

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gruodžio 22 d.*

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,

* Proceso kalba: lenkų.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorius M.-A. Gaudissart, skyriaus vedėjas,

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

išnagrinėjęs 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 kurą automobiliui, kurį *Magoora* naudoja pagal išperkamosios nuomos sutartį, taikymo apimtį ir tvarkos išaiškinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- ³ Faktinių pagrindinės 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) pridėtinės vertės mokestį, mokėtiną ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas arba patiekimas prekes ir jam suteiktas arba suteiksimas prekes;

<...>

6. Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiais išlaidomis susijęs (PVM) 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 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: <...> benzinai, 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 Pirminės 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 – vietų (sėdynių) skaičius, įskaitant sėdynę vairuotojui,

I - 10928

pirkimo mokesčio dydis yra 50 % faktūroje nurodyto, už prekių įsigijimą Bendrijos viduje mokėtino arba už prekių tiekimą, kurio atžvilgiu apmokestinamasis asmuo yra jų pirkėjas, mokėtino mokesčio dydžio, bet ne daugiau kaip 5 000 Lenkijos zlotų.

<...>

5. 3 dalyje nurodyta leistina transporto priemonės krova bei vietų (sėdynių) skaičius yra nustatomi remiantis atitikties pažymėjimo išrašu arba sprendimo, atleidžiančio nuo pareigos gauti atitikties pažymėjimą, kopija, išduotais vadovaujantis kelių eismo taisyklių nuostatomis. Transporto priemonės, kurių atitikties pažymėjime ar pirmame sakinyje minimoje sprendimo kopijoje nėra (nurodyta) leistina krova <...> ar vietų skaičius, laikomi 3 dalyje minimais keleiviniais automobiliais.“

8 Pirminės PVM įstatymo redakcijos 88 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyta:

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

- 9) Pagal PVM įstatymo 176 straipsnio 3 dalį 86 ir 88 straipsniai taikomi nuo 2004 m. gegužės 1 d., nes pirmajame straipsnyje numatyta, kad:

„Šis įstatymas įsigalioja praėjus 14 dienų 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 įsigalioja nuo 2004 m. gegužės 1 dienos. “

- 10) 2005 m. balandžio 21 d. Įstatymu (2005 m. Dz. U., Nr. 90, poz. 756), įsigaliojusiu 2005 m. rugpjūčio 22 d., buvo pakeistas PVM įstatymas, įskaitant jo 86 ir 88 straipsnius.

- 11) 2005 m. rugpjūčio 22 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 86 straipsnio 3 ir 4 dalyse numatyta:

„3. Įsigyjant keleivinius automobilius ar kitas transporto priemones, kurių leistina bendroji masė neviršija 3,5 tonos, pirkimo mokesčio dydis yra 60 % faktūroje nurodyto, už prekių įsigijimą Bendrijos viduje mokėtino arba už prekių tiekimą, kurio atžvilgiu apmokestinamasis asmuo yra jų pirkėjas, mokėtino mokesčio dydžio, bet ne daugiau kaip 6 000 Lenkijos zlotų.

4. 3 dalies nuostata yra netaikoma:

- 1) transporto priemonėms su viena sėdynių eile, atskirta nuo kroviniams vežti skirtos dalies siena ar nuolatine pertvara, kurios, remiantis kelių eismo taisyklių nuostatomis, yra priskiriamos daugiafunkcinių automobilių, venų kategorijai;

- 2) transporto priemonėms su daugiau nei viena sėdynių eile, atskirta nuo kroviniams vežti skirtos dalies siena ar nuolatine pertvara, kurių kroviniams vežti skirtos dalies, matuojamos nuo labiausiai nutolusios dugno vietos, kur galėtų būti nuo dugno iki viršaus pastatyta vertikali siena arba nuolatinė pertvara, iki dugno galinio krašto, ilgis viršija 50 % transporto priemonės ilgio; nustatant pirmesniame sakinyje nurodytą proporciją, transporto priemonės 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 statmenį nuo transporto priemonės dalies, skirtos kroviniams vežti, dugno galinio krašto;

- 3) transporto priemonėms su atvira dalimi, skirta kroviniams vežti;

