

Byla C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

prieš

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, anksčiau – Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(Naczelny Sąd Administracyjny prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Teisės atskaita – Atskaitomos sumos sumažinimas pareigos naudoti kasos aparatų pažeidimo atveju“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita*

(Tarybos direktyvos 67/227 2 straipsnio 1 ir 2 dalys ir 77/388 2 straipsnis, 10 straipsnio 1 ir 2 dalys, 17 straipsnio 1 ir 2 dalys)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 77/388 – Nukrypstančios nacionalinės priemonės – Sėvoka*

(Tarybos direktyvos 77/388 27 straipsnio 1 dalis)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Draudimas rinkti kitus apyvartos mokesčius priskirtinus nacionalinius mokesčius – „Apyvartos mokesčių“ sėvoka – Turinys*

(Tarybos direktyvos 77/388 33 straipsnis)

1. Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema, apibrėžta Pirmosios direktyvos 67/227 d.1 valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo 2 straipsnio pirmoje bei antroje pastraipose ir Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/7, 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse, nedraudžia valstybei narei laikinai apriboti teisės į pirkimo metu sumokėto mokesčio atskaitą apmokestinamiesiems asmenims, nesilaikiusiems formalumo traukti pardavimo atvejų į apskaitą, su sąlyga, kad numatyta sankcija nepažeidžia proporcingumo principo.

Kadangi siekiama, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui, tokia apskaitos pareiga priskiriama priemonėms, kurias valstybės narės gali taikyti remdamosi Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalimi. Šiuo klausimu minėta priemonė, numatanti, kad apmokestinamajam asmeniui nesilaikant šios apskaitos pareigos atskaitomas PVM sumažinamas 30 %, turi būti traktuojama kaip administracinė nuobauda, kurios atgrasomuoju poveikiu siekiama užtikrinti šios apskaitos pareigos efektyvumą. Tačiau nacionalinis teismas turi patikrinti, ar sankcijos dydžio nustatymo būdai ir sąlygos, pagal kurias konstatuojami, tiriami ir galbūt vertinami mokesčių administratoriaus pateikti faktai, siekiant įgyvendinti šią sankciją, nepaneigia pačios teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą esmės ir ar nepažeidžia bet kokios

ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumo principo. Šiuo atžvilgiu išskaitymas, apribotas iki 30 %, išlaikant pirkimo metu sumokėto mokesčio pagrindinę dalį, nėra nei per didelis, nei per mažas siekiant užtikrinti nagrinėjamos sankcijos atgrasomąjį pobūdį ir efektyvumą. Be to, toks išskaitymas iš apmokestinamojo asmens patirtą išlaidų sumos nėra visiškai nesusijęs su jo vykdomos ekonominės veiklos lygmeniu. Be kita ko, kadangi sankcijos tikslas yra ne ištaisyti apskaitos klaidas, o jų išvengti, vertinant šios sankcijos proporcingumą nereikėtų atsižvelgti į jos pastovų pobūdį, pasireiškiantį taikant fiksuotą 30 % dydį, ir tai, kad nėra ryšio tarp nuobaudos dydžio ir galimų apmokestinamojo asmens padarytų klaidų.

(žr. 27–28, 34–37, 39 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad pripažinus, jog pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinami asmenys nesilaikę pareigos naudoti kasos aparatą apyvartai ir mokėtinam mokesčiui apskaityti, jiems skiriama administracinė sankcija, nėra „specialios leidžiančios nukrypti priemonės“, kuriomis siekiama užkirsti kelią tam tikriems mokesčio vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.Į valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/7, 27 straipsnio 1 dalį. Tokia priemonė nepriklauso minėto 27 straipsnio 1 dalies taikymo sričiai, nes ji priskirtina priemonėms, numatytoms Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje, pagal kurią valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias klastotėms.

