

Byla C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – PVM sumų suapvalinimo taisyklės – Sumos už prekių suapvalinimas – mažesnė pusė“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Nuostatos, susijusios su mokesčio sumos suapvalinimu*

(Tarybos direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai*

(Tarybos direktyvos 67/227 2 straipsnio pirmoji pastraipa ir Tarybos direktyva 77/388)

1. Nesant atitinkamų Bendrijos nuostatų, valstybės narės privalo nustatyti pridėtinės vertės mokesčio sumų suapvalinimo taisyklės ir metodus; juos nustatydamos šios valstybės privalo laikytis principų, kuriais grindžiama bendroji šio mokesčio sistema, ypač mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų.

(žr. 33 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Galiojanti Bendrijos teisė, įskaitant ir mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus, nenumato jokios specialios pareigos, pagal kurią valstybės narės privalo leisti apmokestinamiesiems asmenims suapvalinti sumą už prekių iki mažesnės pridėtinės vertės mokesčio sumos.

Todėl mokesčių neutralumo principas neapima reikalavimo taikyti atskirą suapvalinimo metodą, jei atitinkamos valstybės narės taikomas metodas užtikrina, kad suma, kurią kaip pridėtinės vertės mokestį turi gauti mokesčių administratorius, tiksliai atitinka suskaitoje fakturoje nurodytą ir galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui sumokėtą mokesčio sumą.

Be to, nors proporcingumo principas reikalauja, kad jei suapvalinti būtina, tai būtų atliekama taip, jog suapvalinta suma kuo labiau atitiktų pridėtinės vertės mokesčio sumą, išplaukiant iš galiojančio mokesčio tarifo taikymo, tokia operacija dėl jos pobūdžio siekiama palengvinti skaičiavimą, todėl ji kuo tikslesnio proporcingumo reikalavimą turi suderinti su praktiniais efektyvaus bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos taikymo poreikiais, grindžiamais apmokestinamojo asmens deklaravimo principu.

(žr. 37, 39, 43 punktus, rezoliucijos dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. liepos 10 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – PVM suma suapvalinimo taisyklės – Sumos už prekės suapvalinimą mažesnė pusė“

Byloje C-484/06

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2006 m. lapkričio 24 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. lapkričio 27 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

***Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV***

prieš

***Staatssecretaris van Financiën,***

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir T. von Danwitz (pranešėjai),

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2007 m. gruodžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*, atstovaujamos *adviseur* G. C. Bulk ir *advocaat* M. Hamer,

- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Grave,
  - Graikijos vyriausybės, atstovaujamos O. Patsopoulou, M. Tassopoulou ir G. Skiani,
  - Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos E. O'niecka-Tamecka,
  - Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos V. Jackson, padedamos baristerio I. Hutton,
  - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou, A. Weimar ir P. van Nuffel,
- susipažinęs su 2008 m. sausio 24 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

## Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinų vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), 22 straipsnio 3 dalies b punkto ir 5 dalies bei 11 straipsnio A dalies aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą, kilusį tarp *Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*, mokesčių subjekto, kuriam priklauso bendrovė *Albert Heijn BV*, ir *Staatssecretaris van Financiën* po to, kai *Inspecteur van de Belastingdienst* (mokesčių inspektorius, toliau – inspektorius) atmetė skundą, kurį ji pateikė siekdama susigrąžinti 1 414 eurų sumą kaip pridėtiną vertės mokestį (toliau – PVM).

## Teisinis pagrindas

### *Bendrijos teisės aktai*

3 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227 dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301, toliau – Pirmoji direktyva), 2 straipsnyje skelbiama:

„Pagal bendrosios pridėtinų vertės mokesčio 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 į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinų vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinų vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sėnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinų vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktyje numatyta:

„Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a) tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiektojas gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šia preke ar paslauga kaina.“

5 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose, 4 dalies b punkte ir 5 dalyje skelbiama:

„3. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą fakturą arba kitą jai lygiavertį dokumentą kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prekėms ir suteiktoms paslaugoms forminti. <...> Apmokestinamasis asmuo privalo saugoti kiekvieno išrašyto dokumento kopiją.

