

Byla C-418/22**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2022 m. birželio 21 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. birželio 8 d.

Pareiškėja:

SA CEZAM

Atsakovė:

Belgijos valstybė

Pagrindinės bylos dalykas

Pareiškėja pagrindinėje byloje, be kita ko, siekia, kad būtų iš naujo apskaičiuotos proporcingos mokestinės baudos, kurias Belgijos mokesčių administratorius iš jos reikalauja sumokėti už tai, kad ji nepateikė periodinių PVM deklaracijų. Ji teigia, kad tokios baudos turi būti apskaičiuojamos ne nuo bendrosios mokesčio sumos, o nuo grynosios mokesčio sumos, t. y. remiantis PVM, mokėtinu atsižvelgus į sumokėtą pirkimo PVM.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Tribunal de première instance du Luxembourg (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas, Belgija) mano, jog tam, kad galėtų priimti sprendimą pagrindinėje byloje, pagal SESV 267 straipsnį jis turi kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą dėl vidaus teisės nuostatų dėl PVM nesumokėjimo atveju mokėtinų mokesčių baudų suderinamumo su Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis ir neutralumo bei proporcingumo principais.

Prejudiciniai klausimai

1) Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 62 [2 punktas], 63, 167, 206, 250 ir 273 straipsnius ir proporcingumo principą, kaip jis, be kita ko, išaiškintas 2019 m. gegužės 8 d. Teisingumo Teismo sprendime byloje *EN.SA (C-712/17)*, siejamą su neutralumo principu, draudžiamos tokios nacionalinės teisės normos, kaip antai PVM kodekso 70 straipsnis [1 dalis] ir Karaliaus dekreto Nr. 41, kuriuo nustatomas proporcingų mokesčių baudų pridėtinės vertės mokesčio srityje dydis, 1 straipsnis bei priedo G lentelės V kategorija, pagal kurias per apskaitos patikrinimą nustačius netikslumų, susijusių su jos turiniu, ir siekiant nubausti už apmokestinamuosius sandorius, kurie visiškai ar iš dalies nebuvo įtraukti į apskaitą, o suma didesnė nei 1 250 eurų, už pažeidimą baudžiama sumažinta fiksuota bauda, lygia 20 % mokėtino mokesčio sumos neatskaičius sumokėto pirkimo mokesčio, kuris apskaičiuojant baudą nebuvo atskaitytas dėl nepateiktos deklaracijos, o pagal Karaliaus dekreto Nr. 41 [1 straipsnio antrą pastraipą] šio dekreto priedo A–J lentelėse nustatyta baudos sumažinimo schema taikoma tik tuo atveju, jei pažeidimai, už kuriuos baudžiama, buvo padaryti neketinant išvengti mokesčių arba sudaryti sąlygas jų išvengti?

2) Ar atsakymui į klausimą turi įtakos aplinkybė, ar apmokestinamasis asmuo savanoriškai sumokėjo po patikrinimo apskaičiuotą mokėtiną mokesčio sumą, siekdamas ištaisyti mokesčio nepriemoką ir taip pasiekti tikslą užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą?

Sąjungos teisės nuostatos, kuriomis remiamasi

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

62 straipsnio 2 punktas

„Šioje direktyvoje:

<...>

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

63 straipsnis

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

167 straipsnis

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

206 straipsnis

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąją PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinių mokėjimų.“

250 straipsnis

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

<...>“

273 straipsnis

„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.“

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas)

70 straipsnis

„1. Už bet kokią prievolės mokėti mokesťį pažeidimą skiriama bauda, lygi dvigubai išvengto ar per vėlai sumokėto mokesčio sumai.“

<...>“

84 straipsnis

„<...>“

Atsižvelgiant į įstatyme numatytas ribas, šiame kodekse numatytų proporcingų mokesčių baudų dydis <...> nustatomas pagal schemą, kurią nustato Karalius.“

1987 m. sausio 30 d. Arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (Karaliaus dekretas Nr. 41, kuriuo nustatomas proporcingų mokesčių baudų dydis pridėtinės vertės mokesčio srityje)

1 straipsnis

„Pridėtinės vertės mokesčio srityje skiriamų proporcingų mokesčių baudų sumažinimo schema nustatoma:

1° už Pridėtinės vertės mokesčio kodekso 70 straipsnio 1 dalyje numatytus pažeidimus, padarytus anksčiau nei 1993 m. lapkričio 1 d. – šio dekreto priedo A lentelėje, o už pažeidimus, padarytus po 1993 m. spalio 31 d. – G lentelėje;

<...>“

Priedas

„G lentelė – BAUDOS UŽ KODEKSO 70 STRAIPSNIO 1 DALYJE NURODYTUS PAŽEIDIMUS

1 skirsnis – Vidaus sandoriai ir sandoriai Bendrijos viduje

<...>

V. Atliekant apskaitos patikrinimą nustatyti netikslumai, susiję su jos turiniu;

apmokestinamieji sandoriai nebuvo visiškai ar iš dalies įtraukti arba buvo pavėluotai įtraukti į šiam tikslui numatytą deklaraciją;

asmuo, kuris neprivalo pateikti deklaracijos, nesumoka mokesčio per nustatytą terminą ir nustatyta tvarka.