(žr. 41–43 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Šeštosios direktyvos 77/38 d.Į valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/7, 33 straipsniu nedraudžiama toliau taikyti tokių nuostatų, kaip antai įtvirtintos Lenkijos įstatyme d.Į prekių ir paslaugų mokesčio, pagal kurias pripažinus, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinami asmenys nesilaikę pareigos naudoti kasos aparatą apyvartai ir mokėtinam mokesčiui apskaityti, jiems skiriama administracinė sankcija.

(žr. 49 punktą, rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. liepos 29 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Teisė į atskaitą – Atskaitomos sumos sumažinimas pareigos naudoti kasos aparatą pažeidimo atveju“

Byloje C-188/09

d.Į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2009 m. gegužės 21 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2009 m. gegužės 28 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Direktor Izby Skarbowej w Białymstoku

prieš

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, anksčiau Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurio sudaro kolegijos pirmininkas J. C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, K. Schieman, L. Bay Larsen ir D. Šváby,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. gegužės 20 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Dowgielewicz bei A. Rutkowska ir A. Kramarczyk,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Herrmann,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 1967, 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Pirmoji PVM direktyva) ir 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, iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44, toliau – Šeštoji PVM direktyva), išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jozwiak, Orłowski sp. j* (anksčiau *Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j*, toliau – *Profaktor*) ir Balstogės mokesčių rėmų direktoriaus (*Direktor Izby Skarbowej w Białymstoku*) dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuriuo apmokestinamos pirkimo operacijos, atskaitę apribojimo, kai apmokestinamasis asmuo nesilaikė pareigos naudoti kasos aparatą, kad būtų įtrauktas į apskaitę pardavimas „kinės veiklos nevykdantiems fiziniams asmenims“.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio pirmą ir antrą pastraipą:

„Pagal bendrosios [PVM] sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų

skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant ? preki? ar paslaug? kain? tokioms prek?ms ar paslaugoms nustatyto tarifu [PVM] gali b?ti atimama [PVM] dalis, kuri tiesiogiai priskirtina ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims.“

4 Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) preki? importas.“

5 Šios direktyvos 10 straipsnio 1 dalies a punkte „apmokestinimo momentas“ apibr?žiamas kaip „?vykis, d?l kurio susidaro apmokestinimui b?tin?s teisin?s s?lygos. 10 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prek?s pristatomos ar paslaugos atliekamos. Laikoma, kad prek?s, išskyrus 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias s?skaitos pateikiamos ir apmokamos per kelet? kart? iš eil?s, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo yra susijusios s?skaitos ir apmok?jimas. <...>“

6 Pagal šios direktyvos 17 straipsn?:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) [PVM], apskaičiuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

b) [PVM], apskaičiuot? ar sumok?t? už importuotas prekes;

c) [PVM], kur? reikia sumok?ti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punkt? ir 6 straipsnio 3 dal?.

<...>

4. Komisijos si?lymu Taryba stengiasi iki 1977 m. gruodžio 31 d. vienbalsiai priimti Bendrijos taisykles, nustatan?ias tvark?, pagal kuri? apmokestinamajam asmeniui, ne?sisteigusiam šalies teritorijoje, pagal 3 dal? turi b?ti gr?žinami sumok?ti mokes?iai. Kol tokia Bendrijos tvarka ?sigalios, valstyb?s nar?s pa?ios nustato b?d?, kaip turi b?ti vykdomas toks gr?žinimas. Kai apmokestinamasis asmuo n?ra Bendrijos rezidentas, valstyb?s nar?s gali atsisakyti gr?žinti mokest? arba nustatyti papildomas s?lygas.“

7 Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnyje, esan?iame jos XIII antraštin?je dalyje „Asmen?, privalan?i? mok?ti mokest?, prievol?s“, nustatyta:

„<...>

2. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskait?, pakankamai išsami?, kad pagal j?

būt galima taikyti [PVM], ir mokesio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.

