

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. liepos 29 d.*

Byloje C-188/09

dėl *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, Józwiak, Orłowski sp. j, anksčiau *Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j*,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

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

* Proceso kalba: lenkų.

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

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

išnagrinėjęs 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

Sprendimą

- 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, Orlowski sp. j* (anksčiau *Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j*, toliau – *Profaktor*) ir Balstogės mokesčių rūmų direktoriaus (*Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku*) dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kuriuo apmokestinamos pirkimo operacijos, atskaitą apribojimo, kai apmokestinamasis asmuo nesilaikė pareigos naudoti kasos aparatą, kad būtų įtrauktas į apskaitą pardavimas „ūkinės veiklos nevykdantiems fiziniams asmenims“.

Teisinis pagrindas

Sajungos teisė

- 3 Pagal Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio pirmą ir antrą pastraipus:

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

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

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą 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 numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

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

2) prekių importas.“

5 Šios direktyvos 10 straipsnio 1 dalies a punkte „apmokestinimo momentas“ apibrėžiamas kaip įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos. 10 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta 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 yra susijusios sąskaitos ir apmokėjimas. <...>“

6 Pagal šios direktyvos 17 straipsnį:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

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;
- b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes;
- c) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

<...>

4. Komisijos siūlymu Taryba stengiasi iki 1977 m. gruodžio 31 d. vienbalsiai priimti Bendrijos taisykles, nustatančias tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, neįsisteigusiam šalies teritorijoje, pagal 3 dalį turi būti grąžinami sumokėti mokesčiai. Kol tokia Bendrijos tvarka įsigalios, valstybės narės pačios nustato būdą, kaip turi būti

vykdomas toks grąžinimas. Kai apmokestinamasis asmuo nėra Bendrijos rezidentas, valstybės narės gali atsisakyti grąžinti mokestį arba nustatyti papildomas sąlygas.“

- 7 Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnyje, esančiame jos XIII antraštinėje dalyje „Asmenų, privalančių mokėti mokestį, prievolės“, nustatyta:

„<...>

2. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamią, kad pagal ją būtų galima taikyti [PVM], ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.

<...>

8. Nepažeisdamos nuostatų, kurios turi būti priimtos 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 klastotėms.“

- 8 Pagal šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį:

„Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, 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, 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 nekliudo valstybėms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokesčių, 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 formalmų prekyboje tarp valstybių narių.“

Nacionalinės teisės aktai

- 10 Pagal 2004 m. kovo 11 d. Įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio (*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 ūkinės veiklos nevykdantiems fiziniams asmenims <...>, privalo naudodami kasos aparatus apskaityti apyvartą ir mokėtiną mokestį.

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

¹¹ Šio įstatymo 87 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei 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 mokesčio 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 įsigyjant prekes ir paslaugas sumokėtą

mokestį, atskaitomą iš mokėtino mokesčio sumos, motyvuodamas tuo, kad *Profaktor* nesilaikė pareigos apskaityti apyvartą ir mokėtiną mokestį naudojant kasos aparatus.

- 13 Minėtai įmonei pateikus skundą, skundžiamą sprendimą 2007 m. vasario 7 d. paliko galioti Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku.
- 14 *Profaktor* kreipėsi į *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Balstogės vaivadijos administracinis teismas), prašydama panaikinti 2007 m. vasario 7 d. sprendimą. Teismas iš dalies patenkino prašymą, padaręs išvadą, jog po Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą nagrinėjamos 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio nuostatos tapo nesuderinamos su Sąjungos teise, būtent su Šeštosios PVM direktyvos 17 ir 27 straipsniais. Jis nurodė, kad teisės į įsigyjant prekes ir paslaugas sumokėto mokesčio atskaitą apribojimas, įtvirtintas šiose nuostatose, nukrypsta nuo Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio, kuriame ši teisė numatyta, ir faktiškai prilygsta specialiai priemonei, kurios Lenkijos Respublika neįgyvendino šios direktyvos 27 straipsnyje nurodytomis sąlygomis.
- 15 *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku* apskundė šį sprendimą kasacine tvarka, teigdamas, kad nagrinėjamos nuostatose numatyta tik sankcija, kuri nenukrypsta nuo Šeštosios PVM direktyvos, o jos tikslas yra ne riboti teisę į atskaitą, o išvengti mokesčio sukčiavimo.
- 16 *Naczelny Sąd Administracyjny*, kuriam buvo pateiktas kasacinis skundas, pabrėžė, kad šia sankcija apmokestinamojo asmens, kuris nesilaiko pareigos vesti apskaitą, atžvilgiu pažeidžiamas PVM neutralumo principas, nes jam perkeliama dalis pirkimo metu sumokėto PVM. Teismas padarė išvadą, kad kyla abejonų, ar nagrinėjamos

