TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2021. gada 15. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 273. pants – Atmaksājamās PVN summas novērtēšana nodokļu deklarācijā pārāk augstu – Nodokļa maksātāja kļūda vērtējumā attiecībā uz to, ka darījumam ir uzliekams nodoklis – Nodokļu deklarācijas labojums pēc pārbaudes – Sods 20 % apmērā no atmaksājamā PVN summas pārāk augstā novērtējuma – Samērīguma princips

Lietā C-935/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija) 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. Jirimēe [*K. Jürimäe*](referente),

ģenerāladvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Grupa Warzywna sp. z o.o.* vārdā – *M. Pacyna*, un *K. Kocowski*, *adwokaci*, kuriem palīdz *S. Ząbczyk*, *doradca podatkowy*,

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

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *M. Siekierzyńska*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – poļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LES 4. panta 3. punktu, LESD 325. pantu, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo 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 lūgums 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 rīkojas kā tāds."

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 īpaši kādu no šādiem darījumiem:

a) ēkas vai ēkas daļas un zem ēkas esošās zemes piegādi pirms šīs ēkas pirmreizējas izmantošanas;

[..].

2. Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē vārds "ēka" ir jebkura celtne, kas nostiprināta uz zemes vai zemē.

[..]

Dalībvalstis pirmreizējas izmantošanas vietā var piemērot citus kritērijus, piemēram, laikposmu no ēkas 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) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētos gadījumus;

[..].”

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 137. pantam:

“1. Dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz šādiem darījumiem:

[..]

b) ēkas vai ēkas daļu un zem tās esošās zemes piegādi, izņemot 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto piegādi;

[..].

2. Dalībvalstis pieņem sīki izstrādātus noteikumus 1. punktā minēto izvēles tiesību izmantošanai.

[..]”

7 PVN direktīvas 250. pantā ir noteikts:

“1. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.

2. Dalībvalstis atļauj un var pieprasīt 1. punktā minētās deklarācijas iesniegt elektroniski atbilstīgi dalībvalstu izstrādātajiem nosacījumiem.”

8 Atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Polijas tiesības

9 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; 2017. gada *Dz. U.*, 1221. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 43. panta 1. punkta 10. apakšpunktā ir noteikts:

“No nodokļa atbrīvo: [..] ēku, būvju vai to daļu piegādi, izņemot gadījumus, kad:

a) piegāde notiek pirmreizējas izmantošanas ietvaros vai pirms tās;

b) no pirmreizējās izmantošanas līdz ēkas, būves vai tās daļas nodošanai ir pagājuši mazāk nekā divi gadi [..].”

10 Likuma par PVN 43. panta 10. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs var atteikties no 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa un izvēlēties maksāt nodokli par ēku, būvju vai to daļu nodošanu ar nosacījumu, ka persona, kas veic piegādi, un ēkas, būves vai tās daļu pircējs:

1) ir reģistrēti kā PVN maksātāji;

2) pirms šo preču piegādes datuma nodokļu iestādes, kam ir kompetence attiecībā uz pircēju, direktoram iesniedz saskanīgu deklarāciju, kurā tas izvēlas maksāt nodokli par ēkas, būves vai tās daļas nodošanu."

11 Šī likuma 112.b panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs:

1) tā iesniegtajā nodokļa deklarācijā 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 maksājamās nodokļa summas par turpmākajiem taksācijas periodiem, kas pārsniedz maksājamo summu,
   d) atmaksājamā nodokļa kredīta summu, atmaksājamā priekšnodokļa summu vai nodokļa kredīta summu, kas atskaitāma no maksājamās nodokļa summas par nākamajiem taksācijas periodiem, tā vietā, lai norādītu Valsts kasē maksājamo nodokļa summu,

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

– nodokļu administrācijas vai muitas ieņēmumu administrācijas direktors nosaka precīzu atbilstošo summu un nosaka papildu nodokļa summu, kas atbilst 30 % no maksājamā nodokļa pārāk zemu novērtētās summas vai 30 % no nodokļa kredīta, no atmaksājamās priekšnodokļa summas vai no nodokļa kredīta summas, kas atskaitāma no par nākamajiem taksācijas periodiem maksājamā nodokļa summas, pārāk augstu novērtētās summas.

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

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

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

– papildu nodokļa maksājuma summa ir 20 % no maksājamā nodokļa pārāk zemu novērtētās summas vai 20 % no nodokļa kredīta, no atmaksājamās priekšnodokļa summas vai no nodokļa kredīta summas, kas atskaitāma no nodokļa summas, kas maksājama par turpmākajiem taksācijas periodiem, pārāk augstāku novērtētās summas."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 *Grupa Warzywna* iegādājās nekustamo īpašumu, kas tika apdzīvots vairāk nekā divus gadus. Saskaņā ar notariālajā aktā ietverto deklarāciju par šī īpašuma iegādi tā cena bija minēta kā bruto summa, tādējādi ietverot PVN. Minētā īpašuma pārdevējs turklāt izrakstīja rēķinu, kurā bija norādīta ar attiecīgo darījumu saistītā PVN summa. *Grupa Warzywna* samaksāja šo summu un uzskatīja, ka tā ir priekšnodoklī samaksāta PVN summa, kas tātad bija atskaitāma. Pēc tam *Grupa Warzywna* iesniedza *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy* (Tšebņicas Finanšu pārvaldes direktors, Polija) PVN deklarāciju, kurā tā minēja pārmaksāto PVN, kuru tā lūdza atmaksāt.

