

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. gegužės 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Prievolių deklaruoti ir sumokėti PVM – 273 straipsnis – Sankcijos, numatytos už apmokestinamojo asmens prievolių nevykdymą – Proporcingumo ir PVM neutralumo principai – Teisė ? PVM atskaita – Sankcijų suderinamumas“

Byloje C-418/22

dėl *tribunal de première instance du Luxembourg* (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas, Belgija) 2022 m. birželio 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. birželio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SA CEZAM

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. S. Rossi, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin, J.-C. Halleux ir C. Pochet,

– Europos Komisijos, atstovaujamos S. Delaude ir J. Jokubauskaitės,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 62 straipsnio 2 punkto, 63, 167, 206, 250 ir 273 straipsnių ir proporcingumo bei mokesčių neutralumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant SA CEZAM ir Belgijos valstybės ginčą dėl Belgijos

mokesčių administratoriaus priimtų kelių sprendimų, kuriais šiai bendrovei skirtos baudos už teisės aktų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), pažeidimus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 62 straipsnio 2 punkte numatyta:

„Šioje direktyvoje:

<...>

2) Prievolei apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolei sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

4 Tos pačios direktyvos 63 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolei apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

5 Šios direktyvos 167 straipsnio a punktas suformuluotas taip:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

6 Šios direktyvos 203 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokestį sąskaitoje-faktūroje.“

7 Direktyvos 2006/112 206 straipsnyje numatyta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolei sumokėti PVM, privalo sumokėti grynųjų PVM sumą, pateiktą 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinį mokėjimą.“

8 Šios direktyvos 250 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„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.“

9 Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

Belgijos teisė

10 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée* (1969 m. liepos 3 d. įstatymas dėl Pridėtinės vertės mokesčio kodekso; *Moniteur belge*

, 1969 m. liepos 17 d., p. 7046; toliau – PVM kodeksas) 53 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, išskyrus asmenį, kuris neturi teisės atsikaiti, turi šias prievolės:

<...>

2° kiekvieną mėnesį pateikti deklaraciją, kurioje nurodoma:

a) šiame kodekse nurodytą sandorį, kuriuos jis vykdo arba kurie jam buvo vykdyti praėjusį mėnesį vykdančią ekonominę veiklą, suma;

b) mokėtino mokesčio suma, atliktina atskaita ir tikslinimai

<...>

3° per 2 punkte numatytai deklaracijai pateikti nustatytą terminą sumokėti mokėtiną mokestį

<...>“

11 Šio kodekso 70 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Už bet kokį prievolės mokėti mokestį pažeidimą skiriama bauda, lygi dvigubai išvengto ar per vėlavimą sumokėto mokesčio sumai.

<...>“

12 *Arrêté royal n° 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA* (1987 m. sausio 30 d. Karaliaus dekretas Nr. 41 dėl proporcingų mokestinių baudų PVM srityje; *Moniteur belge*, 1987 m. vasario 7 d., p. 1709, toliau – Karaliaus dekretas Nr. 41) 1 straipsnyje nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčio srityje skiriamą proporcingą mokestinių baudų sumažinimo schema nustatoma:

1° <...> už pažeidimus, padarytus anksčiau nei 1993 m. lapkričio 1 d. – šio dekreto priedo G lentelėje [PVM kodekso] 70 straipsnio [1 dalyje] nurodytą pažeidimą atveju;

<...>“

13 Šio dekreto 1 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad „šio dekreto priedo A–J lentelėse numatyta baudų sumažinimo schema netaikoma pažeidimams, padarytiems siekiant išvengti mokesčio ar sudaryti sąlygas jo išvengti“.

14 Karaliaus dekreto Nr. 41 priede pateikta „G lentelė“ pavadinimu „Baudos už [PVM kodekso] 70 straipsnio [1 dalyje] nurodytus pažeidimus“. Jos V skyriuje „Atliekant apskaitos patikrinimą nustatyti netikslumai, susiję su jos turiniu“ numatyta, kad jei aptikta, kad „apmokestinamieji sandoriai nebuvo visiškai ar iš dalies traukti arba buvo pavėluotai traukti šiam tikslui numatytą deklaraciją“, skiriama fiksuota 10 % mokėtino mokesčio bauda, kai „už tikrinamą vieną metų laikotarpį mokėtiną mokesčio sumą“ yra „1 250,00 EUR arba mažesnė“, ir fiksuota 20 % mokėtino mokesčio bauda, kai ši suma yra „didesnė nei 1 250,00 EUR.“

Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

15 2018 m. gegužės 15 d. bendrovė CEZAM, kurios buveinė yra Belgijoje ir kuri vykdo veiklą staliaus ir statybinio darbų sektoriuje, pateikė skundą *tribunal de première instance du Luxembourg* (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas, Belgija), kuris yra prašymą priimti

prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, dėl trijų Belgijos mokesčių administratoriaus sprendimų, apie kuriuos atitinkamai pranešta 2018 m. sausio ir kovo mėn. ir kuriais, be kita ko, šiai bendrovei buvo skirtos mokestinių baudos.

16 Šiuo klausimu nagrinėjama, kad nuo 2013 m. birželio mėn. CEZAM nepateikė periodinių PVM deklaracijų ir kad Belgijos mokesčių administratorius pirmiausia surašė 2013 m. mokesčių protokolą, apie kurį pranešė CEZAM. Vėliau, 2016 m. rugpjūtio mėn., buvo atliktas apskaitos patikrinimas. Kadangi nebuvo periodinių PVM deklaracijų už 2014 ir 2015 m., Belgijos mokesčių administratorius savo iniciatyva apmokestino už šiuos metus. Galiausiai 2017 m. konstatavęs, kad CEZAM nepateikė visų reikalaujamų periodinių deklaracijų ir nesumokėjo mokėtino PVM, 2018 m. Belgijos mokesčių administratorius priėmė tris sprendimus, nurodytus šio sprendimo 15 punkte.

17 CEZAM deklaracijos nebuvimą grindžia tuo, kad Belgijos mokesčių administratorius atsisakė jai pateikti PVM skolų padengimo planą. Ji ginėja, be kita ko, baudų dydį, atitinkantį 20 % PVM sumos, kuri turėjo būti sumokėta prieš atimant atskaitytiną PVM. Apskaičiuodamas baudas šis administratorius turėjo atsižvelgti į PVM sumą, kuri jam turėjo būti faktiškai sumokėta, t. y. į sumą atėjus atskaitytiną PVM. Šiuo atveju mokesčių administratoriaus požiūris pažeidžia teisę į pirkimo PVM atskaitą ir mokesčių neutralumo principą.

18 Siekdama tai pagrįsti, CEZAM remiasi 2015 m. liepos 15 d. Sprendimu *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454) ir 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimu *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374) ir teigia, kad pagal proporcingumo principą valstybės narės negali taikyti baudos, lygios atskaitytinam PVM, nes dėl tokios baudos būtų pašalintas teisės į atskaitą turinys.

19 Belgijos valstybė teigia, kad 2019 m. gegužės 8 d. Sprendime *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374) pateiktos išvados negali būti taikomos prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje. Iš tiesų šis sprendimas susijęs su situacija, kai, nepaisant apmokestinamųjų sandorių nebuvimo, buvo išrašytos sąskaitos faktūros, kuriose nurodytas PVM. Jas išrašęs asmuo sumokėjo PVM ir pašalino bet kokią mokestinį pajamų praradimo riziką. Tokiu atveju pagal proporcingumo principą ir Direktyvos 2006/112 203 straipsnį, pagal kurį sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM yra mokėtinas, draudžiama skirti baudą, lygią 100 % nepagrįstai atskaityto PVM.

20 Šiuo atveju Belgijos valstybė teigia, kad CEZAM buvo nubausta už prievolės deklaruoti ir sumokėti PVM pažeidimą. Ši prievolė yra esminė, kad veiktų PVM sistema, kurioje apmokestinamasis asmuo atlieka mokesčių surinkimo vaidmenį. Nesumokėjusi iš klientų gauto PVM, CEZAM negalėjo pranašumų valstybės išdalyti sąskaita. Be to, baudos sudaro tik 20 % PVM, kuris turėjo būti sumokėtas. Šiuo aspektu teisė į atskaitą yra galimybė, kuria apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti rašydamas atskaitytiną PVM savo periodinėse deklaracijose.

21 Atsižvelgdamas į šiuos argumentus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas primena, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog PVM srityje valstybės narės iš esmės turi kompetenciją pasirinkti, kaip pačios mano, tinkamas sankcijas, jeigu jos neviršija to, kas būtina teisingo mokesčių surinkimo ir sukviavimo prevencijos tikslams pasiekti (2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 ir 60 punktai). Jis taip pat primena, kad priemonės, kurių imtasi šiems tikslams pasiekti, neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 29 punktas). Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas remiasi generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35, 62 punktas).

