Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 18 d.*

„Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 168 straipsnio a punktas ir 176 straipsnis — Teisė į atskaitą — Išlaidos, susijusios su darbuotojams skirtų prekių įsigijimu ir paslaugų teikimu — Darbuotojai, suteikti apmokestinamajam asmeniui, kuris reikalauja teisės į atskaitą, bet įdarbinti 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 pirmininkė M. Berger, teisėjai A. Borg Barthet ir J.-J. Kasel (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *AES-3C Maritza East 1 EOOD*, atstovaujamos advokatų 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 generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: bulgarų.

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 įsteigtos bendrovės, ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv* (Skundų ir vykdymo administravimo direkcijos prie Plovdivo miesto Nacionalinės pajamų agentūros centrinės administracijos direktorius, toliau – *Direktor*) ginčą 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 jokiomis aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į [Europos] Bendriją po šios datos, jų 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) įsigaliojimo, 69 straipsnio 1 dalį:

„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 įregistruotas 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 į mokesčio kredito atskaitą nesuteikiama, jei:

<...>

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

<...>

3. 1 dalies 2 punktas netaikomas:

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

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

<...>

7) apmokestinamojo asmens komandiruotų 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 teisę į mokesčio kredito atskaitą, jei įvykdytos šios sąlygos:

<...>

5. importuojant ar vykdant apmokestinamąjį sandorį 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 į mokesčio kredito atskaitą nesuteikiama, jei:

1) prekės ar paslaugos skirtos priėmimams ir reprezentaciniams tikslams;

2) įsigyjamas 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 nurodytų 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 (įmonė, institucija, organizacija, kooperatyvas, įstaiga, namų ūkis, bendrovė ir kt.), kuris savarankiškai pagal darbo sutartis įdarbina darbuotojus, taip pat jei tai susiję su darbu namuose ir iš nuotolinės darbo vietos ir darbuotojų siuntimu atlikti užduočių kitose įmonėse.“

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 sąvoka „darbdavys“ atitinka Darbo kodekso papildomų nuostatų 1 straipsnio 1 punkte apibrėžtą sąvoką, be to, apima bet kurį už įmonę, kooperatyvą ar organizaciją atsakingą asmenį, įdarbinusį 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 aprūpinimo darbuotojais sutartį, sudarytą su bendrove *AES Maritza East 1 Services EOOD* (toliau – *AES Services*). Pagal šią sutartį *AES Services* atrenka ir įdarbina 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 atlygį už aprūpinimą darbuotojais. Šis atlygis apima darbuotojų atlyginimus ir socialinio draudimo įmokas. Darbo aprangą ir asmeninės apsaugos priemones, taip pat darbuotojų vežimo iš elektrinės į namus ir atgal paslaugas suteikia AES. Išlaidos, susijusios su šiomis prekėmis ir paslaugomis, nėra įtrauktos į *AES Services* mokamo atlygio sumą. Kai darbuotojas išsiunčiamas į komandiruotę, 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 komandiruotėmis.

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

16 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 vežimo paslaugas, darbo aprangą ir asmeninės apsaugos priemones, taip pat už komandiruočių išlaidas, motyvuodamas tuo, kad gautos prekės ir paslaugos neatlygintinai skirtos *AES Services* darbuotojams. Šis administratorius neleido taikyti ZDDS 70 straipsnio 3 dalies 1, 2 ir 7 punktuose numatytų teisės į PVM atskaitą apribojimo išimčių, nes AES nėra darbuotojų darbdavė pagal Bulgarijos teisę. Iš tiesų, pagal Darbo kodeksą jų darbdavė yra *AES Services*.

18 *Direktor* atmetė administracinį skundą dėl šio pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą, tada AES pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

19 Šiame teisme AES teigia, kad ji yra „ekonominė“ darbuotojų darbdavė, nes naudojasi jų darbu ir pagal sudarytą su *AES Services* sutartį padengia su tuo susijusias išlaidas. Be to, AES teigė, kad ji yra darbdavė, kaip tai suprantama pagal Sveikatos apsaugos ir saugumo darbo vietoje įstatymą, nes ji privalo aprūpinti darbuotojus darbo apranga ir užtikrinti saugumo darbo vietoje sąlygas. *Direktor* savo ruožtu laikėsi pranešime apie mokesčio perskaičiavimą pateiktos nuomonės.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad 1997 m. spalio 16 d. Teisingumo Teismo sprendime *Fillibeck* (C-258/95, Rink. p. I-5577) nepateikiamas atsakymas į aiškinimo klausimus, kurių iškilo pagrindinėje byloje, nes byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, aptartos vežimo paslaugos buvo teikiamos ne darbuotojams, kuriais aprūpino kitas apmokestinamasis asmuo, nei tas, kuris reikalavo teisės į atskaitą, bet pastarojo apmokestinamojo asmens darbuotojams.

