

Byla C-502/07

K-1 sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

(Naczelny Sąd Administracyjny prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Pažeidimai mokesčių mokėtojo deklaracijoje – Papildomas mokestis“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Teisės aktas, kuriame numatoma, jog apmokestinamajam asmeniui gali būti skirta tokia administracinė sankcija, kaip antai Lenkijos teisėje nustatyta „papildoma mokestinų prievolė“*

(Tarybos direktyvos 67/227 2 straipsnio pirmoji ir antroji pastraipos; Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnis, 10 straipsnio 1 dalies a punktas ir 2 dalis)

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

(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*

(Tarybos direktyvos 77/388 33 straipsnis)

1. Bendroji PVM sistema, apibrėžta Pirmosios direktyvos 67/227 dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo 2 straipsnio pirmojoje ir antrojoje pastraipose bei Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos direktyva 2004/66, 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 dalies a punkte ir 10 straipsnio 2 dalyje, valstybei narei nedraudžia teisės aktuose numatyti administracines sankcijas, kurios galima skirti pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamiems asmenims, kaip antai Lenkijos teisės numatytą „papildomą mokestiną prievolę“, kuri skiriama nustačius, kad apmokestinamojo asmens pateiktoje mokesčių deklaracijoje yra nurodytos grėžintino pridėtinės vertės mokesčio skirtumo arba grėžintino pirkimo mokesčio suma, viršijanti tą, kuri turi būti iš tikrųjų grėžinta.

Tokia „papildoma mokestinų prievolė“ neatitinka pagrindinio pridėtinės vertės mokesčio savybių, nes jos apmokestinimo momentas yra ne koks nors sandoris, o deklaracijos klaida, be to, jos dydis nėra proporcingas apmokestinamojo asmens gautai kainai. Iš tikro tai ne mokestis, o administracinė sankcija, taikoma, kai pripažįstama, jog apmokestinamasis asmuo deklaravo grėžintino pridėtinės vertės mokesčio skirtumo arba grėžintino pirkimo mokesčio sumą, viršijančią tą, kuri turi būti iš tikrųjų grėžinta.

Bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principas valstyboms narėms nedraudžia

nustatyti priemoni?, kuriomis baudžiama už deklaruojant priklausant? mok?ti mokes?io dyd? padarytus pažeidimus. Atvirkš?iai, Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje nurodoma, kad valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai renkamas.

(žr. 18–21 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Nuostatos, susijusios su prid?tin?s vert?s mokes?iu ir numatan?ios administracin? sankcij?, kuri gali b?ti paskirta, kai pripaž?stama, kad apmokestinamieji asmenys deklaravo gr?žintin? prid?tin?s vert?s mokes?io skirtumo arba gr?žintino pirkimo mokes?io sum?, viršijan?i? t?, kuri turi b?ti iš tikr?j? gr?žinta, n?ra „specialios nukrypstan?ios priemon?s“, užkertan?ios keli? mokes?io vengimui ar piktnaudžiavimui Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 27 straipsnio 1 dalies prasme.

Tokia administracin? sankcija negali patekti ? šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies taikymo srit?, nes ji yra Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje, kur numatoma, jog valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias laiko b?tinomis, kad mokestis b?t? teisingai taikomas ir renkamas ir kad b?t? užkirstas kelias mokes?i? vengimui, minima priemon?.

(žr. 23–25 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo su pakeitimais 33 straipsnis nedraudžia palikti galioti toki? nuostat?, kokios numatytos Lenkijos ?statyme d?l prek? ir paslaug? mokes?io, kuriose nustatoma administracin? sankcija, galinti b?ti skirta apmokestinamiesiems asmenims, kai pripaž?stama, kad jie deklaravo gr?žintino mokes?io skirtumo arba gr?žintino pirkimo mokes?io sum?, viršijan?i? t?, kuri turi b?ti iš tikr?j? gr?žinta, nes jomis nenustatomas mokestis, rinkliava ar mok?jimas.

