

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 2 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 17 straipsnio 2 ir 6 dalys – Direktyva 2006/112/EB – 168 ir 176 straipsniai – Teisės į atskaitą apribojimas – Apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų įsigijimas – Status quo išlyga – Įstojimas į Europos Sąjungą“

Byloje C-225/18

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2017 m. spalio 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Grupa Lotos S.A.

prieš

Minister Finansów

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai C. G. Fernlund ir L. S. Rossi (pranešėja),

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Grupa Lotos S.A.*, atstovaujamos *radca prawny* B. Wolniewicz,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Owsiany-Hornung,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio 1 dalies a punkto ir 176 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Lenkijoje įsteigtos *Grupa Lotos S.A.*, kuri yra bendrovė, vykdančią veiklą degalų ir tepalų sektoriuje, grupės patronuojančioji bendrovė, ir *Minister Finansów* (finansų ministras, Lenkija) ginčą dėl mokesčių sprendimo, kuriuo finansų ministras atsisakė suteikti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), *Grupa Lotos* sumokėtų už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, kurias ši bendrovė perparduoda kitiems apmokestinamiesiems PVM asmenims ir dėl to išrašo sąskaitas fakturas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EEB (OL L 102, 1995, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 160; toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnio 2 ir 6 dalyse buvo numatyta:

„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) [PVM], 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 [PVM] negali būti atskaitomas. PVM jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

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

4 Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista PVM direktyva, kuri įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.

5 PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>.“

6 PVM direktyvos 176 straipsnyje nustatyta:

„Taryba, spręsdama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams.

Kol šios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną.“

Lenkijos teisė

7 1993 m. sausio 8 d. *ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* (įstatymas dėl PVM ir akcizų, Dz. U., Nr. 11, 1993, 50 pozicija) redakcijos, galiojusios iki jo panaikinimo 2004 m. gegužės 1 d.), 25 straipsnio 1 dalies 3b) punkte buvo numatyta:

„Teisė mokėtino mokesčio dydžio sumažinimui ar skirtumo grąžinimui netaikoma, kai apmokestinamasis asmuo perka:

3b) apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, išskyrus:

a) tuos atvejus, kai šias paslaugas įsigyja apmokestinamieji asmenys, teikiantys turizmo paslaugas, jeigu turizmo paslaugos apima apgyvendinimo ar maitinimo paslaugas arba abi šias paslaugas rėšis;

b) paruošto maisto keleiviams pirkimui, kai apmokestinamieji asmenys teikia keleiviams vežimo paslaugas.“

8 2004 m. kovo 11 d. *ustawa o podatku od towarów i usług* (įstatymas dėl PVM, Dz. U., Nr. 177, 2011, 1054 pozicija) redakcijos, galiojusios tuo metu, kai kilo pagrindinis bylos nagrinėjamas ginčas (toliau – PVM įstatymas), 8 straipsnio 2a dalyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

9 PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, <...> apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą, nepažeisdamas 114 straipsnio, 119 straipsnio 4 dalies, 120 straipsnio 17 ir 19 dalių bei 124 straipsnio.“

10 Iki 2012 m. liepos 16 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 88 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Teisė mokėtino mokesčio dydžio sumažinimui ar skirtumo grąžinimui netaikoma, kai apmokestinamasis asmuo perka: <...>

4) apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, išskyrus:

a) tuos atvejus, kai šias paslaugas įsigyja apmokestinamieji asmenys, teikiantys turizmo paslaugas, jeigu turizmo paslaugos, apmokestinamos pagal kitas taisykles nei nustatytos 119 straipsnyje, apima apgyvendinimo ar maitinimo paslaugas arba abi šias paslaugas rėšis;

b) paruošto maisto keleiviams pirkim?, kai apmokestinamieji asmenys teikia keleivi? vežimo paslaugas.“

11 Po 2008 m. gruodžio 1 d. galiojusios PVM ?statymo redakcijos 88 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Teis? ? mok?tino mokes?io dydžio sumažinim? ar skirtumo gr?žinim? netaikoma, kai apmokestinamasis asmuo perka: <...>

4) apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, išskyrus:

a) [panaikintas];

b) paruošto maisto keleiviams pirkim?, kai apmokestinamieji asmenys teikia keleivi? vežimo paslaugas.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

12 2014 m. *Grupa Lotos*, apmokestinama PVM Lenkijoje, ?gijo apgyvendinimo ir maitinimo paslaug? iš dalies savo reikm?ms ir iš dalies ketindama jas perparduoti savo patronuojamosioms bendrov?ms, kurios taip pat yra apmokestinamos šioje valstyb?je nar?je.