21 Be to, šis teismas teigia, kad iki Bulgarijos Respublikos stojimo į Sąjungą taikytoje ZDDS redakcijoje nebuvo teisės į PVM atskaitą apribojimų, kokie numatyti šio įstatymo 70 straipsnio 1 dalies 2 punkte. Iš tiesų iki 2007 m. sausio 1 d. taikytoje ZDDS 65 straipsnio redakcijoje buvo baigtinis teisės į PVM atskaitą apribojimų sąrašas, iš kurių nė vienas nebuvo susijęs su tiekimo ar teikimo paskirtimi ar neatlygintinu teikimu.

22 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Plovdiv* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar nuostata, kaip antai [ZDDS] 70 straipsnio 1 dalies 2 punktas, pagal kurią apmokestinamasis asmuo neturi teisės atskaityti PVM už gautas vežimo paslaugas, darbo aprangą, asmeninės apsaugos priemones ir patirtas komandiruočių išlaidas, jei šios prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos neatlygintinai fiziniams asmenims, o būtent apmokestinamajam asmeniui dirbantiems darbuotojams, suderinama su Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktu ir 176 straipsniu, atsižvelgiant į tokias aplinkybes:

a) apmokestinamasis asmuo nėra sudaręs darbo sutarčių su darbuotojais, bet naudojasi jų darbo jėga pagal „aprūpinimo darbuotojais“ sutartį, sudarytą su kitu apmokestinamuoju asmeniu, kuris yra darbuotojų darbdavys;

b) gautos vežimo paslaugos naudojamos vežti darbuotojams iš įvairiose gyvenamosiose vietovėse esančių atskirų surinkimo punktų į darbo vietą ir atgal, kai nėra jokio organizuoto viešojo transporto, kuriuo darbuotojai galėtų keliauti į darbo vietą ir iš jos;

c) [Darbo kodekse] ir [Sveikatos apsaugos ir saugumo darbo vietoje įstatyme] nustatyta pareiga aprūpinti darbuotojus darbo apranga ir asmeninės apsaugos priemonėmis;

d) teisė į PVM, susijusio su vežimo paslaugomis, darbo apranga, asmeninės apsaugos priemonėmis ir komandiruočių išlaidomis, atskaitą nebūtų ginčijama, jei šias prekes tiektų ir paslaugas teiktų darbuotojų darbdavys. Tačiau šiuo atveju šias prekes ir paslaugas įsigijo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra darbdavys, bet pagal aprūpinimo darbuotojais sutartį naudojasi darbuotojų darbu ir padengia su tuo susijusias išlaidas?

2) Ar pagal Direktyvos 2006/112 176 straipsnį valstybėms narėms leidžiama stojant į Europos Sąjungą numatyti teisės į atskaitą apribojimą, koks įtvirtintas [ZDDS] 70 straipsnio 1 dalies 2 punkte, būtent, kad „<...> prekės ar paslaugos skirtos neatlygintiniems sandoriams“, jei iki stojimo dienos galiojusiame įstatyme tokio apribojimo nebuvo aiškiai numatyta?

3) Jei į 2 klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tai reikštų, kad įsigytos prekės ir paslaugos skirtos „neatlygintiniems sandoriams“, kai jos įsigytos ekonominės veiklos tikslais, bet dėl jų pobūdžio turi būti perduotos naudotis apmokestinamojo asmens įmonėje dirbantiems darbuotojams?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

23 Pirmiausia primintina, kad, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, AES išlaidos, skirtos pirmajame klausime numatytoms prekėms ir paslaugoms įsigyti, iš esmės laikomos visos AES ekonominės veiklos bendrų išlaidų dalimi ir su jų atskaita susijusi problema iškyla tik dėl to, kad, priešingai nei byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Fillibeck*, apmokestinamasis asmuo, kuris reikalauja teisės į atskaitą, pagal Bulgarijos teisę nėra jam dirbančių darbuotojų darbdavys, o tik „ekonominis darbdavys“.

