

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON]

SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 25. oktobrī¹

1. Eiropas Kopienų Komisija lūdz Tiesų konstatēt, ka, skaidri nosakot vispārēju atbrīvojumu no pārbaudēm ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālija nav izpildījusi Sestajā PVN direktīvā² un EKL 10. pantā tai noteiktos pienākumus.

2. Apskatītās valsts tiesību normas ievieš nodokļu amnestiju, saskaņā ar kuru, ja nekad vēlējoši tiek iesniegtas noteiktas deklarācijas un samaksātas noteiktas summas, netiks celtas apsūdzības vai veikti nodokļu auditi par dažādu nodokļu summām, par kurām nav iesniegtas deklarācijas par 1998. (dažos gadījumos — 1997.) līdz 2001. taksācijas gadu³.

3. Komisija paskaidro, ka tiktāl, ciktāl tas attiecas uz PVN, nodokļu amnestija neatbilst

Sestās direktīvas 2. panta noteikumiem, kas uzliek pienākumu maksāt nodokli par darījumiem, un 22. pantam, kas uzliek dažādus pienākumus, kas attiecas uz PVN deklarāciju un maksājumu.

4. Itālija apgalvo, ka nodokļu amnestijas sekas nav vispārēja un nekritiska atteikšanās no visām pārbaudēm, ka to ir izmantojis tikai ierobežots PVN maksātāju skaits, ka tā ir īpaši produktīva attiecībā uz iekasēto nodokli un tādējādi tā ir bijusi saprātīgs ierobežotu resursu izmantojums, kas atbilst dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības apjomam.

Kopienų tiesību normas

5. EKL 10. pants uzliek dalībvalstīm vispārēju pienākumu “veikt gan vispārējus, gan īpašus attiecīgus pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no šā Līguma vai ko rada Kopienų iestāžu darbība”, “atvieglināt Kopienų uzdevumu veikšanu” un

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., vairākkārt grozīta). 2007. gada 1. janvārī Sestā Direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

3 — Atbrīvojums no soda ir attiecināts arī uz turpmākiem gadiem, un Komisija attiecībā uz šo pagarinājumu ir cēlusi vēl vienu prasību (lieta C-174/07), kas vēl nav izskatīta.

“atturēties no visiem pasākumiem, kas varētu traucēt šā Līguma mērķu sasniegšanu”.

trīs tās noteikumus, kas ietverti 4., 5. un 8. punktā:

6. Sestās PVN direktīvas 2. pantā paredzēts:

“4. a) PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. [..]

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

[..]

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rikojas;

5. Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, samaksā PVN neto summu. [..]

2. Par preču ieviešanu”⁴.

[..]

7. Sākotnējais Sestās direktīvas 22. pants tika aizstāts ar vienu no tā saucamajiem “pārejas noteikumiem” XVI sadaļā, un piemērojamā redakcija ir atrodamā 28.h pantā. Tas saucas “Pienākumi atbilstīgi iekšējai sistēmai”, un tas ir garākais direktīvas pants⁵.

8. Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu [..].”⁶

8. Attiecībā uz apgalvoto pienākuma neizpildi šajā lietā Komisija sākotnēji citēja

9. Komisija vērš uzmanību uz virkni papildu pienākumu, kas saskaņā ar 22. pantu uzlikti nodokļu maksātājiem:

4 — Šīs normas tagad ir ietvertas Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktā.

5 — Tas ir aizstāts ar it īpaši Direktīvas 2006/112 213.–271. pantu.

6 — Šīs normas tagad ir atrodamas attiecīgi Direktīvas 2006/112 252. panta 1. punktā, 206. un 273. pantā.

— katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātājam (1. punkta a) apakšpunkts⁷);

— katrs nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai būtu iespējams piemērot pievienotās vērtības nodokli un nodokļu iestādei veikt pārbaudi (2. punkta a) apakšpunkts⁸);

— ikviens PVN nolūkā identificēts nodokļa maksātājs iesniedz kopsavilkuma paziņojumu par darījumiem, kas veikti Kopienas iekšienē (6. punkta b) apakšpunkts⁹).

10. Visbeidzot, Komisija atsaucas uz citiem 22. panta noteikumiem, kas dalībvalstīm uzliek pienākumu:

— identificēt nodokļu maksātājus ar individuālu numuru palīdzību (1. punkta c), d) un e) apakšpunkti¹⁰);

— veikt vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka personas, kas nav nodokļu maksātājas un kas atbildīgas par nodokļa nomaksu, izpilda visus nodokļu maksātājam noteiktos pienākumus, kas attiecas

uz deklarāciju un maksājumu (7., 10. un 11. punkts¹¹).

Valsts tiesību normas

11. Komisija iebilst pret Itālijas 2003. gada finanšu likuma 8. un 9. pantu¹². Saskaņā ar šīm normām nodokļu maksātāji, kuri nav iesnieguši pilnas nodokļu deklarācijas, var iesniegt papildu deklarācijas un veikt maksājumu, atbrīvojot tos no tālākām nodokļu saistībām attiecībā uz noteikto periodu, t.i., no 1998. (dažos gadījumos — 1997.) līdz 2001. taksācijas gadam, ieskaitot. Tās ietver virkni nodokļu, bet Komisijas prasība attiecas tikai uz PVN, un zemāk sekojošais atbilstošo tiesību normu apkopojums ir ierobežots ar situāciju attiecībā uz šo nodokli.

