

Laikina versija

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 apmokestinamųjų 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, Wrocławas, 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Grupa Warzywna sp. z o.o.*, atstovaujamos advokaci M. Pacyna ir K. Kocowski, padedamą *doradca podatkowy S. Z?bczyk*,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Siekierzyška,

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

priima šį

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 atlygą 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 tvirtintas 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 Minėtose 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) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekim?, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? tiekim?;

<...>

2. Valstyb?s nar?s nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas.

<...>“

7 PVM direktyvos 250 straipsnyje nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaracij?, nurodydamas vis? informacij?, reikaling? nustatyti mok?tino mokes?io dyd? ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo baz?, su šiuo mokes?iu ir atskaita susijusi? sandori? bendr? vert? bei neapmokestinam? sandori? vert?.

2. Valstyb?s nar?s leidžia ir gali reikalauti, kad 1 dalyje nurodyta PVM deklaracija b?t? pateikiama elektronin?mis priemon?mis laikantis j? nustatyt? s?lyg?.“

8 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Lenkijos teis?

9 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i us?ug* (Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas, 2017 m. Dz. U., 1221 pozicija, toliau – PVM ?statymas) 43 straipsnio 1 dalies 10 punkte nustatyta:

„Mokestis netaikomas: „<...> pastat?, statini? ar j? dali? tiekimui, išskyrus atvejus, kai:

- a) tiekimas vykdomas pirm? kart? naudojant pastat? arba iki tokio naudojimo;
- b) nuo pastato, statini? ar j? dali? tiekimo ir pirmo naudojimo pra?jo mažiau nei dveji metai <...>“

10 PVM ?statymo 43 straipsnio 10 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo gali atsisakyti 1 dalies 10 punkte nurodyto atleidimo nuo mokes?io ir pasirinkti apmokestinti pastat?, statini? ar j? dali? tiekim? su s?lyga, kad pastato, statinio ar j? dali? tiek?jas ir pirk?jas:

- 1) yra ?registruoti kaip aktyv?s PVM mok?tojai;
- 2) iki ši? objekt? tiekimo dienos kompetentingos pirk?jo mokes?i? inspekcijos vadovui pateikia

bendr? pareiškim?, kad pasirenka pastato, statinio ar j? dali? tiekimo apmokestinim?.“

11 Šio ?statymo 112b straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo:

1) pateiktoje mokes?i? deklaracijoje nurod?:

a) mažesn? mokestin?s prievol?s sum? nei mok?tina suma,

b) didesn? gr?žintino mokes?i? skirtumo sum? arba gr?žintino pirkimo mokes?io sum? nei mok?tina suma,

c) didesn? nei mok?tina suma mokes?i? skirtumo sum?, kuria siekiama sumažinti mokest?, mok?tin? už paskesnius ataskaitinius laikotarpius,

d) gr?žintino mokes?i? skirtumo sum?, gr?žintino pirkimo mokes?io sum? arba mokes?i? skirtumo sum?, kuria siekiama sumažinti mokest?, mok?tin? už paskesnius ataskaitinius laikotarpius, užuot nurod?s mokes?i? administratoriui mok?tino mokes?io sum?,

2) nepateik? mokes?io deklaracijos ir nesumok?jo moktino mokes?io sumos,

– mokes?i? inspekcijos vadovas arba muitin?s ir mokes?i? inspekcijos vadovas atitinkamai nustato tikslias sumas ir papildom? mokestin? prievol?, lygi? 30 % sumos, kuria sumažintas mok?tinas mokestis, arba 30 % sumos, kuria padidintas gr?žintinas mokes?i? skirtumas, gr?žintinas pirkimo mokestis arba mokes?i? skirtumas, kuriuo siekiama sumažinti mokest?, mok?tin? už paskesnius ataskaitinius laikotarpius.

