



Teismo praktikos rinkinys

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 – Apgyvandinimo 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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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

* Proceso kalba: lenkų.

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 a punkto ir 176 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Lenkijoje įsteigtos *Grupa Lotos S.A.*, kuri yra bendrovių, vykdančių 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* sumokėtą už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, kurias ši bendrovė perparduoda kitiems apmokestinamiesiems PVM asmenims ir dėl to išrašo sąskaitas faktūras.

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, sprendama 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 įsigalios 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 į mokėtino mokesčio dydžio sumažinimą ar skirtumo grąžinimą 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 paslaugų rūšis;

b) paruošto maisto keleiviams pirkimą, kai apmokestinamieji asmenys teikia keleivių 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 pagrindinėje byloje 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 2008 m. gruodžio 1 d. galiojusios PVM įstatymo redakcijos 88 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta:

„Teisė į mokėtino mokesčio dydžio sumažinimą ar skirtumo grąžinimą 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 paslaugų rūšis;

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

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

„Teisė į mokėtino mokesčio dydžio sumažinimą ar skirtumo gražinimą netaikoma, kai apmokestinamasis asmuo perka: <...>

4) apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, išskyrus:

a) [panaikintas];

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

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 2014 m. *Grupa Lotos*, apmokestinama PVM Lenkijoje, įgijo apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų iš dalies savo reikmėms ir iš dalies ketindama jas perparduoti savo patronuojamosioms bendrovėms, kurios taip pat yra apmokestinamos šioje valstybėje narėje.

13 *Grupa Lotos* paprašė Lenkijos mokesčių administratoriaus priimti mokesčių sprendimą, be kita ko, tokiu klausimu: ar tokiu atveju, kai įsigijo apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų, dėl kurių išrašė sąskaitas faktūras kitiems apmokestinamiesiems PVM asmenims, ji turėjo teisę į pirkimo PVM atskaitą pagal bendrą teisės į atskaitą sistemą, numatytą PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje.

14 *Grupa Lotos* nuomone, kadangi, pirma, iš PVM įstatymo 8 straipsnio 2a dalies matyti, kad ūkio subjektas, kuris įsigyja savo vardu paslaugas, skirtas perparduoti, yra laikomas paslaugų teikėju, ir, antra, apgyvendinimo ir maitinimo paslaugos yra apmokestinamos PVM, kai jas perparduoda *Grupa Lotos*, pirkimo PVM turėtų būti galima atskaityti pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalį. Šio įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytas apribojimas, susijęs su teisės į atskaitą netaikymu apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų teikimui, netaikytinas šioje byloje, nes *Grupa Lotos* laikoma ne šių paslaugų galutine vartotoja, bet paslaugų teikėja – kaip apmokestinamieji PVM asmenys, kurie teikia paslaugas.

15 2015 m. sausio mėn. mokesčių sprendime mokesčių institucijos atmetė *Grupa Lotos* poziciją ir teigė, kad teise į PVM atskaitą, vienareikšmiškai nustatyta PVM įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte, nedaromas skirtumas, atsižvelgiant į tai, ar apmokestinamasis asmuo, kuris perka apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų, vėliau veikia kaip galutinis vartotojas, ar kaip paslaugų teikėjas.

16 Remdamasis panašiais motyvais, kuriuos pateikė mokesčių institucijos, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Gdanskos vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) atmetė *Grupa Lotos* pareikštą ieškinį panaikinti mokesčių sprendimą.

17 *Grupa Lotos* padavė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) ir iš esmės pakartojo savo poziciją, kaip apibendrinta šio sprendimo 14 punkte.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje atsispindi teisės į pirkimo PVM atskaitą principas, numatytas PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte. Jis priduria, kad draudimas atskaityti PVM apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų atveju, įtvirtintas PVM įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte, jau galiojo iki Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. ir iki 2008 m. gruodžio 1 d., ir tai buvo 1993 m. sausio 8 d. Įstatymo 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 į PVM direktyvos 176 straipsnio antrą pastraipą).

