

GENERALINĖS ADVOKATĖS
CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2004 m. gruodžio 14 d.¹

I — Įvadas

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

2. Šioje byloje kyla klausimas, ar Jungtinės Karalystės pridėtinės vertės mokesčio sistema, pagal kurią darbdavys turi teisę atskaityti pirkimo mokestį, susijusį su jo darbuotojams patiektų degalų išlaidų padengimu, yra panaši į Nyderlandų atskaitos sistemą, kurią Teisingumo Teismas 2001 m. lapkričio 8 d. sprendimu byloje *Komisija prieš Nyderlandus*³ pripažino nesuderinama su Šešto-

sios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktu ir 18 straipsnio 1 dalies a punktu.

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisės aktai

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

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ — tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

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

<...>

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

<...>“

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

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

5. Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje „Teisę į atskaitą reglamentuojančios taisyklės“ numatoma:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo:

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

<...>

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

<...>“

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

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

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą ar kitą jai lygiavertį

dokumentą kiekvienam prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kitam apmokestinamajam asmeniui atvejui įforminti ir saugoti jos kopiją.

1991 m. gruodžio 1 d., 2 ir 3 straipsniuose apmokestinamojo asmens padengiamų išlaidų degalams atžvilgiu nustatyta:

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

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

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

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

b) sumą, kuri visa ar kurios dalis yra lygi išlaidoms degalams, sumokamą, kad jam būtų padengtos šios išlaidos, ir nustatomą pagal:

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

i) visą degalus vartojančios transporto priemonės nuvažiuotą atstumą, (įtraukiant atstumus, nuvažiuotus kitais tikslais nei apmokestinamojo asmens profesiniai poreikiai, arba jų neįtraukiant), ir

B — Nacionalinės teisės aktai

8. 1991 m. VAT (*Input Tax*) (*Person Supplied*) Order (1991 m. Nutarimas dėl PVM, toliau – Nutarimas dėl PVM), įsigaliojusio

ii) darbinį transporto priemonės cilindrų tūrį, neatsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo suteikia kompensaciją kitoms išlaidoms padengti.

3. Taikant šį straipsnį, 1983 m. *Value Added Tax Act* (1983 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 14 straipsnio 3 dalies tikslais teigiama, kad degalai buvo tiekiami apmokstinamajam asmeniui jo vykdomos veiklos poreikiams ir už sumą, lygią tai, kurią atitinkamu atveju jis sumokėjo pagal 2 straipsnio a ir b punktus (išskyrus visų kitų išlaidų nei išlaidos degalams kompensavimą).“

9. Prie šio nutarimo pridėtame aiškinamajame rašte nurodyta:

„Šis nutarimas, kuris įsigalioja 1991 m. gruodžio 1 d., įteisina ilgalaikę administracinę praktiką. Jis numato, kad darbuotojų nupirkti degalai laikomi tiekiamais darbdaviui, jeigu darbuotojams padengiamos išlaidos remiantis kilometražu arba iš tikrųjų sumokėta kaina. <...>“

10. Remiantis Jungtinės Karalystės vyriausybės pateiktais paaiškinimais, darbdavys padengia išlaidas pagal 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 straipsnio b punktą toliau nurodytu būdu: darbuotojas pateikia darbdaviui išsamius kilometražo išrašus, kuriuose nurodyta, kada buvo važiuojama profesiniais tikslais ir pateikiamas juos atitinkantis kilometražas

bei naudotos transporto priemonės darbinis cilindro tūris. Darbuotojas taip pat pateikia darbdaviui „supaprastintą“ sąskaitą faktūrą, kurioje degalų gavėjas neįvardijamas.