24 Šiomis aplinkybėmis reikia suprasti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą taip, kad iš esmės juo klausiama, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, patyręs išlaidų, susijusių su jam dirbantiems darbuotojams skirtomis vežimo paslaugomis, darbo apranga, asmeninės apsaugos priemonėmis ir komandiruotėmis, neturi teisės atskaityti PVM nuo šių išlaidų, nes šiais asmenimis jį aprūpino 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.

25 Siekiant atsakyti į šį klausimą pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte nustatyta teisė į atskaitą yra PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 55 punktą).

26 Iš tiesų atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema taip užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *SKF* 56 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

27 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką iš esmės tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisė į PVM už prekių ar paslaugų įsigijimą suponuoja, kad jų įsigijimo išlaidos sudaro pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, kainos sudedamąją dalį (minėto Sprendimo *SKF* 57 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

28 Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokių išlaidų ir mokesčių mokėtojo ekonominės veiklos ryšys atsiranda nedelsiant ir yra tiesioginis (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *SKF* 58 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

29 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) reikia aiškinti taip, kad nemokamas darbuotojų vežimas, kurį darbdavys užtikrina tarp jų namų ir darbo vietos įmonės automobiliu, tenkina asmeninius darbuotojų poreikius ir todėl nesusijęs su įmonės tikslais. Tačiau tai netaikoma atvejams, kai dėl įmonės poreikių, atsižvelgiant į ypatingas aplinkybes, kaip antai sunkumą pasinaudoti kitomis transporto priemonėmis ir darbo vietų keitimą, reikalaujama, kad darbdavys užtikrintų darbuotojų vežimą, nes tuomet toks paslaugos teikimas yra susijęs su veiklos tikslais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Fillibeck* 34 punktą).

30 Antra, svarbu išnagrinėti, ar aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo pagal nacionalinės teisės aktus nelaikomas jo įmonėje dirbančių darbuotojų darbdaviu, gali leisti suabejoti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp pirkimo išlaidų, susijusių su šių asmenų darbu, ir visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos bendrų išlaidų egzistavimu.

31 Šiuo klausimu pirmiausia konstatuotina, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatyta, kad teisė į atskaitą priklauso tik nuo sąlygos, jog įgytos prekės ir paslaugos būtų naudojamos apmokestinamojo asmens, kuris reikalauja šios teisės, apmokestinamiesiems sandoriams. Pagal šio sprendimo 25–29 punktuose minėtą teismo praktiką turi egzistuoti vien ekonominis ryšys.

32 Pagrindinėje byloje, kaip priminta šio sprendimo 23 punkte, neginčytina, kad aptariamos išlaidos gali turėti ekonominį ryšį su visa AES ekonomine veikla.

33 Be to, svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog faktas, kad darbuotojai gali gauti naudos iš darbdavio paslaugų, teikiamų įmonės interesais, turi būti laikomas tik šalutiniu, palyginti su įmonės poreikiais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Fillibeck* 30 punktą).

34 Tačiau atsakymas į klausimą, ar neatlygintinas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apmokestinamajam asmeniui dirbantiems asmenims atliekamas dėl įmonės poreikių, nepriklauso nuo teisinių santykių tarp apmokestinamojo asmens ir šių asmenų pobūdžio.

35 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 26 punkto, bendra PVM sistema atskaitos tvarka užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM.

36 Tačiau PVM neutralumo principui prieštarautų, jei apmokestinamasis asmuo turėtų mokėti PVM nuo išlaidų, kaip antai aptariamos pagrindinėje byloje, kurios, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, yra skirtos PVM apmokestinamajai veiklai, dėl to, kad pagal nacionalinę teisę apmokestinamasis asmuo nėra jo įmonėje dirbančių asmenų, dėl kurių patirtos šios išlaidos, darbdavys.

37 Galiausiai primintina, kad aiškinimas, pagal kurį tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnį gali pasinaudoti teise į atskaitą, kiek tai susiję su išlaidomis, skirtomis įmonės poreikiams, taip pat labiausiai atitinka PVM sistemos tikslus užtikrinti teisinį saugumą ir šios direktyvos nuostatų teisingą ir paprastą taikymą (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 33 punktą).