13 Pēc pārbaudes Tšebņicas Nodokļu pārvalde konstatēja, ka saskaņā ar Likuma par PVN 43. panta 10. punktu attiecīgā nekustamā īpašuma piegāde principā bija pilnībā atbrīvota no PVN un ka darījuma puses nebija iesniegušas deklarāciju par atteikšanos no šī atbrīvojuma. Līdz ar to *Grupa Warzywna* neesot bijušas tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par šīs preces piegādi.

14 Pēc tam *Grupa Warzywna*, ņemot vērā nodokļu iestādes konstatētos pārkāpumus, veica korekcijas savā nodokļu deklarācijā. Tādējādi šī sabiedrība šajā deklarācijā norādīja PVN pārpalikumu, kas ir ievērojami mazāks par to, ko tā sākotnēji bija deklarējusi.

15 Neraugoties uz šo korekciju, Tšebņicas Nodokļu pārvaldes direktors pieņēma lēmumu, nosakot PVN pārpalikumu atbilstoši summai, kas izriet no labotās deklarācijas, un uzlika *Grupa Warzywna* sodu 20 % apmērā no nepamatoti prasītās pārāk lielās atmaksājamās PVN summas. Attiecībā uz minēto sankciju šo lēmumu apstiprināja otrās pakāpes nodokļu iestāde, kurā vērsās *Grupa Warzywna*.

16 *Grupa Warzywna* par otrā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā. Šī tiesa uzskata par nepieciešamu noteikt, vai šāda soda noteikšana situācijā, kad šīs sabiedrības pieļauta kļūda nav radījusi nekādu nodokļu ieņēmumu zudumu, atbilst samērīguma un PVN neitralitātes principiem un ir pamatota ar mērķiem nodrošināt pareizu nodokļa iekasēšanu, kā arī novērst krāpšanu nodokļu jomā.

17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka administratīvā soda noteikšanas mērķis bija mudināt nodokļu maksātājus precīzi un noteikti aizpildīt savas nodokļu deklarācijas. Pamatlietā aplūkotajai sankcijai esot drīzāk represīvs, nevis preventīvs raksturs. Proti, Likuma par PVN 112.b panta 2. punkts neļaujot ņemt vērā apstākli, ka kļūdaina PVN iekasēšana izriet no abu darījuma pušu pieļautas kļūdas vērtējumā attiecībā uz to, ka piegāde ir apliekama ar nodokli. Šīs tiesas ieskatā šis sods ir pasākums, kas nav piemērots mērķa cīnīties pret pārkāpumiem nodokļu jomā īstenošanai un katrā ziņā pārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai, jo tas visticamāk neveic preventīvu funkciju, kas ir nepieciešama attiecībā uz iespējamiem krāpniekiem un neņem vērā ne pasākuma raksturu un smagumu, ne to, ka Valsts kase nav cietusi nekādus nodokļu ieņēmumu zaudējumus un ka nav nekādas norādes uz krāpšanu nodokļu jomā.

18 Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai tāds papildu nodokļa aprēķins, kāds ir paredzēts Likuma par PVN 112.b panta 2. punktā, atbilst [PVN direktīvas] (it īpaši 2., 250. un 273. pantam), LES 4. panta 3. punkta, LESD 325. panta normām un samērīguma principam?"

Par prejudiciālo jautājumu

19 Vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa lūdz Tiesu lemt par pamatlietā aplūkoto valsts tiesību normu atbilstību LES 4. panta 3. punktam, LESD 325. pantam, PVN direktīvas 2., 250. un 273. pantam, kā arī ar samērīguma un PVN neitralitātes principiem.

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, lai arī prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā Tiesai nav pienākuma izvērtēt valsts tiesību aktu atbilstību Savienības tiesībām, tā vairākkārt ir nolēmusi, ka tās kompetencē ir sniegt iesniedzējtiesai visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai ļautu izlemt jautājumu par šādu atbilstību, taisot spriedumu izskatāmajā lietā (šajā nozīmē 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 izskatāmajā 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 lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesas jautājumi neattiecas ne konkrēti uz LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu, ne uz cīņu 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 aplūkotā administratīvā soda automātiska piemērošana visos PVN pārāk zemas novērtēšanas vai atmaksājamās PVN summas pārāk augstas novērtēšanas gadījumos ir pasākums, kas nav piemērots šajā pantā paredzētā mērķa cīnīties 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājam, kurš no PVN atbrīvotu darījumu kļūdaini ir kvalificējis par ar šo nodokli apliekamu darījumu, tiek noteikts sods 20 % apmērā no nepamatoti prasītās pārāk lielās atmaksājamās PVN summas, neņemot vērā nodokļu deklarācijā pieļautās nelikumības smagumu, pierādījumu, ka šī kļūda ir krāpšana, neesamību 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 novērstu krāpšanu. It īpaši, tā kā šajā ziņā nav Savienības tiesību normu, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sodus, kas tām šķiet atbilstoši, par Savienības tiesībās ietverto nosacījumu PVN atskaitīšanas 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 šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos 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 novērst 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 šī sprieduma iepriekšējā punktā norādītos mērķus, šai tiesai ir jānorāda uz atsevišķiem pamatlietas apstākļiem, kas tai ļauj noteikt, vai noteiktais sods atbilst samērīguma principam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 61. punkts).