<...>

b) Sąskaitoje fakturoje turi būti aiškiai nurodoma kaina be mokesčio bei atitinkamas mokestis pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visi atleidimo nuo mokesčio atvejai.

<...>

4. a) <...>

b) Mokesčio deklaracijoje turi būti pateikta visa informacija, reikalinga apskaičiuotinam mokesčiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti, ir, kai tai tikslinga bei reikalinga apskaičiavimo pagrindui nustatyti, bendra sandorė, susijusi su apskaičiuotu mokesčiu ir atskaita, vertė ir bendra patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, atleistų nuo mokesčio, vertė.

<...>

5. Pateiktą deklaraciją visi apmokestinamieji asmenys turi sumokėti mokėtiną pridėtinąs vertės mokestį. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitokią minimalios sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinio mokėjimo.“

6 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388 siekiant supaprastinti, patobulinti ir suderinti sąskaitos faktūros išrašymo sąlygas atsižvelgiant į pridėtinąs vertės mokestį (OL L 15, 2002, p. 24), kurią valstybės narės turėjo įgyvendinti iki 2004 m. sausio 1 d., iš dalies pakeitė Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punktą. Šioje nuostatoje yra, be kita ko, dešimta trauka, kuri suformuluota taip:

„Nenukrypstant nuo konkrečių priemonių, nustatytų šia direktyva, tik toliau išvardyti duomenys turi būti nurodyti PVM tikslais, išrašant sąskaitas fakturas pagal a punkto pirmą, antrąjį ir trečiąjį pastraipą:

<...>

– mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra, kuriai esant ši direktyva nereikalauja to nurodyti,

– <...>“

*Nacionalinės teisės aktai*

7 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (Wet op de omzetbelasting) (Stb. Nr. 329, 1968) redakcijos, taikytinos pagrindinės bylos aplinkyboms, 35 straipsnis yra

suformuluotas taip:

„1. ?kio subjektas jo kitam ?kio subjektui ar juridiniam asmeniui atliekam? tiekim? ir teikiam? paslaug? atžvilgiu privalo išrašyti s?skait? fakt?r?, kurioje nurodytas s?skaitos fakt?ros numeris ir data ir kurioje aiškiai ir nedviprasmiškai nurodoma:

<...>

i) atlyginimas;

j) privalomo mok?ti už tiekim? ar paslaug? mokes?io suma. Neleidžiama nurodyti kitoki? mokes?io sum?.

<...>“

### **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

8 Bendrov? *Albert Heijn BV*, priklausanti *Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*, kuri yra apyvartos mokest? mokantis subjektas, eksploatuoja prekybos centrus, ? kuriuos ji tiekia tradicin? maisto produkt? ir kit? prek? asortiment?.

9 Pagrindin?je byloje nagrin?jama laikotarpiu, t. y. 2003 m. spalio m?n., ieškov? pagrindin?je byloje apskai?iavo ir deklaravo PVM už ši? prekybos centr? pardavim? remdamasi ?prasta praktika atsižvelgti ? bendr? sum?, kliento pagal atskir? kasos ?ek? sumok?t? tuo pa?iu metu perkant skirtingas prekes (arba „pirkini? krepšel?“).

10 Visos kasos ?ekiuose esan?ios sumos buvo aritmetiškai suapvalintos iki euro cento. Atliekant tok? aritmetin? suapvalinim?, sumos, kuriose tre?ias skai?ius po kablelio yra lygus 5 arba didesnis, apvalinamos iki artimiausios didesn?s pilno euro cento sumos, o kai tre?ias skai?ius po kablelio yra mažesnis už 5, sumos apvalinamos iki artimiausios mažesn?s pilno euro cento sumos. Ieškov? pagrindin?je byloje taip padar? visuose savo filialuose.