8. pants

12. 8. pants ļauj “papildināt” [nodokļu] deklarācijas, kas bija jāiesniedz līdz 2002. gada

7 — Direktīvas 2006/112 213. panta 1. punkts.

8 — Lai arī Komisija kā avotu norāda 3. punktu; tagad tas ir Direktīvas 2006/112 242. pants.

9 — Direktīvas 2006/112 262. un turpmākie panti.

10 — Direktīvas 2006/112 214.–216. pants.

11 — Direktīvas 2006/112 207., 209., 210., 256.–258. un 267. pants.

12 — Likums Nr. 289/2002, 2002. gada 31. decembra *GURI*, ar grozījumiem.

31. oktobrim. Pastāv divu veidu procedūras, kas noteiktas attiecīgi 3. un 4. punktā.

13. Saskaņā ar 8. panta 3. punktu papildināšana ietver papildu deklarācijas iesniegšanu par katru atbilstošo taksācijas gadu un papildu naudas summu, kas jāmaksā saskaņā ar katrā taksācijas gadā spēkā esošajām normām, maksājumu. Atsevišķos gadījumos, kur pats pircējs ir atbildīgs par priekšnodokli, taču nav to deklarējis, tas attiecas tikai uz tādu PVN, kuru nevarēja atskaitīt. Papildu deklarācija ir spēkā tikai tad, ja tajā ir uzrādītas papildu maksājamās summas, kas nav mazākas par EUR 300 katrā taksācijas gadā. Maksājumus var veikt divos vienādos maksājumos, ja tie pārsniedz EUR 3000 fiziskām personām vai EUR 6000 pārējām personām.

14. 8. panta 4. punkts nav piemērojams, ja nodokļu maksātājs vispār nav iesniedzis deklarācijas par kādu no apskatītajiem taksācijas gadiem. Tie, kuri to var darīt, var iesniegt deklarācijas un veikt maksājumus caur noteiktām apstiprinātām institūcijām. Maksājamās summas var nomaksāt arī ar ikmēneša iemaksām, bet tad tām ir piemērojami procenti. Procedūra ir konfidenciāla, jo konkrētās maksājamās summas netiek saistītas ar individuālo nodokļu maksātāju.

15. Saskaņā ar 8. panta 6. punktu, ja ir ievērota 8. panta 3. un 4. punktā noteiktā procedūra, līdz summai, kas atbilst divkārtšai saskaņā ar papildu deklarāciju maksājamai PVN summai a) ne nodokļu maksātājs, ne jebkura cita solidāri atbildīga persona netiek pakļauta jebkādai pārbaudei, b) jebkādas iespējami uzliktās nodokļa soda naudas zaudē spēku un c) vairs nevar ierosināt noteiktas procedūras saistībā ar izvairīšanos no nodokļa maksāšanas (lai gan jau ierosinātās krimināllietas netiek izbeigtas). 8. panta 6.a punktā ir apstiprināts, ka nodokļa pārbaudes tomēr var tikt veiktas attiecībā uz summām, kas pārsniedz 8. panta 6. punktā noteiktās summas.

16. Saskaņā ar 8. panta 9. punktu tie, kuri ir izmantojuši 8. panta 4. punktā minēto konfidenciālo procedūru, var izvairīties no jebkādas pārbaudes, izņemot to papildu deklarāciju atbilstības pārbaudi.

17. 8. panta 10. punkts izslēdz visa panta piemērošanu gadījumos, kur likuma spēkā stāšanās laikā a) jau bijusi veikta atkārtota novērtēšana vai b) jau bijusi ierosināta krimināllietā par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas konkrētajā taksācijas gadā. Tomēr dažos gadījumos ir iespējams izpildīt iepriekšējo novērtējumu un izmantot 8. pantā noteikto procedūru attiecībā uz pārējiem periodiem.

18. Saskaņā ar 8. panta 12. punktu papildu deklarācijas iesniegšana nevar tikt uzskatīta par informāciju par kriminālpārkāpumu.

9. pants

19. 9. pants attiecas uz “automātisku noregulējumu” attiecībā uz iepriekšējiem gadiem¹³. Nodokļu maksātājiem, kas lūdz šādu noregulējumu, ir jāiesniedz deklarācijas par visiem taksācijas gadiem, attiecībā uz kuriem tās bija jāiesniedz līdz 2002. gada 31. oktobrim.

