GENERALINIO ADVOKATO PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2010 m. sausio 28 d.[1]

I — Įžanga

1. Šiose sujungtose bylose pateiktais klausimais Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir tvarka[2] 11 straipsnio 4 dalį ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį.

2. Šie klausimai pateikti sprendžiant ginčus, kuriuose iš esmės nagrinėjamos tam tikros PVM apmokestinamųjų asmenų išlaidos darbuotojų naudai, už kurias pagal Nyderlandų teisės aktus, priimtus prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai, neleidžiama atskaityti sumokėto pirkimo PVM.

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

3. Antrosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

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

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

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL 71, p. 1303. nuo 1978 m. sausio 1 d. ši direktyva buvo panaikinta 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva).

<...>“

4. Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje buvo patikslinama:

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

5. Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

2) prekių importas.“

6. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

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

7. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 6 dalyse nustatyta:

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

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs 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 [anksčiau] minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.“

B — *Nacionalinė teisė*

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

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

9. PVM įstatymo 15 straipsnyje nustatyta:

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

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

<...>“

10. PVM įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

11. Pagal nuo 1969 m. sausio 1 d. iki 1979 m. gruodžio 31 d. galiojusios 1968 m. Karaliaus nutarimo dėl PVM atskaitos netaikymo (*Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968*, toliau – 1968 m. Karaliaus nutarimas) redakcijos 1 straipsnį PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalyje numatyta atskaita netaikoma, jei ir kiek prekės ir paslaugos naudojamos:

„1. <...>

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

b) tiekiant maistą ir gėrimus, suteikiant gyvenamąsias patalpas verslininko darbuotojams, išmokant darbo užmokestį natūra, sudarant galimybes sportuoti,

ilsėtis arba naudotis transporto priemone asmeniškai arba kitiems privatiems darbuotojų tikslams.

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

12. 1968 m. Karaliaus nutarimo 2 straipsnyje buvo numatyta:

„Jei verslininkas įskaičiavo atlygį už 1 straipsnio [1 dalies] b ar c punkte numatytą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą ir todėl turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį, atskaita nėra apribota už šį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą mokėtino mokesčio atžvilgiu.“

13. Iki 1979 m. gruodžio 31 d. galiojusios 1968 m. Karaliaus nutarimo redakcijos 3 straipsnyje buvo patikslinama:

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

14. Nuo 1980 m. sausio 1 d. 1968 m. Karaliaus nutarimas pakeistas siekiant nustatyti specialią tvarką tiekiant maistą ir gėrimus, kitas šio nutarimo nuostatas paliekant nepakeistas.

15. Taigi nuo 1980 m. sausio 1 d. 1968 m. Karaliaus nutarimo 1 straipsnio 1 dalies c punktas netaikomas tiekiant maistą ir gėrimus. Šio nutarimo 3 straipsnis tapo 4 straipsniu, o kartu buvo įtrauktas naujas 3 straipsnis, kuriame numatyta, kad PVM už maisto ir

gėrimų tiekimą neatskaitomas. Buvusiame 3 straipsnyje (naujasis 4 straipsnis) įtvirtinta suma padidinta nuo 250 iki 500 guldenų.

16. Taigi naujosios šio 1968 m. Karaliaus nutarimo nuostatos išdėstytos taip:

„3 straipsnis

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

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

4 straipsnis

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

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

III — Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

A — *Byla C-538/08, X Holding*

17. 1997 m. sausio 1 d.–1999 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu *X Holding* nusipirko 34 keleivinius automobilius iš automobilių prekybos atstovų. Ji išlaikė automobilius tam tikrą laiką ir vėliau juos pardavė.

18. *X Holding* atskaitė visą PVM, kuris jai buvo apskaičiuotas įsigyjant automobilius. Pateikdama deklaraciją ji sumokėjo PVM už kiekvieną automobilį.

19. 2001 m. liepos 10 d. buvo pradėtas tyrimas dėl *X Holding* pateiktų PVM deklaracijų už nagrinėjamus metus teisingumo. 2002 m. lapkričio 13 d. ataskaitoje mokesčių inspektorius priėjo prie išvados, kad didžioji dalis įsigytų automobilių nebuvo naudojama įmonės tikslams ir todėl *X Holding* neteisingai pasinaudojo teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Todėl jis priėmė nurodymą sumokėti 887 852 NLG (402 889 eurai) PVM.

20. *X Holding* apskundė šį sprendimą. Iš naujo išnagrinėjęs šį klausimą, mokesčių inspektorius nustatė, kad keturi iš 34 automobilių įsigyti ir naudoti įmonėje vien profesiniams tikslams. Šiomis aplinkybėmis buvo pritarta įsigyjant šiuos keturis automobilius sumokėto pirkimo PVM atskaitai. Taigi nurodyme sumokėti PVM reikalavimas buvo sumažintas nustačius 856 605 NLG (388 710 eurų) mokėtino PVM sumą.

21. *X Holding* apskundė šį sprendimą *Gerechtshof Amsterdam*. Šis nusprendė, kad 30 automobilių, dėl kurių priimtas priminimas sumokėti PVM, buvo naudojami ir profesiniams, ir privatiems tikslams. Taigi *Gerechtshof* patvirtino nurodymą sumokėti PVM.