13 *Grupa Lotos* papraš? Lenkijos mokes?i? administratoriaus priimti mokes?i? sprendim?, be kita ko, tokiu klausimu: ar tokiu atveju, kai ?sigijo apgyvendinimo ir maitinimo paslaug?, d?l kuri? išraš? s?skaitas fakt?ras kitiems apmokestinamiesiems PVM asmenims, ji tur?jo teis? ? pirkimo PVM atskait? pagal bendr? teis?s ? atskait? sistem?, numatyt? PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dalyje.

14 *Grupa Lotos* nuomone, kadangi, pirma, iš PVM ?statymo 8 straipsnio 2 dalies matyti, kad ?kio subjektas, kuris ?sigyja savo vardu paslaugas, skirtas perparduoti, yra laikomas paslaug? teik?ju, ir, antra, apgyvendinimo ir maitinimo paslaugos yra apmokestinamos PVM, kai jas perparduoda *Grupa Lotos*, pirkimo PVM tur?t? b?ti galima atskaityti pagal PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dal?. Šio ?statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytas apribojimas, susij?s su teis?s ? atskait? netaikymu apgyvendinimo ir maitinimo paslaug? teikimui, netaikytinas šioje byloje, nes *Grupa Lotos* laikoma ne ši? paslaug? galutine vartotoja, bet paslaug? teik?ja – kaip apmokestinamieji PVM asmenys, kurie teikia paslaugas.

15 2015 m. sausio m?n. mokes?i? sprendime mokes?i? institucijos atmet? *Grupa Lotos* pozicij? ir teig?, kad teise ? PVM atskait?, vienareikšmiškai nustatyta PVM ?statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte, nedaromas skirtumas, atsižvelgiant ? tai, ar apmokestinamasis asmuo, kuris perka apgyvendinimo ir maitinimo paslaug?, v?liau veikia kaip galutinis vartotojas, ar kaip paslaug? teik?jas.

16 Remdamasis panašiais motyvais, kuriuos pateik? mokes?i? institucijos, *Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku* (Gdanskos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmet? *Grupa Lotos* pareikšt? ieškin? panaikinti mokes?i? sprendim?.

17 *Grupa Lotos* padav? kasacin? skund? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) ir iš esm?s pakartojo savo pozicij?, kaip apibendrinta šio sprendimo 14 punkte.

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dalyje atsispindi teis?s ? pirkimo PVM atskait? principas, numatytas PVM direktyvos

168 straipsnyje. Jis priduria, kad draudimas atskaityti PVM apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų atveju, tvirtintas PVM statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte, jau galiojo iki Lenkijos Respublikos stojimo Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. ir iki 2008 m. gruodžio 1 d., ir tai buvo 1993 m. sausio 8 d. statymo dėl PVM ir akcizų 25 straipsnio 1 dalies 3b punkto formuluotės tikslus pakartojimas, kuris buvo grindžiamas *status quo* išlyga, numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje (perkelta PVM direktyvos 176 straipsnio antrą pastraipą).

19 Jis taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad iki 2008 m. gruodžio 1 d. PVM statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte buvo a papunktis, pagal kurį atskaitos netaikymas neapima atvejų, kai apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų sigijimo apmokestinamieji asmenys, teikiantys turizmo paslaugas. Tačiau 2008 m. gruodžio 1 d. Lenkijos teisės aktų leidėjas panaikino 88 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunkčio nuostatą ir taip išplėtė teisės PVM atskaitą apribojimo atvejus, kad jie apimtų apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų sigijimo atvejus, palyginti su padėtimi, kuri buvo iki Lenkijos Respublikoje stojimo Europos Sąjungą.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad mokesčių atskaitos apribojimas pagal PVM statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punktą buvo pagrįstas tuo, kad pirkimo PVM, susijęs su išlaidomis apgyvendinimo ir maitinimo paslaugoms, dažnai gali būti siejamas su vartojimu, ir nėra glaudžiai susijęs su ekonomine veikla. Todėl šios nuostatos tikslas yra uždrausti PVM atskaitą pagal išlaidų kategoriją, apimančią pirmąsias paslaugas, kurios, nors nurodoma, kad naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, yra skirtos ar gali būti skirtos privataus vartojimo reikmėms.