20. Saskaņā ar 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu automātisks noregulējums attiecībā uz katru no taksācijas gadiem ietver maksājumu 2 % apmērā no nodokļu maksātāja izejošās summas (*output*) PVN un 2 % apmērā no šajā gadā atskaitītā PVN priekšnodokļa. Šis procents samazinās līdz 1,5 % no izejošām summām (*output tax*) vai priekšnodokļa, kas pārsniedz EUR 200 000, un 1 % attiecībā uz summām, kas pārsniedz EUR 300 000, bet gadījumos, kur šīs normas piemērošana rada tādas summas maksājumu, kas pārsniedz EUR 11 600 000, summa, kas pārsniedz šo summu, tiek samazināta par 80 %. Tomēr 9. panta 6. punktā noteikta minimālā katra gada maksājumu summa EUR 500, ja apgrozījums nepārsniedz EUR 50 000, EUR 600 — ja apgrozījums ir starp EUR 50 000 un EUR 180 000, un EUR 700, ja apgrozījums pārsniedz EUR 180 000.

21. Par atsevišķiem gadiem, par kuriem vispār nav iesniegtas deklarācijas, 9. panta 8. punkts paredzēts fiksēts maksājums EUR 1500 apmērā fiziskām personām un EUR 3000 apmērā sabiedrībām un apvienībām par katru taksācijas gadu.

22. Saskaņā ar 9. panta 9. punktu automātisks noregulējums nepieļauj iespēju prasīt turpmākus atskaitījumus vai atmaksu, kurus nodokļu maksātājs iepriekš nav pieprasījis. Tomēr tas neliedz veikt noteiktas pārbaudes, īpaši attiecībā uz deklarāciju un samaksāto summu atbilstību un iepriekš iesniegto PVN atmaksas pieprasījumu atbilstību.

23. 9. panta 10. punkts atspoguļo 8. panta 6. punktu. Ja tiek piemērota 9. pantā minētā procedūra, tad a) ne nodokļu maksātājs, ne jebkura cita solidāri atbildīga persona netiks pakļauta jebkādai pārbaudei, b) jebkādas iespējami uzliktās nodokļa soda naudas zaudē spēku un c) vairs nevar ierosināt noteiktas procedūras saistībā ar izvērtēšanu no nodokļa maksāšanas (lai gan jau ierosinātās krimināllietas netiek izbeigtas). Tomēr pretēji 8. panta 6. punkta noteikumiem šis imunitātes priekšnosacījums nav nekāda maksimālā summa, kas pamatojas uz tagad samaksāto vai deklarēto papildu PVN summu.

13 — Šis pasākums tiek dēvēts par “condono tombale” (“kapsētas amnestija”), iespējams, tāpēc, ka nodokļa parādi ir “miruši un apglabāti”.

24. 9. panta 12. punkts ļauj veikt maksājumu divās vienādās iemaksās, ja maksājamā sum-

ma pārsniedz EUR 3000 fiziskām personām vai EUR 6000 pārējām personām.

Pirmstiesas procedūra

25. 9. panta 13. punkts atspoguļo 8. panta 9. punkta noteikumus. Tie, kuri ir izmantojuši konfidenciālo procedūru, var izvairīties no jebkādas pārbaudes, izņemot to papildu deklarāciju atbilstības pārbaudi.

26. 9. panta 14. punkts atspoguļo 8. panta 10. punkta noteikumus. Tas izslēdz visa panta piemērošanu gadījumos, kad likuma spēkā stāšanās laikā a) jau bija veikta atkārtota novērtēšana vai b) jau bija ierosināta krimināllieta par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas konkrētajā taksācijas gadā. Tomēr tajā papildus paredzēta šī panta piemērošana gadījumos, kad c) nodokļu maksātājs nav iesniedzis nekādu deklarāciju par jebkuru no apskatītajiem taksācijas gadiem.

27. 9. panta 15. punkts ierobežo 9. panta 14. punkta a) un b) apakšpunktā minētos izņēmumus ar tiem taksācijas gadiem, uz kuriem tie attiecas. Tajā paredzēts, ka automātisks noregulējums nav iespējams, pamatojoties uz datiem, kas neatbilst iesniegtajā deklarācijā uzrādītajiem datiem. Visbeidzot, tas izslēdz jebkādu jau samaksāto summu, kas ir uzskatāmas par maksājamā nodokļa avansa maksājumiem, atmaksu.

28. Uzskatot, ka 2003. gada finanšu likuma 8. un 9. pants neatbilst Sestās direktīvas 2. un 22. pantam, Komisija saskaņā ar EKL 226. pantu 2003. gada 19. decembrī nosūtīja Itālijai brīdinājuma vēstuli. Itālija atbildēja 2004. gada 30. martā, noliedzot jebkādu neatbilstību. Būdamā neapmierināta ar šo atbildi, Komisija 2004. gada 13. oktobrī nosūtīja Itālijas Republikai argumentēto atzinumu, prasot Itālijai izpildīt šī atzinuma prasības divu mēnešu laikā no tā paziņošanas brīža. Itālija atbildēja 2005. gada 31. janvārī, joprojām noliedzot jebkādu neatbilstību. 2006. gada 8. martā Komisija cēla šo prasību.