(žr. 28–29 punktus, rezoliucin?s dalies 3 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. sausio 15 d.(*)

„PVM – Pažeidimai mokes?i? mok?tojo deklaracijoje – Papildomas mokestis“

Byloje C?502/07

d?l *Naczelny S?d Administracyjny* (Lenkija) 2007 m. spalio 31 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2007 m. lapkri?io 16 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

K?1 sp. z o. o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai J. C. Bonichot (pranešėjas), K. Schiemann, J. Makarczyk ir C. Toader,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė K. Sztranc-Szawiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. lapkričio 20 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *K?1 sp. z o. o.*, atstovaujamos *radcy prawni* M. ?ukasik ir M. Z?otopolska-Nowak,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Dowgielewicz ir M. Jarosz bei A. Rutkowska,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos ir I. Bakopoulos bei M. Tassopoulou,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos I. Neofytou ir E. Symeonidou,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth ir C. Gibbs, padedant baristeriui R. Hill,
- Europos Bendrijų 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 71, p. 1301, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3, toliau – Pirmoji PVM direktyva) 2 straipsnio pirmosios ir antrosios pastraipų 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 (OL L 145, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB (OL L 168, p. 35, toliau – Šeštoji PVM direktyva), įvairių straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *K?1 sp. z o. o.* (toliau – *K?1*) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bydgošiaus mokesčių rūmų direktoriaus) dėl apmokestinamajam asmeniui taikomos „papildomos mokesčių prievolės“, kai savo deklaracijoje jis nurodė grąžintino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) skirtumo arba pirkimo mokesčio sumą, viršijančią tą, kuri turi būti iš tikrųjų grąžinta.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio pirmąjį ir antrąjį pastraipas:

„Pagal bendrosios (PVM) sistemos principų 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, kuriuo skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainų tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu (PVM) gali būti atimama (PVM) dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.“

4 Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnyje numatoma:

„(PVM) apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) prekių importas.“

5 Tos pačios direktyvos 10 straipsnio 1 dalies a punkte „apmokestinimo momentas“ apibrėžiamas kaip „vykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinose teisinių sąlygose“. 10 straipsnio 2 dalyje, be kita ko, nurodoma:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. Laikoma, kad prekės, išskyrus 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias sąskaitos pateikiamos ir apmokamos per keletą kartų iš eilės, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo susijusios sąskaitos ir apmokojimas <...>“

6 Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatyta:

„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.“

7 Pagal Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalį:

„1. Taryba, Komisijos pasiūlymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape.“

8 Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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 valstybėms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniais žaidimais, 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 mokėjimai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

Nacionalinės teisės aktai

9 Pagal 2004 m. kovo 11 d. įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio (ustawa o podatku od towarów i usług, toliau – PVM įstatymas) 109 straipsnio 5 ir 6 dalis:

„5. Nustačius, kad apmokestinamojo asmens pateiktoje mokesčių deklaracijoje yra nurodyta grąžintino pridėtinės vertės mokesčio skirtumo arba grąžintino pirkimo mokesčio suma, viršijanti tą, kuri turi būti iš tikrųjų grąžinta, Mokesčių įstaigos viršininkas arba mokesčių kontrolės institucija nustato teisingą grąžintiną sumą ir skiria 30 % nuo padidinimo siekiančią papildomą mokestinį prievolę.

6. 5 dalis taikoma atitinkamai 87 straipsnio 1 dalyje nurodytam mokestiniam skirtumui.“

10 To paties įstatymo 87 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jei 86 straipsnio 2 dalyje nurodyto pirkimo mokesčio suma mokestiniu laikotarpiu viršija mokėtiną mokesčio sumą, apmokestinamasis asmuo turi teisę tai, kad kitą laikotarpį mokėtinas mokestis jam būtų sumažintas tokiu skirtumu arba būtų grąžintas skirtumas į banko sąskaitą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 2005 m. rugpjūčio 17 d. Sprendimu *Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu* (Torunės pirmojo finansų skyriaus) direktorius nusatė, kad K-1 deklaruota kaip sumokėta pirkimo PVM suma viršija 2005 m. gegužės mėnesio pardavimo PVM, ir skyrė papildomą mokestinį prievolę už tą mėnesį. Mokesčių administratorius užginčijo 2005 m. balandžio 29 d. PVM sąskaitoje faktūra, susijusioje su Torunėje esančio pastato įsigijimu, atliktą mokesčio ataskaitą. Šis pastatas buvo nenaujas, tad jo įsigijimas buvo atleistas nuo PVM ir todėl šia sąskaita faktūra nebuvo galima remtis siekiant sumažinti pardavimo mokestį, grąžintiną PVM skirtumą ar sumokėto pirkimo mokesčio sumą. Dėl sumokėto pirkimo mokesčio padidinimo bendrovei buvo skirta papildoma mokestinė prievolė pagal PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalis.