- 19 Jis taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad iki 2008 m. gruodžio 1 d. PVM įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte buvo a papunktis, pagal kurį atskaitos netaikymas neapėmė atvejų, kai apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų įsigijo apmokestinamieji asmenys, teikiantys turizmo paslaugas. Tačiau 2008 m. gruodžio 1 d. Lenkijos teisės aktų leidėjas panaikino 88 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunkčio nuostatas ir taip išplėtė teisės į PVM atskaitą apribojimo atvejus, kad jie apimtų apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų įsigijimo atvejus, palyginti su padėtimi, kuri buvo iki Lenkijos Respublikoje įstojimo į Europos Sąjungą.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad mokesčių atskaitos apribojimas pagal PVM įstatymo 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 pirma minėtas 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 neignoruojąs 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, kurią iš esmės sudaro draudimas taikyti teisę į PVM atskaitą visoms apgyvendinimo ir maitinimo išlaidoms, neatrodo būtina siekiant kovoti su mokesčiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu, visų pirma tais atvejais, kai iš objektyvių įrodymų 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 įtvirtinta *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 neprieštarauja [PVM įstatymo] 88 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtintas reglamentavimas, pagal kurį mokesčio skirtumo sumažinimas arba grąžinimas netaikomas apmokestinamojo asmens įsigytais apgyvendinimo ir maitinimo paslaugoms, išskyrus paruošto maisto keleiviams pirkimą, kai apmokestinamieji asmenys teikia keleivių vežimo paslaugas, net tuo atveju, kai toks reglamentavimas įtvirtintas įstatyme remiantis <...> Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 6 dalimi?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 24 Savo klausimu prašymą priimt prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame, pirma, numatyta išplėsti teisės į PVM atskaitą apribojimo apimtį atitinkamai valstybei narei įstojus į Sąjungą ir kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, turistinių paslaugų teikėjas, nuo šio apimties išplėtimo išgaliojimo netenka teisės į PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, dėl kurių jis išrašo sąskaitas faktūras kitiems apmokestinamiesiems asmenims teikdamas turizmo paslaugas, atskaitą, ir, antra, numatytas teisės į

PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitą apribojimas, įtvirtintas prieš šiai valstybei narei įstojant į Sąjungą ir paliktas galioti po šio įstojimo pagal PVM direktyvos 176 straipsnio antrą pastraipą ir kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris neteikia turizmo paslaugų, netenka teisės atskaityti PVM, sumokėto už tokių apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų, dėl kurių jis išrašo sąskaitas faktūras kitiems apmokestinamiesiems asmenims, išigijimą.

