors ir reikalingi verslo interesams, bet n?ra *griežtai* verslo tikslai. Taip pat galima pažym?ti, kad 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis susijusios su tikruoju preki? ar paslaug? panaudojimu, o, remiantis 17 straipsnio 6 dalimi, galima manyti, kad tam tikros išlaid? r?šys skirtos tam tikriems tikslams.

39. Š? skirtum? galima paaiškinti pavyzdžiu. Jei statybos rangovas nurodo keliems darbuotojams pastatyti jo namo priestat? naudojant medžiagas iš jo sand?lio, tai akivaizdžiai yra verslo resurs? naudojimas ne verslo tikslams ir š? atvej? apima 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis. Jei tas pats rangovas vaišina potencial? klient? geru maistu ir puikiu vynu bei retais likeriais trij? žvaigždu?i? restorane, d?l to iš tikro gali padid?ti apyvarta ir tai b?t? naudinga jo verslo tikslams, bet taip pat egzistuoja malonumo elementas ir tod?l šiam atvejui taikoma 17 straipsnio 6 dalis, neatsižvelgiant ? tai, ar faktiškai buvo pasirašyta sutar?i?, ir net ? tai, ar abi šalys iš tikro m?gaujasi maistu.

40. Antra, esminis dalykas yra tas, kad yra aiškus skirtumas tarp naudojam? priemoni?. 17 straipsnio 6 dalis leidžia *apriboti teis? atskaityti pirkimo mokes?*, o 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalis numato *apmokestinim? pardavimo mokes?iu, kai pirkimo mokestis yra atskaitomas*.

41. Remiantis pastaruoju poži?riu, pirkimo mokes?io atskaita yra aiški s?lyga taikant tik 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies a punkt?, bet aš manau, kad ji netiesiogiai b?tina ir taikant 6 straipsnio 2 dalies b punkt?. Iš esm?s ?ia ši s?lyga n?ra aiški, nes ši nuostata susijusi su darbuotoj? suteiktomis paslaugomis ir išlaidomis darbuotojams (atlyginim? forma), kurios neapmokestinamos PVM. Ta?iau jei kompleksinis preki? tiekimas ar paslaug? teikimas klasifikuojamas kaip paslaug? teikimas (17), naudojamos prek?s paprastai apmokestinamos PVM. O su 6 straipsnio 2 dalimi susijusi? preki? tiekim? ir paslaug? teikim? apmokestinamoji vert? yra „visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“ (11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktas). Jei ? ši? apmokestinam?j? vert? b?t? ?skai?iuotos preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, nuo kuri? pirkimo mokestis nebuvo atskaitytas, išlaidos, tai prieštaraut? ne tik 5 straipsnio 6 dalies ir 6 straipsnio 2 dalies visumos sistemai, bet ir pagrindiniam PVM neutralumo apmokestinam?j? asmen? atžvilgiu principui.

42. Taigi apmokestinimas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dal? ir 6 straipsnio 2 dal? priklauso ne tik nuo preki? tiekimo ar paslaug? teikimo klasifikavimo kaip panaudojimo privatiems poreikiams, bet ir nuo bet kokio PVM, ?skai?iuoto ? išlaid? sudedam?sis dalis, atskaitos. Tod?l jis prieštarauja bet kokiam atskaitos apribojimui, kuris galimas pagal 17 straipsnio 6 dal?.

43. Gr?žtant prie mano pavyzdžio apie statybos rangovo namo priestat?, pirkimo mokestis už panaudotas medžiagas jau b?t? atskaitytas, bet pardavimo mokes?iu turi b?ti apmokestintos tos pa?ios išlaidos kartu su darbo išlaidomis tam, kad rangovo pad?tis *vis-à-vis* PVM b?t? (beveik) tokia pati kaip ir tas pa?ias prekes bei paslaugas ?sigyjan?io privataus asmens. Kai jis vaišin? potencial? klient? prabangiu maistu, tai jis papras?iausiai negal?s atskaityti PVM už restorano s?skait?. Be to, jo pad?tis yra kaip privataus vartotojo, tik kitokiu b?du. Abiem atvejais PVM apmokestinamas galutinio vartojimo etapas. Ta?iau b?t? visiškai nepriimtina, jei rangovui b?t? nesuteikta teis? ? PVM atskait? už statybos medžiagas ar restorano s?skait?, o b?t? reikalaujama v?l sumok?ti PVM nuo tokios pa?ios sumos kaip už panaudojim? privatiems poreikiams.

