

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2021. gada 15. aprīlī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 273. pants – Atmaksājamo PVN summas novērtēšana nodokļa deklarācijā pārāk augstu – Nodokļa maksātāja kāda vērtējuma attiecībā uz to, ka darījumam ir uzliekams nodoklis – Nodokļa deklarācijas labojums pēc pārbaudes – Sodis 20 % apmērā no atmaksājamo PVN summas pārāk augstā novērtējuma – Samērīguma princips

Lietā C-935/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polijā) iesniedza ar 2019. gada 3. oktobra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 23. decembrī, tiesvedībā

Grupa Warzywna sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Pisarra [*N. Piçarra*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*] un K. Jirime [*K. Jürimäe*](referente),

ģenerālvokāts: Dž. Pitručella [*G. Pitruzzella*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesa,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Grupa Warzywna sp. z o.o.* vērā – *M. Pacyna*, un *K. Kocowski*, advokāti, kuriem palīdz S. Zbiczka, *doradca podatkowy*,

– Polijas valdības vērā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vērā – *J. Jokubauskaitis* un *M. Siekierzyńska*, pārstāves,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauzšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LES 4. panta 3. punktu, LESD

325. pantu, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2., 250. un 273. pantu, kā arī samērīguma principu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Grupa Warzywna sp. z o.o.* un *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu* (Vroclavas Finanšu pārvaldes iestādes direktors, Polija) par administratīva soda uzlikšanu šai sabiedrībai nodokļu pārbaudes rezultātā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“[Pievienotās vērtības nodokli (PVN)] uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās.”

4 Šīs direktīvas 12. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otrās daļas minētajām darbībām, jo paši kādu no šādiem darījumiem:

a) ņemas vai ņemas daļas un zem ņemas esošās zemes piegādi pirms šīs ņemas pirmreizējās izmantošanas;

[..].

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds “ņema” ir jebkura celtnē, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

[..]

Dalībvalstis pirmreizējās izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no ņemas pabeigšanas dienas līdz pirmās piegādes dienai, vai laikposmu no pirmreizējās izmantošanas dienas līdz turpmākās piegādes dienai, ja šie laikposmi nepārsniedz, attiecīgi, piecus un divus gadus.”

5 Minētās direktīvas 135. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

j) ņemas vai ņemas daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;

[..].”

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 137. pantam:

“1. Dal?bvalstis nodok?a maks?t?jiem var pieš?irt ties?bas izv?l?ties nodok?a rež?mu attiec?b? uz š?diem dar?jumiem:

[..]

b) ?kas vai ?kas da?u un zem t?s esoš?s zemes pieg?di, iz?emot 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? min?to pieg?di;

[..].

2. Dal?bvalstis pie?em s?ki izstr?d?tus noteikumus 1. punkt? min?to izv?les ties?bu izmantošanai.

[..]”

7 PVN direkt?vas 250. pant? ir noteikts:

“1. Katrs nodok?a maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, nor?dot visu inform?ciju, kas vajadz?ga, lai apr??in?tu iekas?jam? nodok?a summu un atskait?mo summu, tostarp – cikt?l tas nepieciešams apr??ina b?zes noteikšanai – to dar?jumu kop?jo v?rt?bu, uz ko attiecas min?tais nodoklis un atskait?šana, k? ar? jebkuru no nodok?a atbr?voto dar?jumu v?rt?bu.

2. Dal?bvalstis at?auj un var piepras?t 1. punkt? min?t?s deklar?cijas iesniegt elektroniski atbilst?gi dal?bvalstu izstr?d?tajiem nosac?jumiem.”

8 Atbilstoši š?s direkt?vas 273. pantam:

“Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?a maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?di pien?kumi tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

Pirmaj? da?? paredz?to izv?les iesp?ju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar r??inu sagatavošanu saist?tus pien?kumus papildus tiem, kas noteikti 3. noda??.”

Polijas ties?bas

9 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i us?ug* (Likums par pre?u un pakalpojumu nodokli; 2017. gada Dz. U., 1221. poz?cija) redakcij?, kas piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – “Likums par PVN”) 43. panta 1. punkta 10. apakšpunkt? ir noteikts:

“No nodok?a atbr?vo: [...] ?ku, b?vju vai to da?u pieg?di, iz?emot gad?jumus, kad:

a) pieg?de notiek pirmreiz?jas izmantošanas ietvaros vai pirms t?s;

b) no pirmreiz?js izmantošanas l?dz ?kas, b?ves vai t?s da?as nodošanai ir pag?juši maz?k nek? divi gadi [..].”