- 25 Dėl šio klausimo pirmiausia reikėtų priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visam PVM, sumokėtam 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 punktą ir 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 25 punktą).
- 26 Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant savo ekonominę veiklą mokėtino arba sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema taip užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 27 Iš to matyti, kad jeigu apmokestinamasis asmuo, išigydamas turtą ar paslaugą, veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja šį turtą ar šią paslaugą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą ar šią paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 28 Antra, iš jurisprudencijos taip pat matyti, kad nukrypimai nuo teisės į PVM atskaitą leidžiami tik aiškiai šį mokestį reguliuojančių direktyvų nuostatose numatytais atvejais (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470, 34 punktą 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 būti aiškinami siaurai (žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, 28 punktą).
- 29 Tarp šių nukrypimų yra PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa, kuri iš esmės tokia pati kaip Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antra pastraipa ir kurią priėmus nebuvo padaryta įtakos jurisprudencijai, susijusiai su pastarosios nuostatos aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugsėjo 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 antrą pastraipą, yra *status quo* išlyga, pagal kurią numatyta, be kita ko, kad į Sąjungą įstojančios valstybės gali toliau taikyti visus teisės į PVM atskaitą apribojimus, kurie buvo taikomi jų įstojimo dieną, kol Taryba panaikins šio 176 straipsnio pirmoje pastraipoje įtvirtintas nuostatas, o to iki šios dienos Taryba nepadarė (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 nurodytą jurisprudenciją 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 valstybių narių galimybė toliau taikyti nacionalinės teisės nuostatose įtvirtintus PVM atskaitos apribojimus pagal PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa nėra absoliuti. Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad *status quo* išlyga nesiekia naujai valstybei narei suteikti galimybės pakeisti savo vidaus teisės aktus dėl to, kad ji įstojė į Sąjungą, taip, kad būtų išplėsta taikomų nukrypimų apimtis ir taip šiais teisės aktais būtų nukrypstama nuo PVM direktyvos tikslų; tai prieštarautų 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 valstybių narių pareiga užtikrinti viso PVM surinkimą atitinkamoje jų teritorijoje ir Sąjunga netektų dalies pajamų iš PVM, t. y. dalies nuosavų išteklių, 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 nurodytą jurisprudenciją).
- 33 Teisingumo Teismas taip pat priminė, kad nacionaliniai teismai turi nustatyti nacionalinės teisės aktu turinį naujos valstybės narės įstojimo į Sąjungą dieną ir tai, ar šiais teisės aktais išplečiama egzistuojančių nukrypimų apimtis po įstojimo (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Pagrindinėje byloje, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Lenkijos Respublikos įstojimo į Sąjungą dieną pagal PVM įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punktą teisė į atskaitą nebuvo taikoma PVM, sumokėtam už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, išskyrus, be kita ko, šios nuostatos a punkte nurodytus atvejus, t. y. kai paslaugas įsigijo apmokestinamieji asmenys, teikiantys turistines paslaugas.
- 35 Vis dėlto, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 19 punkte, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad 2008 m. gruodžio 1 d., taigi po Lenkijos Respublikos įstojimo į Sąjungą, nacionalinės teisės aktų leidėjas, panaikinęs PVM įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunktyje įtvirtintą nuostatą, išplėtė teisės į pirkimo PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitos apribojimo apimtį, įtraukdamas ir pirkimo PVM, sumokėtą už apmokestinamųjų asmenų, kurie teikia turistines paslaugas, įsigytas tokias paslaugas.
- 36 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją, nurodytą, be kita ko, šio sprendimo 30–32 punktuose, tokiam teisės į PVM atskaitą apribojimo apimties išplėtimui Lenkijos Respublikai įstojus į Sąjungą, kaip tai nustatė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reiškiančiam, kad nuo 2008 m. gruodžio 1 d. apmokestinamasis asmuo, turizmo paslaugų teikėjas, neteko teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, netaikoma *status quo* išlyga, nustatyta PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje. Taigi toks teisės į PVM atskaitą apribojimo apimties išplėtimas Lenkijos Respublikai įstojus į Sąjungą prieštarauja PVM direktyvos 168 straipsnio a punktui.
- 37 Vis dėlto, kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, reikia atsižvelgti į realų nacionalinių nuostatų, susijusių su teisės į PVM atskaitą apribojimu, taikymą ir jo poveikį apmokestinamiesiems asmenims (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, 51 punktą).
- 38 Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad su sąlyga, jog tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neaišku, ar, kaip tvirtina Komisija savo rašytinėse pastabose, teisės į 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 straipsnio antroje pastraipoje 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 įvertinti, ar nagrinėjamas teisės į PVM atskaitą apribojimas yra susijęs su pakankamai aiškiai apibrėžtų išlaidų kategorija; arba, kitaip tariant, ar nagrinėjamame nacionalinės teisės akte pakankamai aiškiai apibrėžiami prekių arba paslaugų, kurioms netaikoma teisė į atskaitą, pobūdis ar tikslas tam, kad būtų užtikrinta, jog valstybėms 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 nagrinėtuose nacionalinės teisės aktuose įtvirtintas teisės į atskaitą apribojimas pateko į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalie antroje pastraipoje įtvirtintos *status quo* išlygos taikymo apimtį.
- 42 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad nors atrodo, jog išlaidos, susijusios su „apgyvendinimo ir maitinimo paslaugomis“, kaip antai nagrinėjamos 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 teisėkūros istorijos matyti, kad ši nuostata turi būti taikoma išlaidoms, kurių dalį, naudojamą verslo ir asmeniniais tikslais, sunku nustatyti, nors jos ir buvo patirtos vykdant ekonominę veiklą. Todėl Komisija mano, kad teisės į PVM atskaitą apribojimas, nagrinėjamas 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 nekliudo Tarybai prireikus numatyti, kad nebetaikoma teisė į PVM, sumokėto už verslo išlaidas, atskaitą.
- 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 valstybės narės įstojo į Sąjungą po šios datos, jų įstojimo dieną. Taigi primintina, kad 1999 m. spalio 5 d. Sprendime *Royscot ir kt.* (C-305/97, EU:C:1999:481, 20 punktas) dėl teisės į PVM, sumokėto už automobilį, atskaitą apribojimo Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyti žodžiai „visi atskaitos apribojimai“, atsižvelgiant į šios nuostatos formuluotę ir teisėkūros istoriją, griežtai apima ir verslo išlaidas.
- 48 Taigi PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga valstybėms narėms leidžiama nuspręsti neleisti pasinaudoti teise į PVM už išlaidas, kurios yra griežtai verslo išlaidos, atskaitą, su sąlyga, kad jos yra tinkamai apibrėžtos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 40 punkte nurodytą jurisprudenciją.
- 49 Tokio PVM direktyvos 176 straipsnio antros pastraipos aiškinimo nepaneigia 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Ampafrance ir Sanofi* (C-177/99 ir C-181/99, EU:C:2000:470), kurį paminėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