22 Vis dėlto šis teismas mano, kad mokesčių neutralumo principas tiesiogiai netaikomas nustatant sankcijas, taikytinas už taisyklių PVM srityje pažeidimus. Jam kyla klausimas, ar reikia atsižvelgti į šį principą siekiant nustatyti, ar nagrinėjamo atveju CEZAM skirtos sankcijos atitinka

proporcingumo princip?.

23 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad šios sankcijos buvo nustatytos pagal Belgijos teis?s aktus, kuriais siekiama nubausti už pažeidimus, padarytus neketinant išvengti PVM.

24 Šiomis aplinkyb?mis *tribunal de première instance du Luxembourg* (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas, Belgija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [Direktyvos 2006/112] 62 straipsnio 2 punkt?, 63, 167, 206, 250 ir 273 straipsnius ir proporcingumo princip?, kaip jis, be kita ko, išaiškintas 2019 m. geguž?s 8 d. Teisingumo Teismo sprendime *EN.SA* (C?712/17, EU:C:2019:374), siejam? su neutralumo principu, draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai PVM kodekso 70 straipsnis 1 dalis ir Karaliaus dekreto Nr. 41, kuriuo nustatomas proporcing? mokestini? baud? prid?tin?s vert?s mokes?io srityje dydis, 1 straipsnis bei priedo G lentel?s V kategorija, pagal kurias per apskaitos patikrinim? nusta?ius netikslum?, susijusi? su jos turiniu, ir siekiant nubausti už apmokestinamuosius sandorius, kurie visiškai ar iš dalies nebuvo ?traukti ? apskait? ir kuri? suma didesn? nei 1 250 eur?, už pažeidim? baudžiama sumažinta fiksuota bauda, lygia 20 % mok?tino mokes?io sumos neatskai?ius sumok?to pirkimo mokes?io, kuris apskai?iuojant baud? nebuvo atskaitytas d?l nepateiktos deklaracijos, o pagal Karaliaus dekreto Nr. 41 1 straipsnio antr? pastraip? šio dekreto priedo A–J lentel?se nustatyta baudos sumažinimo schema taikoma tik tuo atveju, jei pažeidimai, už kuriuos baudžiama, buvo padaryti neketinant išvengti mokes?io arba sudaryti s?lygas j? išvengti?

2. Ar atsakymui ? klausim? turi ?takos aplinkyb?, ar apmokestinamasis asmuo savanoriškai sumok?jo po patikrinimo apskai?iuot? mok?tin? mokes?io sum?, siekdamas ištaisyti mokes?io nepriemok? ir taip pasiekti tiksl? užtikrinti teising? mokes?io surinkim??“

D?l prejudicini? klausim?

25 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 62 straipsnio 2 punktas ir 63, 167, 206, 250 ir 273 straipsniai, taip pat proporcingumo ir mokes?io neutralumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias už prievol?s deklaruoti ir sumok?ti PVM ? valstyb?s išd? ne?vykdydym? skiriama fiksuoto dydžio bauda, lygi 20 % PVM sumos, kuri b?t? buvusi mok?tina prieš atimant atskaitytin? PVM.

26 Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš Direktyvos 2006/112 2 ir 273 straipsni?, siejam? su ESS 4 straipsnio 3 dalimi, matyti, jog valstyb?s nar?s privalo imtis vis? teis?k?ros ir administracini? priemoni?, kurios b?t? tinkamos siekiant užtikrinti viso PVM surinkim? j? teritorijoje ir kovoti su suk?iavimu (2018 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 26 punktas).

27 Nesuderinus S?jungos teis?s akt? d?l sankcij?, taikom? nesilaikant šiais teis?s aktais nustatytoje tvarkoje numatyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s turi teis? pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Vis d?lto ?gyvendindamos savo kompetencij?, jos turi atsižvelgti ? S?jungos teis? ir jos bendruosius principus, taigi ir paisyti proporcingumo principo (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski*, C?188/09, EU:C:2010:454, 29 punkt? ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 62 punkt?).