22. Nagrinėdamas kasacinį skundą dėl *Gerechtshof* sprendimo, *Hoge Raad der Nederlanden* pažymėjo, kad pagal Antrosios

direktyvos 11 straipsnio 4 dalį valstybėms narėms buvo leidžiama netaikyti atskaitos sistemos tam tikroms prekėms ir paslaugoms, ypač toms, kurios gali būti visiškai ar iš dalies naudojamos apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams. Taip šia nuostata valstybėms narėms buvo leidžiama netaikyti šios atskaitos sistemos automobiliams, tačiau neleidžiama netaikyti jos visoms prekėms, kurios naudojamos privatiems apmokestinamojo asmens poreikiams. Jo nuomone, šia suteikta galimybe buvo siekiama išsaugoti tik pagal įgytų prekių ar paslaugų pobūdį, o ne pagal veiklą, kurioje jos naudojamos, arba šio naudojimo ypatumus apibrėžtas išimtis.

23. *Hoge Raad* pastebėjo, kad 1968 m. Karaliaus nutarimo 1 straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtintas atskaitos apribojimas susijęs ir su prekėmis bei paslaugomis, skirtomis kitiems darbuotojų privatiems tikslams, ir išmokant darbo užmokestį natūra. Kadangi ši sistema taikoma visoms privačiam naudojimui skirtoms prekėms, šis apribojimas apskritai nepakankamai apibrėžtas ir per platus. Vis dėlto kai kurios prekių ir paslaugų rūšys yra tiksliau apibrėžtos. Tai, be kita ko, pasakytina apie prekes ir paslaugas, naudojamas sudarant privataus transporto galimybes. Iš nuostatos atsiradimo istorijos aiškiai išplaukia, kad nacionalinis įstatymų leidėjas, kalbėdamas apie prekes ir paslaugas, naudojamas sudarant privataus transporto galimybes, bet kuriuo atveju turėjo omeny, kad apmokestinamasis asmuo suteikia darbuotojui lengvąjį automobilį, naudojamą (ir) privatiems tikslams.

24. Todėl *Hoge Raad* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalį ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį reikia aiškinti taip, kad valstybė narė, norėjusi pasinaudoti šiuose straipsniuose įtvirtinta galimybe netaikyti (toliau netaikyti) atskaitos išlaidoms, kurios apibūdinamos kaip „privačių transporto galimybių sudarymas“, įvykdė sąlygą įvardyti pakankamai apibrėžtų prekių ir paslaugų rūšį?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį ir 17 straipsnio 2 ir 6 dalis leistina tokia nacionalinė nuostata, kokia nagrinėjama šioje byloje, kuri buvo priimta iki įsigaliojant direktyvai ir

pagal kurią apmokestinamasis asmuo negali visiškai atskaityti įsigyjant tam tikrų prekių ir paslaugų, iš dalies naudojamų verslo ir iš dalies asmeniniais tikslais, sumokėto PVM, t. y. gali tik tiek, kiek PVM susijęs su naudojimu verslo tikslais?“

B — *Byla C-33/09, Oracle Nederland*

25. *Oracle* – tai pasaulinė duomenų bazių produktų įmonėms tiekėja.

26. 2005 m. gegužės mėnesį *Oracle* už atlygį savo darbuotojams tiekė maistą ir gėrimus, už kuriuos įmonė nustatė sumokėtą 3 977 eurų pirkimo PVM, kurį nurodė mokesčio deklaracijoje. Per tą patį laikotarpį *Oracle* sumokėjo už didžėjaus pasirodymą darbuotojams skirtoje šventėje ir atliko gyvenamosios vietos paiešką vienam iš savo darbuotojų, o už šias išlaidas sumokėtas PVM buvo lygus atitinkamai 850 eurų ir 380 eurų. Galiausiai *Oracle* taip pat kaip verslo dovaną suteikė įmonei nepriklausantiems tretiesiems asmenims golfo abonementą, už kurį bendrovė 2005 m. gegužės mėn. deklaracijoje nurodė 256 eurų PVM sumą.

27. Byla tarp *Oracle* ir *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi* susijusi su už ankstesniame punkte nurodytas išlaidas mokėtinu pirkimo PVM, nes *Inspecteur* mano, kad pagal PVM mokesčio įstatymo ir 1968 m. Karaliaus nutarimo nuostatas atskaita sumokėtam pirkimo PVM už minėtas išlaidų rūšis negali būti taikoma.

28. *Oracle* apskundė šį vertinimą *Rechtbank Haarlem*, kuris patenkino skundą iš dalies, t. y. tiek, kiek jis susijęs su golfo abonementu, nes „verslo dovanos“ buvo nepakankamai apibrėžta rūšis, kad būtų galima taikyti atskaitos apribojimus. *Rechtbank Haarlem* atmetė likusią skundo dalį.

29. Dėl *Rechtbank* sprendimo ir *Oracle*, ir Nyderlandų mokesčių administratorius pateikė apeliacinius skundus.

30. Šiuo atžvilgiu *Oracle*, be kita ko, tvirtino, kad taikytini Nyderlandų teisės aktai, kuriuose neleidžiama ar ribojama PVM atskaita už pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekes ir paslaugas, prieštarauja Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 daliai bei Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 ir 6 dalims. Nyderlandų mokesčių administratorius savo ruožtu nurodė, kad sumokėto pirkimo PVM atskaitos apribojimas pagrįstas nacionalinės teisės norma, priimta prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje įtvirtintą valstybių narių galimybę, ir vis dar galioja.

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

„1. Ar Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalį ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį reikia aiškinti taip, kad valstybė narė, norėjusi pasinaudoti šiuose straipsniuose įtvirtinta galimybe apriboti (ir toliau riboti) atskaitą išlaidoms, kurios apibūdinamos kaip:

— „išlaidos tiekiant maistą ir gėrimus verslininko darbuotojams“,

— „išlaidos verslo dovanoms ar kitoms dovanoms asmenims, kai tuo atveju, jei mokestis jiems yra ar būtų apskaičiuotas, jis visas ar didelė jo dalis nebūtų atskaitoma“,

— „išlaidos, skirtos verslininko darbuotojams apgyvendinti“,

— „išlaidos verslininko darbuotojams sporto ir pramogų tikslais“,

įvykdo sąlygą, reikalaujančią pakankamai apibrėžti prekių ir paslaugų rūšį?