- 50 Byla, kurioje priimtas šis sprendimas, buvo dėl teisės į PVM atskaitą apribojimo, kuris susijęs su apgyvendinimo, maitinimo, priėmimo ir spektaklio išlaidomis, kuris buvo nustatytas valstybės narės teisės aktuose po Šeštosios direktyvos įsigaliojimo ir kuri leido įtvirtinti Taryba, savo sprendimu nukrypdoma nuo šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies. Vis dėlto, nors 2000 m. rugsėjo 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, visų pirma dėl to, jog jis prieštaravo neutralumo ir proporcingumo principams, minėto sprendimo 39 punkte toliau jo nenagrinėdamas jis nusprendė, kad kiti teisės į atskaitą apribojimai, kurie egzistavo prieš įsigaliojant Šeštajai direktyvai ir kurie vėliau nebuvo pakeisti nagrinėjamu nacionalinės teisės aktu, turi būti suprantami taip, kad juos apima Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antroje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga.
- 51 Kiek tai susiję su pagrindine byla, iš to matyti, kad jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, jog PVM įstatymo 88 straipsnio 1 dalies 4 punkto a papunkčio išbraukimas neturi jokios įtakos *Grupa Lotos* padėčiai, teisės į pirkimo PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitos apribojimas, kuris įtvirtintas prieš Lenkijos Respublikai įstojant į Sąjungą ir kuris toliau buvo taikomas po įstojimo, patenka į PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatytą *status quo* išlygą, todėl juo nepažeidžiamas šios direktyvos 168 straipsnio a punktas.
- 52 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad:
- pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatantys išplėsti teisės į PVM atskaitą apribojimo apimtį atitinkamai valstybei narei įstojus į Sąjungą, kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo, turistinių paslaugų teikėjas, nuo šio apimties išplėtimo įsigaliojimo netenka teisės į PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, dėl kurių jis išrašo sąskaitas faktūras kitiems apmokestinamiesiems asmenims teikdamas turizmo paslaugas, atskaitą, ir
 - nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatantys teisės į PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitą apribojimą, įtvirtintą prieš šiai valstybei narei įstojant į Sąjungą ir paliktą galioti po šio įstojimo 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 faktūras kitiems apmokestinamiesiems asmenims, įsigijimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 53 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 (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 pagrindinėje byloje, numatantys išplėsti teisės į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą apribojimo apimtį atitinkamai valstybei narei įstojus į Sąjungą, kuris reiškia, kad apmokestinamasis asmuo,

turistinių paslaugų teikėjas, nuo šio apimties išplėtimo įsigaliojimo netenka teisės į PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, dėl kurių jis išrašo sąskaitas faktūras kitiems apmokestinamiesiems asmenims teikdamas turizmo paslaugas, atskaitą ir

- nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, numatantys teisės į PVM, sumokėto už apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas, atskaitą apribojimą, įtvirtintą prieš šiai valstybei narei įstojant į Sąjungą ir paliktą galioti po šio įstojimo 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 faktūras kitiems apmokestinamiesiems asmenims, įsigijimą.

Parašai.