<...>

8. Nepažeisdamos nuostatų, kurios turi būti priimtose pagal 17 straipsnio 4 dalį, valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias klastotoms.“

8 Pagal šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį:

„Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialią priemonę, leidžiančią taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti žalos, nebent labai nežymiai, bendroms mokestinėms pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.“

9 Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, visų pirma galiojančių Bendrijos nuostatų dėl bendrų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamų produktų laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos neklaido valstyboms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniais žaidimams, akcizo mokestį, žyminius mokesčius ir apskritai bet kuriuos mokesčius, rinkliavas ar apmokestinimus, kurie negali būti priskirti apyvartos mokesčiams, tačiau su sąlyga, kad minėti mokesčiai, rinkliavos ar mokesčiai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

Nacionalinės teisės aktai

10 Pagal 2004 m. kovo 11 d. įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesio (*ustawa o podatku od towarów i usług*, Dz. U n° 54, position 535) (toliau – 2004 m. PVM įstatymas) 111 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. Apmokestinamieji asmenys, parduodantys prekes ir paslaugas žmonių veiklos nevykdantiems fiziniams asmenims <...>, privalo naudodami kasos aparatus apskaityti apyvartą ir mokėtiną mokestį.

2. Apmokestinamieji asmenys, pažeidę 1 dalyje nurodytą pareigą, praranda teisę mokėtino mokesio sumažinimą 30 % siegiant prekes ir paslaugas, kol pradės apskaityti apyvartą ir mokėtiną mokestį naudodami kasos aparatus.“

11 Šio įstatymo 87 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu 86 straipsnio 2 dalyje nurodytas sumokėtas pirkimo mokestis ataskaitiniu laikotarpiu yra didesnis nei mokėtinas mokestis, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti šį skirtumą iš ateinančiais laikotarpiais mokėtino mokesio arba atgauti šį skirtumą, pervedant jį į banko sąskaitą.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 2006 m. spalio 17 d. sprendimu Balstogės mokesčių inspekcijos direktorius (*Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku*) nustatė kitokį Profaktor mokėtiną PVM už atskirus 2005 m. ir 2004 m. mėnesius nei, šios įmonės teigimu, turėjo būti nustatytas remiantis jos pateiktomis deklaracijomis. Taikydamas 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio nuostatas, jis 30 %

sumažino ?sigyjant prekes ir paslaugas sumok?t? mokest?, atskaitom? iš mok?tino mokes?io sumos, motyvuodamas tuo, kad *Profaktor* nesilaik? pareigos apskaityti apyvart? ir mok?tin? mokest? naudojant kasos aparatus.

13 Min?tai ?monei pateikus skund?, skundžiam? sprendim? 2007 m. vasario 7 d. paliko galioti *Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku*.

14 *Profaktor* kreip?si ? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku* (Balstog?s vaivadijos administracinis teismas), prašydama panaikinti 2007 m. vasario 7 d. sprendim?. Teismas iš dalies patenkino prašym?, padar?s išvad?, jog po Lenkijos Respublikos ?stojimo ? Europos S?jung? nagrin?jamos 2004 m. PVM ?statymo 111 straipsnio nuostatos tapo nesuderinamos su S?jungos teise, b?tent su Šeštosios PVM direktyvos 17 ir 27 straipsniais. Jis nurod?, kad teis?s ? ?sigyjant prekes ir paslaugas sumok?to mokes?io atskait? apribojimas, ?tvirtintas šiose nuostatose, nukrypsta nuo Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio, kuriame ši teis? numatyta, ir faktiškai prilygsta specialiai priemonei, kurios Lenkijos Respublika ne?gyvendino šios direktyvos 27 straipsnyje nurodytomis s?lygomis.

15 *Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku* apskund? š? sprendim? kasacine tvarka, teigdamas, kad nagrin?jamos nuostatose numatyta tik sankcija, kuri nenukrypsta nuo Šeštosios PVM direktyvos, o jos tikslas yra ne riboti teis? ? atskait?, o išvengti mokestinio suk?iavimo.

