

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 11 d.*

Byloje C-371/07

dėl *Vestre Landsret* (Danija) 2007 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. rugpjūčio 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

prieš

Skatteministeriet,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ir J. Malenovský,

* Proceso kalba: danų.

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. birželio 25 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Danfoss A/S*, atstovaujamos advokatų H. Hansen ir T. Kristjánsson,
- *AstraZeneca A/S*, atstovaujamos advokatų M. Vesthardt ir M. Bruus,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos B. Weis Fogh, padedamos advokato K. Lundgaard Hansen,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou, S. Schønberg ir S. Maaløe,

susipažinęs su 2008 m. spalio 23 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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 (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 6 straipsnio 2 dalies ir 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas ginče tarp bendrovių *Danfoss A/S* (toliau – *Danfoss*) ir *AstraZeneca A/S* (toliau – *AstraZeneca*) bei *Skatteministeriet* (Danijos mokesčių ir akcizų ministerija) dėl neatlygintino verslo partnerių ir darbuotojų maitinimo bendrovių valgyklose vykstant susitikimams vertinimo pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoji pastraipa nustato:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirtą 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.“

4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis numato:

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

5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmojoje pastraipoje numatytos Bendrijos teisės normos iki šios dienos dar nėra priimtos, nes Taryboje nesutariama dėl išlaidų, dėl kurių gali būti apribota teisė į PVM atskaitą.

- 6 Pagal 1978 m. birželio 26 d. Tarybos direktyvos 78/583/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiu, suderinimo (OL L 194, p. 16) 1 straipsnį atitinkamoms valstybėms narėms, tarp kurių yra Danijos Karalystė, leidžiama įgyvendinti Šeštąją direktyvą ne vėliau kaip iki 1979 m. sausio 1 dienos.

Nacionalinės teisės aktai

- 7 Pagal 1967 m. pirmąją Danijos įstatymą Nr. 102 dėl PVM (toliau – PVM įstatymas) iš esmės paslaugų teikimas nebuvo apmokestinamas PVM, nebent tai numatyta įstatyme. Pagal šį įstatymą paslaugų teikimas eksploatuojant įmonių valgyklas nebuvo apmokestinamas šiuo mokesčiu, minėtos įmonės neturėjo teisės atskaityti PVM už su tomis paslaugomis susijusius pirkimus.

- 8 PVM įstatymo 16 straipsnio 3 dalis numatė:

„Pirkimo mokestis negali apimti mokesčio už pirkimus ir jiems prilyginamas ūkines operacijas, skirtas:

- a) maitinti įmonės savininką ir jos darbuotojus;

<...>

e) svetingumui ir dovanoms.“

- 9 Siekiant įgyvendinti Šeštąją PVM direktyvą 1978 m. spalio 1 d. įsigaliojęs 1978 m. gegužės 10 d. Įstatymas Nr. 204 iš dalies pakeitė PVM įstatymą. Pagal Įstatymą Nr. 204 iš esmės paslaugų teikimas buvo apmokestintas PVM. Todėl maisto ir gėrimų pardavimas įmonės valdomose valgyklose buvo apmokestintas. Tačiau ankstesnės nuostatos, susijusios su teisės į atskaitą apribojimu maitinimo ir svetingumo išlaidų atžvilgiu, nustatytos PVM įstatymo 16 straipsnio 3 dalyje, liko nepakeistos.
- 10 1978 m. lapkričio mėnesį *Momsnævn* (Administracinė apeliacinė taryba PVM klausimais) priėmė sprendimą, pagal kurį bet kuriuo atveju maisto ir gėrimų tiekimui įmonių valgyklose taikomo PVM apmokestinamoji vertė turi būti ne mažesnė nei kaina, apskaičiuota remiantis gamybos sąnaudomis, t. y. žaliavų kaina, atlyginimais už pagaminimą ir šio maisto ir gėrimų pardavimu bei valgyklų administravimu (toliau – sąnaudos). Ši administracinė praktika leido atskaityti visą už maitinimą sumokėtą pirkimo PVM. *Momsnævn* sprendimas buvo pakartotas 1983 m. spalio 31 d. Specialiose administracinėse valgyklų gairėse (toliau – PVM gairės valgykloms).