11. Tada darbdavys naudojasi *Royal Automobile Club*, *Automobile Association* arba *UK Customs* (britų muitinės tarnybos) paskelbtu sąrašu, nustatytu pagal *Inland Revenue* (britų mokesčių institucija) patvirtintus tarifus ir transporto priemonių gamintojų pateikiamą išsamią informaciją, kad nustatytų vidutinės degalų išlaidas kilometrui. Remdamasis šiais kriterijais – kelionių profesiniais tikslais kilometražu ir atitinkamos transporto priemonės sunaudojamų degalų kilometrui išlaidomis – darbdavys, Jungtinės Karalystės vyriausybės nuomone, gali tiksliai apskaičiuoti darbuotojo išlaidas, patirtas dėl kelionių profesiniais tikslais, ir jas padengti.

III — Ikiteisminė procedūra ir procedūra Teisingumo Teisme

12. Kadangi Komisija padarė išvadą, kad pagal 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsniuose numatytos teisės į atskaitą suteikimas, nereikalaujant pateikti sąskaitos faktūros, pažeidžia Šeštosios direktyvos

18 straipsnio 1 dalies a punktą, ji 1995 m. gegužės 10 d. oficialiu įspėjimu pradėjo prieš Jungtinę Karalystę procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagal EB 226 straipsnį.

Nyderlandus, Komisija 2003 m. sausio 27 d. pareiškimu, įrašytu Teisingumo Teismo registre 2003 m. sausio 28 d., pareiškė šį ieškinį.

13. Po detalesnio įvertinimo Komisija nusprendė, kad taip pat pažeidžiamas Šeštosios direktyvos 17 straipsnis ir 1996 m. spalio 17 d. bei 1997 m. gruodžio 3 d. atitinkamai nusiuntė du papildomus oficialius įspėjimus. Juose ji tvirtino, kad 1991 m. Nutarimas dėl PVM taip pat pažeidžia šią nuostatą, nes jis leidžia atskaityti mokestį už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą darbuotojams, vadinasi, neapmokestinamiesiems asmenims, ir kitiems poreikiams nei darbdavio sandoriai.

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

15. Kadangi Komisija laikėsi savo pozicijos, 1998 m. spalio 14 d. ji nusiuntė Jungtinei Karalystei argumentuotą nuomonę. 1998 m. gruodžio 15 d. atsakyme Jungtinė Karalystė pakartojo savo poziciją. 2001 m. lapkričio 8 d. Teisingumo Teismui priėmus Komisijos laukiamą sprendimą byloje *Komisija prieš*

16. Komisija Teisingumo Teismo prašo:

— pripažinti, kad apmokestinamiesiems asmenims suteikdama teisę atskaityti PVM už tam tikrą degalų tiekimą neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 ir 18 straipsniams, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB sutartį,

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

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

IV — Komisijos pateiktų teisinių pagrindų nagrinėjimas

17. Komisijos pateikti ieškinio pagrindai susiję su, pirma, teisės į pirkimo mokesčio atskaitą, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, atsiradimo sąlygomis ir, antra, su šios direktyvos 18 straipsnyje reglamentuojamomis teisės į pirkimo mokesčio atskaitą naudojimosi sąlygomis⁴.

A — Dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio pažeidimo

1) Pagrindiniai šalių argumentai

18. Komisijos nuomone, ginčijamas 1991 m. Nutarimas dėl PVM pažeidžia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą tuo, kad, pirma, jis leidžia atskaityti pirkimo mokestį už tiekimą neapmokestinamiems asmenims, t. y. darbuotojams, ir, antra, jis neužtikrina, jog teisė atskaityti pirkimo mokestį susijusi tik su degalų, naudojamų

apmokestinamiems darbdavio sandoriams, tiekimu. Komisija pirmiausia remiasi byla *Komisija prieš Nyderlandus* ir teigia, kad nagrinėjami Jungtinės Karalystėje teisės aktai panašūs į tuos, kuriuos Teisingumo Teismas šiame sprendime pripažino nesuderinamais su Šeštąja direktyva.

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

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

⁴ — Dėl šio atskyrimo žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, Rink. p. I-5583) ir sprendimo *Komisijai prieš Nyderlandus* (minėtas 3 punkte) 71 punktą.