21 Vis dėlto, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, kaip yra pagrindinėje byloje, toks draudimas turėtų būti netaikomas apmokestinamajam asmeniui, kuris perka šias paslaugas, siekdamas jas parduoti vartotojams ar kitiems apmokestinamiesiems asmenims, nes tokiu atveju pirkimo išlaidos išlieka susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Tokiu atveju draudimas atskaityti PVM lemia nagrinėjamų paslaugų dvigubą apmokestinimą, kuris pažeidžia neutralumo ir proporcingumo principus ir Sąjungos teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą, numatytą PVM direktyvos 176 straipsnyje.

22 Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo neignoruojęs 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 56 ir 61 punktai), iš kurio matyti, kad priemonė, kuri iš esmės sudaro draudimas taikyti teisę PVM atskaitą visoms apgyvendinimo ir maitinimo išlaidoms, neatrodo būtina siekiant kovoti su mokesčiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu, visų pirma tais atvejais, kai iš objektyvių rodymų matyti, jog išlaidos buvo patirtos tik ekonominės veiklos tikslais. Tačiau jis abejoja, ar šis sprendimas, kuris priimtas dėl Tarybos sprendimo, gali būti taikomas nacionalinėje teisėje numatytam apribojimui vadovaujantis PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje tvirtinta *status quo* išlyga ir ar tuo apribojimu turi būti laikomasi proporcingumo principo.

23 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 168 straipsniui ir neutralumo ir proporcingumo principams neprieštaruoja [PVM statymo] 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte tvirtintas reglamentavimas, pagal kurį mokesčių skirtumo sumažinimas arba grąžinimas netaikomas apmokestinamojo asmens sigytoms apgyvendinimo ir maitinimo paslaugoms, išskyrus paruošto maisto keleiviams pirkimą, kai apmokestinamieji asmenys teikia keleiviams vežimo paslaugas, net tuo atveju, kai toks reglamentavimas tvirtintas statyme remiantis <...> Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 6 dalimi?“

D?I prejudicinio klausimo

24 Savo klausimu prašym? priimt prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad pagal j? draudžiamas nacionalin?s teis?s aktas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuriame, pirma, numatyta išpl?sti teis?s ? PVM atskait? apribojimo apimt? atitinkamai valstybei narei ?stojus ? S?jung? ir kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, turistini? paslaug? teik?jas, nuo šio apimties išpl?timo ?sigaliojimo netenka teis?s ? PVM, sumok?to už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, d?I kuri? jis išrašo s?skaitas fakt?ras kitiems apmokestinamiesiems asmenims teikdamas turizmo paslaugas, atskait?, ir, antra, numatytas teis?s ? PVM, sumok?to už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskait? apribojimas, ?tvirtintas prieš šiai valstybei narei ?stojant ? S?jung? ir paliktas galioti po šio ?stojimo pagal PVM direktyvos 176 straipsnio antr? pastraip? ir kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris neteikia turizmo paslaug?, netenka teis?s atskaityti PVM, sumok?to už toki? apgyvendinimo ir maitinimo paslaug?, d?I kuri? jis išrašo s?skaitas fakt?ras kitiems apmokestinamiesiems asmenims, ?sigijim?.

25 D?I šio klausimo pirmiausia reik?t? priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? PVM direktyvos 168–172 straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s ji negali b?ti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visam PVM, sumok?tam sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C?124/12, EU:C:2013:488, 25 punkt? ir 2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 25 punkt?).

26 Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant savo ekonomin? veikl? mok?tino arba sumok?to PVM naštos. Bendra PVM sistema taip užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (žr. 2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 26 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

27 Iš to matyti, kad jeigu apmokestinamasis asmuo, ?sigydamas turt? ar paslaug?, veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja š? turt? ar ši? paslaug? savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? atskaityti už š? turt? ar ši? paslaug? mok?tin? ar sumok?t? PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 27 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

28 Antra, iš jurisprudencijos taip pat matyti, kad nukrypimai nuo teis?s ? PVM atskait? leidžiami tik aiškiai š? mokest? reguliuojan?i? direktyv? nuostatose numatytais atvejais (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C?177/99 ir C?181/99, EU:C:2000:470, 34 punkt? ir 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C?409/99, EU:C:2002:2, 42, 44 ir 58 punktai) ir jie turi b?ti aiškinami siaurai (žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C?414/07, EU:C:2008:766, 28 punkt?).

29 Tarp ši? nukrypim? yra PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa, kuri iš esm?s tokia pati kaip Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa ir kuri? pri?mus nebuvo padaryta ?takos jurisprudencijai, susijusiai su pastarosios nuostatos aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Oasis East*, C?395/09, EU:C:2010:570, 17 ir 27 punktus).