11 1994 m. gegužės 18 d. Įstatymu Nr. 375 buvo peržiūrėtas PVM įstatymas. Pastarojo įstatymo 16 straipsnio 3 dalyje numatytas teisės į atskaitą apribojimas Įstatymo Nr. 375 42 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktuose iš esmės liko nepakeistas.

12 Įstatymas Nr. 375 taip pat į PVM įstatymą įtraukė nuostatas dėl panaudojimo apmokestinimo, numatydamas, kad paslaugų panaudojimas ne verslo tikslams prilyginamas ūkinėms operacijoms, atliktoms už atlygį. Šios PVM įstatymo 5 straipsnio 2 ir 3 dalyse esančios nuostatos yra tokios:

„2. Prekių ir paslaugų, skirtų 42 straipsnio 1 ir 2 dalyje nurodytiems tikslams, panaudojimas yra laikomas tiekimu už atlygį, kai tų prekių ar paslaugų pirkimo ar gamybos atžvilgiu egzistuoja visiška ar dalinė teisė į atskaitą.

3. Paslaugų panaudojimas privatiems verslo savininko ar jo darbuotojų poreikiams, kurie yra nesusiję su verslu, laikomas tiekimu už atlygį.“

13 Tačiau dėl šio sprendimo 10 punkte nurodytos administracinės praktikos nekilo klausimas dėl panaudojimą reglamentuojančių nuostatų taikymo verslo partnerių ir darbuotojų neatlygintinam maitinimui įmonių valgyklose vykstant darbo susitikimams. Kadangi buvo laikoma, jog toks maitinimas yra teikiamas už (fiktyvų) atlygį, lygų

savikainai, prekės ar paslaugos negalėjo būti laikomos „panaudotomis“, nes panaudoti galima tik tuomet, kai už jas negaunamas atlygis.

- ¹⁴ 1999 m. priimtose trijose nutartyse *Landsskatteret* (Mokestinių bylų teismas) panaikino šią administracinę praktiką. Jis nusprendė, kad PVM įstatymo bendrosios nuostatos dėl pardavimo mokesčio apskaičiavimo siekiant nepažeisti Šeštosios direktyvos turėjo būti taikomos ir įmonių eksploatuojamoms valgykloms, t. y. pardavimo PVM turėjo būti apskaičiuojamas remiantis faktiškai gautu atlygiu, o ne savikaina.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

- ¹⁵ *Danfoss* yra pagal Danijos teisę įsteigta uždaroji bendrovė su buveine Danijoje, turinti padalinių keliose valstybėse. Ši bendrovė gamina ir parduoda pramonines šildymo ir šaldymo automatizacijos sistemas. Maistas ir gėrimai darbuotojams parduodami jos valgyklose, kurios taip pat naudojamos neatlygintinai maitinant verslo partnerius per susitikimus įmonės patalpose ir darbuotojus per darbo susitikimus šioje bendrovėje.
- ¹⁶ *AstraZeneca* yra farmacijos įmonė, kuri vykdydama pardavimo ir rinkodaros veiklą kviečia medikus ir kitus sveikatos apsaugos specialistus į susitikimus, siekdama juos informuoti apie patologijas bei medikamentų pozicionavimą ir naudojimą. Atsižvelgiant į susitikimo pradžią ir trukmę, kuri gali tęstis nuo kelių valandų iki visos

dienos, dalyviai neatlygintinai maitinami bendrovės valgykloje, kurioje kitais atvejais maistas ir gėrimai yra parduodami darbuotojams.