44. Manau, kad svarbiausia pabr?žti dviej? b?d? vienas kit? paneigiant? pob?d? tod?l, kad yra

tam tikros nuorodos, jog Danijos institucijos mano, kad jie gali b?ti taikomi kartu. Ar Danijos teis?s aktai tai leidžia, turi nuspr?sti nacionalinis teismas, bet, mano nuomone, tai absoliu?iai prieštaraut? Šeštajai direktyvai.

45. Galiausiai nor??iau pažym?ti, kad ne vis? išlaid?, kuri? dalis, bet ne visos skirta verslui, atžvilgiu turi b?ti apribota atskaita. Atskaityti draudžiama tik išlaidas prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams ar kitoms r?šims, numatytoms nacionalin?s teis?s aktuose, kai ?sigaliojo Šeštoji direktyva(18). Kit? išlaid?, kuri? dalis, bet ne visos skirtos apmokestinamajam verslui, atžvilgiu bus taikoma teis? ? atskait? ir jos pagal dominuojan?ius elementus turi b?ti priskirtos arba panaudojimui privatiems poreikiams, arba apmokestinamiems sandoriams(19). Dabar aptarsiu š? aspekt? atsižvelgdama ? nacionalinio teismo ketvirt?j? ir penkt?j? klausimus.

4 ir 5 klausimai: ar neatlygintinas verslo partneris? ir (ar) darbuotoj? maitinimas valgykloje vykstant verslo susitikimams yra panaudojimas privatiems poreikiams?

46. Pirmiausia nor??iau atkreipti d?mes?, kad nors nacionalinis teismas nurodo tik 6 straipsnio 2 dal?, o tai reiškia, jog maitinimas valgykloje yra paslaug? teikimas, o ne prek? tiekimas, toks kvalifikavimas kiekvienu atveju priklauso nuo vis? sandorio aplinkybi?. Jei teikimo dominuojantis elementas yra tik maisto tiekimas (pavyzdžiui, per pos?d? *Danfoss* taryba nurod?, kad bent dal? maitinimo sudar? valgykloje pagaminti ir ? pos?dži? sal? pateikti sumuštiniai)(20), bus taikytina 5 straipsnio 6 dalis. Atskirti 6 straipsnio 2 dalies a ir b punktus galima atsižvelgiant ? tai, ar d?l paslaug? iš esm?s atsiranda galimyb? pasinaudoti prek?mis (pavyzdžiui, mikrobang? krosnel?mis), ar tai yra „tikros“ paslaugos, kaip antai maisto pateikimas. Žinoma, tai turi nuspr?sti nacionalinis teismas, remdamasis faktais, kiek tai susij? su teisine analize, o aš tai pamin?jau tik d?l išsamumo.

47. Laimei, skirtumo praktin? svarba, kalbant apie byl?, n?ra didel?. Kaip pažym?jo Komisija, išaiškinimas, kurio prašoma, susij?s su s?vokomis „naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotoj? privatiems poreikiams“ ir „panaudojimas ne savo verslo tikslais“, kurios yra visose trijose nuostatose(21). Taigi iš to išplaukia, kad 5 straipsnio 6 dal? ir 6 straipsnio 2 dal? turiu vertinti bendrai.

48. Kaip Teisingumo Teismas pažym?jo sprendime *Hotel Scandic Gåsabäck*(22), pagal tas nuostatas kai kurie apmokestinamojo asmens realiai neatlygintini sandoriai prilyginami prek? tiekimui ar paslaug? teikimui už atlyg?. J? tikslas yra užtikrinti vienod? poži?r? ? apmokestinam?j? asmen?, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotoj? privatiems poreikiams, ir ? galutin? vartotoj?, kuris gauna tos pa?ios r?šies prekes ar paslaugas. 5 straipsnio 6 dalis ir 6 straipsnio 2 dalies a punktas yra kli?tis apmokestinamajam asmeniui, kuris gal?jo atskaityti PVM už prek?, panaudot? jo verslui, ?sigijim?, išvengti sumok?ti š? mokest?, kai jis tas prekes panaudoja savo ar darbuotoj? privatiems poreikiams ir iš to gauna jam nepriklausan?i? naud?, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris perka prekes ir sumoka PVM. Taip pat d?l 6 straipsnio 2 dalies b punkto atsiranda kli?tis apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokes?i? iš apmokestinamojo asmens, už kurias privatus asmuo tur?t? sumok?ti PVM.