11 Ta?iau dviejuose filialuose ji nagrin?jamo laikotarpio atžvilgiu taik? ir kit? metod? ? privalom? mok?ti PVM sum? apskai?iavo ne remdamasi kasos ?ekiu, bet atskirai, kiekvienos klientui parduotos prek?s atžvilgiu suapvalindama taip apskai?iuot? sum? iki artimiausios mažesn?s pilno euro cento sumos.

12 Taip ieškov? pagrindin?je byloje apskai?iavo, kad šie du filialai už nagrin?jam? laikotarp?, remiantis šiuo sumos už prek? suapvalinimo iki mažesn?s sumos metodu, prival?jo sumok?ti 1 414 eur? mažiau nei jos deklaracijoje nurodyta ir realiai sumok?ta suma taikant ?prast? kasos ?ekyje nurodytos sumos suapvalinimo praktik?.

13 Ieškov? pagrindin?je byloje pareikalavo gr?žinti 1 414 eur? sum?, kuri?, jos nuomone, kaip PVM ji nepagr?stai sumok?jo už du aptariamus filialus. Atmetus š? prašym? ji pateik? skund? inspektoriui tvirtindama, kad „suapvalinimas už pirkini? krepšel?“ n?ra teisingas ir kad už prekes apskai?iuoto mokes?io suma turi b?ti prireikus suapvalinta iki artimiausios mažiausios sumos.

14 Inspektorius atmet? š? skund?. Ieškov? pagrindin?je byloje pareišk? ieškin? *Gerechtshof te Amsterdam* d?l šio sprendimo atmesti skund?. Pastarasis 2004 m. rugpj??io 16 d. atmet? š? ieškin? kaip nepagr?st?. Tod?l ieškov? pateik? *Hoge Raad der Nederlanden* kasacin? skund? d?l šio sprendimo.

15 Sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? *Hoge Raad der Nederlanden* primena, kad pagal *Gerechtshof te Amsterdam*, net jei aritmetinio metodo taikymas lemt? aritmetin?

suapvalinim? iki didesnio cento, šis metodas labiau atitikt? *par solde* princip?, pagal kur? mokestis turi b?ti griežtai proporcingas kainai, nei metodas, numatantis suapvalinim? iki mažesnio cento.

16 Min?tas teismas priduria, kad apskai?iuojant PVM leidžiama aritmetiškai suapvalinti mokest? už kiekvien? prek?s tiekim? ar kiekvien? suteikt? paslaug? arba suapvalinti bendr? sum? už tam tikr? tiekim? arba paslaug?, vertinam? kartu, skai?i?, t. y. už krepšel? pagrindin?je byloje. Jo teigimu, šie du metodai nuo 2004 m. liepos 1 d. yra ?tvirtinti 1968 m. ?gyvendinimo nutarimo d?l apyvartos mokes?io (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) 5 straipsnyje.

17 Pagrindin?je byloje kyla klausimai, ar Pirmoji ir Šeštoji direktyvos reikalauja leisti taikyti suapvalinimo už prek? ? mažesn? pus? metod?, ir konkre?iau, ar Pirmosios direktyvos 2 straipsnio pirmoji ir antroji pastraipos, taip pat Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktis ir 22 straipsnio 3 dalies b punkto pirmoji pastraipa, galiojusios iki 2004 m. sausio 1 d., grindžiami metodu, pagal kur? PVM suma turi b?ti apskai?iuojama kiekvienos operacijos atžvilgiu, net jei skirtingos operacijos yra nurodomos vienoje s?skaitoje fakt?roje ir (arba) ?trauktos ? vien? deklaracij?.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar prid?tin?s vert?s mokes?io sum? suapvalinimui taikoma tik nacionalin? teis?, ar tai yra – ypa? atsižvelgiant ? (Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto dešimtos ?traukos ir 5 dal? bei 11 straipsnio A dalies) nuostatas – Bendrijos teis?s dalykas?