16 *Naczelny S?d Administracyjny*, kuriam buvo pateiktas kasacinis skundas, pabr?ž?, kad šia sankcija apmokestinamojo asmens, kuris nesilaiko pareigos vesti apskait?, atžvilgiu pažeidžiamas PVM neutralumo principas, nes jam perkeliama dalis pirkimo metu sumok?to PVM. Teismas padar? išvad?, kad kyla abejon?, ar nagrin?jamos nuostatos atitinka proporcingumo princip?, sprendžiant, ar tai yra administracin? nuobauda, ar speciali priemon? Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio prasme, bei ar pati priemon? gali b?ti laikoma mokes?iu, ar mok?jimu, prilygstan?iu apyvartos mokes?iui.

17 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Pirmosios [PVM] direktyvos 2 straipsnio pirma ir antra pastraipomis kartu su Šeštosios [PVM] direktyvos 2 straipsniu, 10 straipsnio 1 ir 2 dalimis bei 17 straipsnio 1 ir 2 dalimis draudžiama tokia nuostata, kaip antai [2004 m. PVM ?statymo] 111 straipsnio 2 dalis kartu su to paties straipsnio 1 dalimi, kurioje numatytas laikinas teis?s ? mok?tino mokes?io sumažinim? 30 % ?sigyjant prekes ir paslaugas praradimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie parduoda prekes ir paslaugas ?kin?s veiklos nevykdantiems fiziniams asmenims <...>, pažeisdami pareig? naudojant kasos aparatus apskaityti apyvart? ir mok?tin? mokest??

2. Ar Šeštosios [PVM] direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nurodytoms „specialioms priemon?ms“, atsižvelgiant ? j? pob?d? ir tiksl?, gali b?ti priskirtas laikinas teis?s ? atskait? apribojimas, numatytas 2004 m. PVM ?statymo 111 straipsnio 2 dalyje kartu su to paties straipsnio 1 dalimi, apmokestinamiesiems asmenims, kurie pažeidžia pareig? naudojant kasos aparatus apskaityti apyvart? ir mokest?, ir ar nustatant šias priemones privalu laikytis Šeštosios [PVM] direktyvos 27 straipsnio 2–4 dalyse nustatytos tvarkos?

3. Ar Šeštosios [PVM] direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje minima valstybi? nari? teis? apima leidim? nustatyti apmokestinamiesiems asmenims, kurie pažeidžia pareig? naudojant kasos aparatus apskaityti apyvart? ir mok?tin? mokest?, sankcij? laikinai atimant teis? ? mok?tino mokes?io sumažinim? 30 % ?sigyjant prekes ir paslaugas, kaip numatyta 2004 m. PVM ?statymo 111 straipsnio 2 dalyje kartu su to paties straipsnio 1 dalimi?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

18 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar bendra PVM sistema, apibr?žta Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose bei Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse, draudžia valstyb?ms nar?ms laikinai apriboti teis? ? pirkimo metu sumok?to mokes?io atskait? apmokestinamiems asmenims, nesilaikiusiems formalumo ?traukti pardavim? ? apskait?.

19 Primintina, kad Šeštosios PVM direktyvos 17?20 straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sud?tin? PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ja naudojamosi iš karto vis? pirkimo sandoriams tenkan?i? mokes?i? atžvilgiu (žr., be kita ko, 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, Rink. p. I?1597, 24 punkt?; 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C?102/08, Rink. p. I-4629, 70 punkt? ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C?29/08, Rink. p. I?0000, 55 punkt?).

20 Iš ties? atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdan? ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?I bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo b?t? apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C?137/02, Rink. p. I?5547, 37 punkt? bei min?to sprendimo *SKF* 56 punkt?).