12 K-1 šį sprendimą apskundė *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*. Skunde ji teigė, kad šiame sprendime nustatyta papildoma mokestinė prievolė prieštarauja Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsniui. *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* 2005 m. lapkričio 9 d. Sprendimu atmetė bendrovės argumentus ir paliko galioti ginčijamą sprendimą.

13 Tuomet dėl šio sprendimo K-1 padavė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bydgoszės vaivadijos administraciniam teismui). 2006 m. gegužės 31 d. Sprendimu šis teismas nusprendė, kad Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia taikyti papildomos mokestinės prievolės remiantis PVM įstatyme tvirtintais principais, ir atmetė K-1 skundą. Jis pripažino, kad ši prievolė neturi esminio PVM savybių ir nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* taip pat atmetė tvirtinimą, kad papildoma mokestinė prievolė yra speciali priemonė pagal Šeštąją PVM direktyvą. Jo nuomone, nereikia inicijuoti šios direktyvos 27 straipsnyje numatytos procedūros.

14 Pastarojo sprendimo atžvilgiu K-1 padavė kasacinį skundą. Šį skundą ji grindė teigdama, kad PVM įstatymo 109 straipsnio 5 dalyje numatytas privalomas papildomos mokestinės prievolės taikymas yra nesuderinamas su Bendrijos teisės nuostatomis, konkrečiai kalbant, su Šeštosios PVM direktyvos taisyklėmis.

15 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą

ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Pirmosios (PVM) 2 straipsnio pirmoji ir antroji pastraipos, atsižvelgiant į Šeštosios (PVM) direktyvos 2 straipsnį, 10 straipsnio 1 dalies a punktą ir 10 straipsnio 2 dalį, neleidžia prekėms ir paslaugoms mokėti apmokestinamam asmeniui nustatyti pareigos įvykdyti papildomą mokestinį prievolę, apie kurią kalbama (PVM įstatymo) 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse, nustatius, jog prekėms ir paslaugoms mokėti apmokestinamo asmens mokestis deklaracijoje nurodyta grąžintino PVM skirtumo suma arba grąžintino pirkimo PVM suma yra didesnė už tą, kuri turi būti iš tikrųjų grąžinta?

2. Ar Šeštosios (PVM) direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje minimos „specialios priemonės“, atsižvelgiant į jų pobūdį ir tikslą, reiškia, jog mokestis institucija prekėms ir paslaugoms mokėti apmokestinamam asmeniui gali skirti papildomą mokestinį prievolę, nustatius, jog apmokestinamasis asmuo deklaravo per dideles grąžintino PVM arba pirkimo PVM sumas?

3. Ar Šeštosios (PVM) direktyvos 33 straipsnyje numatyta galimybė apima teisę nustatyti (PVM įstatymo) 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse tvirtintą papildomą mokestinį prievolę?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

16 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar bendroji PVM sistema, apibrėžta Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio pirmojoje ir antrojoje pastraipose bei Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 dalies a punkte ir 10 straipsnio 2 dalyje, valstybei narei leidžia PVM mokėtojui skirti „papildomą mokestinį prievolę“, kaip antai numatytą PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse.

17 Teisingumo Teismas nurodė esminius PVM požymius. Jie yra keturi: mokestis bendrai taikomas operacijoms, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai; mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirmiau atliktą operacijų skaičių; iš mokesčio, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, yra atskaitomos ankstesniais proceso etapais sumokėtos sumos, t. y. konkrečiu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios pridėtinės vertės, ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 28 punktą).

18 „Papildoma mokestinė prievolė“, kaip antai numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, neturi tokio požymio. Šiuo klausimu pakanka pripažinti, kad jos apmokestinimo momentas yra ne koks nors sandoris, o deklaracijos klaida, be to, jos dydis nėra proporcingas apmokestinamojo asmens gautai kainai.

19 Iš tikro tai ne mokestis, o administracinė sankcija, taikoma, kai pripažįstama, jog apmokestinamasis asmuo deklaravo grąžintino PVM skirtumo arba grąžintino pirkimo mokesčio sumą, viršijančią tą, kuri turi būti iš tikrųjų grąžinta.