30 Kaip ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje, kuri galiojo prieš priimant PVM direktyvos 176 straipsnio antr? pastraip?, yra *status quo* išlyga, pagal kuri? numatyta, be kita ko, kad ? S?jung? ?stojan?ios valstyb?s gali toliau taikyti visus teis?s ? PVM atskait? apribojimus, kurie buvo taikomi j? ?stojimo dien?, kol Taryba panaikins šio 176 straipsnio

pirmoje pastraipoje tvirtintas nuostatas, o to iki šios dienos Taryba nepadar? (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *X Holding ir Oracle Nederland*, C-538/08 ir C-33/09, EU:C:2010:192, 38 ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 43 ir 44 punktus).

31 Trečia, vis dėlto valstybi? nari? galimyb? toliau taikyti nacionalin?s teis?s nuostatose tvirtintus PVM atskaitos apribojimus pagal PVM direktyvos 176 straipsn? nėra absoliuti. Taigi Teisingumo Teismas nusprend?, kad *status quo* išlyga nesiekianti naujai valstybei narei suteikti galimyb?s pakeisti savo vidaus teis?s aktus dėl to, kad ji stojo į Sąjung?, taip, kad būtų išplėsta taikom? nukrypim? apimtis ir taip šiais teis?s aktais būtų nukrypstama nuo PVM direktyvos tiksl?; tai prieštaraut? pačios išlygos esmei (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, 37 ir 39 punktus).

32 Taip išplėtus egzistuojančius nukrypimus būtų pažeista valstybi? nari? pareiga užtikrinti viso PVM surinkim? atitinkamoje j? teritorijoje ir Sąjunga netekt? dalies pajam? iš PVM, t. y. dalies nuosav? ištekl?, ir taip būtų pažeista, be kita ko, ESS 4 straipsnio 3 dalis (šiuo klausimu žr. 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, 26 ir 27 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?).

33 Teisingumo Teismas taip pat primin?, kad nacionaliniai teismai turi nustatyti nacionalin?s teis?s akt? turin? naujos valstyb?s nar?s stojimo į Sąjung? dieną ir tai, ar šiais teis?s aktais išplečiama egzistuojančių nukrypim? apimtis po stojimo (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 41 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

34 Pagrindinėje byloje, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, Lenkijos Respublikos stojimo į Sąjung? dieną pagal PVM statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkt? teis? ? atskait? nebuvo taikoma PVM, sumok?tam už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, išskyrus, be kita ko, šios nuostatos a punkte nurodytus atvejus, t. y. kai paslaugas sigijo apmokestinamieji asmenys, teikiantys turistines paslaugas.

35 Vis dėlto, kaip buvo pažym?ta šio sprendimo 19 punkte, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad 2008 m. gruodžio 1 d., taigi po Lenkijos Respublikos stojimo į Sąjung?, nacionalin?s teis?s akt? leid?jas, panaikin?s PVM statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunktyje tvirtint? nuostat?, išplėt? teis?s ? pirkimo PVM, sumok?to už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitos apribojimo apimt?, ?traukdamas ir pirkimo PVM, sumok?t? už apmokestinam?j? asmen?, kurie teikia turistines paslaugas, sigytas tokias paslaugas.

36 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją, nurodyt?, be kita ko, šio sprendimo 30–32 punktuose, tokiam teis?s ? PVM atskait? apribojimo apimties išplėtimui Lenkijos Respublikai stojus į Sąjung?, kaip tai nustat? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, reiškiančiam, kad nuo 2008 m. gruodžio 1 d. apmokestinamasis asmuo, turizmo paslaug? teik?jas, neteko teis?s atskaityti pirkimo PVM, sumok?to už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, netaikoma *status quo* išlyga, nustatyta PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje. Taigi toks teis?s ? PVM atskait? apribojimo apimties išplėtimas Lenkijos Respublikai stojus į Sąjung? prieštarauja PVM direktyvos 168 straipsnio a punktui.

37 Vis dėlto, kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas, reikia atsižvelgti į real? nacionalinį nuostat?, susijusi? su teis?s ? PVM atskait? apribojimu, taikym? ir jo poveik? apmokestinamiesiems asmenims (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 51 punkt?).