2. Jei atlikus mokestin? patikrinim?, muit? ir fiskalin? patikrinim? arba atliekant muit? ir fiskalin? patikrinim?:

1) 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais apmokestinamasis asmuo pateik? pataisyt? deklaracij?, atsižvelgdamas ? nustatytus netikslumus, ir sumok?jo mokestino mokes?io sum? arba gr?žino nepagr?stai gr?žint? sum?,

2) 1 dalies 2 punkte apmokestinamasis asmuo pateik? mokes?io deklaracij? ir sumok?jo mok?tino mokes?io sum?,

– papildomos mokestin?s prievol?s suma sudaro 20 % sumos, kuria sumažintas mok?tinas mokestis, arba 20 % sumos, kuria padidintas gr?žintinas mokes?i? skirtumas, gr?žintinas pirkimo mokestis arba mokes?i? skirtumas, kuriuo siekiama sumažinti mokest?, mok?tin? už paskesnius ataskaitinius laikotarpius.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

12 *Grupa Warzywna* ?sigijo nekilnojamojo turto objekt?, kuris buvo apgyvendintas ilgiau nei dvejus metus. Šio objekto ?sigijimo notariname akte pateiktame pareiškime objekto kaina buvo nurodyta kaip bruto suma, taigi su PVM. Min?to objekto pardav?jas, be kita ko, išraš? s?skait? fakt?r?, kurioje nurodyta su atitinkamu sandoriu susijusio PVM suma. *Grupa Warzywna* sumok?jo ši? sum? ir laik?si nuomon?s, kad tai yra pirkimo PVM suma, tod?l gali b?ti atskaitoma. Tuomet *Grupa Warzywna* pateik? *Naczelnik Urz?du Skarbowego w Trzebnicy* (Tšebnicos mokes?i? inspekcijos vadovas, Lenkija) PVM deklaracij?, kurioje nurod? PVM permok? ir praš? j? gr?žinti.

13 Atlikusi patikrinim? Trzebnica mokes?i? inspekcija konstatavo, kad pagal PVM ?statymo 43

straipsnio 10 dalį atitinkamo nekilnojamojo turto objekto tiekimas iš esmės buvo visiškai neapmokestinamas PVM, o sandorio šalys nepateikė pareiškimo dėl atleidimo nuo mokesčių 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 pateiktoje deklaracijoje nurodytą sumą, ir skyrė *Grupa Warzywna* sankciją, atitinkančią 20 % sumos, kuria buvo padidinta nepagrįstai prašomo grąžinti PVM suma. Antrosios pakopos mokesčių institucija, kuri 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 mokesčių 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 baudžiamoji, o ne prevencinio pobūdžio. Pagal PVM įstatymo 112b straipsnio 2 dalį neleidžiama atsižvelgti į aplinkybę, kad klaidingai 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 potenciali mokesčių vengimą atžvilgiu ir pagal ją neatsižvelgiama nei į pažeidimo pobūdį ir sunkumą, nei į tai, kad valstybės išdas neprarado jokių mokestinių pajamų ir nėra jokių mokesčių vengimo požymių.

18 Šiomis aplinkybomis *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 vertinti pagrindinėje byloje nagrinjamą nacionalinės teisės nuostatą 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 nuostatą suderinamumo su Sąjungos teisės normomis, vis dėlto jis yra kompetentingas pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui šios teisės aiškinimo gaires, kurios leistų jam vertinti 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 prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris turi įvertinti aptariamą nacionalinę teisės nuostatą 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 tvirtintu lojalios bendradarbiavimo principu, nei su kova su sukaviavimu 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 būtų 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 prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas vis dėlto nurodo, kad pagal nacionalinę įstatymų reikalaujamas automatinis aptariamoms administracinėms sankcijoms 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 būtų jam pasiekti. Šiomis aplinkybomis laikytina, kad klausimas yra užduotas dėl PVM direktyvos 273 straipsnio ir proporcingumo bei PVM neutralumo principų išaiškinimo.

24 Taigi savo klausimu prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 neatitikimą pobūdį ir sunkumą, ir tai, kad nėra jokių požymių, kad ši klaida reiškia sukaviavimą, ir tai, kad valstybės išdas neprarado pajamų.