¹⁷ Pagrindinės bylos kilo dviem įmonėms pareiškus ieškinius *Vestre Landsret* prieš *Skatteministeriet* dėl neatlygintino verslo partnerių ir darbuotojų maitinimo jų valgyklose vykstant darbo susitikimams vertinimo PVM atžvilgiu.

¹⁸ Šių bendrovių atžvilgiu nuo 1978 m. taikytos administracinės praktikos įtaka buvo tokia, kad PVM apskaičiuotas pagal maitinimo savikainą.

¹⁹ Kai šią administracinę praktiką 1999 m. panaikino *Landsskatteret* ir nusprendė, kaip teigiama šio sprendimo 14 punkte, kad PVM turėjo būti apskaičiuojamas remiantis faktiškai gautu atlygiu, o ne savikaina, bendrovės pateikė prašymą grąžinti PVM, apskaičiuotą pagal neatlygintino verslo partnerių ir darbuotojų maitinimo per darbo susitikimus savikainą, t. y. 5 920 848,19 DKK – *Danfoss* atveju ir 825 275 DKK – *AstraZeneca* atveju.

- 20 *Skatteministeriet* atmetė šiuos prašymus grąžinti nusprendusi, kad verslo partnerių maitinimas yra „svetingumas“, numatytas teisės į atskaitą apribojime, nustatytame PVM įstatymo 42 straipsnio 1 dalies 5 punkte, o darbuotojų maitinimas per darbo susitikimus yra „maitinimas“, numatytas teisės į atskaitą apribojime, nustatytame PVM įstatymo 42 straipsnio 1 dalies 1 punkte.
- 21 Tačiau kadangi įmonės *Danfoss* ir *AstraZeneca*, remdamosi minėta administracine praktika, atskaitė visą PVM už savo valgyklos pirkimus, *Skatteministeriet* teigė, kad šiam maitinimui, kaip panaudojimui, turi būti taikomas PVM pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 2 dalį. Šis mokestis už panaudojimą, minėtos ministerijos teigimu, turi būti apskaičiuojamas pagal savikainą, kaip ir PVM remiantis negaliojančia administracine praktika, todėl ji tvirtino, kad nagrinėjamo PVM sumos negali būti grąžintos.
- 22 Šios bendrovės ginčijo teisinio pagrindo taikyti PVM vadinamajam panaudojimui egzistavimą, taip pat PVM įstatyme numatyto teisės į atskaitą apribojimo teisėtumą.
- 23 Šiomis aplinkybėmis *Vestre Landsret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa yra aiškintina taip, jog valstybės narės turi teisę neleisti atskaityti (PVM) už pirkimus, skirtus maitinti verslo partnerius ir darbuotojus įmonių valgykloje vykstant susitikimams, tik jei iki

direktyvos įsigaliojimo nacionalinė teisė numatė tokį atskaitos apribojimą ir jei tokią normą praktikoje taikė mokesčių institucijos, nepripažindamos teisės į (PVM) atskaitą tokių pirkimų atžvilgiu?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą turi reikšmės tai, kad: a) įmonių valdomos valgyklos nebuvo apmokestinamos (PVM) pagal nacionalinės teisės (PVM) reglamentuojančias normas, galiojusias nagrinėjamoje valstybėje narėje iki 1978 m. įsigaliojant Šeštajai direktyvai; b) nacionalinės atskaitos apribojimo normos nepasikeitė įgyvendinus Šeštąją direktyvą; ir c) ši atskaitos apribojimo norma tapo reikšminga tokios rūšies įmonėms tik dėl to, kad įmonių valdomos valgyklos tapo apmokestinamomis (PVM) įgyvendinus Šeštąją direktyvą?
3. Ar teisės į atskaitą apribojimas yra „išsaugotas“ Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos prasme, jei nuo Šeštosios direktyvos įgyvendinimo 1978 m. iki 1999 m. dėl pagrindinėje byloje aprašytos administracinės praktikos egzistavo teisė į PVM atskaitą nagrinėjamų išlaidų atžvilgiu?
4. Ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a ir b punktai aiškinotini taip, jog ši nuostata apima įmonės neatlygintą verslo partnerių maitinimą savo pačios valgykloje vykstant įmonės susitikimams?
5. Ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a ir b punktai aiškinotini taip, jog ši nuostata apima įmonės neatlygintą darbuotojų maitinimą savo pačios valgykloje toje įmonėje vykstant susitikimams?“