38 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad su slyga, jog tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neaišku, ar, kaip tvirtina Komisija savo rašytinėse pastabose, teisės PVM atskaitą apribojimo išplėtimas, kurį nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra svarbus ir faktiškai taikytinas esant situacijai, dėl kurios kilo ginčas pagrindinėje byloje. Iš tiesų bylos medžiagoje nėra nieko, kas leistų manyti, kad iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytas apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas *Grupa Lotos* naudoja teikdama turizmo paslaugas, įskaitant kitiems apmokestinamiesiems asmenims.

39 Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patvirtintų, kad Komisijos prielaida teisinga, teisės į atskaitą netaikymas PVM už apmokestinamojo asmens, kaip *Grupa Lotos*, įsigytas apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, perparduotas kitiems apmokestinamiesiems asmenims, be jokios sąsajos su turizmo paslaugų teikimu, iš esmės turėtų patekti į PVM direktyvos 176 straipsnyje nustatytos *status quo* išlygos taikymo sritį. Iš tiesų atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims teisės į PVM atskaitą apribojimo, numatyto PVM įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte, poveikis lieka iš esmės nepakitęs iki ir po Lenkijos Respublikos įstojimo į Sąjungą.

40 Šiuo atveju reikia pagal jurisprudenciją vertinti, ar nagrinjamas teisės į PVM atskaitą apribojimas yra susijęs su pakankamai aiškiai apibrėžta išlaidų kategorija; arba, kitaip tariant, ar nagrinjamame nacionalinės teisės akte pakankamai aiškiai apibrėžiami prekės arba paslaugų, kurioms netaikoma teisė į atskaitą, pobūdis ar tikslas tam, kad būtų užtikrinta, jog valstyboms narėms suteikta galimybė nebūtų naudojamosi, siekiant numatyti šios sistemos bendras išimtis (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *X Holding ir Oracle Nederland*, C-538/08 ir C-33/09, EU:C:2010:192, 44 ir 45 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

41 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad 2010 m. balandžio 15 d. Sprendime *X Holding ir Oracle Nederland* (C-538/08 ir C-33/09, EU:C:2010:192, 50 ir 51 punktai) Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad išlaidos, susijusios su maisto, gėrimų ir būsto tiekimu apmokestinamojo asmens darbuotojams, buvo pakankamai tiksliai apibrėžtos, todėl šioje byloje nagrinuotose nacionalinės teisės aktuose tvirtintas teisės į atskaitą apribojimas pateko į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalie antroje pastraipoje tvirtintos *status quo* išlygos taikymo apimtį.

42 Nagrinjamu atveju reikia pažymėti, kad nors atrodo, jog išlaidos, susijusios su „apgyvendinimo ir maitinimo paslaugomis“, kaip antai nagrinjamos pagrindinėje byloje, yra bendro pobūdžio, vis dėlto jos lyg ir yra pakankamai tiksliai apibrėžtos, atsižvelgiant į jurisprudencijoje nustatytus reikalavimus.

43 Reikia patikrinti, ar, kaip teigia Komisija, *status quo* išlyga, numatyta PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje, apima tik teisės į PVM atskaitą apribojimus, kurie turėtų būti patvirtinti Tarybos sprendimu, priimtu remiantis šios direktyvos 176 straipsnio pirma pastraipa.

44 Konkrečiai kalbant, Komisija mano, jog iš PVM direktyvos 176 straipsnio teisėkšros istorijos matyti, kad ši nuostata turi būti taikoma išlaidoms, kurių dalį, naudojamą verslo ir asmeniniams tikslais, sunku nustatyti, nors jos ir buvo patirtos vykdant ekonominę veiklą. Todėl Komisija mano, kad teisės į PVM atskaitą apribojimas, nagrinjamas pagrindinėje byloje, yra per platus, nes apima atvejus, kai išlaidos, už kurias sumokėtas pirkimo PVM, yra patirtos išimtinai verslo tikslais.

45 Šie argumentai turi būti atmesti.

46 Pirma, PVM direktyvos 176 straipsnio pirmoje pastraipoje tik nurodyta, kad Taryba nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas, ir kad bet kuriuo atveju jokiais atvejais negali būti atskaitomas PVM, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui,

išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams. Taigi ši nuostata neklaido Tarybai prireikus numatyti, kad nebetaikoma teis? PVM, sumok?to už verslo išlaidas, atskait?.