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

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

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

23. Jungtinės Karalystės vyriausybė iš tiesų pripažįsta, kad yra panašumų tarp byloje

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

24. Raštu atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą, Jungtinės Karalystės vyriausybė pripažino, kad 1991 m. Nutarimas dėl PVM nenustato privalomo ryšio tarp darbdavio teisės į atskaitą pagal 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 ir 3 straipsnius ir degalų, nupirktų darbuotojo, naudojimo darbdavio apmokestinamiesiems sandoriams. Tačiau privalomas ryšys užtikrinamas darant nuorodą į bendrąją teisę, 1994 m. *Value Added Tax Act* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas). Šio Jungtinės Karalystės vyriausybės minimo įstatymo nuostatos yra teisinis 1991 m. Nutarimo dėl PVM pagrindas, ir jose pateikiamas bendras

pridėtinės vertės mokesčio apibrėžimas (pridėtinės vertės mokestis už apmokestinamojo asmens verslo poreikiams tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas) bei taisyklė, kad bendro naudojimo atveju pirkimo mokestis atskaitomas tik proporcingai profesiniams poreikiams panaudotoms prekėms ir paslaugoms.

vertės mokesčio našta. Todėl bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema užtikrina fiskalinį neutralumą visoms ekonominėms veikloms, nepaisant jų tikslo ir rezultato, jei joms pačioms taikomas pridėtinės vertės mokestis⁷.

2) Įvertinimas

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

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

28. Taigi, remiantis šios nuostatos formule, teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atitinkamas asmuo yra apmokestinamasis Šeštosios direktyvos prasme ir kai minėtos prekės bei paslaugos naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams⁸.

26. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką teisė atskaityti pirkimo mokestį yra sudėtinė pridėtinės vertės mokesčio mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama⁶. Nuostata dėl atskaitos siekiama visiškai panaikinti ekonominės veiklos metu verslininko mokėtino ar sumokėto pridėtinės

29. Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto formulotės matyti, kad teisė į atskaitą egzistuoja tik už pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už kito apmokesti-

6 — Žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Bockenmühl* (C-90/02, Rink. p. I-3303, 38 punktas).

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

8 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Faxworld* (C-137/02, Rink. p. I-5547, 24 punktas).

namojo asmens apmokestinamajam asmeniui patiektas prekes ar suteiktas paslaugas.

už „jam patiektas prekes“ tikslas „negali būti panaikinti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už prekes, kurios, nors parduotos apmokestinamajam asmeniui tam, kad jis naudotų jas tik savo profesinėje veikloje, fiziškai buvo pristatytos jo darbuotojams“¹⁰.

30. Kalbant apie Komisijos kaltinimą, kad darbuotojas nėra apmokestinamasis asmuo arba kad tiekimo grandinė nutraukta, pirmiausia reikia pažymėti, jog šioje byloje – pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalį – šalys sutaria, jog aptariamai darbuotojai, kurių degalų išlaidos padengiamos, nėra apmokestinamieji asmenys⁹. Klausimas kyla dėl to, ar, nepaisant „trikampio“ santykio, kurio atžvilgiu 1991 m. Nutarimas dėl PVM leidžia atskaityti pirkimo mokestį, galima manyti, kad yra tiekimas tarp apmokestinamųjų asmenų, t. y. tarp degalų pardavėjo ir darbdavio.

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

31. Iš minėto sprendimo byloje *Intiem* matyti, kad fizinis prekių tiekimas darbuotojui savaime neprieštarauja darbdavio teisei į atskaitą. Šiame sprendime nagrinėjamoje byloje, kaip ir šioje byloje, degalai faktiškai buvo tiekiami darbuotojui. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad pirkimo mokesčio atskaitos apribojimo pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį iki mokesčio

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

9 — Žr. sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (minėtas 3 išnašoje) 45 ir 46 punktus.

10 — Sprendimo *Intiem* (minėtas 5 išnašoje) 14 punktas.

11 — Žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lemartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 21 punktas).