Dėl pirmojo–trečiojo klausimų

- ²⁴ Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmaisiais trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, iš esmės klausia, ar „laukimo“ išlyga, numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje, leidžia mokesčių administratoriui apriboti mokesčio mokėtojo teisę į pirkimo PVM atskaitą, šiuo atveju drausti atskaityti pirkimo mokestį už įmonės personalo maitinimo ir svetingumo išlaidas, nors šis nacionalinėje teisėje iki minėtos direktyvos įsigaliojimo egzistavęs apribojimas praktikoje nebuvo taikomas valgyklų paslaugoms dėl šių paslaugų neapmokestinimo PVM iki 1978 m. spalio 1 d., o nuo tų pačių metų lapkričio mėnesio pagal administracinę praktiką šias paslaugas apmokestinus pagal savikainą už tai suteikiant teisę į viso pirkimų PVM atskaitą.
- ²⁵ Reikia priminti, kad Šeštoji direktyva Danijoje įsigaliojo 1979 m. sausio 1 d. (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 5 ir 9 punktus; taip pat 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-40/00, Rink. p. I-4539, 5 ir 9 punktus; taip pat žr. Direktyvos 78/583 1 straipsnį ir galiausiai 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 176 straipsnio antrąją pastraipą).
- ²⁶ Taip pat reikia priminti, kad pagal pagrindinį bendrajai PVM sistemai būdingą ir iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio išplaukiantį principą PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, tiesiogiai taikomą pirkimo ūkinėms operacijoms. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Ji įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu. Visi teisės į PVM atskaitą apribojimai turi įtakos mokesčių naštos dydžiui ir turi būti taikomi panašiai visose valstybėse narėse. Todėl leidžiančios nukrypti nuostatos galimos tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais (šiuo klausimu žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 42 punktą bei nurodytą teismo praktiką). Be to, tokios

nukrypti nuo teisės į PVM atskaitą principo, kuris užtikrina šio mokesčio neutralumą, leidžiančios nuostatos turi būti aiškinamos siaurai (minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 59 punktas).

- 27 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai ir tiksliai nustatytas apmokestinamojo asmens sumų, kurias jis sąskaitose faktūrose nurodė kaip PVM už jo tiekias prekes ir teiktas paslaugas tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, atskaitos principas (minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 43 punktas).
- 28 Tačiau šiam principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje nustatyta nukrypti leidžianti nuostata, būtent šio straipsnio antroji pastraipa. Iš tiesų, kol Taryba priims šiame straipsnyje numatytas nuostatas, valstybės narės gali toliau taikyti savo teisės aktus dėl atskaitos apribojimo, galiojusius šios direktyvos įsigaliojimo metu (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 19 punktą bei minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 44 punktą).
- 29 Tačiau, kaip nurodyta šio sprendimo 5 punkte, kadangi Taryba nepriėmė nė vieno pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmąją 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 teisė į PVM atskaitą (2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

- 30 Kaip Teisingumo Teismas priminė minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 48 punkte, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa apima „laukimo“ išlygą, numatančią nacionalinės teisės PVM atskaitos apribojimų, galiojusių įsigaliojant Šeštajai direktyvai, taikymą toliau.
- 31 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pabrėžė, kad 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 Šeštajai direktyvai (minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 48 punktas).
- 32 Šiame kontekste, jei po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo valstybė narė pakeičia teisės aktus ir sumažina egzistuojančių apribojimų taikymo sritį, taip juos priartindama prie bendros atskaitos taikymo tvarkos, nustatytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, turi būti laikoma, kad šiam teisės aktui yra taikomas 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatytas nukrypimas (minėto 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, 22 punktas ir minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 45 punktas).
- 33 Tačiau jei pakeitimas po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo išplečia egzistuojančių apribojimų taikymo sritį, taip nukrypstant nuo direktyvos tikslo, nacionalinės teisės aktai nėra nukrypti leidžianti nuostata, leistina pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąją pastraipą, ir todėl jie pažeidžia jos 17 straipsnio 2 dalį (minėto 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-40/00, 17 punktas ir minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 46 punktas).