Prasījumi

29. Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, 2002. gada 27. decembra Likuma Nr. 289 (2003. gada finanšu likums) 8. un 9. pantā īpaši nosakot vispārēju atbrīvojumu no pārbaudēm ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālija nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Sestās PVN direktīvas 2. un 22. pants apvienojumā ar EKL 10. pantu. Tā arī lūdz piespriest Itālijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

30. Itālijas Republika lūdz prasību noraidīt un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Par lietas būtību

Vērtējums

Pieņemamība

31. Itālija apgalvo, ka Komisija argumentētajā atzinumā ir ietvērusi jaunu iebildumu, kas attiecas uz PVN neitralitātes principa pārkāpumu un konkurences izkropļojumu apstrīdēto normu piemērošanas rezultātā. Komisija atbild, ka, atbildot uz Itālijas argumentiem, tā vienīgi atgādināja Tiesas judikatūru par šo jautājumu, kas ir būtiska, izvērtējot apgalvoto Sestās direktīvas 2. un 22. panta pārkāpumu.

32. Tā kā Komisija nevēlas saņemt apstiprinājumu, ka Itālijas tiesību normas pārkāpj tieši neitralitātes principu vai izkropļo konkurenci, tās viedoklis šķiet pamatots. Šī iemesla dēļ es uzskatu, ka nav šķēršļu prasības pieņemamībai.

33. Šajā lietā pušu starpā pastāv strīds par vairākiem cieši saistītiem jautājumiem, kurus es ierosinu apskatīt ar šādiem virsrakstiem: i) Sestās direktīvas 2. pantā un 22. pantā minēto dalībvalstīm uzlikto pienākumu raksturs un apmērs, īpaši pievēršot uzmanību nodokļu maksātāju uzraudzībai un pārbaudei; ii) apstrīdēto normu saistībā ar atbrīvošanu no soda praktiskās sekas, apskatot tās kopsakarā ar šiem pienākumiem; iii) dažādo atbrīvošanas no soda normu ierobežojumu nozīmīgums šajā sakarā; iv) atbrīvošanas no soda normu relatīvā efektivitāte, īpaši izmantoto resursu un iekasēto summu ziņā, dalībvalstīm pieejamā ricības brīvība, administrējot PVN, un apmērs, kādā atbrīvošanas no soda normas iekļaujas šajā brīvībā.

34. Lai arī būtu iespējami — un interesanti — izpētīt virkni citu vispārīgāku jautājumu attiecībā uz nodokļu amnestiju PVN jomā likumību un/vai vēlamību, daži no kuriem ir nedaudz apskatīti prāvas gaitā, man nešķiet, ka šo vispārējo jautājumu detalizēta apskatīšana palīdzēs Tiesai, lemjot par to, vai atsevišķās Komisijas apstrīdētās normas atbilst Sestajai direktīvai. Tāpēc es savu analīzi ierobežošu ar tiem aspektiem, kuri ir nozīmīgi prasījumam, atsaucoties uz plašākiem jautājumiem tikai kā papildu apsvērumiem.

Pienākumi, ko uzliek Sestā direktīva

35. Es piekrītu Komisijas norādītajiem pienākumiem, kurus uzliek Sestā direktīva gan individuālajiem nodokļu maksātājiem, gan dalībvalstīm. Patiešām, arī Itālija, šķiet, pēc būtības tiem piekrīt, lai arī apgalvo, ka dalībvalstu ziņā ir detalizēti noteikt izpildi un iekasēšanu. Komisijas viedokli var apkopot un izklāstīt šādi.

36. No Sestās direktīvas preambulas izriet, ka Kopienas pašas resursi "ietver resursus, kas rodas no PVN, ko iegūst, piemērojot kopēju nodokļa likmi, pamatojoties uz aprēķiniem, kas izdarīti vienādi atbilstīgi Kopienas tiesību aktiem"¹⁴; ka "būtu jānodrošina tas, ka kopējā apgrozījuma nodokļu sistēma nav diskriminējoša attiecībā uz preču un pakalpojumu izcelsmi, lai beidzot varētu izveidot kopējo tirgu, kas pieļauj godīgu konkurenci un ir īsts iekšējais tirgus"¹⁵, un ka "cik vien iespējams jāaskaņo nodokļu maksātāju pienākumi, lai nodrošinātu vajadzīgos garantijas pasākumus vienādi nodokļu iekasēšanai visās dalībvalstīs"¹⁶.

37. Tiesa ir arī nospriedusi, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē saskaņā ar PVN sistēmai raksturīgo nodokļu neitralitātes principu¹⁷, saskaņā ar kuru komersantiem, kas veic vienas un tās pašas darbības, nevar piemērot atšķirīgu PVN iekasēšanas režīmu¹⁸.

38. Sestās direktīvas 22. pantā noteikto īpašo pienākumu mērķis ir nodrošināt, ka valsts iestāžu rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai nodrošinātu, ka PVN tiek uzlikts un iekasēts nodokļu iestāžu uzraudzībā¹⁹. Šie pienākumi izriet no 2. pantā minētās prasības, ka (nepastāvot īpašam izņēmumam) ar nodokli ir jāapliek visi šajā pantā norādītie darījumi. Šī prasība ir vispārējs noteikums, no kura dalībvalsts nevar vienpusēji atkāpties²⁰. Lai arī saskaņā ar Sestās direktīvas 27. pantu²¹ dalībvalsts var lūgt Padomei atļauju atkāpties no direktīvas noteikumiem, lai "vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas", jebkādai šādai vienkāršošanai ir jāatbilst nosacījumam, ka tie "nedrīkst ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus gala patēriņa stadijā" (un netiek apstrīdēts, ka šajā gadījumā Itālija nav lūgusi šādu atļauju).

