

Byla C-414/07

Magoora sp. z o. o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 2 ir 6 dalys – Nacionalinės teisės aktai – PVM, sumokėto perkant kurį tam tikroms transporto priemonėms neatsižvelgiant į jo naudojimo tikslą, atskaita – Veiksmingas teisės į atskaitą apribojimas – Nacionaliniuose įstatymuose įtvirtinti apribojimai direktyvos įsigaliojimo metu“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Teisės į atskaitą apribojimai

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalies 2 pastraipa)

Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa draudžia, kad perkeldama ši direktyvų nacionalinė teisė valstybų narį visiškai panaikintų iki tol galiojusias nacionalines nuostatas dėl pridėtinės vertės mokesčio, sumokėto perkant kurį automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimui ir nuo minėtos direktyvos įsigaliojimo jos teritorijoje dienos šias nuostatas pakeistų naujus kriterijus įtvirtinančiomis nuostatomis, jeigu tokiomis nuostatomis valstybų narį išplečia apribojimus, o tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Šiuo atžvilgiu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos sąvoka „nacionaliniai įstatymai“ apima šios direktyvos įsigaliojimo metu egzistavusius ir veiksmingai taikytus pridėtinės vertės mokesčio atskaitos sistemas. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga nesiekiamą naujai valstybei narei suteikti galimybių pakeisti savo vidaus teisės aktus dėl to, kad ji stojo į Europos Sąjungą taip, kad šiais teisės aktais būtų nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos tikslo. Šis straipsnis bet kuriuo atveju draudžia valstybei narei minėtą dieną įsigaliojusius teisės aktus vėliau pakeisti taip, jog, palyginti su iki šios datos buvusia situacija, šie apribojimai būtų išplėsti.

(žr. 38–39 ir 45 punktus bei rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 22 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – 17 straipsnio 2 ir 6 dalys – Nacionalinės teisės aktai – PVM, sumokėto perkant kurį tam tikroms transporto priemonėms neatsižvelgiant į jo naudojimo tikslą, atskaita – Veiksmingas teisės į atskaitą apribojimas – Nacionaliniuose įstatymuose įtvirtinti apribojimai direktyvos įsigaliojimo metu“

Byloje C-414/07

dėl 2007 m. gegužės 17 d. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Lenkija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. rugsėjo 10 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Magoora sp. z o. o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorius M.-A. Gaudissart, skyriaus vedėjas,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. rugsėjo 25 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Magoora sp. z o. o.*, atstovaujamos *pełnomocnicy* Z. Liptak ir J. Martini,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Dowgielewicz ir H. Majszczyk,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Herrmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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) 17 straipsnio 2 ir 6 dalių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Magoora sp. z o. o.* (toliau – *Magoora*) ir Krokuvos mokesčių rūmų direktoriaus (*Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie*) dėl nacionalinės mokesčių teisės, kiek tai susiję su teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto perkant kurį automobiliui, kurį *Magoora* naudoja pagal išperkamosios nuomos sutartį, taikymo

apimties ir tvarkos išaiškinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Faktinių pagrindinių bylos aplinkybių metu galiojusios šeštosios direktyvos redakcijos 17 straipsnio 2 dalies a punkte ir 6 dalyje nurodyta:

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

a) pridėtinąs vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas arba patieksimas prekes ir jam suteiktas arba suteiksimas prekes;

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs (PVM) negali būti atskaitomas. Pridėtinąs vertės mokestis jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar reprezentacijai.

Kol minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

4 1993 m. sausio 8 d. įstatymo dėl mokesčio nuo prekių ir paslaugų bei akcizo mokesčio (Dz. U. Nr. 11, poz. 50) redakcijos, galiojusios 2004 m. balandžio 30 d., 25 straipsnio 1 dalies 3a punkte numatyta:

„Teisės į pardavimo mokesčio dydžio sumažinimą ar skirtumo grąžinimą nesuteikia šie apmokestinamojo asmens pirkimai: <...> benzinas, dyzelinis kuras bei dujos, naudojami keleiviniams ar kitiems automobiliams, kurių leistina krova yra iki 500 kg.“

5 Šeštoji direktyva į Lenkijos teisę buvo perkelta 2004 m. kovo 11 d. įstatymu dėl mokesčio nuo prekių ir paslaugų (Dz. U. Nr. 54, poz. 535, toliau – PVM įstatymas).