29 Šajā ziņā jānorāda, ka Likuma par PVN 112.b panta 2. punktā ir paredzēts administratīvs sods, kas atbilst 30 % no pārāk augstu novērtētās atmaksājamā PVN summas, kas tiek samazināta līdz 20 % no pirmās summas, ja nodokļa maksātājs pēc nodokļu pārbaudes ir iesniedzis deklarācijas korekciju, ņemot vērā šajā pārbaudē konstatētos pārkāpumus, un ir samaksājis iekasējamo nodokļa summu vai ir atlīdzinājis nepamatoti atmaksāto summu.

30 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šī soda mērķis ir uzlabot PVN piedziņu, sodot par šī nodokļa iekasēšanā pieļautajām kļūdām, kas izpaužas kā maksājamā nodokļa summas pārāk zems novērtējums vai atmaksājamā PVN summas vai summas, kas jāpārnes uz nākamo laikposmu, pārāk augsts novērtējums. Tādējādi tā mērķis ir mudināt nodokļu maksātājus precīzi un rūpīgi aizpildīt savas nodokļu deklarācijas un pārkāpumu gadījumā veikt to korekciju, lai tiktu sasniegts mērķis, kas saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu ir nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu.

31 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka administratīvs sods, kura mērķis ir mudināt nodokļu maksātājus pēc iespējas ātrāk koriģēt gadījumus, kad nodoklis ir nepietiekami samaksāts, un līdz ar to sasniegt mērķi nodrošināt precīzu tā iekasēšanu, kura apmērs aizmuguriski ir noteikts 50 % apmērā no PVN summas, kas nodokļu maksātājam ir jāsamaksā nodokļu administrācijai, bet kuru var samazināt atkarībā no apstākļiem, principā ļauj nodrošināt to, ka šis sods nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu nodrošināt precīzu nodokļa iekasēšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 62.–64. punkts).

32 Tomēr attiecībā uz pamatlietā aplūkojamā soda apmēra noteikšanas kārtību ir jānorāda, ka gadījumā, ja šī summa ir noteikta 20 % apmērā no pārāk augstu novērtētās PVN pārmaksas summas, minēto summu, izņemot gadījumu, kad pārkāpums izriet no nenozīmīgām kļūdām, nevar samazināt atkarībā no konkrētās lietas konkrētajiem apstākļiem.

33 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas Tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka pamatlietā aplūkotā nelikumība izriet no kļūdas vērtējumā, ko pieļāvušas darījuma puses attiecībā uz to, vai tam ir uzliekams nodoklis, kad šīs puses uzskatīja, ka attiecīgās ēkas piegāde ir apliekama ar PVN, lai gan tās neiesniedza valsts tiesiskajā regulējumā prasīto saskanīgo deklarāciju, kurā tās būtu izvēlējušās aplikt ar nodokli šo piegādi. Turklāt no iesniedzējtiesas konstatējumiem izriet, ka paredzētais sods ir piemērojams vienādi gan tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kurā PVN pārpalikuma summas pārāk augsts novērtējums izriet no darījuma pušu pieļautas kļūdas vērtējumā attiecībā uz to, vai tam ir uzliekams nodoklis, ko raksturo tas, ka nav norāžu uz krāpšanu un ka turklāt šīs tiesas ieskatā nav noticis nekāds nodokļu ieņēmumu zaudējums, gan situācijā, kurā šādi īpaši apstākļi, kas pēc minētās tiesas domām būtu jāņem vērā, nepastāv.

34 Tādējādi šī noteikšanas kārtība neļauj nodokļu iestādēm pielāgot soda apmēru atkarībā no konkrētajiem lietas apstākļiem.

35 No tā izriet, ka minētās sankcijas noteikšanas kārtība, kas tiek piemērota automātiski, neļauj nodokļu iestādēm individualizēt piemēroto sodu, lai nodrošinātu, ka tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķus nodrošināt pareizu nodokļa iekasēšanu un novērst krāpšanu.

36 Šādos apstākļos nav nepieciešams pamatlietā aplūkotos tiesību aktus pārbaudīt, ņemot vērā PVN neitralitātes principu.

37 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 273. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds 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 atmaksājamā 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 īpaši apstākļi nepastāv.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pants un samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds 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 atmaksājamā 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 īpaši apstākļi nepastāv.

[Paraksti]