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

35. Taigi pagal nusistovėjusią teismų praktiką asmuo įgyja prekes kaip apmokestinamasis asmuo, o ne kaip individualus asmuo, jeigu jis jas įgyja apmokestinamųjų sandorių poreikiams¹². Be to, kai darbuotojas naudoja prekes ir paslaugas darbdavio poreikiams, jos sudaro prekių ir paslaugų, kurias galiausiai tiekia darbdavys kaip apmokestinamasis asmuo, sąnaudų dalį. Šiuo atveju darbuotojas nėra galutinis vartotojas, o tiekimo grandinė šių prekių ir paslaugų atžvilgiu nėra nutraukiama.

36. Byloje *Intiem* Teisingumo Teismas aiškiai nusprendė, kad degalų tiekimas įvyko vykdant darbdavio profesinę veiklą arba kad degalai buvo naudojami profesiniams darbdavio poreikiams¹³.

37. Be to, kaip nurodė Teisingumo Teismas byloje *Komisija prieš Nyderlandus*, byloje *Intiem* atskaitos sąlygos – būtent sąlyga, kad yra tiekimas tarp apmokestinamųjų asmenų – buvo patenkinamos, nes šiuo atveju darbdavys susitarė tiekti prekes darbuotojams savo sąskaita, ir dėl to iš tiekėjo jis gavo sąskaitas faktūras, kuriose jam priskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis už patiektas prekes¹⁴.

38. Tačiau teisės aktuose, kurie buvo nagrinėjami byloje *Komisija prieš Nyderlandus*, šios aplinkybės nebuvo išpildytos; byla buvo susijusi su nustatyto dydžio darbuotojo transporto priemonės amortizacijos ir degalų sunaudojimo sąnaudų padengimu. Tačiau šis padengimas Teisingumo Teismui nebuvo pakankamas požymis, kad egzistuoja „tiekimasis“ Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkto prasme. Todėl Teisingumo Teismas manė, kad Nyderlandų atskaitos mechanizmo negalima laikyti suderinamu su šia nuostata¹⁵.

12 — Žr. sprendimo *Faxworld* (minėtas 8 išnašoje) 28 punktą ir sprendimo *Lennartz* (minėtas 11 išnašoje) 8 ir 14 punktus; be to, žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimą *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 47 punktus) ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Breitsohl* (C-400/98, Rink. p. I-4321, 34 punktus).

13 — Žr. 12, 14 ir 16 punktus.

14 — Žr. sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (minėtas 3 išnašoje) 52 ir 53 punktus.

15 — Ten pat, 48 ir 54 punktai.

39. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad pažodiniu Šeštosios direktyvos aiškinimu pagrįsta išvada gali būti nevisiškai suderinama su 17 straipsnio 2 dalies a punkto tikslu ir su tam tikrais Šeštosios direktyvos tikslais, tačiau jis neidentifikavo – nesant Bendrijos veiksmų – jokio Nyderlandų teisėje numatytos teisės į atskaitą pagrindimo¹⁶.

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

41. Tačiau Komisijos kaltinimas taip pat susijęs su aplinkybe, kad – ir tai man atrodo daug svarbiau – ginčijamas pirkimo mokesčio atskaitos mechanizmas neužtikrina šio mokesčio taikymo tik darbdavio apmokesti-

namųjų sandorių poreikiams naudojamoms prekėms. Jungtinės Karalystės vyriausybė priešingai tvirtino, kad Jungtinėje Karalystėje taikomas pirkimo mokesčio atskaitos mechanizmas, skirtingai nei nagrinėjamas sprendime *Komisija prieš Nyderlandus*, užtikrina, jog pridėtinės vertės mokestis atskaitomas tik nuo realiai darbuotojo patirtų degalų įsigijimo išlaidų.