6 Pagal PVM įstatymo 175 straipsnį 1993 m. sausio 8 d. įstatymas neteko galios nuo 2004 m. gegužės 1 dienos.

7 Pirminis PVM įstatymo redakcijos 86 straipsnio 3 ir 5 dalyse nurodyta:

„3. Įsigyjant keleivinį automobilį bei kitas transporto priemones, kurių leistina krova yra mažesnė nei apskaičiuota pagal formulę:

$LK = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg},$

kur:

LK – leistina krova

n ? viet? (s?dyni?) skai?ius, ?skaitant s?dyn? vairuotojui,

– pirkimo mokes?io dydis yra 50 % fakt?roje nurodyto, u? preki? ?sigijim? Bendrijos viduje mok?tino arba u? preki? tiekim?, kurio atžvilgiu apmokestinamasis asmuo yra j? pirk?jas, mok?tino mokes?io dydžio, bet ne daugiau kaip 5 000 Lenkijos zlot?.

– <...>

5. 3 dalyje nurodyta leistina transporto priemon?s krova bei viet? (s?dyni?) skai?ius yra nustatomi remiantis atitikties pa?ym?jimo i?rašu arba sprendimo, atleidžian?io nuo pareigos gauti atitikties pa?ym?jim?, kopija, išduotais vadovaujantis keli? eismo taisykli? nuostatomis. Transporto priemon?s, kuri? atitikties pa?ym?jime ar pirmame sakinyje minimoje sprendimo kopijoje n?ra (nurodyta) leistina krova <...> ar viet? skai?ius, laikomi 3 dalyje minimais keleiviniais automobiliais.“

8 Pirmin?s PVM ?statymo redakcijos 88 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyta:

„Teis?s ? pardavimo mokes?io dydžio sumažinim? ar skirtumo gr?žinim? nesuteikia šie apmokestinamojo asmens pirkimai: <...> benzinas, dyzelinis kuras bei dujos, naudojami keleiviniams automobiliams ar kitoms transporto priemon?ms, kurios nurodytos 86 straipsnio 3 dalyje.“

9 Pagal PVM ?statymo 176 straipsnio 3 dal? 86 ir 88 straipsniai taikomi nuo 2004 m. gegu?ž?s 1 d., nes pirmajame straipsnyje numatyta, kad:

„Šis ?statymas ?sigalioja pra?jus 14 dien? nuo jo paskelbimo (t. y. 2004 m. balandžio 20 d.), išskyrus:

3) 1(?)14 straipsnius, 15 straipsnio 1(?)6 dalis, 16(?)22 straipsnius <...>, 42(?)95 straipsnius <...>, kurie ?sigalioja nuo 2004 m. gegu?ž?s 1 dienos. “

10 2005 m. balandžio 21 d. ?statymu (2005 m. Dz. U., Nr. 90, poz. 756), ?sigaliojusiu 2005 m. rugpj??io 22 d., buvo pakeistas PVM ?statymas, ?skaitant jo 86 ir 88 straipsnius.

11 2005 m. rugpj??io 22 d. galiojusios PVM ?statymo redakcijos 86 straipsnio 3 ir 4 dalyse numatyta:

„3. ?sigyjant keleivinius automobilius ar kitas transporto priemones, kuri? leistina bendroji mas? neviršija 3,5 tonos, pirkimo mokes?io dydis yra 60 % fakt?roje nurodyto, u? preki? ?sigijim? Bendrijos viduje mok?tino arba u? preki? tiekim?, kurio atžvilgiu apmokestinamasis asmuo yra j? pirk?jas, mok?tino mokes?io dydžio, bet ne daugiau kaip 6 000 Lenkijos zlot?.