49. Ta?iau Teisingumo Teismas sutiko, kad apgyvendinimo, maitinimo, svetingumo ir pasilinksminimo išlaidos gali b?ti skirtos tik verslo tikslams ir kad tuo atveju, kai gali b?ti ?rodyta, jog taip yra, ir kai šios išlaidos sudaro verslo pardavim? apmokestinam?j? sandori? s?naud? dal?, turi atsirasti teis? atskaityti pirkimo mokest? pagal PVM neutralumo princip?(23).

50. Šiuo atžvilgiu atrodo, kad išlaidos verslo partneriams per pertrauk?l? (ar net be pertraukos), kai vis? dien? vyksta verslo susitikimai, tiekiant nemokam? maitinim? valgykloje ar pad?kl? sumuštinis yra susijusios su verslo tikslais, t. y. išvengti diskomforto d?l alkio ar nepatogum? bei d?l prarasto laiko ieškant kit? galimybi? pavalgyti, o d?l to susitikimas neb?t? toks veiksmingas; o

išlaidos nemokamam maitinimui, kaip dalyvio maitinimo savo s?skaita gretimame restorane po susitikimo alternatyva, yra mažiau su jais susijusios. Pirmu atveju tur?t? atsirasti teis? atskaityti pirkimo mokest?, kaip verslo pardavim? apmokestinam?j? sandori? s?naud? sudedam?j? dal?, o antras atvejis turi b?ti laikomas, jei pirkimo mokestis atskaitytas, panaudojimu privatiems poreikiams pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dal?.

51. Teisingumo Teismas taip pat sutiko, kad darbdavio neatlygintinai teikiamos paslaugos darbuotojams kartais gali nepatekti ? Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies taikymo srit?, nors iš principo jos tenkina darbuotoj? priva?ius, o ne darbdavio verslo poreikius. Taip buvo vežimo ?mon?s transportu iš darbuotoj? nam? ? darbo viet? atveju. Teisingumo Teismas pažym?jo, kad jei, pavyzdžiui, darbo vieta kinta ir sud?tinga rasti kit? tinkam? vežimo priemoni?, darbdavys gali nuspr?sti pats suteikti transport?. Tokiu atveju vežimas n?ra „panaudojimas ne savo verslo tikslais“(24).

52. Analogiškas pagrindimas gali b?ti taikomas kitiems preki? tiekimams ar paslaug? teikimams. Daugelis darbuotoj? gali laisvai pasirinkti (atsižvelgdami ? tam tikras ribas) darbo aprang?. Jos pirkimas atitinka j? priva?ius poreikius. Jei darbdavys apr?pina darbuotojus apranga, ?sigyta vykdant veiki?, tai yra preki?, kurios sudaro verslui skirtu turto dal?, panaudojimas privatiems poreikiams ir turi b?ti vertinamas PVM tikslais pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dal?. Ta?iau kai kurie darbuotojai d?l darbo pob?džio privalo vilk?ti speciali? uniform? ar apsauginius drabužius. Jei darbdavys apr?pina tokia apranga, jis tai daro verslo tikslais.

53. Taip pat ?prasta darbdavio verslo dalis yra apr?pinti darbuotojus nemokamu maistu ir g?rimais. Paprastai maistas ir g?rimai skirti darbuotoj? privatiems poreikiams. Valgydami ir gerdami jie dažniausiai turi panaši? pasirinkimo laisv?, kaip ir rinkdamiesi aprang? ar transporto priemon? iš nam? ? darb?. Ta?iau gali b?ti aplinkybi?, kai darbo reikalavimai neleidžia darbuotojui pasirinkti ir ?pareigoja j?, pavyzdžiui, darbo vietoje valgyti maisto rinkin?, kuris ne visai jam patinka, kartu su verslo partneriais, su kuriais jis susitinka, ar kitais darbuotojais, su kuriais jis dalyvauja mokymuose. Tokiomis aplinkyb?mis darbuotojas vykdyd specialius reikalavimus, kurie atitinka darbdavio verslo tikslus, o ne asmeninius poreikius. Tod?l darbdavio neatlygintinai teikiamas maitinimas netur?t? b?ti laikomas panaudojimu privatiems poreikiams.