34 Tas pats taikoma visiems pakeitimams, padarytiems po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo, kurie išplečia apribojimų, taikytų prieš pat įsigaliojant minėtai direktyvai, taikymo sritį (minėto 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-40/00, 18 punktas).

35 Atsakant į pirmuosius tris klausimus reikia atsižvelgti į šiuos samprotavimus.

36 Pirma, reikia konstatuoti, kad Danijoje iki 1978 m. spalio 1 d., t. y. PVM įstatymo įsigaliojimo dienos, valgyklų paslaugų teikimas nebuvo apmokestinamas PVM. Dėl šių paslaugų teikimo neapmokestinimo jų atžvilgiu negalima buvo taikyti nacionalinių nuostatų, susijusių su teisės į pirkimo PVM atskaitą apribojimais.

37 Kai pakeitus PVM įstatymą paslaugų teikimas buvo apmokestintas PVM, PVM įstatyme numatytas teisės į apskaitą apribojimas nustojo būti taikomas įmonių valgyklų teikiamoms paslaugoms.

38 Iš tiesų iš karto po šio įstatymo pakeitimo 1978 m. lapkričio mėn. buvo priimtas sprendimas *Momsnævn*, pagal kurį, pirma, maisto ir gėrimų tiekimui įmonių valgyklose taikomo PVM apmokestinamoji vertė turėjo būti ne mažesnė nei paslaugų savikaina ir, antra, visas pirkimų PVM buvo atskaitytinas.

- 39 Iš to, kas minėta, išplaukia, kad Šeštosios direktyvos įsigaliojimo Danijoje momentu nacionalinės nuostatos, susijusios su teisės į pirkimo PVM apribojimu, numatytos PVM įstatymo 16 straipsnio 3 dalyje, praktikoje nebuvo taikomos įmonių valgyklų teikiamoms paslaugoms.
- 40 Todėl reikia konstatuoti, kad nagrinėjamas teisės į atskaitą apribojimas Šeštosios direktyvos įsigaliojimo Danijoje momentu pagal Teisingumo Teismo praktiką nebuvo veiksmingai taikomas išlaidoms, susijusioms su neatlygintinu darbuotojų ir verslo partnerių maitinimu valgyklose.
- 41 Antra, kaip buvo priminta šio sprendimo 33 punkte, nepriimtina nacionalinė nuostata, kuri nuo Šeštosios direktyvos įsigaliojimo išplečia egzistuojančių apribojimų apimtį, taip nukrypstant nuo direktyvos tikslo.
- 42 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, remiantis nuo 1978 m. lapkričio mėn. iki 1999 m. egzistavusia administracine praktika, nustatydamas teisę į viso pirkimo PVM už įmonių valgyklų maisto ir gėrimų tiekimą atskaitą, Danijos administratorius apribojo savo teisės vėliau riboti teisę į šio mokesčio atskaitą. Šiuo atžvilgiu reikia pabrėžti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos kontekste reikia atsižvelgti ne tik į teisės aktus tiesiogine prasme, bet ir administracines priemones bei atitinkamos valstybės narės valdžios institucijų praktiką (minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 49 punktą).