4. 3 dalies nuostata yra netaikoma:

1) transporto priemon?ms su viena s?dyni? eile, atskirta nuo kroviniams ve?ti skirtos dalies siena ar nuolatine pertvara, kurios, remiantis keli? eismo taisykli? nuostatomis, yra priskiriamos daugiafunkcini? automobili?, ven? kategorijai;

2) transporto priemon?ms su daugiau nei viena s?dyni? eile, atskirta nuo kroviniams ve?ti skirtos dalies siena ar nuolatine pertvara, kuri? kroviniams ve?ti skirtos dalies, matuojamos nuo labiausiai nutolusios dugno vietos, kur gal?t? b?ti nuo dugno iki viršaus pastatyta vertikali siena arba nuolatin? pertvara, iki dugno galinio krašto, ilgis viršija 50 % transporto priemon?s ilgio; nustatant pirmesniame sakinyje nurodyt? proporcij?, transporto priemon?s ilgis yra atstumas nuo jos

priekinio stiklo žemutinio krašto iki transporto priemonės dalies, skirtos kroviniams vežti, dugno galinio krašto, matuojamas horizontaliai išilgai transporto priemonės nuo priekinio jos stiklo tolimojo krašto ir taško, išvesto per statmeną nuo transporto priemonės dalies, skirtos kroviniams vežti, dugno galinio krašto;

3) transporto priemonės su atvira dalimi, skirta kroviniams vežti;

4) transporto priemonės, turinčios vairuotojo kabiną ir kabulą kaip atskirą automobilio konstrukcijos dalį, skirtą kroviniams vežti;

5) specialioms transporto priemonėms kelių eismo taisyklių prasme, kurių paskirtis nurodyta Įstatymo 9 priede;

6) transporto priemonės, kurios konstrukciškai skirtos vežti bent 10 asmenų, įskaitant vairuotoją, jei tokios paskirties patvirtina pagal kelių eismo taisykles išduoti dokumentai;

7) atvejams, kai apmokestinamojo asmens veiklos objektas yra:

a) tokio automobilio (transporto priemonės) perpardavimas; ar

b) tokio automobilio (transporto priemonės) perdavimas atlygintinam naudojimui pagal nuomos, veiklos nuomos, išperkamosios nuomos arba pagal kitas panašias sutartis, kai automobilius (transporto priemones) apmokestinamas asmuo naudoja išimtinai tokiems tikslams ne trumpesnį kaip šešių mėnesių laikotarpį.“

12 Nuo 2005 m. rugpjūčio 22 d. galiojančios PVM Įstatymo redakcijos 88 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyta:

„Teisės pardavimo mokesčio dydžio sumažinimą ar skirtumo grąžinimą nesuteikia šie apmokestinamojo asmens pirkimai: <...> benzinai, dyzeliniai kuras bei dujos, naudojami keleiviniams automobiliams ar kitoms transporto priemonėms, kurios nurodytos 86 straipsnio 3 dalyje.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Krokuvos vaivadijos administracinis teismas) nagrinėja bylą, susijusią su *Magoora* galimybe atskaityti PVM, sumokėtą perkant kurą automobiliui, kurį ši bendrovė įsigijo pagal išperkamosios nuomos sutartį vykdyti savo veiklą.

14 2005 m. kovo 25 d. *Magoora* sudarė automobilio išperkamosios veiklos nuomos sutartį, kuri 2005 m. birželio 13 d. registruota mokesčių tarnyboje (*Urząd Skarbowy*). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas nepateikiant informacijos apie šio automobilio markę ir jo technines charakteristikas.

15 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad išperkamosios nuomos sutarties sudarymo dieną, t. y. 2005 m. kovo 25 d., galiojant perkimo PVM, sumokėto perkant kurą, atskaitos apribojimai, taikant PVM Įstatyme numatytą matematinę formulę, nebuvo taikyti *Magoora* atžvilgiu. Tačiau nuo 2005 m. rugpjūčio 22 d. įsigaliojusioje PVM Įstatymo redakcijoje buvo pakeistas 86 straipsnio 3 dalies turinys, ir perkant minėtus produktus šiai įmonei taikyti PVM atskaitos apribojimai, nes pagrindinėje byloje aptariamo automobilio leistina masė neviršijo 3,5 tonos.

16 2005 m. rugpjūčio 30 d. *Magoora* kreipėsi į Krokuvos Prondniko mokesčių tarnybą viršininką (*Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków – Prondnik*), prašydama išaiškinti 2004 m. kovo

11 d. PVM įstatymo taikymo apimtį ir apribojimus, kiek tai susiję su pirkimo PVM, sumokėto perkant kurį pagal išperkamosios nuomos sutartį įsigytam automobiliui, atskaita. *Magoora* mano, kad šiuo atžvilgiu ji ir toliau turi turėti teisę į pirkimo PVM, sumokėto perkant kurį minėtam automobiliui, atskaitę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį.