2. Pastaruoju atveju – ar iš nurodyt? direktyv? nuostat? išplaukia, kad valstyb?s nar?s privalo leisti suapvalinti sum? už prek?, apvalinant ? maž?j? pus?, net jeigu skirtingos operacijos nurodomos vienoje s?skaitoje fakt?roje ir (arba) ?traukiamos ? vien? deklaracij??“

#### **D?l prašymo atnaujinti žodin? proceso dal?**

19 Prašymu, kur? Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2008 m. kovo 10 d., ieškov? pagrindin?je byloje papraš? atnaujinti žodin? proceso dal? motyvuodama tuo, kad byla negali b?ti išnagrin?ta remiantis argumentu, d?l kurio šalys nepareišk? nuomoni?, nes generalin?s advokat?s išvada grindžiama klaidingu faktini? aplinkybi? suvokimu.

20 Šiuo poži?riu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas gali savo nuoži?ra, generalinio advokato pasi?lymu arba šali? prašymu priimti nutart? d?l žodin?s proceso dalies atnaujinimo pagal Proced?ros reglamento 61 straipsn?, jei jis mano, kad nepakanka informacijos arba byla turi b?ti nagrin?jama remiantis argumentu, d?l kurio šalys nepareišk? savo nuomoni? (žr. 2000 m. vasario 4 d. Nutarties *Emesa Sugar*, C?17/98, Rink. p. I?665, 18 punkt?; 2004 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Swedish Match*, C?210/03, Rink. p. I?11893, 25 punkt?; 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C?466/03, Rink. p. I?5357, 29 punkt? ir 2008 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Danske Svineproducenter*, C?491/06, Rink. p. I?0000, 21 punkt?).

21 Savo prašyme atnaujinti žodin? proceso dal? ieškov? pagrindin?je byloje pastebi, kad per pos?d? ji, be kita ko, kelis kartus atkreip? d?mes? ?, jos nuomone, teisingas aplinkybes d?l suapvalinimo pasekmi?.

22 Šiuo atveju Teisingumo Teismas, iš klaus?s generalin? advokat?, mano, kad jis turi vis? reikiam? informacij? atsakymui ? pateiktus klausimus pateikti ir tod?l n?ra reikalo atnaujinti žodin?s proceso dalies.

23 Tod?l reikia atmesti prašym? atnaujinti žodin? proceso dal?.

## **D?l prejudicini? klausim?**

### *D?l pirmojo klausimo*

24 Atsakant ? pirm?j? klausim? reikia konstatuoti, kad Pirmosios ir Šeštosios direktyv? nuostatos nenumato jokios taisykl?s, susijusios su PVM sum? suapvalinimu. Šeštojoje direktyvoje, be kita ko, n?ra nuostatos šiuo poži?riu.

25 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto nuostatos – ir redakcijos, taikytinos pagrindin?s bylos aplinkyb?ms, ir redakcijos, išplaukian?ios iš Direktyvos 2001/115, ?sigaliojusios 2004 m. sausio 1 d. ir d?l šios aplinkyb?s netaikytinos min?tam gin?ui, – taip pat to paties straipsnio 5 dalies nuostatos neabejotinai susijusios su suapvalintomis PVM sumomis, kaip tai tvirtina ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas. Ta?iau akivaizdu, kad šios nuostatos nenumato jokios aiškios taisykl?s d?l b?do, kaip reikt? suapvalinti.

26 Tai taikytina ir Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunk?iui. Šia nuostata tik nustatoma apmokestinimo baz?, kuri grindžiama tik patiekt? prek? ir suteikt? paslaug? kaina kaip atlyginimu už jas.

27 Tokiai išvadai jokios ?takos neturi prieš tai dviejuose punktuose nurodyt? nuostat? tikslas ir sistema, ? kuriuos reikia atsižvelgti aiškinant šias nuostatas (žr., be kita ko, 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco*, C?491/01, Rink. p. I?11453, 203 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?; 2003 m. sausio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?12/00, Rink. p. I?459, 55 punkt? ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, Rink. p. I?0000, 35 punkt?).

