TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. balandžio 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 273 straipsnis – Per didelės grąžintino PVM sumos nurodymas mokesčių deklaracijoje – Apmokestinamojo asmens klaida, padaryta vertinant sandorio apmokestinamąjį pobūdį – Mokesčių deklaracijos patikslinimas po patikrinimo – Sankcija, lygi 20 % sumos, kuria buvo padidinta prašomo grąžinti PVM suma – Proporcingumo principas“

Byloje C-935/19

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (vaivadijos administracinis teismas, Vroclavas, Lenkija) 2019 m. spalio 3 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gruodžio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Piçarra, teisėjai S. Rodin ir K. Jürimäe (pranešėja),

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Grupa Warzywna sp. z o.o.*, atstovaujamos *adwokaci* M. Pacyna ir K. Kocowski, padedamų *doradca podatkowy* S. Ząbczyk,

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Siekierzyńska,

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

priima šį

* Proceso kalba: lenkų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl ESS 4 straipsnio 3 dalies, SESV 325 straipsnio ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, ir klaidų ištaisymai OL L 335, 2007, p. 60, ir OL L 235, 2018, p. 26, toliau – PVM direktyva) 2, 250 ir 273 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Grupa Warzywna sp. z o.o.* ir *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu* (Vroclavo mokesčių administracijos biuro direktorius, Lenkija) ginčą dėl šiai bendrovei po mokestinio patikrinimo skirtos administracinės sankcijos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„[Pridėtinės vertės mokesčio (PVM)] objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 12 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių:

a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo;

<…>

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje įtvirtintas statinys.

<…>

Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.“

5 Minėtos direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

j) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

<…>“

6 Šios direktyvos 137 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<…>

b) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimą, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

<…>

2. Valstybės narės nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimybės naudojimas.

<…>“

7 PVM direktyvos 250 straipsnyje nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.

2. Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad 1 dalyje nurodyta PVM deklaracija būtų pateikiama elektroninėmis priemonėmis laikantis jų nustatytų sąlygų.“

8 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Lenkijos teisė

9 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas, 2017 m. *Dz. U.*, 1221 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 43 straipsnio 1 dalies 10 punkte nustatyta:

„Mokestis netaikomas: „<…> pastatų, statinių ar jų dalių tiekimui, išskyrus atvejus, kai:

a) tiekimas vykdomas pirmą kartą naudojant pastatą arba iki tokio naudojimo;

b) nuo pastato, statinių ar jų dalių tiekimo ir pirmo naudojimo praėjo mažiau nei dveji metai <…>“

10 PVM įstatymo 43 straipsnio 10 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo gali atsisakyti 1 dalies 10 punkte nurodyto atleidimo nuo mokesčio ir pasirinkti apmokestinti pastatų, statinių ar jų dalių tiekimą su sąlyga, kad pastato, statinio ar jų dalių tiekėjas ir pirkėjas:

1) yra įregistruoti kaip aktyvūs PVM mokėtojai;

2) iki šių objektų tiekimo dienos kompetentingos pirkėjo mokesčių inspekcijos vadovui pateikia bendrą pareiškimą, kad pasirenka pastato, statinio ar jų dalių tiekimo apmokestinimą.“

11 Šio įstatymo 112b straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo:

1) pateiktoje mokesčių deklaracijoje nurodė:
   a) mažesnę mokestinės prievolės sumą nei mokėtina suma,
   b) didesnę grąžintino mokesčių skirtumo sumą arba grąžintino pirkimo mokesčio sumą nei mokėtina suma,
   c) didesnę nei mokėtina suma mokesčių skirtumo sumą, kuria siekiama sumažinti mokestį, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius,
   d) grąžintino mokesčių skirtumo sumą, grąžintino pirkimo mokesčio sumą arba mokesčių skirtumo sumą, kuria siekiama sumažinti mokestį, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius, užuot nurodęs mokesčių administratoriui mokėtino mokesčio sumą,

2) nepateikė mokesčio deklaracijos ir nesumokėjo moktino mokesčio sumos,

– mokesčių inspekcijos vadovas arba muitinės ir mokesčių inspekcijos vadovas atitinkamai nustato tikslias sumas ir papildomą mokestinę prievolę, lygią 30 % sumos, kuria sumažintas mokėtinas mokestis, arba 30 % sumos, kuria padidintas grąžintinas mokesčių skirtumas, grąžintinas pirkimo mokestis arba mokesčių skirtumas, kuriuo siekiama sumažinti mokestį, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius.