17 2005 m. lapkričio 3 d. Sprendimu Krokuvos-Prondniko mokesčių tarnybos viršininkas *Magoora* poziciją pripažino neteisinga ir nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis Lenkijos Respublikoje negali būti nacionalinės teisės šaltinis.

18 2006 m. vasario 15 d. Krokuvos mokesčių rūmų direktorius (*Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie*) atmetė *Magoora* pareikštą skundą ir paliko galioti minėtą sprendimą, nes Lenkijos Respublika esą turėjo teisę išsaugoti šios direktyvos įsigaliojimo dieną šioje valstybėje narėje galiojusius pridėtinius vertės mokesčio atskaitos apribojimus. Be to, jis nusprendė, kad nuo 2005 m. rugpjūčio 22 d. galiojusiame nuostatoje tebuvo tik iš naujo apibrėžtos transporto priemonės, kurių atžvilgiu negalima atskaityti perkant kurį sumokėto PVM.

19 *Magoora* Krokuvos mokesčių rūmų direktoriaus sprendimą apskundė *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie*.

20 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie*, kilus abejonių dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio aiškinimo, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 2 ir 6 dalys draudžia Lenkijos Respublikai nuo 2004 m. gegužės 1 d. visiškai panaikinti iki tol galiojusias nacionalines nuostatas dėl pirkimo (PVM), sumokėto perkant kurį automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimų ir vietoj to nustatyti pirkimo (PVM), sumokėto perkant kurį automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimus, kai nacionalinė teisė automobilius apibūdina naudodama kitokius nei egzistavusius iki 2004 m. gegužės 1 d. kriterijus, ir paskui nuo 2005 m. rugpjūčio 22 d. vėl juos pakeisti?

2. Teigiamai atsakius į pirmąjį klausimą, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis draudžia Lenkijos (Respublikai) taip keisti minėtus kriterijus, kad faktiškai būtų apribota, palyginti su 2004 m. balandžio 30 d. ar su iki 2005 m. rugpjūčio 22 d. dienos pakeitimo galiojusiomis nacionalinėmis nuostatomis, pirkimo (PVM) atskaitę taikymo apimtis; ar pripažinus, kad tokie Lenkijos Respublikos veiksmai pažeidžia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, reikėtų pripažinti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitę, tačiau tiek, kiek nacionalinė nuostatų pakeitimai išeina už 2004 m. balandžio 30 d. galiojusiame ir tuo dieną panaikintose nacionalinėse nuostatose numatytą pirkimo (PVM) atskaitos apribojimų ribą?

3. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis draudžia Lenkijos Respublikai, remiantis toje nuostatoje numatyta valstybių narių galimybe apriboti pirkimo (PVM) atskaitę nuo išlaidų, kurios akivaizdžiai nėra verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos prabangai, pramogoms ar reprezentacijai, apriboti pirkimo (PVM) atskaitę, palyginti su 2004 m. balandžio 30 d. galiojusia teisine padėtimi, ir neleisti atskaityti pirkimo (PVM), sumokėto perkant kurį keleiviniams automobiliams bei kitoms transporto priemonėms, kurių leistina bendroji masė neviršija 3,5 tonos, išskyrus automobilius, kurie nurodyti 2004 m. kovo 11 d. (PVM) įstatymo 86 straipsnio 4 dalies 2005 m. rugpjūčio 22 d. redakcijoje“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl prejudicinių klausimų priimtinumų

21 Lenkijos vyriausybės manymu, prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas, nes pateikti klausimai visiškai nesusiję su pagrindinės bylos aplinkybėmis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nevertino šio prašymo grindžiančių aplinkybių. Todėl prejudicinį klausimą nagrinėjimas susijęs su hipotetinėmis situacijomis.

22 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad vykstant EB 234 straipsnyje numatytai procedūrai, tik bylų nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi vertinti reikalingumą pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kad galėtų priimti savo sprendimą. Todėl Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai yra susiję su Bendrijos teisės išaiškinimu (be kita ko, žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lucchini Siderurgica*, C-119/05, Rink. p. I-6199, 43 punktą; 2007 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *International Mail Spain*, C-162/06, Rink. p. I-9911, 23 punktą ir 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Zablocka-Weyhermüller*, C-221/07, Rink. p. I-0000, 20 punktą).