43 Todėl taikant PVM įstatymo 42 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktus nesuteikdama teisės į pirkimo PVM už įmonių valgyklų maisto ir gėrimų tiekimą atskaitą *Skatteministeriet* išplėtė šio apribojimo, taikytino Šeštosios direktyvos įsigaliojimo momentu aptariamam maitinimui, taikymo sritį ir įvedė pakeitimą, dėl kurio Danijos teisės aktai nukrypo nuo Šeštosios direktyvos tikslo, o tai buvo neleistina pagal šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje nustatytą nukrypti leidžiančią nuostatą.

44 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus, į pirmuosius tris klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama kaip draudžianti valstybei narei po šios direktyvos įsigaliojimo apriboti teisę į pirkimo PVM už įmonių valgyklų neatlygintino maitinimo, teikiamo verslo partneriams ir darbuotojams vykstant darbo susirinkimams, išlaidas atskaitą, nors šio įsigaliojimo metu šis apribojimas nebuvo veiksmingai taikomas šioms išlaidoms, nes pagal administracinę praktiką šių valgyklų paslaugos apmokestintos pagal savikainą, už tai suteikiant teisę į viso sumokėto pirkimų pridėtinės vertės mokesčio atskaitą.

Dėl ketvirtojo ir penktojo klausimų

45 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ketvirtuoju ir penktuoju klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, iš esmės klausia, ar PVM apmokestinamos bendrovės valgyklos neatlygintinas verslo partnerių ar darbuotojų maitinimas įmonėje vykstant darbo susitikimams, yra neatlygintinas paslaugų teikimas ne verslo tikslais, prilygintinas paslaugų teikimui už atlygį Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies prasme.

- 46 Reikia priminti, kad ši nuostata prilygina kai kuriuos apmokestinamojo asmens realiai neatlygintinus sandorius prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygį. Šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją, kuris gauna tos pačios rūšies prekes ar paslaugas (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 35 punktą; 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, Rink. p. I-5577, 25 punktą; 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049, 56 punktą; taip pat 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 23 punktą).
- 47 Danijos vyriausybė rašytinėse pastabose Teisingumo Teismui tvirtina, kad apmokestinamasis asmuo, galėjęs atskaityti pirkimo PVM už prekių, panaudotų jo versle, pirkimus, tas prekes paėmęs iš savo verslo ir panaudojęs savo ar darbuotojų privatiems poreikiams, tampa galutiniu vartotoju ir turi būti vertinamas kaip toks. Tokiu atveju Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies a punktas kliudo šiam apmokestinamajam asmeniui išvengti sumokėti PVM už tokį panaudojimą ir iš to gauti jam nepriklausančią naudą, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris perka prekes ir sumoka PVM (šiuo klausimu žr. 1992 m. gegužės 6 d. Sprendimo *de Jong*, C-20/91, Rink. p. I-2847, 15 punktą; minėto sprendimo *Enkler* 33 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Bakcsi*, C-415/98, Rink. p. I-1831, 42 punktą; minėto sprendimo *Fischer ir Brandenstein* 56 punktą; taip pat minėto sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 23 punktą).
- 48 Taip pat Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokesčių iš apmokestinamojo asmens, už kurias fizinis asmuo turėtų sumokėti PVM (minėto sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 23 punktą).
- 49 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad pagal administracinę praktiką, taikytą nuo 1978 m. lapkričio mėn. iki 1999 m., neatlygintinas verslo partnerių ir darbuotojų maitinimas valgykloje vykstant darbo susitikimams buvo laikomas

atliekamu už atlygį, lygų suteiktų paslaugų savikainai. Todėl tos paslaugos negali būti laikomos „panaudotomis“, nes panaudoti galima tik tuomet, kai už jas negaunamas atlygis (žr. minėto sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck* 22–24 punktus).

50 Kai šią praktiką 1999 m. panaikino *Landsskatteret*, neatlygintinas maitinimas įmonės valgykloje, priešingai nei tvirtina *Danfoss*, gali būti laikomas sandoriu, už kurį negautas realus atlygis, ir todėl jis gali būti laikomas panaudojimu privatiems poreikiams. Tačiau šis teikimas turėtų būti apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalį, tik jei jis yra „ne verslo tikslais“.