10 Likuma par PVN 43. panta 10. punkt? ir noteikts:

“Nodok?a maks?t?js var atteikties no 1. punkta 10. apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a un izv?l?ties maks?t nodokli par ?ku, b?vju vai to da?u nodošanu ar nosac?jumu, ka persona, kas veic pieg?di, un ?kas, b?ves vai t?s da?u pirc?js:

1) ir reģistrēti kā PVN maksātāji;

2) pirms šo preču piegādes datuma nodokļu iestādes, kam ir kompetence attiecībā uz pircēju, direktoram iesniedz saskaņotu deklarāciju, kurā tas izvēlas maksāt nodokli par vienu vai diviem veidiem.

11 Šā likuma 112.b panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1. Ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs:

1) tūlīt iesniedz nodokļa deklarāciju ir norādījis:

a) iekasējamā nodokļa summu, kas ir mazāka par maksājamo summu,

b) nodokļa kredīta atmaksas summu vai priekšnodokļa atmaksas summu, kas pārsniedz maksājamo summu,

c) nodokļa kredīta summu, kas atskaitāma no maksājamo nodokļu summas par turpmākajiem maksājumu periodiem, kas pārsniedz maksājamo summu,

d) atmaksājamo nodokļa kredīta summu, atmaksājamo priekšnodokļa summu vai nodokļa kredīta summu, kas atskaitāma no maksājamo nodokļu summas par nākamajiem maksājumu periodiem, tādā gadījumā, lai norādītu Valsts kasē maksājamo nodokļa summu,

2) nav ne iesniedzis nodokļa deklarāciju, ne samaksājis iekasējamo nodokļa summu,

– nodokļu administrācijas vai muitas iestādes administrācijas direktors nosaka precīzu atbilstošo summu un nosaka papildu nodokļa summu, kas atbilst 30 % no maksājamo nodokļu pārējo zemu novērtēto summas vai 30 % no nodokļa kredīta, no atmaksājamo priekšnodokļu summas vai no nodokļa kredīta summas, kas atskaitāma no par nākamajiem maksājumu periodiem maksājamo nodokļu summas, pārējo augstu novērtēto summas.

2. Ja, beidzoties nodokļu pārbaudes vai muitas iestādes kontroles procedūrai vai nodokļu kontroles procedūras laikā, gadījumos, kas minēti:

1) šā panta 1. punkta 1. apakšpunkts – nodokļa maksātājs ir iesniedzis pareizu nodokļa deklarāciju, ņemot vērā konstatētos pārņēmumus, un ir samaksājis iekasējamo nodokļa summu vai ir atmaksājis nepamatoti atmaksāto summu,

2) šā panta 1. punkta 2. apakšpunkts – nodokļa maksātājs ir iesniedzis nodokļa deklarāciju un samaksājis maksājamo nodokļa summu,

– papildu nodokļa maksājuma summa ir 20 % no maksājamo nodokļu pārējo zemu novērtēto summas vai 20 % no nodokļa kredīta, no atmaksājamo priekšnodokļu summas vai no nodokļa kredīta summas, kas atskaitāma no nodokļu summas, kas maksājama par turpmākajiem maksājumu periodiem, pārējo augstāku novērtēto summas.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 *Grupa Warzywna* iegādājās nekustamo īpašumu, kas tika apdzīvots vairākus divus gadus. Saskaņā ar notariālajā aktā ietvertu deklarāciju par šā īpašuma iegādi tā cena bija minēta kā bruto summa, tādējādi ietverot PVN. Minētais īpašuma pārdevējs turklāt izrakstīja rēķinu, kurā bija norādīta arī attiecīgā darījumu saistītā PVN summa. *Grupa Warzywna* samaksāja šo summu un uzskatīja, ka tā ir priekšnodokļa samaksa PVN summa, kas tādā gadījumā bija atskaitāma. Pēc tam *Grupa Warzywna*

iesniedza *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy* (Tšeb?icas Finanšu p?rvaldes direktors, Polija) PVN deklar?ciju, kur? t? min?ja p?rmaks?to PVN, kuru t? l?dza atmaks?t.

13 P?c p?rbaudes Tšeb?icas Nodok?u p?rvalde konstat?ja, ka saska?? ar Likuma par PVN 43. panta 10. punktu attiec?g? nekustam? ?pašuma pieg?de princip? bija piln?b? atbr?vota no PVN un ka dar?juma puses nebija iesniegušas deklar?ciju par atteikšanos no š? atbr?vojuma. L?dz ar to *Grupa Warzywna* neesot bijušas ties?bas atskait?t PVN priekšnodokli par š?s preces pieg?di.