2. Jei į pirmąjį klausimą dėl minėtų išlaidų rūšių būtų atsakyta teigiamai: ar pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį ir 17 straipsnio 2 ir 6 dalis leistina tokia nacionalinė nuostata, kokia nagrinėjama šioje byloje, kuri buvo priimta iki įsigaliojant direktyvai ir pagal kurią

apmokestinamasis asmuo negali visiškai atskaityti įsigyjant tam tikrų prekių ir paslaugų sumokėto mokesčio, nes už jas buvo įskaičiuotas atlygis, kuriam taikomas mokestis, t. y. jį galima atskaityti tik iki už šį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą mokėtino mokesčio sumos?

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

IV — Procesas Teisingumo Teisme

32. Remdamosi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsniu Graikijos ir Nyderlandų vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija pateikė rašytines pastabas bylose C-538/08 ir C-33/09. Pareiškėja pagrindinėje byloje C-33/09 taip pat pateikė rašytines pastabas šioje byloje.

33. 2009 m. birželio 17 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi šios dvi bylos buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas.

34. 2009 m. gruodžio 3 d. posėdyje išklausyti pareiškėjos pagrindinėje byloje C-33/09, Graikijos ir Nyderlandų vyriausybių bei Komisijos žodiniai pareiškimai.

V — Teisinė analizė

35. Kadangi pirmieji du klausimai byloje C-33/09 skiriasi nuo byloje C-538/08 pateiktų klausimų tik tuo, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamos kitokios prekės ir paslaugos, manau, jog juos reikia nagrinėti kartu. Tik

trečiasis klausimas byloje C-33/09 turi būti nagrinėjamas atskirai.

A — *Dėl pirmųjų abiejose bylose pateiktų klausimų*

36. Pirmaisiais klausimais prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai klausia, ar Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalį ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį reikia aiškinti taip, kad jose valstybei narei leidžiama apriboti pirkimo PVM atskaitą tam tikroms prekių ir paslaugų rūšims, išvardytoms nacionalinės teisės aktuose, kurie buvo taikomi prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai, atsižvelgus į šių rūšių apibrėžimą.

37. Pirmiausia reikia priminti, kad teisės į atskaitą principui, kuris aiškiai ir tiksliai įtvirtintas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje nustatyta nukrypti leidžianti nuostata. Pagal šią nuostatą, kol Taryba nustatys šiame straipsnyje numatytas nuostatas, valstybės narės galės toliau taikyti savo teisės aktus dėl PVM atskaitos apribojimo, galiojusius šios direktyvos įsigaliojimo dieną [3].

38. Tačiau kadangi Taryba nepriėmė nė vieno pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmą pastraipą Komisijos jai pateikto pasiūlymo, valstybės narės gali toliau taikyti savo teisės aktus dėl PVM atskaitos apribojimo, kol Bendrijos teisės aktų leidėjas nustatys Bendrijos atskaitos apribojimo tvarką ir taip laipsniškai suderins nacionalinės teisės aktus PVM srityje. Taigi iki šiol nėra jokios Bendrijos teisės nuostatos, išvardijančios išlaidas, kurioms ribojama PVM atskaita [4].

39. Kitaip tariant, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa apima „standstill“ išlygą, numatančią tolesnį

3 — Šiuo klausimu žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimą *Metropol ir Stadler* (C-409/99, Rink. p. I-81, 43 ir 44 punktai); 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, Rink. p.I-9549, 27 ir 28 punktai); taip pat 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimus *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, Rink. p. I-I-3459, 17 ir 21 punktai) ir *Puffer* (C-460/07, Rink. p. I-3251, 83 punktas).

4 — Žr., be kita ko, 2001 m. birželio 14 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-345/99, Rink. p. I-4493, 20 punktas) ir minėtą Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (29 punktas).

nacionalinės teisės PVM atskaitos apribojimų, buvusių įsigaliojant Šeštajai direktyvai, taikymą[5].

40. Vis dėlto, kaip tai irgi yra patikslinęs Teisingumo Teismas, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį suponuojama, kad išimtys, kurias valstybės narės gali išlaikyti šios nuostatos pagrindu, buvo teisėtos pagal Antrąją direktyvą, kuri priimta anksčiau už Šeštąją direktyvą[6].

41. Nors Antrosios direktyvos 11 straipsnio, kurio 1 dalyje buvo numatyta teisė į atskaitą, 4 dalyje nustatyta, jog valstybės narės galėjo netaikyti atskaitos sistemos tam tikroms prekėms ir paslaugoms, ypač toms, kurios gali būti išimtinai ar iš dalies naudojamos privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų tikslams[7].

42. Būtent šiame kontekste prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusiems teismams kyla klausimas, ar Nyderlandų teisės aktuose, buvusiuose prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai (t. y. 1978 m. sausio 1 d.), buvo pakankamai aiškiai apibrėžtos kai kurios prekės ir paslaugos, su kuriomis susijusioms išlaidoms nebuvo taikoma PVM atskaita.

43. Nors nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas neturi aiškinti nacionalinės teisės aktų tam, kad nustatytų, ar įsigaliojant Šeštajai direktyvai jų turinys neprieštaravo šiai ir Antrajai direktyvoms, bendradarbiaudamas su nacionaliniais teismais šis Teismas gali suteikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui visas, jo manymu, reikalingas nuorodas, kad pateiktų naudingą atsakymą[8].