nuostatos atitinka proporcingumo principą, sprendžiant, ar tai yra administracinė nuobauda, ar speciali priemonė Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio prasme, bei ar pati priemonė gali būti laikoma mokesčiu, ar mokėjimu, prilygstančiu apyvartos mokesčiui.

- 17 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą 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 įstatymo] 111 straipsnio 2 dalis kartu su to paties straipsnio 1 dalimi, kurioje numatytas laikinas teisės į mokėtino mokesčio sumažinimą 30% įsigyjant prekes ir paslaugas praradimas apmokestinamiesiems asmenims, kurie parduoda prekes ir paslaugas ūkinės veiklos nevykdantiems fiziniams asmenims <...>, pažeisdami pareigą naudojant kasos aparatus apskaityti apyvartą ir mokėtiną mokesťį?

2. Ar Šeštosios [PVM] direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nurodytoms „specialioms priemonėms“, atsižvelgiant į jų pobūdį ir tikslą, gali būti priskirtas laikinas teisės į atskaitą apribojimas, numatytas 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 2 dalyje kartu su to paties straipsnio 1 dalimi, apmokestinamiesiems asmenims, kurie pažeidžia pareigą naudojant kasos aparatus apskaityti apyvartą ir mokesťį, 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 valstybių narių teisė apima leidimą nustatyti apmokestinamiesiems asmenims, kurie pažeidžia pareigą naudojant kasos aparatus apskaityti apyvartą ir mokėtiną mokestį, sankciją laikinai atimant teisę į mokėtino mokesčio sumažinimą 30% įsigyjant prekes ir paslaugas, kaip numatyta 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 2 dalyje kartu su to paties straipsnio 1 dalimi?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 18 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar 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, draudžia valstybėms narėms laikinai apriboti teisę į pirkimo metu sumokėto mokesčio atskaitą apmokestinamiesiems asmenims, nesilaikiusiems formalumo įtraukti pardavimą į apskaitą.
- 19 Primintina, kad Šeštosios PVM direktyvos 17–20 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamosi

iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu (žr., be kita ko, 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, Rink. p. I-1597, 24 punktą; 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rink. p. I-4629, 70 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 55 punktą).

20 Iš tiesų atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Faxworld*, C-137/02, Rink. p. I-5547, 37 punktą bei minėto sprendimo *SKF* 56 punktą).

21 Kad bendra PVM sistema, turinti užtikrinti bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, normaliai veiktų, reikalingas teisingas mokesčio surinkimas. Iš Šeštosios PVM direktyvos 2 ir 22 straipsnių bei EB 10 straipsnio išplaukia, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, būtinų užtikrinant viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje. Šiuo atžvilgiu valstybės narės privalo tikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, apskaitą ir kitus svarbius dokumentus bei apskaičiuoti ir surinkti mokėtiną mokestį. (2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-132/06, Rink. p. I-5457, 37 punktas).

22 Bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ir šiuo atžvilgiu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų išteklių panaudojimo būdo (minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 38 punktas).