23 Teisingumo Teismas gali atsisakyti pateikti atsakymą į nacionalinio teismo pateiktą prejudicinį klausimą tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į pateiktus klausimus (be kita ko, žr. 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktą; 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.* C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 25 punktą; 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05-C-225/05, Rink. p. I-4233, 22 punktą; 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 64 punktą ir minėto sprendimo *Zablocka-Weyhermüller* 21 punktą).

24 Šiuo atveju reikia pripažinti, kad, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nacionalinis teismas Teisingumo Teismui pateikė išsamų faktinių ir teisinių pagrindinių ginčų aplinkybių aprašymą bei nurodė priežastis, dėl kurių jis mano, jog atsakymas į pateiktą klausimą reikalingas jam priimti sprendimą.

25 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia pripažinti priimtinu.

Dėl esmės

26 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 6 dalys valstybei narei draudžia nuo šios direktyvos įsigaliojimo jos teritorijoje dienos visiškai panaikinti iki tol galiojusias nacionalines nuostatas dėl pirkimo (PVM), sumokėto perkant kurį automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimų, šias nuostatas pakeisti naujus kriterijus tvirtinančiomis nuostatas ir paskui vėl juos pakeisti praplečiant šiuos apribojimus. Atsakius teigiamai, šis teismas klausia, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę reikalauti, jog būtų taikomos iki minėtos datos galiojusios nacionalinės nuostatos.

27 Reikia konstatuoti, kad šiuo atveju Lenkijoje Šeštoji direktyva įsigaliojo Lenkijos Respublikai stojus į Europos Sąjungą, t. y. 2004 m. gegužės 1 dieną. Todėl šiai valstybei narei Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos taikymo tikslais reikšminga yra ši data (šiuo klausimu žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 41 punktą).

28 Pagal pagrindinę bendrąją PVM sistemai būdingą ir iš 1967 m. balandžio 11 d. 67/227/EEB Pirmosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, 1967, p. 1301) 2 straipsnio bei Šeštosios direktyvos 2 straipsnio

išplaukiant? princip? PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, tiesiogiai taikom? pirkimo ?kin?ms operacijoms. Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s ji negali b?ti ribojama. Ji ?gyvendinama nedelsiant vis? mokes?i?, taikom? pirkimo ?kin?ms operacijoms, atžvilgiu. Visi teis?s ? PVM atskait? apribojimai turi ?takos mokes?i? naštos dydžiui ir turi b?ti taikomi panašiai visose valstyb?se nar?se. Tod?l leidžian?ios nukrypti nuostatos galimos tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais (žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Amprafrance ir Sanofi*, C?177/99 ir C?181/99, Rink. p. I?7013, 34 punkt?; min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 42 punkt? ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca*, C?371/07, Rink. p. I?0000, 26 punkt?). Be to, tokios nukrypti nuo teis?s ? PVM atskait? principo, kuris užtikrina šio mokes?io neutralum?, leidžian?ios nuostatos turi b?ti aiškinamos siaurai (min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 59 punktas).

29 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje aiškiai ir tiksliai nustatytas apmokestinamojo asmens sum?, kurias jis s?skaitose fakt?rose nurod? kaip PVM už jo tiekias prekes ir teiktas paslaugas tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, atskaitos principas. Ta?iau šiam principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje nustatyta nukrypti leidžianti nuostata, b?tent šios dalies antroji pastraipa (žr. min?t? sprendim? *Metropol ir Stadler* 43 ir 44 punktus bei *Danfoss ir AstraZeneca* 27 ir 28 punktus).

30 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dal?, kol Taryba priims šiame straipsnyje numatytas nuostatas, valstyb?s nar?s gali toliau taikyti savo ?statymus d?l atskaitos apribojimo, galiojan?ius šios direktyvos ?sigaliojimo metu.

31 Iš ties? Bendrijos teis?s akt? leid?jas turi ?tvirtinti Bendrijos PVM atskaitos apribojimo tvark? ir taip progresyviai suderinti nacionalinius PVM ?statymus. Iki šiol n?ra jokios Bendrijos teis?s nuostatos, išvardijan?ios išlaidas, kurioms netaikoma prid?tin?s vert?s mokes?io atskaita (šiuo klausimu žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?345/99, Rink. p. I?4493, 20 punkt?; min?to sprendimo *Metropol ir Stadler*, C?409/99, Rink. p. I?81, 44 punkt? ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C?280/04, Rink. p. I?10683, 23 punkt?).