44. Šiuo atveju būtina patikslinti ką reikia suprasti kaip *tam tikras* prekes ir *tam tikras* paslaugas Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalies ir teismo praktikos prasme.

45. Šiuo klausimu minėtame Sprendime *Royscot* Teisingumo Teismas pripažino, kad

5 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. minėtą Sprendimą *Danfoss ir AstraZeneca* (30 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Magoora* (C-414/07, Rink. p. I-10921, 35 punktas).

6 — Žr. 1999 m. spalio 5 d. Sprendimą *Royscot ir kt.* (C-305/97, Rink. p. I-6671, 21 punktas).

7 — Šiuo klausimu žr. minėtus sprendimus *Royscot* (22 punktas) ir *PARAT Automotive Cabrio* (29 punktas).

8 — Šiuo klausimu žr. minėtą Sprendimą *Magoora* (32 ir 33 punktai).

apribodama atskaitą tam tikroms prekėms, pavyzdžiui, automobiliams, Jungtinė Karalystė teisingai pasinaudojo Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalimi pagrįstu leidimu, nors nagrinėtos išlaidos buvo visiškai profesinio pobūdžio[9].

46. Teisingumo Teismas suteikė ypatingą reikšmę prekių (ar paslaugų) pobūdžiui, kad nustatytų išlaidas, kurioms taikomas Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje numatytas atskaitos apribojimas, šiam vertinimui nesiremdamas veiklos, kuriai naudojamos tos prekės (ar paslaugos) kriterijumi, t. y. ar jos bus labiausiai naudojamos profesiniams ir (arba) privatiems tikslams.

47. Tokį Sprendime *Royscot* pateiktą aiškinimą Teisingumo Teismas iš esmės patvirtino Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki*[10]. Šiame sprendime Teisingumo Teismas, remdamasis Sprendimo *Royscot* 21–25 punktais, kurie, primenu, buvo susiję su Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalimi, priėjo prie išvados, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies atsiradimo istorijos analizė patvirtina, jog šios nuostatos antroje pastraipoje valstybėms narėms suteikta galimybė taikoma „išsaugojant tik tas atskaitos išimtis, kurios susijusios su tam tikromis išlaidų rūšimis, apibrėžtomis pagal *įgytų prekių ar paslaugų pobūdį*, o ne pagal veiklą, kurioje jos naudojamos, arba šio naudojimo būdą“[11].

48. Komisija savo rašytinėse pastabose ir Nyderlandų bei Graikijos vyriausybės per posėdį iškėlė klausimą, ar nagrinėjamų prekių ir paslaugų apibūdinimo kriterijumi, susijusiu su jų pobūdžiu, atmetami kiti kriterijai. Šios šalys nurodė, kad minėtame Sprendime *PARAT Automotive Cabrio* Teisingumo Teismas pripažino, jog PVM apskaitos apribojimas taip pat gali būti pateisintas jį siejant su atitinkamų prekių ir paslaugų paskirtimi, t. y. jų panaudojimo tikslu; jų nuomone, šis teiginys – tai teismo praktikos plėtojimas minėto Sprendimo *Uudenkaupunki kaupunki* atžvilgiu. Anot šių šalių, šis teiginys Sprendime *PARAT Automotive Cabrio* pagrindinėje byloje C-33/09 reiškia, kad verslo dovanų rūšiai Nyderlandų teisės aktuose numatytas PVM apskaitos apribojimas gali būti pateisinamas.

49. Manau, kad Komisija ir Nyderlandų bei Graikijos vyriausybės, remdamosi Sprendimo

9 — Žr. minėtą Sprendimą *Royscot* (23 ir 25 punktai). Taip pat žr. 2005 m. liepos 14 d. Sprendimą *Charles ir Charles-Tijmens* (C-434/03, Rink. p. I-7037, 34 punktas).

10 — 2006 m. kovo 30 d. Sprendimas (C-184/04, Rink. p. I-3039).

11 — Ten pat (49 punktas, išskirta mano).

PARAT Automotive Cabrio 28 punktu, bando daryti išvadas, kurios viršija tikrąjį šio sprendimo turinį. Dėl toliau nurodytų priežasčių manau, kad šis sprendimas negali būti taip aiškinamas, kaip siūlo Komisija ir Nyderlandų bei Graikijos vyriausybės nagrinėjamose bylose.

50. Primenu, kad Sprendimo *PARAT Automotive Cabio* 28 punkte Teisingumo Teismas, kuriam buvo pateiktas klausimas, susijęs su Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa, nurodė, kad ši nuostata „negali būti laikoma kaip leidžianti valstybei narei toliau taikyti teisės į PVM atskaitą apribojimą, kuri gali būti bendrai taikoma visoms išlaidoms, susijusioms su prekių įsigijimu, nesvarbu, koks būtų jų pobūdis *ar paskirtis*“ [12].

51. Atsižvelgdamas į formuluotę, jau šioje vietoje norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad, priešingai nei teigė Komisija savo rašytinėse pastabose, tačiau kaip pati pripažino per posėdį atsakydama į konkretų Teisingumo Teismo klausimą šiuo atžvilgiu, sąvoka „paskirtis“ susijusi ne su „preke“, o su išlaidomis prekei įsigyti. Tai matyti skaitant sprendimą proceso kalba bei, pavyzdžiui, prancūzų ir italų kalbomis [13]. Šis aiškinimas atrodo logiškas atsižvelgus ir į Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 27 punktą, kuriame daroma nuoroda į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmoje pastraipoje išvardytų išlaidų sąrašą, kuriam pagal šią nuostatą neturi būti taikoma sumokėto pirkimo PVM atskaita, t. y. be kita ko, išlaidoms prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams. Pastarosios dvi išlaidų rūšys aiškiai apibrėžiamos pagal jų paskirtį. Todėl tai paaiškina nuorodą į paskirtį to paties sprendimo 28 punkte.