2. Jei atlikus mokestinį patikrinimą, muitų ir fiskalinį patikrinimą arba atliekant muitų ir fiskalinį patikrinimą:

1) 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais apmokestinamasis asmuo pateikė pataisytą deklaraciją, atsižvelgdamas į nustatytus netikslumus, ir sumokėjo mokestino mokesčio sumą arba grąžino nepagrįstai grąžintą sumą,

2) 1 dalies 2 punkte apmokestinamasis asmuo pateikė mokesčio deklaraciją ir sumokėjo mokėtino mokesčio sumą,

– papildomos mokestinės prievolės suma sudaro 20 % sumos, kuria sumažintas mokėtinas mokestis, arba 20 % sumos, kuria padidintas grąžintinas mokesčių skirtumas, grąžintinas pirkimo mokestis arba mokesčių skirtumas, kuriuo siekiama sumažinti mokestį, mokėtiną už paskesnius ataskaitinius laikotarpius.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 *Grupa Warzywna* įsigijo nekilnojamojo turto objektą, kuris buvo apgyvendintas ilgiau nei dvejus metus. Šio objekto įsigijimo notariniame akte pateiktame pareiškime objekto kaina buvo nurodyta kaip bruto suma, taigi su PVM. Minėto objekto pardavėjas, be kita ko, išrašė sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta su

atitinkamu sandoriu susijusio PVM suma. *Grupa Warzywna* sumokėjo šią sumą ir laikėsi nuomonės, kad tai yra pirkimo PVM suma, todėl gali būti atskaitoma. Tuomet *Grupa Warzywna* pateikė *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy* (Tšebnicos mokesčių inspekcijos vadovas, Lenkija) PVM deklaraciją, kurioje nurodė PVM permoką ir prašė ją grąžinti.

13 Atlikusi patikrinimą Trzebnica mokesčių inspekcija konstatavo, kad pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 10 dalį atitinkamo nekilnojamojo turto objekto tiekimas iš esmės buvo visiškai neapmokestinamas PVM, o sandorio šalys nepateikė pareiškimo dėl atleidimo nuo mokesčio atsisakymo. Todėl *Grupa Warzywna* neturėjo teisės atskaityti pirkimo PVM už šios prekės tiekimą.

14 Vėliau *Grupa Warzywna* patikslino savo mokesčių deklaraciją, atsižvelgdama į mokesčių inspekcijos nustatytus netikslumus. Šioje deklaracijoje bendrovė nurodė gerokai mažesnę PVM permoką, nei iš pradžių deklaravo.

15 Nepaisydamas šio patikslinimo, Trzebnica mokesčių inspekcijos direktorius priėmė sprendimą, kuriuo nustatė PVM permokos sumą, atitinkančią pataisytoje deklaracijoje nurodytą sumą, ir skyrė *Grupa Warzywna* sankciją, atitinkančią 20 % sumos, kuria buvo padidinta nepagrįstai prašomo grąžinti PVM suma. Antrosios pakopos mokesčių institucija, į kurią kreipėsi *Grupa Warzywna*, šį sprendimą dėl sankcijos paliko galioti.

16 *Grupa Warzywna* apskundė antrosios pakopos mokesčių institucijos sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Šis teismas mano, kad būtina nustatyti, ar tokios sankcijos skyrimas tuo atveju, kai dėl bendrovės klaidos nebuvo prarasta jokių mokestinių pajamų, atitinka PVM proporcingumo ir neutralumo principus ir yra pateisinamas atsižvelgiant į tikslus užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nustatant administracinę sankciją buvo siekiama paskatinti apmokestinamuosius asmenis tiksliai ir kruopščiai užpildyti savo mokesčių deklaracijas. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjama sankcija veikiau yra baudžiamojo, o ne prevencinio pobūdžio. Pagal PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalį neleidžiama atsižvelgti į aplinkybę, kad klaidingą PVM nustatymą lėmė abiejų sandorio šalių klaida, padaryta vertinant tiekimo apmokestinamąjį pobūdį. Anot šio teismo, minėta sankcija yra netinkama priemonė kovos su mokesčių teisės pažeidimais tikslui pasiekti ir bet kuriuo atveju viršija tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti, nes ji negali atlikti būtinos prevencinės funkcijos potencialių mokesčių vengėjų atžvilgiu ir pagal ją neatsižvelgiama nei į pažeidimo pobūdį ir sunkumą, nei į tai, kad valstybės iždas neprarado jokių mokestinių pajamų ir nėra jokių mokesčių vengimo požymių.