32 Reikia pripažinti, kad nacionalini? ?statym? aiškinimas, siekiant apibr?žti j? turin? Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo metu bei nustatyti, ar šie teis?s aktai gal?jo po šios direktyvos ?sigaliojimo išpl?sti egzistuojan?i? apribojim? apimt?, priskirtinas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo kompetencijai (žr. min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 47 punkt?).

33 Be to, reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnio proced?r?, grindžiam? griežtu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrin?jam? faktini? aplinkybi? ?vertinimas priskiriamas nacionalinio teismo kompetencijai (2008 m. vasario 14 d. Sprendimo *Varec*, C?450/06, Rink. p. I?0000, 23 punktas). Ta?iau tam, kad pateikt? nauding? atsakym?, Teisingumo Teismas gali, bendradarbiaudamas su nacionaliniais teismais, pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? teismui visas, jo manymu, reikalingas nuorodas (be kita ko, žr. 2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *MOTOE*, C?49/07, Rink. p. I?581, 30 punkt?).

34 Šiuo atveju Teisingumo Teismas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui turi pateikti visapusišk? Bendrijos teis?s s?vokos „nacionaliniai ?statymai“ išaiškinim? Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos prasme, kad šis teismas gal?t? apibr?žti t? ?statym? turin? šios direktyvos ?sigaliojimo metu (žr. min?to sprendimo *Metropol ir Stadler* 47 punkt?).

35 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje yra ?tvirtinta „status quo“ išlyga, numatanti nacionalin?s teis?s PVM atskaitos apribojim?, galiojusi? ?sigaliojant Šeštajai

direktyvai, taikym? toliau (min?to *sprendimo Ampafrance ir Sanofi* 5 punktą). Šios nuostatos tikslas leisti valstyb?ms nar?ms, laukiant, kol Taryba nustatys Bendrijos PVM atskaitos apribojimo tvark?, toliau taikyti nacionalin?s teis?s aktus d?l šios atskaitos apribojimo, kuriuos veiksmingai j? viešosios valdžios institucijos taik? ?sigaliojant Šeštajai direktyvai (žr. min?t? sprendim? *Metropol ir Stadler* 48 punkt? ir *Danfoss ir AstraZeneca* 30 ir 31 punktus).

36 Jei po Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo valstyb? nar? pakei?ia teis?s aktus ir sumažina egzistuojan?i? apribojim? apimt?, taip juos priartindama prie šios direktyvos tikslo, turi b?ti laikoma, kad šiam teis?s aktui yra taikomas 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatytas nukrypimas ir jis nepažeidžia šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, (C?345/99, 22 punkt? ir min?t? sprendim? *Metropol ir Stadler* 45 punkt? bei *Danfoss ir AstraZeneca* 32 punkt?).

37 Ta?iau reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, jei pakeitimas po Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo išple?ia egzistuojan?i? apribojim? apimt?, taip nukrypstant nuo direktyvos tikslo, nacionalin?s teis?s aktai n?ra pagal šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antr?j? pastraip? leidžiamas nukrypimas (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?40/00, Rink. p. I?4539, 17 punkt?; 2003 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C?155/01, Rink. p. I?8785, 66 punkt? ir min?to sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca* 33 punkt?).

38 Iš to išplaukia, kad, atsižvelgus ? šios nuostatos tiksl?, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos s?voka „nacionaliniai ?statymai“ apima šios direktyvos ?sigaliojimo metu egzistavusi? ir veiksmingai taikyt? PVM atskaitos sistem?.

39 Be to, reikia priminti, kad, kaip tvirtina Komisija, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojoje pastraipoje numatyta „status quo“ išlyga nesiekia naujai valstybei narei suteikti galimyb? pakeisti savo vidaus teis?s aktus d?l to, kad ji ?stojo ? Europos S?jung? taip, kad šiais teis?s aktais b?t? nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos tikslo. Toks pakeitimas prieštaraut? pa?ios išlygos esmei.