52. Neatsižvelgiant į šį patikslinimą ir kalbant apskritai, dėl Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 28 punkto konteksto ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies ir Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalies santykio būčiau linkęs manyti, kad sąvokos „paskirtis“ pridūrimas negali būti aiškinamas kaip Teisingumo Teismo noras prie Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalyje numatytų tam tikrų prekių ir tam tikrų paslaugų apibrėžimo pagal jų pobūdį kriterijaus pridėti kriterijų, pagrįstą prekių ir paslaugų, t. y. išlaidų prekėms ir paslaugoms įsigyti, paskirtimi (tikslo prasme).

12 — Išskirta mano.

13 — Sprendimas italų kalba yra ypač aiškus šiuo atžvilgiu: „<…> a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto“.

53. Pirmiausia reikia priminti, kad Sprendime *PARAT Automotive Cabrio* Teisingumo Teismas nagrinėjo, ar bendra nacionalinė priemonė, priimta prieš Vengrijos Respublikai įstojant į Europos Sąjungą ir ribojanti teisę atskaityti visą pirkimo PVM, sumokėtą už bet kokį iš valstybės biudžeto subsidijuojamą prekių įsigijimą, suderinama su Šeštosios direktyvos 17 straipsniu. Tačiau atsižvelgiant į nacionalinės priemonės, kuri apėmė visas prekių rūšis, bendrą pobūdį, logiška, kad toje byloje visiškai nekilo pagrindinėse bylose nagrinėjamas klausimas, ar prekių arba paslaugų rūšys, numatytos nacionalinės teisės aktuose, buvo pakankamai apibrėžtos.

54. Be to, svarbu patikslinti, kad Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 28 punkte aiškinama tik Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa, nenagrinėjant klausimo dėl sąvokos „tam tikros prekės ar tam tikros paslaugos“ išaiškinimo Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalies prasme.

55. Toks vertinimas, mano nuomone, patvirtintas ir to paties sprendimo 29 punkte, kur primenama, kad istoriškai „Bendrijos teisės aktų leidėjas [leido] taikyti atskaitos apribojimus tik tam tikroms prekėms ar paslaugoms, o ne bendrus atskaitos apribojimus“.

56. Iš tiesų, kaip nurodžiau šios išvados 40 ir 41 punktuose, tam, kad būtų leidžiami, tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėse bylose, kuriuose numatyti PVM atskaitos apribojimai ir kurie priimti prieš Šeštąją direktyvą, turi būti ne tik pagrįsti šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa, bet taip pat suderinami su Antrąja direktyva, ypač jos 11 straipsnio 4 dalimi, kuri buvo taikoma priimant šiuos teisės aktus.

57. Manau, darytina išvada, kad Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio* 28 ir 29 punktai paprasčiausia reiškia, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje leidžiama valstybėms narėms apriboti pirkimo PVM, sumokėto už išlaidas, apibrėžtas atsižvelgiant į jų pobūdį ir paskirtį, atskaitą, tačiau joje valstybės narės neatleidžiamos nuo remiantis Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalimi tiesiogiai ar netiesiogiai atsirandančios pareigos pakankamai apibrėžti su išlaidomis susijusių prekių ir paslaugų pobūdį, taip

neišplečiant nukrypti nuo atskaitos sistemos leidžiančios nukrypti nuostatos apimties[14].

58. Remiantis tuo, kas išdėstyta, ir Sprendimu *Uudenkaupunki kaupunki*, pagrindinėse bylose reikia patikrinti, ar išlaidų, už kurias sumokėto pirkimo PVM atskaita apribota nagrinėjamuose teisės aktuose, rūšys yra pakankamai tiksliai apibrėžtos, t. y. ar jos apibrėžtos atsižvelgiant į įsigytų prekių ar paslaugų pobūdį.

59. Apskritai norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad 1968 m. Karaliaus nutarime kartu su konkrečiomis rūšimis, kurioms netaikoma atskaita, nurodytos ir prekės bei paslaugos, naudojamos bet kokiam kitam įmonės darbuotojų privačiam poreikiui. Šis apribojimas, išreikštas tokiais žodžiais, atrodė pagrįstas prekių ir paslaugų privačiu naudojimu, o ne jų pobūdžiu, todėl jis neatitinka Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalies, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas, reikalavimų.

60. Vis dėlto, kaip nurodė Graikijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose, pagrindinės bylos susijusios ne su šiai bendrai kategorijai priklausančiomis prekėmis ir paslaugomis, o su prekėmis ir paslaugomis, apmokestinamojo asmens naudojamomis labiau apibrėžtiems savo darbuotojų poreikiams, patikslintiems 1968 m. Karaliaus nutarime išvardijant kitas rūšis.

61. Taigi pakankamą šių rūšių apibrėžtumą reikia nagrinėti atsižvelgiant į Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalies reikalavimus.

62. Kalbant apie bylą C-538/08, nagrinėjama rūšis numatyta 1968 m. Karaliaus nutarimo 1 straipsnio 1 dalies c punkte, kuris susijęs su prekėmis ir paslaugomis, verslininko naudojamomis siekiant sudaryti savo darbuotojams „privataus transporto galimybes“.