14 — Otrais apsvērums; Direktīvas 2006/112 preambulas astotais apsvērums.

15 — Ceturtais apsvērums; nav ietverts Direktīvas 2006/112 preambulā.

16 — 14. apsvērums; Direktīvas 2006/112 preambulas 45. apsvērums.

17 — Skat., piemēram, 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *Jyske Finans* (Krājums, I-10683. lpp., 36. punkts).

18 — 2004. gada 16. septembra spriedums lietā C-382/02 *Cimber Air* (Krājums, I-8379. lpp., 24. punkts).

19 — Skat., piemēram, 1996. gada 5. decembra spriedumu lietā C-85/95 *Reisdorf* (*Recueil*, I-6257. lpp., 24. punkts), 1997. gada 17. septembra spriedumu lietā C-141/96 *Langhorst* (*Recueil*, I-5073. lpp., 17. un 28. punkts).

20 — Skat., piemēram, 1989. gada 21. februāra spriedumu lietā 203/87 Komisija/Itālija (*Recueil*, 371. lpp., 10. punkts).

21 — Direktīvas 2006/112 395. pants.

39. Tādējādi katras dalībvalsts pienākums ir veikt visus normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu, ka tās teritorijā PVN tiek iekasēts pilnā apmērā tādā pašā veidā kā citās dalībvalstīs. Lai arī Sestajā direktīvā šāds pienākums nav tieši noteikts, tas ir nepieciešams visa šī pasākuma secinājums, kas izriet arī no EKL 10. panta un Tiesas judikatūras²². Turklāt, kaut arī saskaņošana nav pilnīga un daži administratīvie aspekti pēc vajadzības ir atstāti dalībvalstu kompetencē, Sestās direktīvas 22. pantā noteiktie pienākumi nozīmē detalizētu saskaņošanu normatīvajā līmenī.

40. Saskaņā ar šo saskaņošanu dalībvalstis ir atbildīgas par nodokļu deklarāciju, pārskatu un citu atbilstošu dokumentu pārbaudi, kā arī par maksājamā nodokļa aprēķinu un iekasēšanu. Tām ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz to, kā visefektīvāk un objektīvāk izmantot to rīcībā esošos resursus, piemērojot nodokli, vismaz katrā atsevišķā gadījumā, bet šī rīcības brīvība jebkurā gadījumā ir ierobežota ar nepieciešamību nodrošināt, ka

— tiek efektīvi iekasēti Kopienas pašas resursi un

22 — Gan Itālija, gan Komisija ir atsaukušās uz 2006. gada 28. septembra spriedumu lietā C-128/05 Komisija/Austrija (Krājums, I-9265. lpp.), kurā Tiesa nosprieda, ka Austrija ir pārkāpusi tai uzliktos pienākumus, atļaujot dažiem starptautiskajiem pārvadātājiem pilnībā nemaksāt PVN. Skat. arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-228/05 *Stradaşfalti* (Krājums, I-8391. lpp.), it īpaši 66. punktu; šajā lietā Tiesa uzsvēra, ka Itālija nevar vienpusēji ierobežot maksātāja nodokļu atskaitīšanas tiesības.

— nepastāv būtiskas atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem ne atsevišķā dalībvalstī, ne starp dalībvalstīm.

41. Itālija nenoliedz, ka dalībvalstīm ir pienākums ar to rīcībā pieejamiem līdzekļiem pārraudzīt un pārbaudīt, kā nodokļu maksātāji pilda PVN noteikumus. Tomēr tā noliedz, ka apstrīdētās normas pārkāpj leģitīmās rīcības brīvības apjomu, kas tai piešķirta šo funkciju izpildē.

42. Līdz ar to vispirms ir jāizvērtē šo normu praktiskās sekas.

Apstrīdēto normu sekas

43. Komisija apgalvo, ka apstrīdētās normas aizstāj parastās tiesiskās attiecības, ietverot PVN saistības jaunās attiecībās, kas noteikti šo saistību iznīcina, aizstājot to ar citu pienākumu maksāt summas, kas ir diezgan nesaisītā ar tām summām, kuras būtu jāaprēķina un par kurām būtu jāatskaitās saskaņā ar parastajiem PVN noteikumiem. Tā norāda, ka atbrīvošana no soda ir “vispārīga, nekritiska un iepriekšēja” atsacīšanās no pārbaudes un pārvērtēšanas tiesībām, kamēr saskaņā ar direktīvu jautājums par jebkura veida

nodokļu maksātāja atbrīvojumu no soda ir jāizlemj, izvērtējot katru gadījumu atsevišķi. Turklāt pastāv nopietns PVN neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes starp nodokļu maksātājiem principa pārkāpums.

44. Ir jāatzīst, ka normas ir sarežģītas un lietas dalībnieki tiesvedības laikā nav bijuši vienprātīgi par to praktiskajām sekām. Tomēr, ņemot vērā to atbildes uz Tiesas lūgumu sniegt precīzāku informāciju, es uzskatu, ka šīs sekas var rezumēt šādi.