20 Bendrosios PVM sistemos principas valstyboms narėms nedraudžia nustatyti priemonių, kuriomis baudžiama už deklaruojant priklausančią mokėti PVM dydį padarytus pažeidimus. Atvirkščiai, Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje nurodoma, kad valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais, kad mokestis būtų teisingai renkamas.

21 Tokiomis aplinkybomis pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad bendroji PVM sistema,

apibrėžta Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio pirmojoje ir antrojoje pastraipose bei Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 dalies a punkte ir 10 straipsnio 2 dalyje, valstybei narei nedraudžia teisės aktuose numatyti administracinę sankciją, kuri gali būti paskirta PVM apmokestinamiems asmenims, kaip antai PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse numatytą „papildomą mokestinį prievolą“.

Dėl antrojo klausimo

22 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalių nuostatas galima laikyti „specialiomis nukrypstančiomis priemonėmis“, užkertančiomis kelią mokesčio vengimui ar piktnaudžiavimui Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme.

23 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad paskirta administracinė sankcija, kai pripažįstama, kad apmokestinamasis asmuo deklaravo grąžintino PVM skirtumo arba grąžintino pirkimo mokesčio sumą, kurios dydis viršija tą, kuri turi būti iš tikrųjų grąžinta, kaip numatyta PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse, negali būti tokia speciali nukrypstanti priemonė, kokios numatytos Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje, bet, kaip nurodyta pirmiau, yra Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatyta priemonė.

24 Todėl tokios nuostatos, kokios numatytos PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse, nepatenka į minėto 27 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

25 Tad šis antrasis klausimas reikia atsakyti, kad tokios nuostatos, kokios numatytos PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse, nėra „specialios nukrypstančios priemonės“, užkertančios kelią mokesčio vengimui ar piktnaudžiavimui Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme.

Dėl trečiojo klausimo

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnis draudžia palikti galioti tokias nuostatas, kokios numatytos PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse.

27 Šeštosios direktyvos 33 straipsnis valstybei narei leidžia toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokesčius, rinkliavas ir mokėjimus prekėms tiekti, paslaugoms teikti ar importui, kurie nėra apyvartos mokesčiai (žr. minėto sprendimo *Banca popolare di Cremona* 24 punktą).

28 Todėl nereikia aiškintis, ar tokios nuostatos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, numato mokestį, rinkliavą ar mokėjimą, kurie yra apyvartos mokesčiai Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio prasme. Kaip išplaukia iš atsakymo į pirmąjį klausimą, šios nuostatos neįtvirtina mokesčio, rinkliavos ar mokėjimo, o numato administracinę sankciją, kuri gali būti paskirta, kai pripažįstama, kad apmokestinamieji asmenys deklaravo grąžintino PVM skirtumo arba grąžintino pirkimo mokesčio sumą, viršijančią tą, kuri turi būti iš tikrųjų grąžinta.

29 Šiomis aplinkybėmis šis trečiasis klausimas reikia atsakyti, kad Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnis nedraudžia palikti galioti tokias nuostatas, kokios numatytos PVM įstatymo 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 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 patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **Bendroji PVM sistema, apibr?žta 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo 2 straipsnio pirmojoje ir antrojoje pastraipose bei 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 2 straipsnyje, 10 straipsnio 1 dalies a punkte ir 10 straipsnio 2 dalyje, valstybei narei nedraudžia teis?s aktuose numatyti administracin? sankcij?, kuri gali b?ti paskirta prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamiems asmenims, kaip antai 2004 m. kovo 11 d. ?statymo d?l preki? ir paslaug? mokes?io (ustawa o podatku od towarów i us?ug) 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse numatyt? „papildom? mokestin? prievol?“.**

2. **Tokios nuostatos, kokios yra numatytos 2004 m. kovo 11 d. ?statymo d?l preki? ir paslaug? mokes?io 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse, n?ra „specialios nukrypstan?ios priemon?s“, užkertan?ios keli? mokes?io vengimui ar piktnaudžiavimui Šeštosios direktyvos 77/388 su pakeitimais 27 straipsnio 1 dalies prasme.**

3. **Šeštosios direktyvos 77/388 su pakeitimais 33 straipsnis nedraudžia palikti galioti toki? nuostat?, kokios numatytos 2004 m. kovo 11 d. ?statymo d?l preki? ir paslaug? mokes?io 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse.**

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.