- 4) transporto priemonėms, turinčioms vairuotojo kabiną ir kėbulą kaip atskirą automobilio konstrukcinę dalį, skirtą kroviniams vežti;

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

„Teisės į pardavimo mokesčio dydžio sumažinimą ar skirtumo grąžinimą nesuteikia šie apmokestinamojo asmens pirkimai: <...> benzinas, dyzelinis 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. įregistruota mokesčių tarnyboje (*Urząd Skarbowy*). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikia 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., galioję pirkimo 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 tarnybos viršininką (*Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków – Prądnik*), prašydama išaiškinti 2004 m. kovo 11 d. PVM įstatymo taikymo apimtį ir apribojimus, kiek tai susiję su pirkimo PVM, sumokėto perkant kurą pagal išperkamosios nuomos sutartį įsigytam automobiliui, atskaita. *Magoora* mano, kad šiuo atžvilgiu ji ir toliau turi turėti teisę į pirkimo PVM, sumokėto perkant kurą minėtam automobiliui, atskaitą 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 pridėtinės vertės mokesčio atskaitos apribojimus. Be to, jis nusprendė, kad nuo 2005 m. rugpjūčio 22 d. galiojusiose nuostatose tebuvo tik iš naujo apibrėžtos transporto priemonės, kurių atžvilgiu negalima atskaityti perkant kurą sumokėto PVM.
- 19 *Magoora* Krokuvos mokesčių rūmų direktoriaus sprendimą apskundė *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie*.

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 kurą automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimų ir vietoj to nustatyti pirkimo (PVM), sumokėto perkant kurą 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) atskaitų taikymo apimtis; ar pripažinus, kad tokie Lenkijos Respublikos veiksmai pažeidžia Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, reikėtų pripažinti, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitą, tačiau tiek, kiek nacionalinių nuostatų pakeitimai išeina už 2004 m. balandžio 30 d. galiojusiose ir tą dieną panaikintose nacionalinėse nuostatose numatytų pirkimo (PVM) atskaitos apribojimų ribų?

3. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis draudžia Lenkijos Respublikai, remiantis toje nuostatoje numatyta valstybių narių galimybe apriboti pirkimo (PVM) atskaitą nuo išlaidų, kurios akivaizdžiai nėra verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos prabangai, pramogoms ar reprezentacijai, apriboti pirkimo (PVM) atskaitą, palyginti su 2004 m. balandžio 30 d. galiojusia teisine padėtimi, ir neleisti atskaityti pirkimo (PVM), sumokėto perkant kurą 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 priimtinumą

- 21 Lenkijos vyriausybės manymu, prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas, nes pateikti klausimai visiškai nesusiję su pagrindinės bylos aplinkybėmis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neįvertino šį prašymą grindžiančių aplinkybių. Todėl prejudicinių klausimų nagrinėjimas susijęs su hipotetinėmis situacijomis.

- 22 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad vykstant EB 234 straipsnyje numatyta procedūrai, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris atsakingas už sprendimo priėmimą, atsizvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi įvertinti 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-9029, 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 pagrindinio ginčo 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 priimtiniu.

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 kurą automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimų, šias nuostatas pakeisti naujus kriterijus įtvirtinančiomis 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 įstojus 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 pagrindinį bendrajai PVM sistemai būdingą ir iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, 1967, p. 1301) 2 straipsnio bei Šeštosios direktyvos 2 straipsnio išplaukiantį principą PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant PVM, tiesiogiai taikomą pirkimo ūkinėms operacijoms. Pagal nusistovėjusią Teisingumo 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 (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Amprafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 34 punktą; minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 42 punktą ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca*, C-371/07, Rink. p. I-9549, 26 punktą). 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 punktą).

29 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. Tačiau šiam principui taikoma Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalyje nustatyta nukrypti leidžianti nuostata, būtent šios dalies antroji pastraipa (žr. minėtų sprendimų *Metropol ir Stadler* 43 ir 44 punktus bei *Danfoss ir AstraZeneca* 27 ir 28 punktus).

30 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, kol Taryba priims šiame straipsnyje numatytas nuostatas, valstybės narės gali toliau taikyti savo įstatymus dėl atskaitos apribojimo, galiojančius šios direktyvos įsigaliojimo metu.