21 Kad bendra PVM sistema, turinti užtikrinti bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, normaliai veikt?, reikalingas teisingas mokes?io surinkimas. Iš Šeštosios PVM direktyvos 2 ir 22 straipsni? bei EB 10 straipsnio išplaukia, kad kiekviena valstyb? nar? turi pareig? imtis vis? ?statymini? ir administracini? priemoni?, b?tin? užtikrinant viso mok?tino PVM surinkim? jos teritorijoje. Šiuo atžvilgiu valstyb?s nar?s privalo tikrinti apmokestinam?j? asmen? deklaracijas, apskait? ir kitus svarbius dokumentus bei apskai?iuoti ir surinkti mok?tin? mokest?. (2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?132/06, Rink. p. I?5457, 37 punktas).

22 Bendroje PVM sistemoje valstyb?s nar?s privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdyt? savo pareigas, ir šiuo atžvilgiu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypa? d?I turim? ištekli? panaudojimo b?do (min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 38 punktas).

23 Kaip viena toki? pareig?, Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskait?, pakankamai išsami?, kad pagal j? b?t? galima taikyti PVM ir mokes?io administratorius gal?t? atlikti patikrinimus.

24 Be to, remiantis Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalies nuostatomis, valstyb?s nar?s, nepažeisdamos nuostat?, kurios turi b?ti priimtos pagal 17 straipsnio 4 dal?, gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai taikomas ir renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias suk?iavimui.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu suk?iavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, Rink. p. I?5337, 76 punkt?; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, Rink. p. I?1609, 71 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Italij?* 46 punkt?).

26 Vis dėlto priemonės, kuri gali imtis valstybės narės, neturi viršyti to, kas būtina pasiekti, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukaviavimui. Šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad paneigtų PVM neutralumą, kuris yra esminis bendros PVM sistemos principas (šiuo klausimu žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 47 punktų; 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 80 punktų ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, Rink. p. I-3457, 66 punktų).

27 Kalbant apie pagrindinįje byloje nagrinįjamą nacionalinę priemonę, numatytą 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalyse, aišku, kad reikalaujant apmokestinamąjį asmenį naudoti kasos aparatą apyvartai ir mokėtinam mokesčiui apskaityti siekiama, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukaviavimui. Neginijama, kad apmokestinamąjį asmenį pareiga priskiriama priemonėms, kurias valstybės narės gali taikyti remdamosi Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalimi.

28 Šiuo klausimu minėta priemonė, numatanti, kad apmokestinamajam asmeniui nesilaikant šios apskaitos pareigos atskaitomas PVM sumažinamas 30 %, turi būti traktuojama kaip administracinė nuobauda, kurios atgrasomuoju poveikiu siekiama užtikrinti šios pareigos efektyvumą.

29 Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytą sąlygą, valstybės narės turi teisę pasirinkti, į manymu, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Louloudakis*, C-262/99, Rink. p. I-5547, 67 punktą).

30 Dėl proporcingumo principo taikymo konkrečiu atveju turi nuspręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris turėtų patikrinti, ar nacionalinės priemonės suderinamos su Sąjungos teise. Teisingumo Teismas yra kompetentingas tik pateikti pastabas dėl Sąjungos teisės nuostatų aiškinimo, kuriomis remdamasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų išspręsti suderinamumo klausimą (žr., be kita ko, 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C-55/94, Rink. p. I-4165 ir minėto Sprendimo *Molenheide ir kt.* 49 punktų).

31 Visų pirma konstatuotina, kad 2004 m. PVM įstatymo nuostatomis neneigiamas pats teisės atskaitų, kuria apmokestinamasis asmuo ir toliau naudojasi, principas. Ši teisė išlieka, net jei suinteresuotas apmokestinamasis asmuo nesilaikė šiose nuostatose numatytos pareigos.

32 Antra, administracinė nuobauda, papildanti šią pareigą, yra finansinės naštos pobūdžio, kuri nacionalinis įstatymų leidėjas siekia užkrauti pažeidimų padariusiam apmokestinamajam asmeniui, bet tik kol trunka pažeidimas. Toks pasirinkimas, priklausantis suinteresuotos valstybės narės kompetencijai, neatrodo aiškiai netinkamas atsižvelgiant į siekiamą tikslą.