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

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

44. 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 straipsnio b punktas iš tikrųjų leidžia atskaityti pirkimo mokestį nuo *visos ar dalies* sumos, kuri

16 – Ten pat, 55 ir 56 punktai; tai galėtų būti griežtesnis išaiškinimas, palyginti su kitais Teisingumo Teismo sprendimais dėl Šeštosios direktyvos. Kaip pavyzdį žr. sprendimo *Faxworld* (minėtas 8 išnašoje) 42 punktą; žr. šiuo klausimu 1997 m. vasario 20 d. Sprendimą *DFDS* (C-260/95, Rink. p. I-1005, 23 punktas), pagal kurį „atsižvelgimas į ekonominę realybę yra pagrindinis bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo kriterijus“.

apytikriai atitinka degalų įsigijimo išlaidas, patirtas neapmokestinamojo asmens (darbuotojo), ir kuri jam sumokėta siekiant padengti šias išlaidas.

saugumo reikalavimus, direktyvos turi būti įgyvendintos suteikiant neginčijamai saistančią galią, specifiškumą, tikslumą ir aiškumą¹⁸.

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

47. Tačiau 1991 m. Nutarimas dėl PVM – kartu su 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu – neperkelia tokiu būdu teisės atskaityti pirkimo mokestį; be to, direktyvą atitinkančio 1991 m. Nutarimo dėl PVM taikymo praktika, Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, negali patenkinti aiškumo ir teisinio saugumo reikalavimų¹⁹.

46. Nagrinėjant 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, pirmą kartą paminėtas raštu atsakant į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą¹⁷, pirmiausia negalima suprasti, kaip šios bendros nuostatos galėtų užtikrinti, jog teisė į atskaitą pagal 1991 m. Nutarimo dėl PVM 2 straipsnį susijusi tik su degalais, kurie naudojami profesiniams tikslams, juo labiau kad 2 straipsnyje minimi degalai pagal nutarimo 3 straipsnį kartu su Akto dėl pridėtinės vertės mokesčio 14 skirsnio 3 dalimi laikomi tiekiamais apmokestinamajam asmeniui jo profesiniais tikslais; antra, pagal nusistovėjusią teismų praktiką, siekiant įvykdyti teisinio

48. Galiausiai Jungtinės Karalystės vyriausybė pareiškė, kad yra pasiruošusi iš dalies pakeisti 1991 m. Nutarimą dėl PVM, ir jau pasiūlė tai Komisijai. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką pakanka pažymėti, kad įsipareigojimo neįvykdymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į tai, kokia buvo valstybės narės padėtis argumentuotoje nuomonėje nustatyto termino pabaigoje. Teisingumo

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

19 — Žr., be kita ko, 1991 m. gegužės 30 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-59/89, Rink. p. I-2607, 28 punktas).

17 — Žr. 24 punktą.

Teismas negali atsižvelgti į jokių vėlesnius pasikeitimus²⁰.

nes jis suteikia teisę į atskaitą, kuri nepriklauso nuo sąlygos, ar apmokestinamasis asmuo turi 22 straipsnio 3 dalyje nurodytą sąskaitą faktūrą.

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

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

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

B — Dėl Šeštosios direktyvos 18 straipsnio pažeidimo

1) Pagrindiniai šalių argumentai

51. Šiuo ieškinio pagrindu Komisija tvirtina, kad Nutarimas dėl PVM pažeidžia Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktą,

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

20 — Žr., be kita ko, 2002 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-152/00, Rink. p. I-6973, 15 punktas) ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-233/00, Rink. p. I-6625, 30 punktas).

2) Vertinimas

yra nepatenkintos, taip pat pažeidžiamas Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktas. Kadangi ginčijamas pirkimo mokesčio atskaitos mechanizmas neatitinka Šeštosios direktyvos 17 straipsnio, antrasis Komisijos ieškinio pagrindas yra pagrįstas.

54. Jungtinės Karalystės vyriausybė neginčijo, kad jei teisės į atskaitą suteikimo sąlygos

V — Išvada

55. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, aš siūlyčiau Teisingumo Teismui:

1. Pripažinti, kad apmokestinamiesiems asmenims suteikusi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį už tam tikrą degalų tiekimą neapmokestinamiesiems asmenims, kuri prieštarauja 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 ir 18 straipsniams, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB sutartį.
2. Priteisti iš Jungtinės Karalystės bylinėjimosi išlaidas.