31 Iš tiesų Bendrijos teisės aktų leidėjas turi įtvirtinti Bendrijos PVM atskaitos apribojimo tvarką ir taip progresyviai suderinti nacionalinius PVM įstatymus. Iki šiol nėra jokios

Bendrijos teisės nuostatos, išvardijančios išlaidas, kurioms netaikoma pridėtinės vertės mokesčio atskaita (šiuo klausimu žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 20 punktą; minėto sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 44 punktą ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 23 punktą).

32 Reikia pripažinti, kad nacionalinių įstatymų aiškinimas, siekiant apibrėžti jų turinį Šeštosios direktyvos įsigaliojimo metu bei nustatyti, ar šie teisės aktai galėjo po šios direktyvos įsigaliojimo išplėsti egzistuojančių apribojimų apimtį, priskirtinas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo kompetencijai (žr. minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 47 punktą).

33 Be to, reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnio procedūrą, grindžiamą griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrinėjamų faktinių aplinkybių įvertinimas priskiriamas nacionalinio teismo kompetencijai (2008 m. vasario 14 d. Sprendimo *Varec*, C-450/06, Rink. p. I-581, 23 punktas). Tačiau tam, kad pateiktų naudingą atsakymą, Teisingumo Teismas gali, bendradarbiaudamas su nacionaliniais teismais, pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą 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 punktą).

34 Šiuo atveju Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi pateikti visapusišką Bendrijos teisės sąvokos „nacionaliniai įstatymai“ išaiškinimą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos prasme, kad šis teismas galėtų apibrėžti tų įstatymų turinį šios direktyvos įsigaliojimo metu (žr. minėto sprendimo *Metropol ir Stadler* 47 punktą).

- 35 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrojeje pastraipoje yra įtvirtinta „status quo“ išlyga, numatanti nacionalinės teisės PVM atskaitos apribojimų, galiojusių įsigaliojant Šeštajai direktyvai, taikymą toliau (minėto *sprendimo Ampafrance ir Sanofi* 5 punktą). Šios nuostatos tikslas leisti valstybėms narėms, laukiant, kol Taryba nustatys Bendrijos PVM atskaitos apribojimo tvarką, toliau taikyti nacionalinės teisės aktus dėl šios atskaitos apribojimo, kuriuos veiksmingai jų viešosios valdžios institucijos taikė įsigaliojant Šeštajai direktyvai (žr. minėtų sprendimų *Metropol ir Stadler* 48 punktą ir *Danfoss ir AstraZeneca* 30 ir 31 punktus).
- 36 Jei po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo valstybė narė pakeičia teisės aktus ir sumažina egzistuojančių apribojimų apimtį, taip juos priartindama prie šios direktyvos tikslo, turi būti laikoma, kad šiam teisės aktui yra taikomas 17 straipsnio 6 dalies antrojeje pastraipoje numatytas nukrypimas ir jis nepažeidžia šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, (C-345/99, 22 punktą ir minėtų sprendimų *Metropol ir Stadler* 45 punktą bei *Danfoss ir AstraZeneca* 32 punktą).
- 37 Tačiau reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, jei pakeitimas po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo išplečia egzistuojančių apribojimų apimtį, taip nukrypstant nuo direktyvos tikslo, nacionalinės teisės aktai nėra pagal šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrąją pastraipą leidžiamas nukrypimas (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-40/00, Rink. p. I-4539, 17 punktą; 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C-155/01, Rink. p. I-8785, 66 punktą ir minėto sprendimo *Danfoss ir AstraZeneca* 33 punktą).
- 38 Iš to išplaukia, kad, atsižvelgus į šios nuostatos tikslą, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrosios pastraipos sąvoka „nacionaliniai įstatymai“ apima šios direktyvos įsigaliojimo metu egzistavusią ir veiksmingai taikytą PVM atskaitos sistemą.