54. Žinoma, pagrindin?je byloje nacionalinis teismas turi nuspr?sti, ar tiek verslo partneri?, tiek darbuotoj? atveju neatlygintinas maitinimas valgykloje ar sumuštin? pad?klai iš ties? yra skirti verslo tikslams ar gav?j? privatiems poreikiams, ta?iau, kaip pažymi Komisija, remdamasi tuo, kas nurodyta prašyme priimti prejudicin? sprendim?, šioje byloje nagrin?jamas pirmasis atvejis.

1–3 klausimai: Ar gali Danija teis?tai taikyti atskaitos apribojim? pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dal??

55. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa leidžia valstyb?ms nar?ms taikyti visus atskaitos apribojimus, „esan?ius j? nacionaliniuose ?statymuose, galiojan?iuose šios direktyvos ?sigaliojimo metu“.

56. Pagrindin? problema, iškelta nacionalinio teismo pirmais trimis klausimais, ar atskaitos apribojimas buvo: a) numatytas Danijos nacionalin?je teis?je b) Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo metu. Ta?iau logiška šiuos du klausimus nagrin?ti nuo galo.

Kada ?sigaliojo Šeštoji direktyva?

57. Formuluot? „šios direktyvos ?sigaliojimo metu“ yra netik?tai netiksli. Priešingai nei naujesn?se direktyvose, Šeštojoje direktyvoje n?ra nuostatos, kurioje numatyta direktyvos ?sigaliojimo data. „?sigaliojimo“ datos taip pat negalima visiškai tiksliai nustatyti iš atitinkamos

sutarties nuostatos formuluot²s. Tuo metu EEB sutarties 191 straipsnio antrojoje pastraipoje buvo numatyta: „Apie direktyvas ir sprendimus pranešama tiems, kuriems jie skirti, ir jie pradedami taikyti po tokio pranešimo“. Ta³iau ar direktyvos taikymo data sutampa su jos įsigaliojimo data? Dabar EB 254 straipsnis apibr⁴žia dat⁵, kada dvi direktyv⁶ r⁷šys „įsigalioja“ (angl. „enter into force“), o kitoms direktyvoms ir toliau taikoma taisykl⁸, kad jos „įsigalioja“ (angl. „take effect“) po pranešimo. Tai gal⁹t¹⁰ reikšti, kad s¹¹moningai padarytas semantinis skirtumas, bet iš sutarties nematyti, k¹² jis reiškia.

58. Iš abiej¹³ veiksn¹⁴ išplaukia, kad iš ties¹⁵ svarbi data yra paskutin¹⁶ diena, skirta valstyb¹⁷ms nar¹⁸ms įgyvendinti direktyv¹⁹ (iš prad²⁰ži²¹ 1978 m. sausio 1 d., v²²liau visoms valstyb²³ms nar²⁴ms, išskyrus Belgij²⁵ ir Jungtin²⁶ Karalyst²⁷, – 1979 m. sausio 1 d.(25)), o ne bet kuri kita įsigaliojimo data.

59. Pirma, pats Teisingumo Teismas nusprend²⁸, kad nagrin²⁹jama data, bent jau kiek tai susij³⁰ su Pranc³¹zija (kuriai, kaip ir Danijai, terminas direktyvai įgyvendinti prat³²stas), yra 1979 m. sausio 1 diena(26).

60. Antra, Direktyvos 2006/112 176 straipsnio 2 dalyje, kurioje pakartota Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis, fraz³³ „nuo šios direktyvos įsigaliojimo“ pakei³⁴čiama „1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstyb³⁵ms nar³⁶ms stojo į Bendrij³⁷ po šios datos, j³⁸ į stojimo dien³⁹“.

61. Ta⁴⁰iau, mano nuomone, su šiuo poži⁴¹riu sutikti sunku.

62. Iš pa⁴²ios direktyvos pob⁴³džio išplaukia, kad jos įsigaliojimo data paprastai nesutampa su jos įgyvendinimo terminu. Direktyva valstyb⁴⁴ms nar⁴⁵ms, kurioms ji skirta, įpareigojamos siekti numatyto rezultato, bet nacionalin⁴⁶ms institucijoms gali pasirinkti form⁴⁷ ir b⁴⁸dus. Didžioji atvej⁴⁹ dauguma, įskaitant Šešt⁵⁰ji⁵¹ direktyv⁵², reikalauja, kad valstyb⁵³ms nar⁵⁴ms perži⁵⁵r⁵⁶t⁵⁷ ir pakeist⁵⁸ teis⁵⁹ aktus ir administracin⁶⁰ praktik⁶¹(27). Kadangi toks procesas reikalauja laiko, b⁶²tinai nustatomas laikotarpis, per kur⁶³ valstyb⁶⁴ms nar⁶⁵ms privalo imtis priemoni⁶⁶ aptariamam tikslui pasiekti, bet dar nereikalaujama jo pasiekti. Negali b⁶⁷ti reikalaujama, kad valstyb⁶⁸ms nar⁶⁹ms siekt⁷⁰ tikslo – o ne priešingai(28) – iki tos dienos, kai direktyva pradedama taikyti (kad ir vadinamos taikymo pradžia ar įsigaliojimu). Ir tik pasibaigus direktyvai įgyvendinti nustatytam terminui galima teigti, kad valstyb⁷¹ms nar⁷²ms neįvykd⁷³ savo įsipareigojim⁷⁴ pasiekti tiksl⁷⁵(29).