- 23 Kaip viena tokių pareigų, Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamią, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.
- 24 Be to, remiantis Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalies nuostatomis, valstybės narės, nepažeisdamos nuostatų, kurios turi būti priimtose pagal 17 straipsnio 4 dalį, gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui.
- 25 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, 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 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 71 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 46 punktą).
- 26 Vis dėlto priemonės, kurių gali imtis valstybės narės, neturi viršyti to, kas būtina pasiekti, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui. 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 punktą; 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 80 punktą ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, Rink. p. I-3457, 66 punktą).
- 27 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą nacionalinę priemonę, numatytą 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalyse, aišku, kad reikalaujant apmokestinamųjų

asmenų naudoti kasos aparatą apyvartai ir mokėtinam mokesčiui apskaityti siekiama, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui. Neginčijama, kad apmokestinamųjų asmenų 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 numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, jų 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. Sprendimą *Gebhard*, C-55/94, Rink. p. I-4165 ir minėto Sprendimo *Molenheide ir kt.* 49 punktą).

- 31 Visų pirma konstatuotina, kad 2004 m. PVM įstatymo nuostatomis neneigiamas pats teisės į atskaitą, 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, kurią nacionalinis įstatymų leidėjas siekia užkrauti pažeidimą 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 mokesčių 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, įtvirtinti 2004 m. PVM įstatyme, nesukelia tokių pasekmių, ir šiomis aplinkybėmis 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, į 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 minėtą atvejį, kai kasos aparatų nėra dėl nuo mokesčių mokėtojo nepriklausančių aplinkybių, jei tokių aplinkybių egzistavimas buvo įrodytas pagal nacionalines proceso ir įrodinėjimo normas, nacionalinis teismas turi į tai atsižvelgti, siekdamas nustatyti, ar įvertinus 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 į 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 įtraukti pardavimo atvejų į 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 punktą ir 2009 m. sausio 15 d. Sprendimo *K-1, C-502/07*, Rink. p. I-161, 23 punktą).
- 42 Todėl 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos nepriklauso minėto 27 straipsnio 1 dalies taikymo sričiai.

- 43 Tad į 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.

Dėl trečiojo klausimo

- 44 Savo trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsniu draudžiama toliau taikyti tokias nuostatas, kaip antai 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalys.

- 45 Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnis valstybei narei leidžia toliau taikyti ar nustatyti tik tuos mokesčius, rinkliavas ir mokėjimus prekėms tiekti, paslaugoms teikti ar importui, kurie savo pobūdžiu nėra apyvartos mokesčiai (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 24 punktą ir minėto Sprendimo *K-1* 27 punktą).

- 46 Kad būtų nustatyta, ar mokestis, rinkliava arba mokėjimas savo pobūdžiu yra apyvartos mokestis Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio prasme, reikia įvertinti, ar jis neigiamai veikia bendros PVM sistemos funkcionavimą, nes juo prekių ir paslaugų judėjimas 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 punktą).

47 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką yra keturios esminės PVM savybės: PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai; šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į jau atliktų sandorių skaičių; pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtų sumų atskaita iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiame etape mokestis, mokamas tik nuo šiam etape atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (minėtų sprendimų *Banca Popolare di Cremona* 28 punktas; *KÖGÁZ ir kt.* 37 punktas ir *K-1* 17 punktas).

48 2004 m. PVM įstatymo nuostatose numatyta priemonė, nagrinėjama pagrindinėje byloje, šių savybių neturi. Kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkte pateikto vertinimo, šios nuostatos numato administracinę sankciją, kuri gali būti paskirta PVM apmokestinamiems asmenims, kai pripažįstama, kad jie nesilaikė kurios nors iš apskaitos pareigų. Šią sankciją lemiantis faktas yra ne koks nors sandoris, o apskaitos pareigos nevykdymas, todėl ji savo pobūdžiu nėra apyvartos mokestis Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnio prasme.

49 Tokiomis aplinkybėmis į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, jog Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsniu nedraudžiama toliau taikyti tokių nuostatų, kaip antai 2004 m. PVM įstatymo 111 straipsnio 1 ir 2 dalys.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 50 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:

- 1. Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema, apibrėžta 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo 2 straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose bei 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, 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.