- 39 Be to, reikia priminti, kad, kaip tvirtina Komisija, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyta „status quo“ išlyga nesiekiamą naujai valstybei narei suteikti galimybę pakeisti savo vidaus teisės aktus dėl to, kad ji įstojo į Europos Sąjungą taip, kad šiais teisės aktais būtų nukrypstama nuo Šeštosios direktyvos tikslų. Toks pakeitimas prieštarautų pačios išlygos esmei.
- 40 Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tai, kad Lenkijos Respublika įstojimo į Europos Sąjungą dieną panaikino 1993 m. sausio 8 d. Įstatymą, jai neleidžia tą pačią dieną priimti naujų nuostatų, numatančių pirkimo mokesčio, sumokėto perkant kurą automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimus.
- 41 Reikia pripažinti, jog tai, kad Šeštosios direktyvos įsigaliojimo atitinkamoje nacionalinėje teisės sistemoje dieną nacionalinės nuostatos buvo panaikintos ir tą pačią dieną pakeistos kitomis vidaus nuostatomis, neleidžia daryti prielaidos, kad atitinkama valstybė narė atsisakė taikyti pirkimo PVM atskaitos apribojimus. Toks įstatymų pakeitimas taip pat neleidžia tvirtinti, kad buvo pažeista Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa, tačiau su sąlyga, kad nuo minėtos dienos neišplečiami anksčiau taikyti nacionaliniai apribojimai.
- 42 Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuriam, kaip buvo priminta 32 punkte, priskiriama nacionalinės teisės aiškinimo kompetencija, turi įvertinti, ar perkeltiant Šeštąją direktyvą į nacionalinę teisę PVM įstatymo pakeitimai išplėtė, palyginti su anksčiau galiojusiomis nacionalinėmis nuostatomis, pirkimo PVM, sumokėto perkant kurą automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimų apimtį.

- 43 Reikia pažymėti, kad, priešingai nei tvirtinama prašyme priimti prejudicinį sprendimą, 2005 m. balandžio 21 d. PVM įstatymo pakeitimas, įsigaliojęs 2005 m. rugpjūčio 22 d., palyginti su iki Šeštosios direktyvos įsigaliojimo Lenkijos Respublikoje buvusia situacija, išplėtė šių apribojimų apimtį, o tai, atsižvelgus į 36 punkte nurodytą Teisingumo Teismo praktiką, prieštarauja šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrajai pastraipai.
- 44 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo vidaus teisę aiškinti kuo labiau atsižvelgdamas į tokios direktyvos formuluotę ir tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas, pirmenybę suteikdamas tokiam nacionalinių taisyklių aiškinimui, kuris labiausiai atitinka šį tikslą, ir taip priimti šios direktyvos nuostatas atitinkantį sprendimą (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 4 d. Sprendimo *Adeneler ir kt.*, C-212/04, Rink. p. I-6057, 124 punktą) bei prireikus netaikyti kiekvienos įstatymui prieštaraujančios nuostatos (šiuo klausimu žr. 2005 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Mangold*, C-144/04, Rink. p. I-9981, 77 punktą).
- 45 Tokiomis aplinkybėmis į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroji pastraipa draudžia, kad perkeldama šią direktyvą į nacionalinę teisę valstybė narė visiškai panaikintų iki tol galiojusias nacionalines nuostatas dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, sumokėto perkant kurą automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimų ir nuo minėtos direktyvos įsigaliojimo jos teritorijoje dienos šias nuostatas pakeistų naujus kriterijus įtvirtinančiomis nuostatomis, jeigu tokiomis nuostatomis valstybė narė išplečia apribojimus, o tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Bet kuriuo atveju minėta pastraipa draudžia valstybei narei minėtą dieną įsigaliojusius teisės aktus vėliau pakeisti taip, jog, palyginti su iki šios datos buvusia situacija, šie apribojimai būtų išplėsti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

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 draudžia, kad perkeldama šią direktyvą į nacionalinę teisę valstybė narė visiškai panaikintų iki tol galiojusias nacionalines nuostatas dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, sumokėto perkant kurą automobiliams, naudojamiems apmokestinamai veiklai, atskaitos apribojimų ir nuo minėtos direktyvos įsigaliojimo jos teritorijoje dienos šias nuostatas pakeistų naujus kriterijus įtvirtinančiomis nuostatomis, jeigu tokiomis nuostatomis valstybė narė išplečia apribojimus, o tai turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Bet kuriuo atveju minėta pastraipa draudžia valstybei narei minėtą dieną įsigaliojusius teisės aktus vėliau pakeisti taip, jog, palyginti su iki šios datos buvusia situacija, šie apribojimai būtų išplėsti.

Parašai.