TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. sausio 15 d.*

Byloje C-502/07

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2007 m. spalio 31 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. lapkričio 16 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą 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,

* Proceso kalba: lenkų.

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sławiczek, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *K-1 sp. z o. o.*, atstovaujamos *radcy prawni* M. Łukasik ir M. Złotopolska-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

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 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* (Bydgoščiaus mokesčių rūmų direktoriaus) dėl apmokestinamajam asmeniui taikomos „papildomos mokestinės 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 pirmąją ir antrąją pastraipas:

„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, kuriuo 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 numatoma:

„(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 Tos pačios direktyvos 10 straipsnio 1 dalies a punkte „apmokestinimo momentas“ apibrėžiamas kaip „įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos“. 10 straipsnio 2 dalyje, be kita ko, nurodoma:

„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 susijusios sąskaitos ir apmokėjimas <…>“

6 Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatyta:

„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.“

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 nekliudo valstybėms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniams 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 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 mokestinę 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 į 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 nustatė, kad *K-1* deklaruota kaip sumokėta pirkimo PVM suma viršija 2005 m. gegužės mėnesio pardavimo PVM, ir skyrė papildomą mokestinę prievolę už tą mėnesį. Mokesčių administratorius užginčijo 2005 m. balandžio 29 d. PVM sąskaitoje faktūroje, 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* (Bydgoščiaus 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 įtvirtintais principais, ir atmetė *K-1* skundą. Jis pripažino, kad ši prievolė neturi esminių 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 prekių ir paslaugų mokesčiu apmokestinamam asmeniui nustatyti pareigos įvykdyti papildomą mokestinę prievolę, apie kurią kalbama (PVM įstatymo) 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse, nustačius, jog prekių ir paslaugų mokesčiu apmokestinamo asmens mokesčių 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 mokesčių institucija prekių ir paslaugų mokesčiu apmokestinamam asmeniui gali skirti papildomą mokestinę prievolę, nustačius, 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 įtvirtintą papildomą mokestinę 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 mokestinę 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 sumokėtai sumai; mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ar paskirstymo proceso etapu, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirmiau atliktų 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 tokių požymių. 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 valstybėms narėms nedraudžia nustatyti priemonių, kuriomis baudžiama už deklaruojant priklausantį mokėti PVM dydį padarytus pažeidimus. Atvirkščiai, Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje nurodoma, kad valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas.

21 Tokiomis aplinkybėmis į 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 mokestinę prievolę“.

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 į antrąjį klausimą 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 į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnis nedraudžia palikti galioti tokių nuostatų, 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 patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **Bendroji PVM sistema, apibrėžta 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo 2 straipsnio pirmojoje ir antrojoje 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. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, 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 pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamiems asmenims, kaip antai 2004 m. kovo 11 d. Įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio *(ustawa o podatku od towarów i usług)* 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse numatytą „papildomą mokestinę prievolę“.**

2. **Tokios nuostatos, kokios yra numatytos 2004 m. kovo 11 d. Įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse, nėra „specialios**

nukrypstančios priemonės“, užkertančios kelią mokesčio 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 tokių nuostatų, kokios numatytos 2004 m. kovo 11 d. Įstatymo dėl prekių ir paslaugų mokesčio 109 straipsnio 5 ir 6 dalyse.

Parašai.