14 P?c tam *Grupa Warzywna*, ?emot v?r? nodok?u iest?des konstat?tos p?rk?pumus, veica korekcijas sav? nodok?u deklar?cij?. T?d?j?di š? sabiedr?ba šaj? deklar?cij? nor?d?ja PVN p?rpalikumu, kas ir iev?rojami maz?ks par to, ko t? s?kotn?ji bija deklar?jusi.

15 Neraugoties uz šo korekciju, Tšeb?icas Nodok?u p?rvaldes direktors pie??ma l?mumu, nosakot PVN p?rpalikumu atbilstoši summai, kas izriet no labot?s deklar?cijas, un uzlika *Grupa Warzywna* sodu 20 % apm?r? no nepamatoti pras?t?s p?rk?k liel?s atmaks?jam?s PVN summas. Attiec?b? uz min?to sankciju šo l?mumu apstiprin?ja otr?s pak?pes nodok?u iest?de, kur? v?rs?s *Grupa Warzywna*.

16 *Grupa Warzywna* par otr? l?me?a nodok?u iest?des l?mumu c?la pras?bu iesniedz?jties?. Š? tiesa uzskata par nepieciešamu noteikt, vai š?da soda noteikšana situ?cij?, kad š?s sabiedr?bas pie?auta k??da nav rad?jusi nek?du nodok?u ie??mumu zudumu, atbilst sam?r?guma un PVN neitralit?tes principiem un ir pamatota ar m?r?iem nodrošin?t pareizu nodok?a iekas?šanu, k? ar? nov?rst kr?pšanu nodok?u jom?.

17 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka administrat?v? soda noteikšanas m?r?is bija mudin?t nodok?u maks?t?jus prec?zi un noteikti aizpild?t savas nodok?u deklar?cijas. Pamatliet? apl?kotajai sankcijai esot dr?z?k repres?vs, nevis prevent?vs raksturs. Proti, Likuma par PVN 112.b panta 2. punkts ne?aujot ?emt v?r? apst?kli, ka k??daina PVN iekas?šana izriet no abu dar?juma pušu pie?autas k??das v?rt?jum? attiec?b? uz to, ka pieg?de ir apliekama ar nodokli. Š?s tiesas ieskat? šis sods ir pas?kums, kas nav piem?rots m?r?a c?n?ties pret p?rk?pumiem nodok?u jom? ?stenošanai un katr? zi?? p?rsniedz to, kas ir nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai, jo tas visticam?k neveic prevent?vu funkciju, kas ir nepieciešama attiec?b? uz iesp?jamiem kr?pniekiem un ne?em v?r? ne pas?kuma raksturu un smagumu, ne to, ka Valsts kase nav cietusi nek?dus nodok?u ie??mumu zaud?jumus un ka nav nek?das nor?des uz kr?pšanu nodok?u jom?.

18 Š?dos apst?k?os *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Vroclav?, Polija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai t?ds papildu nodok?a apr??ins, k?ds ir paredz?ts Likuma par PVN 112.b panta 2. punkt?, atbilst [PVN direkt?vas] (it ?paši 2., 250. un 273. pantam), LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta norm?m un sam?r?guma principam?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

19 Vispirms ir j?nor?da, ka iesniedz?jtiesa l?dz Tiesu lemt par pamatliet? apl?koto valsts ties?bu normu atbilst?bu LES 4. panta 3. pantam, LESD 325. pantam, PVN direkt?vas 2., 250. un 273. pantam, k? ar? ar sam?r?guma un PVN neitralit?tes principiem.

20 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, lai ar? prejudici?l? nol?muma tiesved?b? Tiesai nav pien?kuma izv?rt?t valsts ties?bu aktu atbilst?bu Savien?bas ties?b?m, t? vair?kk?rt ir nol?musi, ka t?s kompetenc? ir sniegt iesniedz?jtiesai visus Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementus, kas tai ?autu izlemt jaut?jumu par š?du atbilst?bu, taisot spriedumu izskat?maj? liet? (šaj? noz?m? skat.

spriedumu, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Tātad šajā lietā Tiesai ir jāizvērtē tikai Savienības tiesību normas, tās interpretējot iesniedzējtiesai lietderīgā veidā, savukārt iesniedzējtiesai, lai tajā izskatāmā lietā pieņemtu nolēmumu, ir jāizvērtē valsts tiesiskā regulējuma atbilstība Savienības tiesībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 No līguma sniegtā prejudiciālā nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesas jautājumi neattiecas ne konkrēti uz LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu, ne uz cēlu pret krāpšanu, lai aizsargātu Eiropas Savienības finanšu intereses, uz ko attiecas LESD 325. pants. Tāpat PVN direktīvas 2. un 250. panta interpretācija, ņemot vērā šajā lēmumā ietvertos elementus, nešķiet nepieciešama, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz uzdoto jautājumu, ņemot vērā, ka šie panti attiecas, respektīvi, uz ar PVN apliekamiem darījumiem un PVN deklarācijām.