Už tikrinamą vienų metų laikotarpį mokėtinų mokesčių suma yra:

– lygi 1250 eurų arba mažesnė: 10 proc. mokėtino mokesčio

– didesnė kaip 1250 eurų: 20 proc. mokėtino mokesčio

<...>“

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Pareiškėja pagrindinėje byloje nuo 2013 m. birželio mėn. nepateikė periodinių PVM deklaracijų.
- 2 2015 m. lapkričio 10 d. buvo parengtas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą už 2013 m. Kadangi į šį pranešimą nebuvo atsakyta, nusiųstas priminimas, tačiau

atsakymo negauta. Tada buvo parengtas už 2013 m. mokėtinų mokesčių protokolas ir įteiktas bendrovei.

3 Kadangi, nepaisant pastabų ir priminimų, periodinės PVM deklaracijos už 2014 ir 2015 m. taip pat nebuvo pateiktos, už šiuos dvejus metus mokėtini mokesčiai buvo nustatyti *ex officio*.

4 Po to, 2017 m., buvo parengtas specialus apskaičiavimas, nes pareiškėja vėl nepateikė visų deklaracijų ir nesumokėjo pateiktose deklaracijose nurodyto PVM.

5 Atsižvelgiant į reikalavimus, mokėtinų sumos sudaro:

– 2013 metais:

– po įskaitymo mokėtinas PVM: 278 880,50 eurų;

– baudos: 265 940 eurų;

– palūkanos, apskaičiuotos iki 2016 m. kovo 20 d.: 58 007,04 eurų.

– už 2014 ir 2015 m.:

– po įskaitymo mokėtinas PVM: 1 430 991,16 eurų ;

– baudos: 923 650,00 eurų;

– palūkanos, apskaičiuotos iki 2017 m. sausio 20 d.: – 137 375,04 eurų.

– pagal specialų apskaičiavimą už laikotarpį nuo 2017 m. sausio 31 d. iki 2017 m. birželio 30 d.:

– mokėtinas PVM: 88 610,36 eurų;

– baudos: 14 290 eurų;

– palūkanos, apskaičiuotos iki 2017 m. gruodžio 20 d.: 4 962,16 eurų.

6 Reikalaujamos baudos sudaro 20 % bendrosios PVM sumos, t. y. į atskaitytiną PVM neatsižvelgiama.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

7 Pareiškėjos teigimu, bauda turi būti apskaičiuota nuo mokesčio, mokėtino atskaičius atskaitytiną PVM, t. y. nuo grynosios mokesčio sumos (atskaičius pirkimo mokesčių), o ne nuo bendros jo sumos.

8 Pirma, nacionalinėje teisėje numatyta, kad bauda atitinka 20 % „mokėtino mokesčio“ sumos (Karaliaus dekreto Nr. 41 priedo G lentelės V kategorija), t. y. sumos, apskaičiuotos atsižvelgiant į atskaitytiną PVM. Priešingu atveju bauda

apskaičiuojama remiantis pridėtinės vertės mokesčiu, kurio apmokestinamasis asmuo galiausiai neprivalo sumokėti.