38 Iš tiesų atsiejant pirkimo PVM, susijusio su apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai skirtomis išlaidomis, teisę į atskaitą nuo apmokestinamąjį asmenį ir jo įmonėje dirbančius asmenis, dėl kurių darbo šios išlaidos patirtos, siejančio teisinio ryšio, šis aiškinimas leidžia lengviau valdyti pagal bendrą

PVM sistemą nustatytą atskaitos tvarką ir padeda užtikrinti tinkamą ir teisingą PVM surinkimą (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 6 d. Sprendimo *Stoppelkamp*, C-421/10, Rink. p. I-9309, 34 punktą ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *ADV Allround*, C-218/10, 31 punktą).

39 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, į pateiktą pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, patyręs išlaidų, susijusių su jam dirbantiems darbuotojams skirtomis vežimo paslaugomis, darbo apranga, asmeninės apsaugos priemonėmis ir komandiruotėmis, neturi teisės atskaityti PVM nuo šių išlaidų, nes šiais asmenimis jį aprūpino 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.

Dėl antrojo klausimo

40 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja 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.

41 Siekiant atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia konstatuoti, kad nacionalinių įstatymų aiškinimas, siekiant apibrėžti jų turinį naujos valstybės narės stojimo į Sąjungą momentu, ir nustatyti, ar šie teisės aktai galėjo po šio stojimo išplėsti esamų apribojimų apimtį, priskirtinas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo kompetencijai (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, Rink. p. I-10921, 32 punktą).

42 Be to, reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnio procedūrą, grindžiamą griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrinėjamų faktinių aplinkybių įvertinimas priskiriamas nacionalinio teismo kompetencijai. Tačiau tam, kad pastarajam teismui pateiktų naudingą atsakymą, Teisingumo Teismas gali, bendradarbiaudamas su nacionaliniais teismais, pateikti visas, jo manymu, reikalingas nuorodas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Magoora* 33 punktą).

43 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antroje pastraipoje yra *status quo* išlyga, kurioje numatyta, kad į Sąjungą stojančios valstybės ir toliau taiko nacionalines teisės į atskaitą išimtis, taikytas iki stojimo (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 5 punktą). Tačiau Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrojoje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga neleidžiama naujai valstybei narei pakeisti savo vidaus teisės aktų dėl to, kad ji įstojo į Europos Sąjungą taip, kad šiais teisės aktais būtų nukrypstama nuo šios direktyvos tikslų. Toks pakeitimas gali prieštarauti pačios išlygos esmei (žr. minėto Sprendimo *Magoora* 39 punktą).

44 Šios nuostatos tikslas leisti valstybėms narėms, laukiant, kol Taryba nustatys Bendrijos PVM atskaitos apribojimo tvarką, toliau taikyti nacionalinės teisės aktus dėl atskaitos apribojimo, kuriuos veiksmingai jų institucijos taikė įsigaliojant Direktyvos 2006/112 nuostatoms (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Magoora* 35 punktą).

45 Tačiau reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, jei pakeitimas po šios valstybės narės stojimo išplečia esamų apribojimų 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 aplinkybėmis Bulgarijos Respublikos stojimo į Sąjungą dieną vidaus nuostatų panaikinimas ir tą pačią dieną jų 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 aptariamos 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 apribojimų taikymo sritį.

48 Todėl šiuo klausimu pažymėtina, kad atsižvelgiant į patį prašymą priimti prejudicinį sprendimą ZDDS pakeitimai, padaryti Bulgarijos Respublikos stojimo į Sąjungą momentu, išplėtė taikymo sritį, palyginti su iki šio stojimo buvusia situacija, nes nė vienas aptariamame iki stojimo galiojusiame ZDDS pateiktame baigtiniame sąraše 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 Menidjmunt* (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 naudojamo turto, atsisakyti leisti visiškai ir nedelsiant atskaityti įsigyjant šį turtą mokėtiną pirkimo PVM, nes jie turi tokią teisę pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką.

51 Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 45 ir 46 punktų, taip pat reikia atsižvelgti į realų 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 formuluotę 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 punktą), 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 punktą).

54 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, į pateiktą antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja 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 šių nuostatų 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 komandiruotėmis, neturi teisės atskaityti pridėtinės vertės mokesčio nuo šių išlaidų, nes šiais asmenimis jį aprūpino 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 ja 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 šių nuostatų dėl nesuderinamumo su Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antra pastraipa.

Parašai.