23 Savukārt attiecībā uz PVN direktīvas 273. pantu iesniedzējtiesa norāda, ka valsts likumā prasītā aplākotā administratīvā soda automātiska piemērošana visos PVN pārkāpumos zemas novērtēšanas vai atmaksājamas PVN summas pārkāpuma gadījumos ir pasākums, kas nav piemērots šajā pantā paredzētajam, tāpēc cēnāties pret nodokļu pārkāpumiem sasniegšanai un pārsniedz šim mērķim nepieciešamo. Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka uzdotais jautājums attiecas uz PVN direktīvas 273. panta, kā arī PVN samērīguma un PVN neitralitātes principu interpretāciju.

24 Tādējādi ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 273. pants, kā arī PVN samērīguma un neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš no PVN atbrīvotu darījumu kādā daļi ir kvalificējis par ar šo nodokli apliekamu darījumu, tiek noteikts sods 20 % apmērā no nepamatoti prasītās pārkāpuma lielās atmaksājamas PVN summas, neņemot vērā nodokļu deklarācijā pieautās nelikumības smagumu, pierādījumu, ka šā kādā ir krāpšana, neesamība un to, ka Valsts kase nav zaudējusi nodokļu ieņēmumus.

25 Saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstīm ir iespēja pieņemt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novrstu krāpšanu. It pašī, tātad šajā ziņā nav Savienības tiesību normu, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sodus, kas tām šķiet atbilstoši, par Savienības tiesībās ietverto nosacījumu PVN atskaitēšanas tiesību izmantošanai neievērošanu (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Tomēr dalībvalstīm šā kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārīgos principus, un tātad arī samērīguma principu (spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tādējādi šiem sodiem nav jāpārsniedz tas, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķus nodrošināt pareizu nodokļa iekasēšanu un novrst krāpšanu. Izvērtējot jautājumu, vai sods atbilst samērīguma principam, tostarp ir jāņem vērā pārkāpuma, par kuru iecerēts sodīt ar šo sodu, raksturs un smagums, kā arī soda apmēra noteikšanas nosacījumi (spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 60. punkts).

28 Lai gan iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai soda apmērs nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai īstenotu šā sprieduma iepriekšējā punktā norādītos mērķus, šai tiesai ir jānorāda uz atsevišķiem pamatlietas apstākļiem, kas tai jāņem vērā, lai noteiktais sods atbilst samērīguma principam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 61.

punkts).

29 Šaj? zi?? j?nor?da, ka Likuma par PVN 112.b panta 2. punkt? ir paredz?ts administrat?vs sods, kas atbilst 30 % no p?r?k augstu nov?rt?t?s atmaks?jam? PVN summas, kas tiek samazin?ta l?dz 20 % no pirm?s summas, ja nodok?a maks?t?js p?c nodok?u p?rbaudes ir iesniedzis deklar?cijas korekciju, ?emot v?r? šaj? p?rbaud? konstat?tos p?rk?pumus, un ir samaks?jis iekas?jamo nodok?a summu vai ir atl?dzin?jis nepamatoti atmaks?to summu.

30 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka š? soda m?r?is ir uzlabot PVN piedzi?u, sodot par š? nodok?a iekas?šan? pie?autaj?m k??d?m, kas izpaužas k? maks?jam? nodok?a summas p?r?k zems nov?rt?jums vai atmaks?jam? PVN summas vai summas, kas j?p?rnes uz n?kamo laikposmu, p?r?k augsts nov?rt?jums. T?d?j?di t? m?r?is ir mudin?t nodok?u maks?t?jus prec?zi un r?p?gi aizpild?t savas nodok?u deklar?cijas un p?rk?pumu gad?jum? veikt to korekciju, lai tiktu sasniegts m?r?is, kas saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu ir nodrošin?t pareizu PVN iekas?šanu.