- 9 Be to, ši išvada grindžiama mokesčių neutralumo principu.
- 10 Šiuo atžvilgiu pareiškėja remiasi 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimu *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), kuriame Teisingumo Teismas iš esmės konstatavo, kad nors valstybės narės yra kompetentingos pasirinkti sankcijas, kurios joms atrodo tinkamos, jeigu nesilaikoma Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų, siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, vis dėlto savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir PVM proporcingumo bei neutralumo principo.
- 11 Taigi, tęsė Teisingumo Teismas, „sankcijos neturi viršyti to, kas būtina PVM direktyvos 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės šio mokesčio neutralumui“ ir „bauda, lygi 100 % nepagrįstai atskaityto pirkimo mokesčio, paskirta neatsižvelgiant į tai, kad ta pati pardavimo PVM suma buvo reguliariai mokama ir dėl to valstybės išdas neprarado jokių mokestinių pajamų, yra sankcija, neproporcinga siekiamam tikslui“ (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 39 ir 42 punktai).
- 12 Iš to pareiškėja daro išvadą, kad:
 - 1) „Apmokestinamojo asmens mokėtiną mokestį visada sudaro už pirminiame etape atliktą tiekimą mokėtinas mokestis, atėmus atskaitytiną PVM, sumokėtą už tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu pirminiame etape gautą tiekimą“ (generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:35, 62 punktas; taip pat žr. 2019 m. gegužės 8 d. sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 41 punktą);
 - 2) Teikiant deklaracijas už tuos pačius veiklos metus, pirkimo ir pardavimo operacijos neatskiriamos;
 - 3) Pagal proporcingumo principą valstybės narės turi pareigą neskirti atskaitytinai PVM sumai lygios baudos, nes priešingu atveju minėtas atskaitymas nebebūtų tikslingas ir netektų prasmės;
 - 4) Reikia išnagrinėti, ar mokestinių nuostolių rizika yra pašalinta.
- 13 Belgijos mokesčių administratorius, neatsižvelgdamas į teisę į atskaitą, baudą apskaičiuoja nesiremdamas realia apmokestinamojo asmens mokesetine skola, nes proporcinga 20 % bauda iš dalies apskaičiuojama remiantis atskaitytinu PVM (kurio sumos nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius neginčija), todėl sumažėja teisės į atskaitą taikymo sritis (svarba), ir pažeidžiamas mokesčio neutralumo principas, iš apmokestinamojo asmens atimant (teigiamas) teisės į atskaitą pasekmes.

- 14 Iš tikrųjų „taikant du apskaičiavimo metodus gali <...> susidaryti dideli skirtumai. Kraštutiniu atveju, kai mokėtina mokesčio suma ir atskaitytina mokesčio suma yra vienodos, <...> proporcinga bauda gali būti lygi nuliui [jei bauda skaičiuojama nuo grynosios sumos], nes įskaičius abi sumas susidaro nuliui lygus likutis.“ (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive* ? https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Pavyzdžiui, nagrinėjamą 20 % baudą taikant šioje byloje už pažeidimą, susijusį su 10 000 eurų mokesčio suma, iš kurios galima prašyti atskaityti 5 000 eurų, apskaičiavimus atliekant nuo bendros sumos susidarys proporcinga 2 000 eurų bauda (20 % nuo 10 000 eurų), o apskaičiavimus atliekant grynosios sumos pagrindu susidarytų 1 000 eurų bauda (20 % galutinio likučio, t. y. 10 000 – 5 000 eurų) (pagal analogiją žr. Houet, C., op.cit.).
- 16 Dėl mokestinių nuostolių rizikos pareiškėja pažymi, kad nagrinėjamu atveju jos nėra, nes atskaitytina dalis, nuo kurios administracija ketina atskaityti proporcingą baudą, nepriskiriama prie Belgijos valstybės mokestinių pajamų.
- 17 Pareiškėja priduria, kad vienoje anksčiau nagrinėtoje byloje mokesčių administratorius sutiko, kad proporcinga bauda būtų apskaičiuota remiantis „mokesčiu, mokėtinu už nurodytas parduodamas paslaugas, prieš tai atėmus atskaitytiną pirkimo mokesį, susijusį su tais pačiais mokestiniais metais įsigytais paslaugomis“ (2021 m. vasario 17 d. šio teismo sprendimas).

Svarbiausi atsakovės pagrindinėje byloje argumentai

- 18 Belgijos valstybės teigimu, PVM kodekso 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „už bet koki pareigos sumokėti mokesį pažeidimą skiriama bauda, lygi dvigubai išvengto arba pavėluotai sumokėto mokesčio sumai“, todėl baudos apskaičiavimo pagrindas yra nedeklaruota PVM suma, nes jokiaje nuostatoje nenumatyta galimybė baudą apskaičiuoti remiantis mokesčio suma, susidariusia atėmus atskaitytiną PVM. Vienintelis mokestis, kurį privaloma mokėti, yra mokestis, kurį privaloma apskaičiuoti, t. y. pagal Direktyvos 2006/112/EB 62 straipsnio 2 punktą, „mokesčių institucij[os] [teisė] pagal tuo metu galiojančią įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas“.
- 19 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374) šioje byloje netaikytinas, nes jis susijęs su konkrečiais mechanizmais, nustatytais Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnyje (teisė į atskaitą) ir 203 straipsnyje, kuriame nustatyta, kad „PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokesį sąskaitoje-faktūroje“.
- 20 Šioje byloje, susijusioje su fiktyviais sandoriais (tos pačios grupės bendrovės parduodavo, o vėliau supirkdavo vienodus elektros energijos kiekius už tą pačią kainą), sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo sumokėjo PVM sumą, nurodytą sąskaitoje