33 Trečia, pasirinkimas perkelti šią finansinę naštą sumažinant atskaitomą sumokėto PVM dalį, o ne įpareigojant apmokestinamąjį asmenį sumokėti tam tikrą sumą į valstybės biudžetą, taip pat priskirtinas suinteresuotosios valstybės narės kompetencijai.

34 Tačiau ši nuostata, paveikdama atskaitomą sumą, gali pažeisti bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumo principą, jei sankcijos dydžio nustatymo būdai ir sąlygos, pagal kurias konstatuojami, tiriami ir galbūt vertinami mokesčiai administratoriaus pateikti faktai, siekiant įgyvendinti šią sankciją, paneigia pačią teisės į PVM atskaitą esmę.

35 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šie būdai ir sąlygos,

tvirtinti 2004 m. PVM įstatyme, nesukelia tokių pasekmių, ir šiomis aplinkybomis teigtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas išskaitymas, apribotas iki 30 %, išlaikant pirkimo metu sumokėto mokesčio pagrindinę dalį, nėra nei per didelis, nei per mažas siekiant užtikrinti nagrinėjamos sankcijos atgrasomąjį pobūdį ir jos efektyvumą.

36 Be to, toks išskaitymas iš apmokestinamojo asmens patirtų išlaidų sumos nėra visiškai nesusijęs su jo vykdomos ekonominės veiklos lygmeniu.

37 Be kita ko, kadangi sankcijos tikslas yra ne ištaisyti apskaitos klaidas, o jų išvengti, jos pastovų pobūdį, pasireiškiantį taikant fiksuotą 30 % dydį, bei ryšio tarp nuobaudos dydžio ir apmokestinamojo asmens galimų padaryti klaidų nebuvimą neturėtų būti atsižvelgta vertinant šios sankcijos proporcingumą. Be to, kasos aparatų nebuvimas kliudo tiksliai nustatyti atliktų pardavimo atvejų kiekį ir todėl neleidžia vertinti sankcijos pritaikymo atsižvelgiant į galimų apskaitos klaidų skaičių.

38 Be to, kalbant apie Komisijos minėtų atvejų, kai kasos aparatų nėra dėl nuo mokesčių mokėtojo nepriklausančių aplinkybių, jei tokių aplinkybių egzistavimas buvo įrodytas pagal nacionalines proceso ir rodinėjimo normas, nacionalinis teismas turi tai atsižvelgti, siekdamas nustatyti, ar vertinus visas bylos aplinkybes mokestinė sankcija vis dėlto taikytina. Jei taip, teismas turi patikrinti, kad ši sankcija nebūtų neproporcinga.

39 Iš to, kas pasakyta, išplaukia, kad pirmąjį klausimą reikia atsakyti, jog bendra PVM sistema, apibrėžta Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose bei Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse, nedraudžia valstybei narei laikinai apriboti teisės į pirkimo metu sumokėto mokesčio atskaitą apmokestinamiems asmenims, nesilaikiusiems formalumo traukti pardavimo atvejų apskaitą, su sąlyga, kad numatyta sankcija nepažeidžia proporcingumo principo.

Dėl antrojo klausimo

40 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos gali būti traktuojamos kaip „specialios leidžiančios nukrypti priemonės“, kuriomis siekiama užkirsti kelią tam tikriems mokesčio vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme.

41 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė, numatyta 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalyse, yra administracinė sankcija, skiriama pripažinus, kad apmokestinamasis asmuo nesilaikė pareigos naudoti kasos aparato apyvartai ir mokėtinam mokesčiui apskaityti. Ši priemonė savo pobūdžiu atitinka Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatytą priemonę, todėl ji nėra speciali priemonė šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme (šiuo klausimu žr. 1988 m. liepos 14 d. Sprendimo *Jeunehomme et EGI*, 123/87 ir 330/87, Rink. p. 4517, 15 punktų ir 2009 m. sausio 15 d. Sprendimo *K?1*, C?502/07, Rink. p. I?161, 23 punktų).