14 — Valstybėms narėms, Europos bendrijos įkūrėjoms, ir 1979 m. sausio 1 d. į Bendriją įstojusioms valstybėms, kurios galiojant Antrajai direktyvai priėmė savo teisės aktus, susijusius su PVM atskaitos apribojimu, šios direktyvos 11 straipsnio 4 dalis vis dar tiesiogiai reikšminga. Kita vertus, valstybėms narėms, įstojusioms po to, kai Antroji direktyva buvo panaikinta Šeštąja direktyva, „kai kurių prekių ir kai kurių paslaugų“ kriterijus taikomas netiesiogiai arba, kitaip tariant, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies taikymo sąlygomis.

63. Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, iš nuostatos atsiradimo istorijos aiškiai išplaukia, kad nacionalinis įstatymų leidėjas, kalbėdamas apie prekes ir paslaugas, naudojamas sudarant privataus transporto galimybes, bet kuriuo atveju turėjo omeny, kad apmokestinamasis asmuo suteikia darbuotojui lengvąjį automobilį, naudojamą (ir) privatiems tikslams.

64. Galima pažymėti, kad ši rūšis yra dviem aspektais platesnė nei ta, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo minėtame Sprendime *Royscot*, kur nusprendė, kad PVM atskaitos apribojimas, susijęs su automobilių pirkimu, neprieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 daliai. Viena vertus, 1968 m. Karaliaus nutarimo 1 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta rūšis apima prekes ir paslaugas, naudojamas sudarant privataus transporto galimybes. Kita vertus, ši rūšis nėra apribota vien vadinamosiomis keleivinėmis transporto priemonėmis, bet, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, gali apimti ir transporto priemonės suteikimą darbuotojams atvykti iš gyvenamosios vietos į darbo vietą.

65. Tačiau tai nereiškia, kad nagrinėjama išlaidų rūšis apibrėžta pernelyg bendrai.

66. Pirma, yra mažai abejonių, kad remiantis šia rūšimi PVM atskaita galėtų būti netaikoma visoms ar beveik visoms prekėms ir paslaugoms ir dėl to Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatyta bendroji tvarka netektų prasmės[15].

67. Antra, į pačią nuostatą įtraukiant privataus transporto galimybę apmokestinamojo asmens darbuotojams, numatyta rūšimi neabejotinai nurodoma pakankamai tiksliai apibrėžta prekių paskirtis, su kuriomis susijusios pagrindinėje byloje, kaip minėta, skirtoje apmokestinamajam asmeniui perkant iš dalies privatiems darbuotojų poreikiams naudojamą automobilį sumokėto PVM atskaitos apribojimui, ginčijamos išlaidos.

68. Dėl byloje C-33/09 nagrinėjamų rūšių taip pat manau, kad prekės ir paslaugos, susijusios su „išlaidomis tiekiant maistą ir gėrimus apmokestinamojo asmens darbuotojams“ ir „išlaidomis, skirtomis apmokestinamojo asmens darbuotojams apgyvendinti“, pakankamai atitinka Antrosios dalies 11 straipsnio 4 dalies reikalavimus.

15 — Šiuo atžvilgiu, be kita ko, žr. minėtus sprendimus *Royscot* (24 punktas) bei *Charles ir Charles-Tijmens* (33 punktas).

69. Viena vertus, ir, priešingai nei tvirtino pareiškėja pagrindinėje byloje dėl rūšių, susijusių su maisto bei gėrimų tiekimu, nemanau, kad su šia kategorija susijusios prekės ir paslaugos turi būti individualizuotos ir (arba) išsamiai išvardytos. Atsižvelgus į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą informaciją, aišku, kad ši rūšis apima maisto prekes ir prekes bei paslaugas, skirtas maistui ir gėrimams gaminti bei ruošti. Todėl man atrodo, kad ši prekių ir paslaugų rūšis pakankamai atpažįstama ir netiesiogiai apibrėžta pagal jos pobūdį.

70. Be to, norėčiau pastebėti, kad minėtame Sprendime *Danfoss ir AstraZeneca* Teisingumo Teismas nėra pasakęs, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo apimtimi iš esmės draudžiama riboti PVM už pirkimą ar jam prilyginamas operacijas, skirtas „maitinti įmonės savininką ir jos darbuotojus“, atskaitą.

71. Kita vertus, pritariu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo vertinimui dėl su „išlaidomis apmokestinamojo asmens darbuotojams apgyvendinti“ susijusios paslaugų rūšies, kuri, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, apima ne tik patį gyvenamosios vietos suteikimą verslininko darbuotojams, bet ir išlaidas už naudojimąsi agentūros ar tarpininkavimo paslaugomis, siekiant suteikti gyvenamąją vietą. Mano nuomone, tai taip pat pakankamai apibrėžta rūšis, apibūdinta netiesiogiai pagal šių prekių ir paslaugų pobūdį.

72. Tačiau labai abejoju, ar kitos dvi ginčijamos rūšys, t. y. susijusios su 1968 m. Karaliaus nutarimo 1 straipsnio 1 dalies c punkte numatytomis „išlaidomis apmokestinamojo asmens darbuotojams pramogų tikslais“ ir to paties nutarimo 1 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtintomis „išlaidomis verslo dovanoms ar kitoms dovanoms asmenims, kai tuo atveju, jei mokestis jiems yra ar būtų apskaičiuotas, jis visas ar didelė jo dalis nebūtų atskaitoma“, yra pakankamai apibrėžtos.