63. Negin⁷⁶ytina, kad nuo pranešimo valstyb⁷⁷ms nar⁷⁸ms dienos jos prival⁷⁹jo imtis priemoni⁸⁰, kad j⁸¹ teis⁸² aktai ir administracin⁸³ praktika b⁸⁴t⁸⁵ suderinta, kaip to reikalauja Šeštoji direktyva. Taip pat nuo tos dienos jos negal⁸⁶jo imtis priemoni⁸⁷, kurios labai pakenkt⁸⁸ numatytam rezultatui(30). Atsižvelgiant į pagrindin⁸⁹ pirkimo mokes⁹⁰io atskaitos princip⁹¹, numatyt⁹² 17 straipsnio 2 dalyje, ir į ribot⁹³ nukrypim⁹⁴ (kuris turi b⁹⁵ti aiškinamas siaurai) su laukimo išlyga susijusioje 17 straipsnio 6 dalyje, atrodo, kad bet koks naujas atskaitos apribojimas buvo draudžiamas nuo direktyvos įsigaliojimo datos iki jos visišk⁹⁶o įgyvendinimo termino.

64. Tod⁹⁷l manau, kad Šeštosios direktyvos įsigaliojimo data 17 straipsnio 6 dalies tikslais buvo diena, kai apie j⁹⁸ buvo pranešta valstyb⁹⁹ms nar¹⁰⁰ms, b¹⁰¹tent 1977 m. geguž¹⁰²ms 23 d.(31), ir laukimo išlyga gali b¹⁰³ti taikoma tik atskaitos apribojimui, kuris buvo numatytas t¹⁰⁴ dien¹⁰⁵.

65. Esu įsitikinusi, kad tai reiškia, jog Teisingumo Teismas suklydo, nuspr¹⁰⁶sdamas, jog svarbi Pranc¹⁰⁷zijai data buvo 1979 m. sausio 1 d., o Direktyva 2006/112 iš dalies pakeit¹⁰⁸ laukimo išlyg¹⁰⁹.

66. Pažymiu, kad remiantis ankstesniu poži¹¹⁰riu, sprendimuose, kuriuos žinau(32), Teisingumo Teismas nenurod¹¹¹ priežas¹¹²i¹¹³, kod¹¹⁴l reikia remtis 1979 m. sausio 1 d. data. Taip pat nematyti, kad bet kurioje iš ši¹¹⁵ byl¹¹⁶ b¹¹⁷t¹¹⁸ padaryta kitokia išvada ar analiz¹¹⁹, jei b¹²⁰t¹²¹ remiamasi 1977 m. geguž¹²²ms 23 d. data. Ta¹²³iau kadangi ši byla šiek tiek susijusi su pakeitimais, Danijos PVM teis¹²⁴ms aktuose

padarytais tarp ši? dat?, reik?t?, kad dabar Teisingumo Teismas apibr?žt? savo pozicij? aiškiau – ar mano analiz? teisinga, ar ne.

67. Kalbant apie antr?j? klausim?, manau, kad apribojimo, kurio neap?m? laukimo išlyga ir kuris d?l to buvo neteis?tas iki 2006 m., tolesnis taikymas negal?jo b?ti retrospektyviai pripažintas teis?tu, pri?mus 2007 m. ?sigaliojus? pakeitim?. Ir jei tai buvo neteis?ta nuo 1977 m. iki 2006 m., nemanau, kad galima teigti, jog teis?tas *taikymas* (nuo laikotarpio iki 1977 m.) prasid?jo 2007 metais. Ta?iau jei mano analiz? teisinga, galb?t reikalingas Direktyvos 2006/112 176 straipsnio aiškinamasis pakeitimas.