51 Todėl reikia, pirma, išnagrinėti, ar neatlygintinas verslo partnerių maitinimas įmonės valgykloje vykstant darbo susitikimams yra apmokestinamojo asmens paslaugos teikimas ne verslo tikslais.

52 Šiuo klausimu reikia priminti, kad *Danfoss* yra bendrovė, tarptautiniu mastu gaminanti ir parduodanti pramonines automatizacijos sistemas, be kita ko, skirtas reguliuoti šildymo ir šaldymo sistemas. *AstraZeneca* yra farmacinė bendrovė, kurios tikslas platinti farmacijos produktus Danijos rinkoje.

53 Tiek iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo, tiek iš pagrindinės bylos šalių pateiktų pastabų Teisingumo Teismui išplaukia, kad *Danfoss* ir *AstraZeneca* neatlygintinai maitina verslo partnerius tik įmonės patalpose vykstant susitikimams. *AstraZeneca* pasikviečia medikus ir kitus sveikatos priežiūros specia-

listus į informacinius susitikimus, susijusius su patologijomis bei medikamentų pozicionavimu ir naudojimu. Be to, aptariamas maitinimas dalyviams teikiamas valgykloje, atsižvelgiant į susitikimo laiką ir trukmę (susitikimai gali tęstis visą dieną).

54 Šios aplinkybės rodo, kad aptariamas maitinimas teikiamas verslo tikslais.

55 Tačiau iš tiesų sudėtinga veiksmingai kontroliuoti, ar maistas įmonės valgyklose tiekiamas profesiniais, ar kitais tikslais, įskaitant tai, ar šis tiekimas yra normali valgyklų veikla. Todėl jei objektyvios aplinkybės, kurias turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, rodo, kad maitinimas teikiamas tik profesiniais tikslais, jam netaikoma Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis.

56 Antra, reikia išnagrinėti, ar neatlygintinas darbuotojų maitinimas įmonės valgyklose vykstant darbo susitikimams turi būti laikomas apmokestinamojo asmens neatlygintinu paslaugų teikimu darbuotojams arba, bendrai kalbant, ne verslo tikslais.

57 Aišku, kad paprastai darbuotojas pasirenka savo maitinimosi pobūdį, tikslų laiką ir vietą. Darbdavys neturi įtakos šiam pasirinkimui, o darbuotojo pareiga yra grįžti į darbo vietą sutartu laiku ir atlikti įprastą darbą. Todėl, kaip teigė Komisija per posėdį, iš esmės

darbuotojų maitinimas yra privačių poreikių tenkinimas, priklausantis nuo darbuotojų pasirinkimo, kur darbdavys nedalyvauja. Iš to išplaukia, kad įprastomis aplinkybėmis paslaugų teikimas, apimantis neatlygintą darbuotojų maitinimą, tenkina jų privačius poreikius Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies prasme.

58 Tačiau specialiomis aplinkybėmis verslas gali reikalauti, kad pats darbdavys užtikrintų maitinimą (pagal analogiją su darbdavio organizuotu darbuotojų gabenimu į darbo vietą žr. minėto sprendimo *Fillibeck* 29 ir 30 punktus).

59 Pirma, *Danfoss* pabrėžė ir tam Danijos vyriausybė neprieštaravo, kad aptariamas maitinimas, sudarantis mažiau kaip 1 % viso darbuotojams teikiamo maitinimo, kurio likusi dalis teikiama už atlygį, yra teikiamas tik vykstant darbuotojų, atvykusių iš daugelio valstybių, susitikimams įmonės buveinėje. Kaip ši bendrovė teigė per posėdį, įmonė yra suinteresuota teikti darbuotojams maistą ir gėrimus vykstant specialioms susitikimams, nes ji gali šį maitinimą organizuoti racionaliai ir veiksmingai ir taip kontroliuoti kas, kur ir kada dalyvauja šiuose darbo pietuose.