18 Šiomis aplinkybėmis *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vaivadijos administracinis teismas, Vroclavas, Lenkija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tokia papildoma mokestinė prievolė, kaip nustatyta PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalyje, atitinka [PVM direktyvos] (visų pirma jos 2 straipsnio, 250 straipsnio ir 273 straipsnio), [ESS] 4 straipsnio 3 dalies ir SESV 325 straipsnio nuostatas ir proporcingumo principą?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Pirmiausia pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo įvertinti pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų suderinamumą su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, 325 straipsniu, PVM direktyvos 2, 250 ir 273 straipsniais ir PVM proporcingumo ir neutralumo principais.

20 Šiuo klausimu primintina, kad nors per prejudicinio sprendimo procesą Teisingumo Teismui nepriklauso vertinti nacionalinės teisės nuostatų suderinamumo su Sąjungos teisės normomis, vis dėlto jis yra kompetentingas pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui šios teisės aiškinimo gaires, kurios leistų jam įvertinti tokį suderinamumą, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

21 Taigi šioje byloje Teisingumo Teismas turi apriboti savo nagrinėjimą vien Sąjungos teisės nuostatomis, išaiškindamas jas taip, kad tai būtų naudinga prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris turi įvertinti aptariamų nacionalinės teisės nuostatų suderinamumą su Sąjungos teise, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

22 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionalinio teismo klausimai nėra konkrečiai susiję nei su ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu lojalaus bendradarbiavimo principu, nei su kova su sukčiavimu siekiant apsaugoti Europos Sąjungos finansinius interesus, kuriai skirtas SESV 325 straipsnis. Be to, atsižvelgiant į toje nutartyje išdėstytas aplinkybes, neatrodo, kad PVM direktyvos 2 ir 250 straipsnius būtina išaiškinti siekiant naudingai atsakyti į pateiktą klausimą, nes šie straipsniai susiję atitinkamai su PVM apmokestinamais sandoriais ir PVM deklaracijomis.

23 Dėl PVM direktyvos 273 straipsnio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto nurodo, kad pagal nacionalinį įstatymą reikalaujamas automatinis aptariamos administracinės sankcijos taikymas visais atvejais, kai nustatoma per maža PVM suma arba per didelė grąžintino PVM suma, yra priemonė, netinkama šiame straipsnyje numatytam kovos su mokesčių teisės pažeidimais tikslui pasiekti ir viršijanti tai, kas būtina jam pasiekti. Šiomis aplinkybėmis laikytina, kad klausimas yra užduotas dėl PVM direktyvos 273 straipsnio ir proporcingumo bei PVM neutralumo principų išaiškinimo.

24 Taigi savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 273 straipsnis ir PVM proporcingumo ir neutralumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę reglamentavimo tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, kuris PVM neapmokestinamą sandorį klaidingai kvalifikavo kaip šiuo mokesčiu apmokestinamą sandorį, nustatoma sankcija, lygi 20 % sumos, kuria buvo padidinta nepagrįstai prašomo grąžinti PVM suma, neatsižvelgiant į mokesčių deklaracijos neatitikimų pobūdį ir sunkumą, į tai, kad nėra jokių požymių, kad ši klaida reiškia sukčiavimą, ir į tai, kad valstybės iždas neprarado pajamų.

25 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybėms narėms suteikia galimybė imtis priemonių siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Konkrečiai kalbant, nesant Sąjungos teisės nuostatų šiuo klausimu, valstybės narės yra kompetentingos pasirinkti sankcijas, kurios joms atrodo tinkamos tais atvejais, kai siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą nesilaikoma Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38 punktas jame nurodyta jurisprudencija).

26 Vis dėlto įgyvendindamos savo kompetenciją, jos turi paisyti Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Taigi tokiomis sankcijomis neturi būti viršijama tai, kas būtina tinkamo mokesčio surinkimo ir sukčiavimo išvengimo tikslams pasiekti. Siekiant įvertinti, ar sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, pobūdį, sunkumą ir sankcijos dydžio nustatymo tvarką (2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 60 punktas).

28 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtina pirmesniame šio sprendimo punkte nurodytiems tikslams pasiekti, reikia atkreipti šio teismo dėmesį į tam tikrus pagrindinės bylos aspektus, kurie jam leistų nustatyti, ar paskirta sankcija atitinka proporcingumo principą (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 61 punktą).

29 Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalyje numatyta administracinė sankcija, atitinkanti 30 % sumos, kuria padidinta grąžintino PVM suma, yra sumažinama iki 20 % pirmosios sumos, kai apmokestinamasis asmuo po mokestinio patikrinimo ištaisė savo deklaraciją atsižvelgdamas į per šį patikrinimą konstatuotus pažeidimus ir sumokėjo mokėtino mokesčio sumą arba grąžino nepagrįstai grąžintą sumą.