Ar nacionalinis atskaitos apribojimas buvo nustatytas tinkamu laiku, kad gal?t? b?ti taikomas ir v?liau?

68. Pirmiausia svarbu prisiminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antr?j? pastraip? valstyb?ms nar?ms leidžiama ir toliau taikyti esan?ius atskaitos apribojimus, o ši nuostata turi b?ti aiškinama siaurai(33).

69. Egzistuojan?io atskaitos apribojimo taikymo toliau s?voka reiškia, kad turi b?ti išlaikytas atitinkamos dienos *status quo*. Ta?iau Teisingumo Teismas nusprend?, kad jei po Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo valstyb? nar? pakei?ia teis?s akt? ir sumažina egzistuojan?i? apribojim? taikymo srit?, taip j? priartindama prie bendros atskaitos taikymo tvarkos, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, tai turi b?ti laikoma, kad šiam teis?s aktui yra taikomas 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatytas nukrypimas(34). Atvirkš?iai, jei pakeitimu išple?iama egzistuojan?i? apribojim? apimtis, taip nukrypstant nuo direktyvos tikslo, jam netaikoma 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa ir tod?l juo pažeidžiama 17 straipsnio 2 dalis(35).

70. Iš ši? dviej? pasi?lym?, skaitom? kartu, atsižvelgiant ? poreik? siaurai aiškinti 17 straipsnio 6 dalies antr?j? pastraip?, išplaukia, kad jei valstyb? nar? sumažino apribojimo, egzistavusio ?sigaliojant Šeštajai direktyvai, apimt?, v?liau ji negali sugr?žinti *status quo ante*. Kitaip tariant, kart? pakeitusi savo teis?s aktus taip, kad jie priart?jo prie direktyvos bendros atskaitos sistemos, ji negali j? pakeisti atgal, t. y. kad jie atitolt? nuo šios tvarkos.

71. Jei, kaip aš manau, Šeštoji direktyva ?sigaliojo 1977 m. geguž?s 23 d., tai kyla klausimas, ar apribojimas, kuris tur?t? b?ti taikomas dabar, tikrai egzistavo t? dien?, teigiant pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nacionalin?s teis?s aprašym?, kurio šalys negin?ijo, kad, viena vertus, tai buvo aiškiai numatyta teis?s aktuose, bet, kita vertus, tai netur?jo jokios ?takos nagrin?jamiems teikimams, nes jie nebuvo apmokestinami PVM, kurio atžvilgiu taikoma atskaita.

72. Ta?iau, mano nuomone, šioje byloje neb?tina išspr?sti šio galvos?kio. Tai b?t? b?tina, jei prašymas priimti prejudicin? sprendim? b?t? susij?s su teikimais, kurie buvo neapmokestinami ?sigaliojant Šeštajai direktyvai, o v?liau tiesiog tapo apmokestinami, o d?l to iki tol negalioj?s atskaitos apribojimas tapo taikytinas. Bet taip n?ra. Ši byla susijusi su teikimais, kurie tapo apmokestinami po 1977 m. geguž?s 23 d., bet kuriems teis? ? atskait? iš karto tapo taikytina.

73. Tod?l arba šis apribojimas neegzistavo ?sigaliojant Šeštajai direktyvai, nes jis netur?jo jokios ?takos, ir negal?jo b?ti nustatytas v?liau, arba jis tuo metu egzistavo, bet, remiantis 1978 m. lapkri?io m?n. prad?ta administracine praktika, maitinimo ?mon?s valgykloje atveju jis nebuvo taikomas. Pastaruoju atveju apribojimas negal?jo b?ti išpl?stas v?liau taip, kad v?l apimt? š? teikim?.

74. Šiuo atžvilgiu aplinkyb?, jog atskaita buvo taikoma remiantis administracine praktika, o ne teis?s nuostatomis, n?ra svarbi. Kaip Teisingumo Teismas pažym?jo, „s?voka „nacionaliniai

„statymai“ Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos prasme reiškia ne tik teisės aktus siaurąja prasme, bet ir administracines priemones ir atitinkamos valstybės narės valdžios institucijų praktiką“ (36).

75. Jei, priešingai nei manau, būtų laikoma, jog Šeštoji direktyva įsigaliojo 1979 m. sausio 1 d., viskas yra dar paprasčiau. Tą dieną pagal minėtą administracinę praktiką maitinimo valgykloje atveju visiškai galėjo būti taikoma teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąją pastraipą nacionaliniuose statymuose negali būti numatyti kiti šios teisės apribojimai.