28 Be to, primintina, kad pasirinkdamos sankcijas valstyb?s nar?s privalo laikytis veiksmingumo principo, pagal kur? reikalaujama numatyti veiksmingas ir atgrasomas sankcijas siekiant kovoti su suderint? taisykli? PVM srityje pažeidimais ir apsaugoti S?jungos finansinius interesus (šiuo klausimu žr. 2018 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Scialdone*, C?574/15,

29 Be to, be Direktyvos 2006/112 273 straipsnio, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo pirmajame klausime nurodo kelias kitas šios direktyvos nuostatas. Vis d?lto jos neatrodo svarbios siekiant atsakyti ? pateiktus klausimus, susijusius su kriterijais, pagal kuriuos galima nustatyti, ar sankcija PVM srityje atitinka proporcingumo ir mokes?i? neutralumo principus. Vadinas, ? performuluot? klausim? reikia atsakyti tik tiek, kiek jis susij?s su Direktyvos 2006/112 273 straipsniu, aiškinamu atsižvelgiant ? min?tus principus.

30 Kiek tai susij? su proporcingumo principu, nacionalin?je teis?je taikant Direktyvos 2006/112 273 straipsn? numatytos sankcijos neturi viršyti to, kas b?tina teisingo mokes?io surinkimo užtikrinimo ir suk?iavimo prevencijos tikslams pasiekti. Siekiant ?vertinti, ar nagrin?jama sankcija atitinka proporcingumo princip?, reikia atsižvelgti, be kita ko, ? pažeidimo, už kur? siekiama nubausti, pob?d?, sunkum? ir sankcijos dydžio nustatymo taisyklės (šiuo klausimu 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 60 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

31 Nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti, ar CEZAM skirt? baud? dydis atitinka proporcingumo princip?, vis d?lto šiam teismui reikia nurodyti tam tikrus požymius, kurie leist? jam atlikti tok? vertinim?.

32 Kalbant apie pažeidim?, už kuriuos siekiama nubausti nagrin?jamomis baudomis, pob?d? ir sunkum?, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pažeidimai, kuriais kaltinama CEZAM, n?ra susij? su PVM mechanizmo taikymo klaida. Iš ties?, ilg? laik? ir nepaisydama keli? Belgijos mokes?i? institucij? veiksm? ši bendrov? nedeklaravo ir nemok?jo mok?tino PVM.

33 Be to, aplinkyb?, kad po mokestinio patikrinimo apmokestinamasis asmuo savanoriškai ištais? kompetenting? institucij? nustatytus mok?jimo tr?kumus arba j? neištais?, gali b?ti svarbi vertinant sankcijos proporcingum? atsižvelgiant ? tiksl? užtikrinti teising? mokes?io surinkim?. Vis d?lto iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad nagrin?jamu atveju savanoriškas tikslinimas nebuvo atliktas.

34 D?l taikytin? sankcij? nustatymo tvarkos iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Belgijos teis?je numatyta baud? diferencijavimo sistema. Iš ties? pagal PVM kodekso 70 straipsnio 1 dal? už prievol?s sumok?ti mokest? pažeidim? skiriama bauda, lygi dvigubam PVM, kuris b?t? sumok?tas prieš atimant atskaitytin? PVM. Vis d?lto, nesant ketinimo suk?iauti, Karaliaus dekrete Nr. 41 numatyta, kad baudos suma sumažinama atitinkamai iki 20 % arba iki 10 % PVM, kuris b?t? sumok?tas prieš atimant atskaitytin? PVM, atsižvelgiant ? tai, ar mok?tin? mokes?i? suma per vieneri? met? kontroliuojam? laikotarp?, viršija 1 250,00 EUR.

35 Bet kuriuo atveju ir su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, neatrodo, kad, atsižvelgiant ? pažeidim?, kuriais kaltinama CEZAM, pob?d? ir sunkum?, taip pat ? reikalavimus, susijusius su sankcij? PVM srityje veiksmingumu ir atgrasomuoju pob?džiu, 20 % PVM, mok?tino prieš atimant atskaitytin? PVM, dydžio baud? skyrimas viršija tai, kas b?tina teisingam mokes?io surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui išvengti.