28 Iš 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo – Bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ra ir ?gyvendinimo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303) išplaukia, kad apyvartos mokes?iu siekiama pasiekti to paties sandorio apmokestinimo s?lyg? lygyb?s tiksl?, nepaisant valstyb?s nar?s, kurioje jie sudaromi (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca Popolare di Cremona*, C?475/03, Rink. p. I?9373, 20 punktus). Šiame kontekste Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunk?io tikslas yra užtikrinti valstyb?se nar?se baz?s, kurios atžvilgiu grindžiamas apmokestinimas, vienodum?.

29 Tai taikytina ir Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punktui, kurio atžvilgiu Direktyvos 2001/115 ketvirta konstatuojamoji dalis nurodo, kad duomenimis, kurie turi b?ti privalomai nurodyti s?skaitose fakt?rose, siekiama užtikrinti ger? vidaus rinkos veikim?. Galiausiai Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 4 ir 5 dali? tikslas yra užtikrinti, kad mokes?i? administratoriui b?t? pateikta visa informacija, reikalinga mok?tino mokes?io tiksliai sumai nustatyti ir surinkti.

30 Iš to išplaukia, kad nei min?t? nuostat? formuluot?, nei j? tikslas neleidžia daryti išvados, kad Bendrijos teis?je buvo numatytas specialus suapvalinimo metodas.

31 Tod?l, nesant Bendrijos teis?s akto, valstybi? nari? teisin?je sistemoje, atsižvelgiant ? Bendrijos teis?s ribas, turi b?ti ?tvirtintas metodas ir taisykl?s, reglamentuojan?ios deklaruotos PVM sumos suapvalinim?.

32 Tad valstyb?s nar?s, ?tvirtindamos ar leisdamos apibr?žt? suapvalinimo metod?, privalo laikytis toki? bendrosios PVM sistemos princip?, kokie yra mokes?i? neutralumas ir proporcingumas. Ta?iau ši? Bendrijos teis?je pripaž?stam? princip? laikymasis nelemia, kad

taikytino atitinkamo suapvalinimo metodo klausimas pats savaime priskirtinas Bendrijos teisei.

33 Remiantis visomis prieš tai išdystytomis aplinkybomis, pirmą klausimą reikia atsakyti, kad, nesant atitinkamų Bendrijos nuostatų, valstybės narės privalo nustatyti PVM sumų suapvalinimo taisyklės ir metodus; juos nustatydamos šios valstybės privalo laikytis principų, kuriais grindžiama bendroji šio mokesčio sistema, ypač mokesčio neutralumo ir proporcingumo principų.

#### D?l antrojo klausimo

34 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar direktyvose yra numatyta speciali pareiga, pagal kurią valstybės narės privalo leisti apmokestinamiems asmenims suapvalinti sumą už prekų mažų PVM sumos pusę.

35 Atsižvelgiant į pirmojo prejudicinio klausimo atsakymą, norint naudingai atsakyti į antrąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, reikia patikrinti, ar tokia Bendrijos teisė, kokia išplaukia iš principų, kuriais grindžiama bendroji PVM sistema, ypač iš mokesčio neutralumo ir proporcingumo principų, pareigoja valstybę narę leisti apmokestinamiesiems asmenims suapvalinti sumą už prekų mažesnį mokesčio administratoriui mokamo PVM sumos pusę. Tokia pareiga suponuoja, kad vienintelis suapvalinimo metodas, t. y. kai suapvalinama suma už prekų mažesnį mokesčio sumos pusę, atitinka tokius reikalavimus.

36 Vienodo požirio principų PVM srityje atspindinio fiskalinio neutralumo principo pasekmę, be kita ko, yra ta, kad apmokestinamieji asmenys neturi būti traktuojami skirtingai dėl apskaičiuojant už panašias paslaugas PVM taikomo suapvalinimo metodo panašią paslaugą, kurios konkuruoja viena su kita, atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 ir C-444/04, Rink. p. I-3617, 35 punktų ir cituojamą teismų praktiką). Pagal tą patį principą suma, kurią turi gauti mokesčio administratorius PVM pavidalu, turi tiksliai atitikti sąskaitoje fakturoje nurodytą ir galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui sumokėtą PVM sumą (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, Rink. p. I-5339, 24 punktų).