Išvada

76. Atsižvelgdama į pirmą išdėstytus argumentus, manau, kad Teisingumo Teismas *Vestre Landsret* pateiktus klausimus turėtų atsakyti taip:

– Atsakymas į 4 klausimą: Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalis ir (ar) 6 straipsnio 2 dalis apima apmokestinamos monės neatlygintiną verslo partnerių maitinimą savo pačių valgykloje, kai maitinimas teikiamas iš esmės ne verslo tikslais. Tačiau toks teikimas gali būti atliekamas iš esmės verslo tikslais, būtų jei siekiama padidinti susitikimą, kuriuose dalyvauja maitinami asmenys, veiksmingumą, ir šiuo atveju minėtos nuostatos netaikomos.

– Atsakymas į 5 klausimą: tos pačios nuostatos apima apmokestinamos monės neatlygintiną darbuotojų maitinimą savo pačių valgykloje, kai maitinimas teikiamas iš esmės dėl darbuotojų asmeninių poreikių. Tačiau toks teikimas gali būti atliekamas iš esmės darbdavio verslo tikslais, būtų jei dėl verslo reikalaujama, kad darbuotojas atsisakytų kito varianto, kuris jis būtų pasirinkęs, ir valgytų tokį maistą; šiuo atveju minėtos nuostatos netaikomos.

– Tačiau bet kuriuo atveju negali būti laikoma, kad teikiama už atlygą pagal Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalį ir (ar) 6 straipsnio 2 dalį, nebent tokiu atveju už prekes ar paslaugas, kurios sudaro apmokestinamąjį vertę, sumokėtas PVM buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas.

– Atsakymas į 1–3 klausimus: pagal Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąją pastraipą valstybės narė negali „toliau taikyti“ apskaitos apribojimų išlaidų, kurioms teisė į atskaitą suteikta administracinė praktika direktyvos įsigaliojimo metu, atžvilgiu, net jei teoriškai apribojimas buvo numatytas nacionalinės teisės akte. Taip pat valstybės narė, kartą leidusi atskaityti PVM nuo tam tikrų išlaidų po direktyvos įsigaliojimo, vėliau negali vėl apiboti atskaitos tą pačią išlaidą atžvilgiu, net jei toks apribojimas buvo numatytas direktyvos įsigaliojimo momentu.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, keletą kartų keista, toliau – Šeštoji direktyva). Nuo 2007 m. sausio 1 d. ji pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), kuria siekta aiškiai ir racionaliai išdėstyti taikytiną nuostatą naujų struktūrų ir redakcijų, nepadarant galiojančių teisės aktų esminių pakeitimų (žr. trečią konstatuojamąjį dalį). Todėl tolesnės nuorodos į Direktyvos 2006/112 nuostatas nereiškia, kad formuluotės yra identiškos Šeštosios direktyvos nuostatomis.

3 – Žr. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus.

4 – Žr. Direktyvos 2006/112 73 straipsn?.

5 – Žr. Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkt?.

6 – Žr. Direktyvos 2006/112 167 straipsn?.

7 – Žr. Direktyvos 2006/112 16 straipsn?.

8 – Žr. Direktyvos 2006/112 26 straipsn?.

9 – Žr. Direktyvos 2006/112 74 ir 75 straipsnius.

10 – Žr. Direktyvos 2006/112 176 straipsn?.

11 – *Danfoss*, viena iš ieškovi? pagrindin?je byloje, teig? ir jai nebuvo prieštaraujama, kad restoran? paslaugos buvo PVM objektas, tod?l iš esm?s pirkimo mokestis gal?jo b?ti atskaitomas.

12 – Ta?iau pažymiu, kad atrodo, jog vertinimas atsižvelgiant ? PVM, taikomas tokiam teikimui, praktiškai yra visiškai identiškas tam, kuris jam b?t? taikomas, jei jis b?t? laikomas panaudojimu privatiems poreikiams.

13 – Pats principas nustatytas 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo 2 straipsnyje (*OL 71, p. 1301–1303*), o dabar – *Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje*.

14 – Žr. 13 išnašoje min?tos Pirmosios direktyvos aštunt? konstatuojam?j? dal?.

15 – Žr., pavyzdžiui, Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 58 ir 59 punktus.