42 Todėl 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos nepriklauso minėto 27 straipsnio 1 dalies taikymo sričiai.

43 Tad antrąjį klausimą reikia atsakyti, jog 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos nėra „specialios leidžiančios nukrypti priemonės“, kuriomis siekiama užkirsti kelią tam tikriems mokesčio vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme.

D?I tre?iojo klausimo

44 Savo tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsniu draudžiama toliau taikyti tokias nuostatas, kaip antai 2004 m. PVM ?statymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalys.

45 Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnis valstybei narei leidžia toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokes?ius, rinkliavas ir mok?jimus prek?ms tiekti, paslaugoms teikti ar importui, kurie savo pob?džiu n?ra apyvartos mokes?iai (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, Rink. p. I?9373, 24 punkt? ir min?to Sprendimo K?1 27 punkt?).

46 Kad b?t? nustatyta, ar mokestis, rinkliava arba mok?jimas savo pob?džiu yra apyvartos mokestis Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio prasme, reikia ?vertinti, ar jis neigiamai veikia bendros PVM sistemos funkcionavim?, nes juo prek? ir paslaug? jud?jimas ir komerciniai sandoriai apmokestinami panašiai, kaip PVM (2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C?283/06 ir C?312/06, Rink. p. I?8463, 34 punktas).

47 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? yra keturios esmin?s PVM savyb?s: PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kuri? objektas yra prek?s ar paslaugos; jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumok?tai sumai; šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, ?skaitant mažmenin?s prekybos etap?, neatsižvelgiant ? jau atlikt? sandori? skai?i?; pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumok?t? sum? atskaita iš apmokestinamojo asmens mok?tino PVM, t. y. konkre?iame etape mokestis, mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios prid?tin?s vert?s ir galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui (min?t? sprendim? *Banca Popolare di Cremona* 28 punktas; *KÖGÁZ ir kt.* 37 punktas ir K?1 17 punktas).

48 2004 m. PVM ?statymo nuostatose numatyta priemon?, nagrin?jama pagrindin?je byloje, ši? savybi? neturi. Kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkte pateikto vertinimo, šios nuostatos numato administracin? sankcij?, kuri gali b?ti paskirta PVM apmokestinamiems asmenims, kai pripaž?stama, kad jie nesilaik? kurios nors iš apskaitos pareig?. Ši? sankcij? lemiantis faktas yra ne koks nors sandoris, o apskaitos pareigos nevykdymas, tod?I ji savo pob?džiu n?ra apyvartos mokestis Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio prasme.

49 Tokiomis aplinkyb?mis ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti, jog Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsniu nedraudžiama toliau taikyti toki? nuostat?, kaip antai 2004 m. PVM ?statymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalys.

D?I bylin?jimosi išlaid?

50 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:

1. **Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema, apibr?žta 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?I valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo 2 straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose bei 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB, 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse ir 17 straipsnio 1 ir 2**

dalyse, nedraudžia valstybei narei laikinai apriboti teisės į pirkimo metu sumokėto mokesčio atskaitą apmokestinamiems asmenims, nesilaikiusiems formalumo įtraukti pardavimo atvejų į apskaitą, su sąlyga, kad numatyta sankcija nepažeidžia proporcingumo principo.

2. 2004 m. kovo 11 d. įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio (*ustawa o podatku od towarów i usług*) 111 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos nėra „specialios leidžiančios nukrypti priemonės“, kuriomis siekiama užkirsti kelią tam tikriems mokesčio vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/7, 27 straipsnio 1 dalies prasme.

3. Šeštosios direktyvos 77/38, iš dalies pakeistos Direktyva 2004/7, 33 straipsniu nedraudžiama toliau taikyti tokių nuostatų, kaip antai 2004 m. kovo 11 d. įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio 111 straipsnio 1 ir 2 dalys.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.