73. Šios rūšys apibrėžtos remiantis jų paskirtimi, t. y. jų tikslu, be to, šių prekių ir paslaugų pobūdis nėra ir negali būti objektyviai apibrėžtas bent jau bendrąja prasme. Konkrečiau kalbant, priešingai nei savo rašytinėse pastabose tvirtino Nyderlandų vyriausybė, nėra jokio požymio, leidžiančio tvirtinti, kad verslo

dovanų rūšis būtų apribota prabangos dalykais. Atvirkščiai, atrodo, kad šį teiginį paneigia 1968 m. Karaliaus nutarimo 1 straipsnio 2 dalis, kurioje patikslinama, jog „verslo dovanos“ ar „kitos dovanos“ turi būti suprantamos kaip „bet koks verslininko prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, susijęs su jo verslo santykiais ar dosnumu kitiems asmenims“.

74. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, manau, kad Antrosios direktyvos 11 straipsnio 4 dalis ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinamos taip, kad valstybė narė, kuri pasinaudojo šiuose straipsniuose įtvirtinta galimybe apriboti atskaitą išlaidoms, kurios apibūdinamos kaip:

— „išlaidos sutiekiant privataus transporto galimybę darbuotojams“,

— „išlaidos tiekiant maistą ir gėrimus darbuotojams“,

— „išlaidos, skirtos darbuotojams apgyvendinti“,

įvykdė sąlygą, reikalaujančią pakankamai apibrėžti prekių ir (arba) paslaugų rūšį – nors ir netiesiogine – nuoroda į šių prekių ar paslaugų pobūdį.

Tačiau ši sąlyga nebuvo įvykdyta valstybei narei apribojus sumokėto pirkimo PVM atskaitą išlaidų rūšims, kurios apibūdinamos kaip:

— „išlaidos darbuotojams pramogų tikslais“,

— „išlaidos verslo dovanoms ar kitoms dovanoms <...> asmenims, kai tuo atveju, jei mokestis jiems yra ar būtų apskaičiuotas, jis visas ar didelė jo dalis nebūtų atskaitoma.“

B — *Dėl antrųjų abiejose bylose pateiktų klausimų*

75. Antraisiais beveik vienodai suformuluotais klausimais prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės klausia, ar tuo atveju, jei leidžiama visiškai

netaikyti PVM atskaitos vienai ar kelioms išlaidų rūšims, nagrinėtoms atsakant į pirmuosius prejudicinius klausimus, Šeštosios direktyvos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jose draudžiama remiantis nacionalinės teisės aktais, priimtais prieš įsigaliojant šiai direktyvai, iš dalies apriboti PVM atskaitą.

76. Atsižvelgdamas į bendrą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje valstybėms narėms suteiktos galimybės, leidžiančios joms toliau taikyti prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai priimtuose nacionalinės teisės aktuose numatytus atskaitos apribojimus, pobūdį ir į principą *a maiore ad minus*, nematau jokios kliūties tam, kad valstybė narė, tik priėmusi PVM atskaitos apribojimą, galėtų susiaurinti tokio apribojimo apimtį.

77. Atrodo, kad tokia galimybė atitinka Šeštosios direktyvos esmę. Iš tiesų, jei Teisingumo Teismas pripažino, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis nekliudė valstybės narėms susiaurinti *po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo* egzistuojančių apribojimų apimties ar taikymo srities, nes jų panaikinimas yra šios direktyvos 28 straipsnio 4 dalies tikslas[16], logiška daryti išvadą, jog Šeštosios direktyvos nuostatose, ypač jos 17 straipsnio 2 dalyje, nedraudžiama taip pat *prieš įsigaliojant šiai direktyvai* priimti nacionalinės teisės aktus, kuriuose numatytas dalinis sumokėto pirkimo PVM atskaitos apribojimas.

78. Todėl manau, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje leidžiama valstybei narei toliau taikyti dalinį pirkimo PVM, sumokėto už išlaidas, susijusias su tam tikromis prekėmis ir tam tikromis paslaugomis, apribojimą, įtvirtintą nacionalinės teisės aktuose, priimtuose prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai.

C — *Dėl byloje C-33/09 pateikto trečiojo klausimo*

79. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotas trečiasis klausimas byloje C-33/09 susijęs tik su konkrečia

16 — Žr. minėtus sprendimus *Komisija prieš Prancūziją* (21 ir 22 punktai); *Metropol ir Stadler* (45 punktas); *Danfoss ir AstraZeneca* (32 punktas) ir *Magoora* (36 punktas).

situacija, kai PVM už išlaidas, susijusias su „maisto ir gėrimų tiekimu“ darbuotojams, ir numatytas 1968 m. Karaliaus nutarimo 1 straipsnio 1 dalies c punkte, atskaita netaikoma iš dalies.

80. Primenu, kad šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiama valstybei narei pakeisti egzistuojantį dalinį PVM atskaitos apribojimą už išlaidas, susijusias su „maisto ir gėrimų tiekimu“, jei šiuo pakeitimu iš esmės būtų susiaurinta šio apribojimo apimtis; tačiau negalima atmesti galimybės, kad atskiru atveju konkrečiais mokestiniais metais dėl bendro pakeistos tvarkos pobūdžio šio atskaitos apribojimo apimtis bus išplėsta.

81. Neginčijama, kad, kalbant apie šią rūšį, kuri man atrodo pakankamai apibrėžta, kaip nurodžiau nagrinėdamas pirmuosius du prejudicinius klausimus, 1968 m. Karaliaus dekretas buvo keistas įsigaliojus Šeštajai direktyvai.

82. Kaip matyti iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir kaip per Teisingumo Teismo posėdį pripažino pareiškėja pagrindinėje byloje, taip pat neginčijama, kad dėl PVM už išlaidas, susijusias su maisto ir gėrimų tiekimu, atskaitos apribojimo priimtų pakeitimų šio apribojimo apimtis apskritai buvo susiaurinta.