60 Reikia pripažinti, kad darbdavys, teikdamas maitinimą darbuotojams, gali sumažinti susitikimų trikdžius. Aplinkybė, kad tik darbdavys gali užtikrinti susitikimų tęstinumą ir tinkamą eigą, gali įpareigoti jį užtikrinti dalyvaujančių darbuotojų maitinimą.

- 61 Antra, kaip per posėdį pabrėžė *Danfoss*, aptariamą maitinimą sudaro į posėdžių salę specialiomis aplinkybėmis pateikti sumuštiniai ir šaltieji užkandžiai. Iš to išplaukia, kad darbuotojai negali pasirinkti maitinimosi vietos, laiko ar pobūdžio, už pasirinkimą atsakingas tik darbdavys.
- 62 Tokiomis specialiomis aplinkybėmis darbdavio darbuotojams suteiktas maitinimas nėra privačių pastarųjų poreikių tenkinimas, bet yra atliktas verslo tikslais. Asmeninė darbuotojų gauta nauda tik papildo verslo poreikius.
- 63 Įmonės organizavimo ypatybės parodo, ar paslaugos, kurios sudaro neatlyginamas darbuotojų maitinimas, yra suteiktos verslo tikslais.
- 64 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo aiškinimo sudedamąsias dalis, turi nustatyti, ar pagal nagrinėjamo verslo reikalavimus dėl pagrindinės bylos ypatybių reikia, kad darbdavys užtikrintų neatlygintiną verslo partnerių ir darbuotojų maitinimą vykstant darbo susitikimams įmonėje.
- 65 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus į ketvirtąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, jog ši nuostata, pirma, nenumato neatlygintino verslo partnerių maitinimo įmonių valgyklose vykstant darbo susitikimams šių įmonių patalpose todėl, kad, kaip išplaukia iš objektyvių aplinkybių – kurias turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – šis

maitinimas teikiamas išimtinai profesiniais tikslais. Antra, ši nuostata iš esmės numato įmonės neatlygintą darbuotojų maitinimą savo patalpose, nebent – ir tai irgi turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – verslo poreikiams, pavyzdžiui, siekiui užtikrinti darbo susitikimų tęstinumą ir tinkamą eigą, būtina, kad darbdavys užtikrintų maitinimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁶⁶ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 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 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybei narei po šios direktyvos įsigaliojimo apriboti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio už įmonių valgyklų neatlygintino maitinimo, teikiamo verslo partneriams ir darbuotojams vykstant darbo susirinkimams, išlaidas atskaitą, nors įsigaliojimo metu šis apribojimas nebuvo veiksmingai taikomas šioms išlaidoms, nes

pagal administracinę praktiką šių valgyklų paslaugos apmokestintos pagal savikainą, skaičiuojamą gamybos išlaidų pagrindu, tai yra žaliavų kainą ir išlaidas su paruošimu susijusiam darbo užmokesčiui, ir maisto bei gėrimų pardavimui bei valgyklų administravimui, už tai suteikiant teisę į viso sumokėto pirkimų pridėtinės vertės mokesčio atskaitą.

- 2. Šeštosios direktyvos 77/388 6 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ši nuostata, pirma, nenumato neatlygintino verslo partnerių maitinimo įmonių valgyklose vykstant darbo susitikimams šių įmonių patalpose todėl, kad, kaip išplaukia iš objektyvių aplinkybių – kurias turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – šis maitinimas teikiamas išimtinai profesiniais tikslais. Antra, ši nuostata iš esmės numato įmonės neatlygintiną darbuotojų maitinimą savo patalpose, nebent – ir tai irgi turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – verslo poreikiams, pavyzdžiui, siekiui užtikrinti darbo susitikimų tęstinumą ir tinkamą eigą, būtina, kad darbdavys užtikrintų maitinimą.**

Parašai.