40 Tokiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar tai, kad Lenkijos Respublika ?stojimo ? Europos S?jung? dien? panaikino 1993 m. sausio 8 d. ?statym?, jai neleidžia t? pa?i? dien? priimti nauj? nuostat?, numatan?i? pirkimo mokes?io, sumok?to perkant kur? automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimus.

41 Reikia pripažinti, jog tai, kad Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo atitinkamoje nacionalin?je teis?s sistemoje dien? nacionalin?s nuostatos buvo panaikintos ir t? pa?i? dien? pakeistos kitomis vidaus nuostatomis, neleidžia daryti prielaidos, kad atitinkama valstyb? nar? atsisak? taikyti pirkimo PVM atskaitos apribojimus. Toks ?statym? pakeitimas taip pat neleidžia tvirtinti, kad buvo pažeista Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa, ta?iau su s?lyga, kad nuo min?tos dienos neišple?iami anks?iau taikyti nacionaliniai apribojimai.

42 Pagrindin?je byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuriam, kaip buvo priminta 32 punkte, priskiriama nacionalin?s teis?s aiškinimo kompetencija, turi ?vertinti, ar perkeltant Šešt?j? direktyv? ? nacionalin? teis? PVM ?statymo pakeitimai išpl?t?, palyginti su anks?iau galiojusiomis nacionalin?mis nuostatomis, pirkimo PVM, sumok?to perkant kur? automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojim? apimt?.

43 Reikia pažym?ti, kad, priešingai nei tvirtinama prašyme priimti prejudicin? sprendim?, 2005 m. balandžio 21 d. PVM ?statymo pakeitimas, ?sigalioj?s 2005 m. rugpj??io 22 d., palyginti su iki Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo Lenkijos Respublikoje buvusia situacija, išpl?t? ši? apribojim? apimt?, o tai, atsižvelgus ? 36 punkte nurodyt? Teisingumo Teismo praktik?, prieštarauja šios

direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrajai pastraipai.

44 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas privalo vidaus teis? aiškinti kuo labiau atsižvelgdamas ? tokios direktyvos formuluot? ir tiksl?, kad b?t? pasiektas joje numatytas rezultatas, pirmenyb? suteikdamas tokiam nacionalini? taisykli? aiškinimui, kuris labiausiai atitinka š? tiksl?, ir taip priimti šios direktyvos nuostatas atitinkant? sprendim? (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 4 d. Sprendimo *Adeneler ir kt.*, C?212/04, Rink. p. I?6057, 124 punkt?) bei prireikus netaikyti kiekvienos ?statymui prieštaraujan?ios nuostatos (šiuo klausimu žr. 2005 m. lapkri?io 22 d. Sprendimo *Mangold*, C?144/04, Rink. p. I?9981, 77 punkt?).

45 Tokiomis aplinkyb?mis ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa draudžia, kad perkeldama ši? direktyv? ? nacionalin? teis? valstyb? nar? visiškai panaikint? iki tol galiojusias nacionalines nuostatas d?l pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io, sumok?to perkant kur? automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojim? ir nuo min?tos direktyvos ?sigaliojimo jos teritorijoje dienos šias nuostatas pakeist? naujus kriterijus ?tvirtinan?iomis nuostatomis, jeigu tokiomis nuostatomis valstyb? nar? išple?ia apribojimus, o tai turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Bet kuriuo atveju min?ta pastraipa draudžia valstybei narei min?t? dieną ?sigaliojusius teis?s aktus v?liau pakeisti taip, jog, palyginti su iki šios datos buvusia situacija, šie apribojimai b?t? išpl?sti.

D?l bylin?jimosi išlaid?

46 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa draudžia, kad perkeldama ši? direktyv? ? nacionalin? teis? valstyb? nar? visiškai panaikint? iki tol galiojusias nacionalines nuostatas d?l pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io, sumok?to perkant kur? automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojim? ir nuo min?tos direktyvos ?sigaliojimo jos teritorijoje dienos šias nuostatas pakeist? naujus kriterijus ?tvirtinan?iomis nuostatomis, jeigu tokiomis nuostatomis valstyb? nar? išple?ia apribojimus, o tai turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Bet kuriuo atveju min?ta pastraipa draudžia valstybei narei min?t? dieną ?sigaliojusius teis?s aktus v?liau pakeisti taip, jog, palyginti su iki šios datos buvusia situacija, šie apribojimai b?t? išpl?sti.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.