faktūroje, susijusioje su sandoriu, kuris laikomas fiktyviu, o po to ją atskaitė perpirkdamas. Taigi Direktyvos 2006/112/EB 168 ir 203 straipsniuose nustatyti reikalavimai kartu buvo taikomi tam pačiam ūkio subjektui, nors dėl šio sandorio jo sudarytojams nebuvo suteikta jokia mokesčių lengvata ir atitinkamai nebuvo padaryta jokia žala valstybės išdui.

- 21 Būtent šiomis konkrečiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos skiriama bauda, lygi neteisėtos PVM atskaitos sumai, neatsižvelgiant į mokesstinės skolos sumą, prieštarauja proporcingumo ir neutralumo principams. Taigi šiame sprendime padarytos išvados negali būti taikomos ir kitiems atvejams, kaip antai nagrinėjamoje byloje skirtai sankcijai už pažeidimą, padarytą mokant (o ne atskaitant) PVM.
- 22 Nagrinėjamu atveju baudos iš tikrųjų buvo skirtos ne už neteisėtą atskaitą, dėl kurios nepadaryta žala išdui (nulinė mokesstinė skola), o už tai, kad nebuvo sumokėtas PVM už pardavimo sandorius, todėl, jei mokėtinas mokestis nebus išieškotas, mokesčių mokėtojas įgis pranašumą (išdui žalingą kredito liniją) ir bus prarastos mokesstinės pajamos. Be to, sankcija yra lygi ne 100 % neteisėtų atskaitymų, o 20 % mokėtino PVM, ir Belgijos apeliacinis ir kasacinis teismai šią sankciją pripažino proporcinga.
- 23 Be to, jei PVM grynąja suma būtų remiamasi kaip apskaičiavimo pagrindu, grėstų absurdiška pasekmė, kad proporcinga bauda galėtų būti lygi nuliui (žr. šios santraukos 14 punktą), todėl apmokestinamajam asmeniui nebūtų skirta bauda, nors jis vis dėlto pažeidė savo pareigą mokėti mokesčius.
- 24 Atsakovė patikslina, kad, šioje byloje taikydama švelninamąją priemonę, ji leido tiesiogiai įskaityti atskaitytinus mokesčius. Tačiau toks įskaitymas yra atsiskaitymo būdas ir visiškai nekeičia baudų apskaičiavimo pagrindo.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 25 Pagal Direktyvos 2006/112/EB 273 straipsnį valstybės narės turi teisę taikyti tam tikras priemones, siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas mokestis ir užkertamas kelias sukčiavimui.
- 26 „[N]esuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Vis dėlto įgyvendindamos savo kompetenciją, jos turi atsižvelgti į Sąjungos teisę ir jos bendruosius principus, taigi ir paisyti proporcingumo principo“ (2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 punktas). Tačiau šios priemonės neturi viršyti to, kas būtina tikslams, dėl kurių jos priimtos, pasiekti, todėl negali būti naudojamos taip, kad sukeltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas (2013 m. balandžio 11 d. Sprendimas *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktai).

- 27 Siekiant įvertinti, ar sankcija atitinka proporcingumo principą, reikia atsižvelgti, be kita ko, į pažeidimo, už kurį siekiama nubausti, pobūdį ir sunkumą bei jos sumos nustatymo taisyklės (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 60 punktą, 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 40 punktą ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287, 27 punktą).
- 28 *Tribunal de première instance du Luxembourg* (Liuksemburgo pirmosios instancijos teismas) kyla klausimas, ar, nors neutralumo principas tiesiogiai netaikomas sankcijoms, numatytooms už apmokestinamojo asmens pareigų nevykdymą, į šį principą tiesiogiai arba netiesiogiai atsižvelgiama nagrinėjant proporcingumo principo laikymąsi Belgijos teisėje nustatytoje proporcingų baudų sistemoje, konkrečiai *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) 70 straipsnio 1 dalyje ir Karaliaus dekretu Nr. 41, kuriuo nustatomas proporcingų mokesčių baudų dydis pridėtinės vertės mokesčio srityje.
- 29 Taigi kyla Sąjungos teisės aiškinimo sunkumų, dėl kurių šis teismas mano, kad būtina kreiptis į Teisingumo Teismą pagal SESV 267 straipsnį, pateikiant pirma išdėstytus prejudicinius klausimus.

DARBINIS VERTINIMAS