16 – Priešingai nei, pavyzdžiui, eksporto, tarpvalstybinio preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, nuliniu mokes?io tarifu apmokestinamo preki? tiekimo ar paslaug? teikimo ar ?sigijimo atvejais, skirtais suplanuotiems apmokestinamiems preki? tiekimui ar paslaug? teikimui, kurie realiai ne?gyvendinami, kai gali atsirasti teis? ? atskait?, net jei n?ra *realaus* pardavimo mokes?io, iš kurio galima atskaityti.

17 – Kompleksinis preki? tiekimas ir paslaug? teikimas klasifikuojami pagal dominuojan?ius elementus, žr., pavyzdžiui, sprendimo *Levob Verzekeringen*, C?41/04, Rink. p. I?9433, 27 punkt?.

18 – Iš pradži? buvo numatyta, kad šios r?šys nebus svarbios po 1981 m.; žr. šios išvados 9, 10, 62 ir paskesnius punktus.

19 – Jei jos visos priskiriamos neapmokestinamiems sandoriams, teis? ? atskait? nesuteikiama (žr. šios išvados 36 punkt?), o jei priskiriamos ir apmokestinamiems, ir neapmokestinamiems sandoriams, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyt? *pro rata* sistem? bus nustatyta atskaitytina proporcinga dalis.

20 – Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395, 12–14 punktuose Teisingumo Teismas nusprend?, kad yra skirtumas tarp išsinešti skirto maisto ir maisto, „pateikiamo kartu su paslaugomis, tinkamoje aplinkoje skatinan?iomis suvartoti ?sigijimo vietoje“; taip pat žr. sprendimo *Hermann*, C?491/03, Rink. p. I-2025, 18–28 punktus.

21 – Žr. pagal analogij? sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, Rink. p. I-5577, 20 punkt?.

22 – Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktą, kuriame

cituojamas sprendimo *De Jong*, C?20/91, Rink. p. I-2847, 15 punktas; sprendimo *Enkler*, C?230/94, Rink. p. I-4517, 33 ir 35 punktai; sprendimo *Fillibeck* 25 punktas; sprendimo *Bakcsi*, C?415/98, Rink. p. I-1831, 42 punktas ir sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, sujungtose bylose C?322/99 ir C?323/99, Rink. p. I?4049, 56 punktas.

23 – Žr. sprendim? *Ampafrance ir Sanofi*, sujungtose bylose C?177/99 ir C?181/99, Rink. p. I?7013, ypa? 56–58 punktus.

24 – 21 išnašoje min?to sprendimo *Fillibeck* 19–34 punktai.

25 – Atitinkamai žr. Šeštosios direktyvos ir 1978 m. birželio 26 d. Devintosios Tarybos direktyvos 78/583/EEB d?l valstybi? nari? ?statym?, susijusi? su apyvartos mokes?iu, suderinimo (OL L 194, 1978, p. 16) 1 straipsn?.

26 – Žr. 23 išnašoje min?to sprendimo *Ampafrance ir Sanofi* 5 ir 9 punktus; sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?345/99, Rink. p. I?4493, 6 punkt?; sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?40/00, Rink. p. I-4539,5 ir 9 punktus.

27 – Žinoma išimtis yra 1998 m. birželio 22 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva, nustatanti informacijos apie techninius standartus ir reglamentus teikimo tvark?, (OL 204, 1998, p. 37), kuri numato ?sigaliojimo, o ne ?gyvendinimo dat?, nes joje tiesiog numatyta pranešimo proced?ra, kurios turi laikytis valstyb?s nar?s ir joms nereik?jo suderinti vidaus teis?s akt?.

28 – Sprendimas *Inter-Environnement Wallonie*, C?129/96, Rink. p. I?7411 ir v?lesn? juo pagr?sta teismo praktika.

29 – Žr. taip pat Sacha Prechal „Directives in EC Law“, *Oxford EC Law Library*, 2 leidimas, 2004, 18 ir paskesni punktai.

30 – 28 išnašoje min?to sprendimo *Inter-Environnement Wallonie* 45 punktas.

31 – Kaip nurodyta Komisijos *EUR-Lex* duomen? baz?je.

32 – Min?ta 26 išnašoje.

33 – Žr. šios išvados 35 punkt? ir 15 išnaš?.

34 – Min?to 26 išnašoje sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?345/99, 22–24 punktai; 15 išnašoje min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 45 punktas.

35 – 26 išnašoje min?t? sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?40/00, 17–20 punktai ir sprendimo *Metropol ir Stadler* 46 punktas.

36 – Min?to 15 išnašoje sprendimo *Metropol ir Stadler* 49 punktas.