31 Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka administrat?vs sods, kura m?r?is ir mudin?t nodok?u maks?t?jus p?c iesp?jas ?tr?k kori??t gad?jumus, kad nodoklis ir nepietiekami samaks?ts, un l?dz ar to sasniegt m?r?i nodrošin?t prec?zu t? iekas?šanu, kura apm?rs aizmuguriski ir noteikts 50 % apm?r? no PVN summas, kas nodok?u maks?t?jam ir j?samaks? nodok?u administr?cijai, bet kuru var samazin?t atkar?b? no apst?k?iem, princip? ?auj nodrošin?t to, ka šis sods nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu m?r?i saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu nodrošin?t prec?zu nodok?a iekas?šanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 62.–64. punkts).

32 Tom?r attiec?b? uz pamatliet? apl?kojam? soda apm?ra noteikšanas k?rt?bu ir j?nor?da, ka gad?jum?, ja š? summa ir noteikta 20 % apm?r? no p?r?k augstu nov?rt?t?s PVN p?rmaksas summas, min?to summu, iz?emot gad?jumu, kad p?rk?pums izriet no nenoz?m?g?m k??d?m, nevar samazin?t atkar?b? no konkr?t?s lietas konkr?tajiem apst?k?iem.

33 Šaj? zi?? no iesniedz?jtiesas Tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka pamatliet? apl?kot? nelikum?ba izriet no k??das v?rt?jum?, ko pie??vušas dar?juma puses attiec?b? uz to, vai tam ir uzliekams nodoklis, kad š?s puses uzskat?ja, ka attiec?g?s ?kas pieg?de ir apliekama ar PVN, lai gan t?s neiesniedza valsts tiesiskaj? regul?jum? pras?to saskan?go deklar?ciju, kur? t?s b?tu izv?l?juš?s aplikt ar nodokli šo pieg?di. Turkl?t no iesniedz?jtiesas konstat?jumiem izriet, ka paredz?tais sods ir piem?rojams vien?di gan t?d? situ?cij? k? pamatliet? apl?kot?, kur? PVN p?rpalikuma summas p?r?k augsts nov?rt?jums izriet no dar?juma pušu pie?autas k??das v?rt?jum? attiec?b? uz to, vai tam ir uzliekams nodoklis, ko raksturo tas, ka nav nor?žu uz kr?pšanu un ka turkl?t š?s tiesas ieskat? nav noticis nek?ds nodok?u ie??mumu zaud?jums, gan situ?cij?, kur? š?di ?paši apst?k?i, kas p?c min?t?s tiesas dom?m b?tu j??em v?r?, nepast?v.

34 T?d?j?di š? noteikšanas k?rt?ba ne?auj nodok?u iest?d?m piel?got soda apm?ru atkar?b? no konkr?tajiem lietas apst?k?iem.

35 No t? izriet, ka min?t?s sankcijas noteikšanas k?rt?ba, kas tiek piem?rota autom?tiski, ne?auj nodok?u iest?d?m individualiz?t piem?roto sodu, lai nodrošin?tu, ka tas nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu m?r?us nodrošin?t pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu.

36 Š?dos apst?k?os nav nepieciešams pamatliet? apl?kotos ties?bu aktus p?rbaud?t, ?emot v?r? PVN neitralit?tes principu.

37 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN

direktīvas 273. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš no PVN atbrīvotu darījumu ir kļūdaini kvalificējis par ar šo nodokli apliekamu darījumu, tiek noteikts sods 20 % apmērā no nepamatoti prasītās pārāk augstu novērtētās atmaksājamo PVN summas, ja šis sods ir piemērojams vienādi gan tādā situācijā, kurā PVN pārpalikuma summas pārāk augsts novērtējums izriet no darījuma pušu pieļautas kļūdas vērtējumā attiecībā uz to, vai darījumam ir uzliekams nodoklis, ko raksturo tas, ka nav norāžu uz krāpšanu un Valsts kase nezaudē ieņēmumus, gan situācijā, kurā šādi paši apstākļi nepastāv.

Par tiesāšanas izdevumiem

38 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devētā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atbrīvotu darījumu ir kļūdaini kvalificējis par ar šo nodokli apliekamu darījumu, tiek noteikts sods 20 % apmērā no nepamatoti prasītās pārāk augstu novērtētās atmaksājamo PVN summas, ja šis sods ir piemērojams vienādi gan tādā situācijā, kurā PVN pārpalikuma summas pārāk augsts novērtējums izriet no darījuma pušu pieļautas kļūdas vērtējumā attiecībā uz to, vai darījumam ir uzliekams nodoklis, ko raksturo tas, ka nav norāžu uz krāpšanu un Valsts kase nezaudē ieņēmumus, gan situācijā, kurā šādi paši apstākļi nepastāv.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.