45. Ja nodokļu maksātājs vispār nav iesniedzis PVN deklarācijas par jebkuru no apskatītajiem taksācijas gadiem, viņš nevar izmantot 8. panta 4. punktā vai 9. punktā minēto atbrīvojumu no soda. Tomēr viņš var izmantot vai nu 8. pantā vai 9. pantā minēto atbrīvojumu no soda, ja viņš ir a) iesniedzis (pilnīgu vai nepilnīgu) deklarāciju par jebkuru no apskatītajiem taksācijas gadiem, bet ne par citiem gadiem, vai b) iesniedzis deklarācijas par visiem apskatītajiem taksācijas gadiem, bet dažas vai visas no šīm deklarācijām ir nepilnīgas vai nepareizas.

46. Ja attiecībā uz konkrēto taksācijas gadu nodokļu maksātājs iesniedz papildu deklarāciju saskaņā ar 8. pantā minēto procedūru, uzrādot lielāku ar nodokli apliekamo pievienoto vērtību (starpību starp ar nodokli apliekamām ienākošām summām (*taxed inputs*) un ar nodokli apliekamām izejošām summām

(*taxed outputs*)) nekā sākotnēji deklarēts, tad a) viņam jāmaksā summa, kas ir vienāda ar par šo papildu summu maksājamo PVN (turklāt minimālā summa ir EUR 300), un b) viņš iegūst imunitāti pret jebkādu turpmāku viņa izejošo nodokļa (*output tax*) par šo gadu atkārtotu izvērtēšanu līdz summai, kas divas reizes pārsniedz tagad samaksātā papildu PVN summu.

47. 9. pantā minētā procedūra noved pie atšķirīgiem rezultātiem atkarībā no tā, vai sākotnēji ir vai nav iesniegta deklarācija, un no priekšnodokli atskaitītās PVN summas. Tomēr maksājums ir jāveic attiecībā uz katru no attiecīgajiem gadiem (neraugoties uz to, vai par šo gadu tika vai netika iesniegta deklarācija, un neraugoties uz to, vai šī deklarācija bija precīza vai nē), un turpmāki atskaitījumi vairs nav iespējami. Par gadiem, par kuriem tika iesniegta deklarācija, maksājums ir vienāds ar 1–2 % no *sākotnēji* atskaitītā priekšnodokļa PVN, plus 1–2 % no *sākotnēji* par šo gadu deklarētā izejošo summu (*output*) PVN²³, nosakot minimālās summas EUR 500, 600 vai 700 atkarībā no atbilstošā apgrozījuma summas. Par katru gadu, par kuru sākotnēji netika iesniegtas deklarācijas, jāmaksā fiksēta summa EUR 1500 fiziskām personām un EUR 3000 sabiedrībām, neraugoties uz faktisko summu, kas norādīta deklarācijā vai par kuru deklarācija netika iesniegta.

48. Pamatojoties uz to, nodokļu maksātājs, kas izmanto 8. pantā noteikto procedūru,

23 — Procentuāli tas ir pat mazāk summām, kas pārsniedz EUR 11 600 000, kuras tiek samazinātas par 80 % — tādējādi līdz pat 0,2 % no sākotnēji deklarētā priekšnodokļa un/vai pārdošanas nodokļa (*output tax*).

samaksās summu, kas vienāda ar visu iepriekš nedeklarētās maksājamā PVN summas, kas tagad tiek deklarēta, pievienoto vērtību — bet tikai attiecībā uz tiem gadiem, par kuriem viņš nav iesniedzis pilnīgu, precīzu deklarāciju. Tomēr, viņš ar to tiek aizsargāts no jebkādas turpmākas atkārtotas izvērtēšanas attiecībā uz maksājamām summām līdz pat divkāršas summas apmēram. Tāpēc nešķiet ticami, ka praksē viņš deklarēs vairāk nekā pusi no tā iepriekš nedeklarētās pievienotās vērtības. Tādējādi nodokļu iestādes atgūs līdz pat pusei no faktiski maksājamā nodokļa, tajā pašā laikā atsakoties no jebkādas iespējas atgūt otru pusi.

49. Nodokļu maksātājam, kas izmanto 9. pantā minēto procedūru, ir jāveic maksājums par katru atbilstošā perioda gadu, neraugoties uz to, vai par šo gadu sākotnēji tika iesniegta pareiza deklarācija vai nē. Ja tika iesniegta deklarācija (pareiza vai nepareiza), tad maksājums ir maza (līdz 2 %) *sākotnēji* deklarētā priekšnodokļa un izejošās nodokļa summas daļa; ja deklarācija netika iesniegta, tā ir fiksēta summa EUR 1500 vai EUR 3000, neraugoties uz PVN summu, kas palikusi nedeklarēta. Katrā ziņā nodokļu maksātājs iegūst imunitāti pret turpmāku pārvērtēšanu.

50. Ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp šīm divām procedūrām (un tas vēlas izmantot vienu vai otru), ir saprātīgi pieņemt, ka viņš izvēlēsies to, kas tam izmaksās mazāk. Ja pārāk mazas summas deklarēšanas vai nedeklarēšanas starpība nav liela (un tādējādi, visticamāk, radusies cilvēciskas kļūdas dēļ), pieņemamāka liekas 8. pantā minētā

procedūra, kas sniedz imunitāti no turpmākas izmeklēšanas apmaiņā pret puses no maksājamā PVN maksājumu. Ja tā ir lielāka (un tādējādi, visticamāk, radusies apzinātas kļūdas dēļ), 9. pantā minētā procedūra sniegs imunitāti apmaiņā pret summu, kas vienāda ar nelielu (un atsevišķos gadījumos, īpaši nelielu²⁴) maksājamā nodokļa, kas nav uzrādīts deklarācijā, daļu.

51. Komisija uzsver, ka saskaņā ar 9. pantu jebkurš nodokļu maksātājs var izvairīties no jebkāda pārbaudes vai pārvērtēšanas riska attiecībā uz vairākiem taksācijas gadiem apmaiņā pret maksājumu, kas ir pilnīgi nesaitīts ar parasti maksājamā PVN summu pēc likmes 20 %. Saskaņā ar 8. pantu piešķirtais atbrīvojums no soda arī aizsargā nodokļu maksātāju no turpmākas pārbaudes vai pārvērtēšanas, kaut gan apmaiņā pret lielāku maksājumu. Šāda liela apmēra nodokļu iestāžu atsacīšanās no to tiesībām veikt pārbaudi, pēc Komisijas uzskata, nopietni kropļo PVN kopējās sistēmas neitralitāti. Dažādiem nodokļu maksātājiem tiek piemērota ļoti atšķirīga attieksme attiecībā uz līdzīgām darbībām, kas savukārt grauj godīgu konkurenci.

24 — Komisija min tāda nodokļu maksātāja gadījumu, kurš attiecīgajā taksācijas gadā, kurā viņam bija jādeklarē EUR 600 000, nebija iesniedzis nekādu nodokļu deklarāciju. Saskaņā ar 9. pantā minēto procedūru maksimālā summa, kas jāmaksā, lai saņemtu pilnīgu imunitāti, ir EUR 3000 — kas nodokļu iestādēm nozīmē EUR 597 000 zaudējumu. Es papildināšu, ka zaudētā proporcija varētu būt vēl lielāka, jo norma īpaši attiecas uz maksājumiem, kas pārsniedz EUR 11 600 000.

52. Vēlreiz es varu vienīgi piekrist Komisijai, ka normatīvs pasākums, saskaņā ar kuru godīgi un rūpīgi uzņēmēji iesniedz deklarācijas par visu PVN summu, kamēr krāpnieciski un nevērīgi uzņēmēji var izvairīties no jebkādas turpmākas pārbaudes, samaksājot, lielākais, pusi un, iespējams, pat daudz mazāk no faktiski maksājamā PVN, neatbilst it īpaši Sestās direktīvas 2. un 22. pantā minētajiem dalībvalstīm uzliktajiem pienākumiem. Itālijas 2003. gada finanšu likuma 9. pantā norādītie pasākumi it īpaši ir pretrunā Komisijas citētajiem Sestās direktīvas 22. panta detalizētajiem noteikumiem²⁵ ar to, ka tie neietver faktiski veikto darījumu deklarēšanu un maksājamās summas nav nekādā veidā saistītas ar nodokli, kurš par šiem darījumiem bija jānorāda deklarācijā. Un, kā to pareizi norāda Komisija, atbrīvojums no soda ir diezgan nekritisks, jo tas nešķiro gadījuma rakstura mazākas summas deklarēšanu no regulāri veiktas mazākas summas deklarēšanas, mazākas un lielākas summas, vai nolaidību un krāpšanu.

53. Tomēr Itālijas aizstāvības galvenais pamats ir tas, ka atbrīvojums no soda nav visiem pieejams un tas ir efektīvs līdzeklis, kas atbilst dalībvalstīm dotās rīcības brīvības apjomam, atgūstot summas, kas pretējā gadījumā nodokļu iestādēm būtu zudušas. Tāpēc pirms galīgā secinājuma izdarīšanas ir jāapskata šie aspekti.

Normu par atbrīvojumu no soda ierobežojumi

54. Apstrīdētās atbrīvojuma no soda normas Komisija apraksta kā vispārīgu un nekritisku atteikšanos no tiesībām veikt pārbaudi un pārvērtēšanu, tajā pat laikā Itālijas valdība vērs uzmanību uz virkni ierobežojumu šo atbrīvojuma no soda normu piemērošanā. Šie ierobežojumi, pēc tās uzskata, ir nozīmīgi un nozīmē, ka atbrīvošana no soda nav uzskatāma par vispārīgu vai nekritisku.

55. Pirmkārt, atbrīvojums no soda nav pieejams nodokļu maksātājiem, kuri sākotnēji nav iesnieguši vispār nekādas PVN deklarācijas par jebkuru no attiecīgajiem taksācijas gadiem²⁶. Komisija atbild, ka šī situācija pēc tās raksturojuma ir mazsvarīga.