83. Remiantis teismų praktika, tokį atskaitos apribojimo apimties susiaurinimą apima Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis, net jeigu tai buvo padaryta jau įsigaliojus Šeštajai direktyvai[17]. Kaip minėta, PVM atskaitos principo, numatyto Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, apribojimo apimties susiaurinimas suderinamas su šios nuostatos tikslu.

84. Neatrodo, kad šį bendrą vertinimą galėtų paneigti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta ir akivaizdžiai pagrindinėje byloje neaktuali galimybė, kad išimtiniu atveju dėl naujos bendros

17 — Minėti sprendimai *Komisija prieš Prancūziją* (22 punktas); *Danfoss ir AstraZeneca* (32 punktas); *Magoora* (36 punktas) ir *Puffer* (85 punktas).

dalinio apribojimo tvarkos, nustatytos įsigaliojus Šeštajai direktyvai, taikymo atsiras nepalankesnės ekonominės pasekmės nei senos tvarkos atveju.

85. Šiuo atžvilgiu norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir remiantis Nyderlandų vyriausybės rašytinėmis pastabomis, taip galėtų būti, tik jei apmokestinamasis asmuo tiektų maistą ir gėrimus darbuotojams, pats neprisidėdamas nei prie jų ruošimo, nei prie galimybių juos vartoti sudarymo ir jei per tuos pačius apskaitos metus būtų viršyta 500 NLG (apie 227 eurų) suma vienam darbuotojui.

86. Tačiau manau, kad vien dėl galimybės, kad taip galėtų atsitikti, negalima netaikyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies, nes, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, įsigaliojus šiai direktyvai padaryti pakeitimai apskritai yra naudingesni apmokestinamajam asmeniui nei iki tol galiojusi tvarka. Net įrodytas toks pavienis ir išimtinis atvejis, nedarytų įtakos principui, pagal kurį nacionalinės teisės aktų pakeitimais, priimtais įsigaliojus Šeštajai direktyvai, buvo susiaurinta prieš tai galiojusių apribojimų apimtis.

87. Kita vertus, manau, kad, kaip teisingai pastebėjo Komisija, teismas, kuris susidurtų su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašytu išimtiniu ir šiuo metu hipotetiniu atveju, laikydamasis jam nustatytos pareigos pagal Bendrijos teisę, kiek įmanoma turėtų aiškinti vidaus teisės aktus atsižvelgdamas į Šeštosios direktyvos tekstą ir paskirtį, kad būtų įgyvendintas ja siekiamas tikslas[18].

88. Todėl manau, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį reikia aiškinti taip, kad ja valstybei narei leidžiama įsigaliojus šiai direktyvai pakeisti egzistuojantį dalinį PVM atskaitos apribojimą už išlaidas, susijusias, kaip ir pagrindinėje byloje, su apmokestinamojo asmens „maisto ir gėrimų tiekimu“ darbuotojams, jei šiuo pakeitimu iš esmės būtų susiaurinta šio apribojimo apimtis; tačiau negalima atmesti galimybės, kad atskiru atveju konkrečiais mokestiniais metais dėl bendro pakeistos tvarkos pobūdžio šio atskaitos apribojimo apimtis bus išplėsta.

18 — Dėl šios pareigos, be kita ko, žr., minėtą Sprendimą *Magoora* (44 punktas ir ten nurodyta teismų praktika).

VI — Išvada

89. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau į *Hoge Raad der Nederlanden* ir *Gerechtshof Amsterdam* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

„1. 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo struktūra ir tvarka 11 straipsnio 4 dalis ir 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinamos taip, kad valstybė narė, kuri pasinaudojo šiuose straipsniuose įtvirtinta galimybe apriboti atskaitą išlaidoms, kurios apibūdinamos kaip:

— „išlaidos sutiekiant privataus transporto galimybę darbuotojams“,

— „išlaidos tiekiant maistą ir gėrimus darbuotojams“,

— „išlaidos, skirtos darbuotojams apgyvendinti“,

įvykdė sąlygą, reikalaujančią pakankamai apibrėžti prekių ir (arba) paslaugų rūšį – nors ir netiesiogine – nuoroda į šių prekių ar paslaugų pobūdį.

Tačiau ši sąlyga nebuvo įvykdyta valstybei narei apribojus sumokėto pirkimo PVM atskaitą išlaidų rūšims, kurios apibūdinamos kaip:

— „išlaidos darbuotojams pramogų tikslais“,

— „išlaidos verslo dovanoms ar kitoms dovanoms <...> asmenims, kai tuo atveju, jei mokestis jiems yra ar būtų apskaičiuotas, jis visas ar didelė jo dalis nebūtų atskaitoma“.

2. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi aiškinama kaip leidžianti valstybei narei toliau taikyti dalinį pirkimo PVM, sumokėto už išlaidas, susijusias su tam tikromis prekėmis ir tam tikromis paslaugomis, apribojimą, įtvirtintą nacionalinės teisės aktuose, priimtuose prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai.

3. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį reikia aiškinti taip, kad ja valstybei narei leidžiama įsigaliojus šiai direktyvai pakeisti egzistuojantį dalinį PVM atskaitos

apribojimą už išlaidas, kaip ir pagrindinėje byloje C-33/09 susijusias su apmokestinamojo asmens „maisto ir gėrimų tiekimu“ darbuotojams, jei šiuo pakeitimu iš esmės būtų susiaurinta šio apribojimo apimtis; tačiau negalima atmesti galimybės, kad atskiru atveju konkrečiais mokestiniais metais dėl bendro pakeistos tvarkos pobūdžio šio atskaitos apribojimo apimtis bus išplėsta.“