36 Mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė ne pirkimo PVM atskaitai, jeigu esminiai reikalavimai būtų vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys nevykdė kai kurių formalių reikalavimų. Todėl mokesčių administratorius, turėdamas reikiamą informaciją, kad nustatyti, jog esminiai reikalavimai buvo vykdyti, negali nustatyti papildomų sąlygų, dėl kurių nebebūtų galima pasinaudoti teise neatskaitai (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 13 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ir 59 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

37 Vis dėlto nagrinėjamo atveju Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra nieko, kas rodytų, kad CEZAM skirtos baudos arba Belgijos teisės aktai, taikomi nustatant į dydį, t. y. PVM kodekso 70 straipsnio 1 dalis, siejama su Karaliaus dekretu Nr. 41, gali kelti abejonių dėl teisės ne pirkimo PVM atskaitai. Konkrečiai kalbant, neatrodo, kad šios nuostatos draudžia apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti tokia teise neatskaitai. Šiuo klausimu iš Belgijos vyriausybės pastabų matyti, kad nustatydamos CEZAM mokesčių nepriemoką Belgijos mokesčių institucijos savo iniciatyva atskaitai pirkimo PVM.

38 Be to, reikia pažymėti, kad pagrindinė byla nėra panaši į bylą, kurioje buvo priimtas 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 60–64 punktai), kuriuo CEZAM rėmėsi prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, nes byla, kurioje priimtas tas sprendimas, buvo susijusi su nacionaline administracine praktika, pagal kurią už tam tikrą formalių kontrolės reikalavimų, pavyzdžiui, už Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje numatytos apmokestinamojo asmens prievolės sūsi registruoti kaip PVM mokėtojai arba šios direktyvos 213 straipsnyje numatytos prievolės pranešti apie savo veiklos pradžią, pasikeitimą ar nutraukimą, nesilaikymą, buvo baudžiama ne skiriant pažeidimo sunkumui proporcingą baudą, bet atsisakant suteikti teisę ne pirkimo PVM atskaitai, taip galint pakenkti šio mokesčio neutralumui.

39 Nagrinėjama byla taip pat nėra panaši į bylą, kurioje priimtas 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), kuriuo irgi rėmėsi CEZAM prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

40 Šiuo klausimu reikia priminti, kad to sprendimo 43 ir 44 punktuose Teisingumo Teismas konstatavo, jog pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama skirti baudą, lygią 100 % nepagrįstai atskaityto pirkimo PVM sumos, nors pirkimo PVM buvo tinkamai sumokėtas ir valstybės išdas nepatyrė jokių pajamų nuostolių, tiek, kiek šio principo laikymasis buvo užtikrintas valstybės narėms leidžiant numatyti galimybes ištaisyti bet kokį nepagrįstai sąskaitoje faktūroje nurodytą mokestį, jei sąskaita faktūra išrašyta asmuo, rodo savo sąžiningumą arba laiku visiškai pašalino mokestinį pajamų praradimo riziką. Taigi dėl šios baudos skyrimo galimybių ištaisyti pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį atsiradusį mokesčių nepriemoką tapo beprasmiu.

41 Vis dėlto taip nėra šiuo atveju, nes, pirma, CEZAM skirtomis baudomis siekiama nubausti už tyčinį pardavimo PVM nedeklaravimą ir jo nemokėjimą ilgą laikotarpį, dėl kurio kilo pavojus valstybės išdui prarasti mokestinį pajamą, ir, antra, kaip nurodyta šio sprendimo 37 punkte, nei iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinės teisės nuostatų, nei iš kitos Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad šiomis baudomis, kurių suma neviršija 20 % PVM, kurį būtų reikėję sumokėti prieš atimant atskaitytiną PVM, būtų paneigta galimybė pasinaudoti teise ne pirkimo PVM atskaitai.

42 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, ir pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 273 straipsnis ir proporcingumo bei mokesčių neutralumo principai turi būti aiškinami taip: pagal juos nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias už prievolės deklaravimą ir sumokėjimą PVM valstybės išdėdė nevykdymą skiriama fiksuoto dydžio bauda, lygi 20 % PVM sumos, kuri būtų reikėję sumokėti prieš atimant atskaitytiną PVM, su sąlyga, kad prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins pagrindinėje byloje skirtos baudos

proporcingum?.

D?I bylin?jimosi išlaid?

43 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?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 273 straipsnis ir proporcingumo bei mokes?i? neutralumo principai

turi b?ti aiškinami taip:

pagal juos nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias už prievol?s deklaruoti ir sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) ? valstyb?s išd? ne?vykdydam? skiriama fiksuoto dydžio bauda, lygi 20 % PVM sumos, kuri? b?t? reik?j? sumok?ti prieš atimant atskaitytin? PVM, su s?lyga, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikrins pagrindin?je byloje skirtos baudos proporcingum?.

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.