25 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės suteikia galimybę imtis priemonių siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukaviavimui. 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 atskaitę nesilaikoma Sąjungos teisės aktuose numatytą sąlygą (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38 punktą 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Taigi tokiomis sankcijomis neturi būti viršijama tai, kas būtų tinkamo mokesčio surinkimo ir sukaviavimo 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 punktą).

28 Nors prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi įvertinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtų pirmesniame šio sprendimo punkte nurodytiems tikslams pasiekti, reikia atkreipti šio teismo dėmesį į tam tikrus pagrindinius 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 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 mokesčio patikrinimo ištaisė savo deklaraciją atsižvelgdamas 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 kitą laikotarpį perkeltinos PVM permokos nustatymą. Taigi ja siekiama paskatinti apmokestinamuosius asmenis tiksliai ir kruopščiai užpildyti mokesčių deklaracijas ir, padarius klaidą, 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 būtų 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 pagrindinį 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 netikslumas lėmė nedidelę klaidą.

33 Šiuo klausimu iš nacionalinio teismo Teisingumo Teismui pateiktą paaiškinimą matyti, kad netikslumas pagrindinį byloje atsirado dėl sandorio šalies klaidos, padarytos vertinant sandorio apmokestinamąjį pobūdį, nes jos manė, kad atitinkamo pastato tiekimas apmokestinamas PVM, nors nepateiktą pagal nacionalinės teisės aktus reikalaujamo bendro pareiškimo, kad renkasi šio tiekimo apmokestinimą. Be to, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo konstatuotų aplinkybių matyti, kad numatyta sankcija taikoma vienodai tiek tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinį byloje, kai per didelę PVM permokos nustatymą lemia sandorio šalies klaida, padaryta vertinant jo apmokestinamąjį pobūdį, kuriai nebūdingi sukėlimo požymiai ir dėl kurios, anot šio teismo, taip pat nebuvo prarasta jokių mokesčių pajamų, tiek tokiu atveju, kai tokie ypatingi aplinkybės, 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 minimalios sankcijos nustatymo tvarka neleidžia mokesčių institucijoms individualizuoti skirtos sankcijos siekiant užtikrinti, kad ji neviršytų to, kas būtų tikslams užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukėlimui pasiekti.

36 Šiomis aplinkybėmis pagrindinį byloje aptariamą teisės aktą nereikia nagrinėti atsižvelgiant į PVM neutralumo principą.

37 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi būti aiškinami kaip draudžiantys

nacionalin? reglamentavimo tvark?, pagal kuri? apmokestinamajam asmeniui, kuris PVM neapmokestinam? sandor? klaidingai kvalifikavo kaip šiuo mokes?iu apmokestinam? sandor?, nustatoma sankcija, lygi 20 % sumos, kuria buvo padidinta nepagr?stai prašomo gr?žinti PVM suma, nes ši sankcija vienodai taikoma tiek tokiu atveju, kai netikslum? lemia sandorio šali? klaida, padaryta vertinant jo apmokestinam?j? pob?d?, kuriai neb?dingi suk?iavimo požymiai ir d?l kurios valstyb?s išdas neprarado joki? mokestini? pajam?, tiek tokiu atveju, kai toki? ypating? aplinkybi? n?ra.

D?l bylin?jimosi išlaid?

38 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 273 straipsnis ir proporcingumo principas turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys nacionalin? reglamentavimo tvark?, pagal kuri? apmokestinamajam asmeniui, kuris prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM) neapmokestinam? sandor? klaidingai kvalifikavo kaip šiuo mokes?iu apmokestinam? sandor?, nustatoma sankcija, lygi 20 % sumos, kuria buvo padidinta nepagr?stai prašomo gr?žinti PVM suma, nes ši sankcija vienodai taikoma tiek tokiu atveju, kai netikslum? lemia sandorio šali? klaida, padaryta vertinant jo apmokestinam?j? pob?d?, kuriai neb?dingi suk?iavimo požymiai ir d?l kurios valstyb?s išdas neprarado joki? mokestini? pajam?, tiek tokiu atveju, kai toki? ypating? aplinkybi? n?ra.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.