37 Todėl šis principas neapima reikalavimo taikyti atskirą suapvalinimo metodą, nes atitinkamos valstybės narės taikomas metodas užtikrina, kad suma, kurią kaip PVM turi gauti mokesčio administratorius, tiksliai atitinka sąskaitoje fakturoje nurodytą ir galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui sumokėtą PVM sumą.

38 Kalbant apie proporcingumo principą, pažymėtina, jog iš Pirmosios direktyvos 2 straipsnio pirmosios pastraipos išplaukia, kad PVM yra bendras vartojimo mokestis, kuris tiksliai proporcingas prekų bei paslaugų kainai (žr., be kita ko, minėto sprendimo *Banca Popolare di Cremona* 21 punktų ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 29 punktų).

39 Nors pastarasis principas reikalauja, kad jei suapvalinti būtina, tai būtų atliekama taip, jog suapvalinta suma kuo labiau atitiktų PVM sumą, išplaukiančią iš galiojančio dydžio taikymo, tokia operacija dėl jos pobūdžio siekiama palengvinti skaičiavimą, todėl ji proporcingumo reikalavimą turi suderinti kuo tiksliau su praktiniais efektyvaus bendrosios PVM sistemos taikymo poreikiais, grindžiamais apmokestinamojo asmens deklaratavimu principu.

40 Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismui nesant būtinybės pareikšti nuomonę dėl klausimo, ar suapvalinimo už prekų mažesnę pusę metodas atitinka proporcingumo principo reikalavimus Pirmosios direktyvos 2 straipsnio pirmosios pastraipos prasme, būtent iš Teisingumo Teismui pateiktose ir generalinės advokatės išvados 47 punkte nurodytose pastabose pateiktose



apskaičiavimo pavyzdži? išplaukia, kad egzistuoja apskaičiavimo būdai, kurie gali atitikti minėtųs reikalavimus.

41 Todėl, kalbant apie suapvalinimo technik?, proporcingumo principas taip pat nebenumato reikalavim?, leidžianči? daryti išvad?, kad vienintelis suapvalinimo metodas, būtent tas, kai suapvalinama už prek? iki mažesn?s PVM sumos, atitinka proporcingumo princip?.

42 Iš prieš tai išdėstyt? aplinkybi? išplaukia, kad Bendrijos teis?, būtent Pirmosios ir Šeštosios direktyv? nuostatos ir mokesči? neutralumo bei proporcingumo principai, nenumato jokios specialios pareigos valstyb?ms nar?ms leisti apmokestinamiesiems asmenims suapvalinti sum? už prek? iki mažesn?s PVM sumos.

43 Todėl ? antrąj? klausim? reikia atsakyti, kad galiojanti Bendrijos teis? nenumato jokios specialios pareigos, pagal kuri? valstyb?s nar?s privalo leisti apmokestinamiesiems asmenims suapvalinti sum? už prek? iki mažesn?s PVM sumos.

### **Dėl bylinėjimosi išlaid?**

44 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaid? klausim? turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, nėra atlygintinos.

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

**1. Nesant atitinkam? Bendrijos nuostat?, valstyb?s nar?s privalo nustatyti PVM sum? suapvalinimo taisykles ir metodus; juos nustatydamos šios valstyb?s privalo laikytis princip?, kuriais grindžiama bendroji šio mokesčio sistema, ypa? mokesči? neutralumo ir proporcingumo princip?.**

**2. Galiojanti Bendrijos teis? nenumato jokios specialios pareigos, pagal kuri? valstyb?s nar?s privalo leisti apmokestinamiesiems asmenims suapvalinti sum? už prek? iki mažesn?s PVM sumos.**

Parašai.

\* Proceso kalba: oland?.