30 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šios sankcijos tikslas – pagerinti PVM surinkimą skiriant sankcijas už šio mokesčio apskaičiavimo klaidas, t. y. už per mažo mokėtino mokesčio arba per didelės grąžintinos ar į kitą laikotarpį perkeltinos PVM permokos nustatymą. Taigi ja siekiama paskatinti apmokestinamuosius asmenis tiksliai ir kruopščiai užpildyti mokesčių deklaracijas ir, padarius klaidų, jas tikslinti, kad būtų pasiektas tikslas pagal PVM direktyvos 273 straipsnį užtikrinti tinkamą PVM surinkimą.

31 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad administracinė sankcija, kuria siekiama paskatinti apmokestinamuosius asmenis kuo greičiau sumokėti nepriemokas, taigi ir pasiekti tinkamo mokesčio surinkimo užtikrinimo tikslą, ir kurios nustatytas standartinis dydis lygus 50 % PVM sumos, kurią apmokestinamasis asmuo turi sumokėti mokesčių administratoriui, tačiau kuri gali būti sumažinta, atsižvelgiant į nagrinėjamo atvejo aplinkybes, iš principo leidžia užtikrinti, kad ši sankcija neviršys to, kas būtina tikslui pagal PVM direktyvos 273 straipsnį užtikrinti tinkamą PVM surinkimą pasiekti (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 62–64 punktus).

32 Vis dėlto, kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamos sankcijos dydžio nustatymo tvarką, pažymėtina, kad tuomet, kai ši suma lygi 20 % sumos, kuria padidinta PVM permoka, ji negali būti sumažinta atsižvelgiant į konkrečias bylos aplinkybes, išskyrus atvejus, kai netikslumus lėmė nedidelės klaidos.

33 Šiuo klausimu iš nacionalinio teismo Teisingumo Teismui pateiktų paaiškinimų matyti, kad netikslumas pagrindinėje byloje atsirado dėl sandorio šalių klaidos, padarytos vertinant sandorio apmokestinamąjį pobūdį, nes jos manė, kad atitinkamo pastato tiekimas apmokestinamas PVM, nors nepateikė pagal nacionalinės teisės aktus reikalaujamo bendro pareiškimo, kad renkasi šio tiekimo apmokestinimą. Be to, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo konstatuotų aplinkybių matyti, kad numatyta sankcija taikoma vienodai tiek tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai per didelės PVM permokos nustatymą lemia sandorio šalių klaida, padaryta vertinant jo apmokestinamąjį pobūdį, kuriai nebūdingi sukčiavimo požymiai ir dėl kurios, anot šio teismo, taip pat nebuvo prarasta jokių mokestinių pajamų, tiek tokiu atveju, kai tokių ypatingų aplinkybių, į kurias, kaip mano šis teismas, turėtų būti atsižvelgta, nėra.

34 Taigi tokia nustatymo tvarka neleido mokesčių institucijoms koreguoti sankcijos dydžio atsižvelgiant į konkrečias atvejo aplinkybes.

35 Tai reiškia, kad automatiškai taikoma minėtos sankcijos nustatymo tvarka neleidžia mokesčių institucijoms individualizuoti skirtos sankcijos siekiant užtikrinti, kad ji neviršytų to, kas būtina tikslams užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui pasiekti.

36 Šiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje aptariamų teisės aktų nereikia nagrinėti atsižvelgiant į PVM neutralumo principą.

37 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę reglamentavimo tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, kuris PVM neapmokestinamą sandorį klaidingai kvalifikavo kaip šiuo mokesčiu apmokestinamą sandorį, nustatoma sankcija, lygi 20 % sumos, kuria buvo padidinta nepagrįstai prašomo grąžinti PVM suma, nes ši sankcija vienodai taikoma tiek tokiu atveju, kai netikslumą lemia sandorio šalių klaida, padaryta vertinant jo apmokestinamąjį pobūdį, kuriai nebūdingi sukčiavimo požymiai ir dėl kurios valstybės iždas neprarado jokių mokestinių pajamų, tiek tokiu atveju, kai tokių ypatingų aplinkybių nėra.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę reglamentavimo tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui, kuris pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) neapmokestinamą sandorį klaidingai kvalifikavo kaip šiuo mokesčiu apmokestinamą sandorį, nustatoma sankcija, lygi 20 % sumos, kuria buvo padidinta nepagrįstai prašomo grąžinti PVM suma, nes ši sankcija vienodai taikoma tiek tokiu atveju, kai netikslumą lemia sandorio šalių klaida, padaryta vertinant jo apmokestinamąjį pobūdį, kuriai nebūdingi sukčiavimo požymiai ir dėl kurios valstybės iždas neprarado jokių mokestinių pajamų, tiek tokiu atveju, kai tokių ypatingų aplinkybių nėra.

Parašai.