47 Antra, PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa yra susijusi su „visais atskaitos apribojimais“, kurie buvo numatyti iki 1979 m. sausio 1 d., arba, jei valstyb?s nar?s ?stojo ? S?jung? po šios datos, j? ?stojimo dien?. Taigi primintina, kad 1999 m. spalio 5 d. Sprendime *Royscot ir kt.* (C?305/97, EU:C:1999:481, 20 punktas) d?l teis?s ? PVM, sumok?to už automobil?, atskait? apribojimo Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyti žodžiai „visi atskaitos apribojimai“, atsižvelgiant ? šios nuostatos formuluot? ir teis?k?ros istorij?, griežtai apima ir verslo išlaidas.

48 Taigi PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga valstyb?ms nar?ms leidžiama nuspr?sti neleisti pasinaudoti teise ? PVM už išlaidas, kurios yra griežtai verslo išlaidos, atskait?, su s?lyga, kad jos yra tinkamai apibr?žtos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 40 punkte nurodyt? jurisprudencij?.

49 Tokio PVM direktyvos 176 straipsnio antros pastraipos aiškinimo nepaneigia 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimas *Ampafrance ir Sanofi* (C?177/99 ir C?181/99, EU:C:2000:470), kur? pamin?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

50 Byla, kurioje priimtas šis sprendimas, buvo d?l teis?s ? PVM atskait? apribojimo, kuris susij?s su apgyvendinimo, maitinimo, pri?mimo ir spektaklio išlaidomis, kuris buvo nustatytas valstyb?s nar?s teis?s aktuose po Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo ir kur? leido ?tvirtinti Taryba, savo sprendimu nukrypdama nuo šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies. Vis d?lto, nors 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi* (C?177/99 ir C?181/99, EU:C:2000:470) 58 ir 61 punktuose Teisingumo Teismas konstatavo, kad Tarybos sprendimas negaliojo, vis? pirma d?l to, jog jis prieštaravo neutralumo ir proporcingumo principams, min?to sprendimo 39 punkte toliau jo nenagrindamas jis nusprend?, kad kiti teis?s ? atskait? apribojimai, kurie egzistavo prieš ?sigaliojant Šeštajai direktyvai ir kurie v?liau nebuvo pakeisti nagrin?jamu nacionalin?s teis?s aktu, turi b?ti suprantami taip, kad juos apima Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga.

51 Kiek tai susij? su pagrindine byla, iš to matyti, kad jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuot?, jog PVM ?statymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunk?io išbraukimas neturi jokios ?takos *Grupa Lotos* pad?iai, teis?s ? pirkimo PVM, sumok?to už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitos apribojimas, kuris ?tvirtintas prieš Lenkijos Respublikai ?stojant ? S?jung? ir kuris toliau buvo taikomas po ?stojimo, patenka ? PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyt? *status quo* išlyg?, tod?l juo nepažeidžiamas šios direktyvos 168 straipsnio a punktas.

52 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad:

– pagal j? draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, numatantys išpl?sti teis?s ? PVM atskait? apribojimo apimt? atitinkamai valstybei narei ?stojus ? S?jung?, kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, turistini? paslaug? teik?jas, nuo šio apimties išpl?timo ?sigaliojimo netenka teis?s ? PVM, sumok?to už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, d?l kuri? jis išrašo s?skaitas fakt?ras kitiems apmokestinamiesiems asmenims teikdamas turizmo paslaugas, atskait?, ir

– nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, numatantys teis?s ? PVM, sumok?to už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskait? apribojim?, ?tvirtint? prieš šiai valstybei narei ?stojant ? S?jung? ir palikt? galioti po šio ?stojimo

pagal PVM direktyvos 176 straipsnio antrą pastraipą, kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, neteikiantis turizmo paslaugų, netenka teisės atskaityti PVM, sumokėto už tokių apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų, dėl kurių jis išrašo sąskaitas fakturas kitiems apmokestinamiesiems asmenims, įsigijimui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad:

- pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindiniuose byloje, numatantys išplėsti teisės į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitę apribojimo apimtį atitinkamai valstybei narei stojus Sąjungai, kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, turistinių paslaugų teikėjas, nuo šio apimtį išplėtimo signaliojimo netenka teisės į PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, dėl kurių jis išrašo sąskaitas fakturas kitiems apmokestinamiesiems asmenims teikdamas turizmo paslaugas, atskaitę ir
- nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniuose byloje, numatantys teisės į PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitę apribojimą, tvirtintą prieš šiai valstybei narei stojant Sąjungai ir paliktą galioti po šio stojimo pagal Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antrą pastraipą, kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, neteikiantis turizmo paslaugų, netenka teisės atskaityti PVM, sumokėto už tokių apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų, dėl kurių jis išrašo sąskaitas fakturas kitiems apmokestinamiesiems asmenims, įsigijimui.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.