56. Patiešām varētu cerēt, ka šādas situācijas ir neparastas, un Itālija nav pārmetusi, ka tās ir dēvētas par "mazsvarīgām". Praksē nozīmīga apjoma komersanti, pat ja tie vēlas piekrāpt nodokļu iestādes, iesniedz pietiekoši ticamas deklarācijas, lai izvairītos no uzmanības pievēršanas. Tam pretēji, pilnīga deklarācijas neesamība var būt raksturīga mazākiem komersantiem, kas jebkurā gadījumā cer izvairīties no pieķeršanas vai jūt, ka izvairīšanās ir attaisnota ar kaut kāda

25 — Skat. šo secinājumu 8.–10. punktu.

26 — 8. panta 4. punkts un 9. panta 14. punkta c) apakšpunkts.

veida morālo *de minimis* noteikumu²⁷. Papildus tam ir iespējams, ka daudzas nelegālas darbības vispār netiks deklarētas PVN mērķiem, pat ja principā tās ir apliekamas ar nodokli²⁸.

57. Tādējādi es esmu pārliecināta, ka izņēmums kopumā ir mazsvarīgs. Attiecībā uz redzamo ekonomiju tas bez šaubām ir mazsvarīgs vienkārši tāpēc, ka ikviens, kas acīm redzami veic ar nodokli apliekamu darbību, jutīs vajadzību iesniegt vismaz tādu deklarāciju, kas novērš nevajadzīgu uzmanību, un, to darot, netiks izslēgts no atbrīvojuma no soda. Taču šāda argumentācija nav pareiza attiecībā uz ēnu vai pagrīdes ekonomiku, kas Itālijā pārsniedz 26 % no iekšzemes kopprodukta²⁹.

58. No otras puses, (teorētiski iespējama) nodokļu maksātājs, kurš cenšas vispār izvairīties no nodokļu iestāžu uzmanības, varbūt nemaz nevēlēšies izmantot atbrīvojumu no soda, salīdzinot ar tādu, kurš šīm iestādēm jau ir zināms, bet kurš kaut ko no tām ir slēpis. Ir arī mazāka iespēja, ka nodokļu iestāžu puses viņu auditēs, īpaši, ja to resursi ir ierobežoti, kā to norāda Itālijas valdība.

59. Tāpēc, visu izvērtējot, man nešķiet ticami, ka izņēmuma piemērošana nodokļu maksātājiem, kas nav iesnieguši vispār nekādas deklarācijas par jebkuru no attiecīgajiem taksācijas gadiem, radīs nozīmīgas sekas attiecībā uz to personu skaitu, kas gūs labumu vai gribēs gūt labumu no atbrīvojuma no soda.

60. Otrkārt, Itālijas valdība paskaidro, ka atbrīvojums no soda nav piemērojams, ja kļūdas jau ir atklātas³⁰. Komisija norāda, ka izņēmums nav pilnīgs — dažos gadījumos var izmantot Likuma Nr. 289/2002 15. un 16. pantā minēto izlīguma procedūru, lai pārtrauktu pārvērtēšanas procesu un atkal atvērtu iespēju izmantot atbrīvojumu no soda normas — taču Itālijas valdība atbild, ka apskatītais pasākums attiecas tikai uz tiem, kuri šīs procedūras vēl varēja apstrīdēt.

61. No Itālijas replikā iesniegtā 15. un 16. panta redakcijas kļūst redzams, ka pārvērtēšanas lietas, kas vēl nav sasniegušas galīgā rikojuma vai lēmuma stadiju, var tikt pārtrauktas, ja tiek samaksāta summa vismaz EUR 150 un līdz pat 50 % no pieprasītā nodokļa summas, bet no 8. panta 10. punkta un 9. panta 14. punkta izriet, ka, tiklīdz šāds maksājums noteiktajā termiņā ir veikts, nodokļu maksātājam ir tiesības lūgt atbrīvojumu no soda saskaņā ar 8. vai 9. pantu.

27 — Pretēji situācijai dažās citās dalībvalstīs, Itālijā nav PVN reģistrācijas sliekšņa, tādējādi arī pašiem mazākajiem uzņēmumiem ir jāatskaitās par šo nodokli.

28 — Skat., piemēram, 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel un Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 — Skat., piemēram, *European Employment Observatory Review*, 2004. gada rudens, it īpaši 77. un 106.–110. lpp.

30 — 8. panta 10. punkts un 9. panta 14. punkts.

62. Līdz ar to Itālijas valdības norādītais izņēmums ir ar ierobežotu darbības sfēru. Tas ir tikai dabiski, ka atbrīvojums no soda, kas veicina brīvprātīgus maksājumus tā vietā, lai iekasētu nodokli, kas parasti būtu maksājams, bet kas tiek uzskatīts par tādu, ko nevar iekasēt ar citiem līdzekļiem, nevar nodokļu maksātāja labā attiekties uz no jauna atvērtām procedūrām, kas jau ir pabeigtas par labu nodokļu iestādēm. Tomēr nodokļu maksātāji, kuru lietas vēl nav pabeigtas, var gūt labumu no atbrīvojuma no soda normām, samaksājot daļu no šajā procedūrā prasītās summas papildus tai summai, kas jāmaksā saskaņā ar atbrīvojuma no soda procedūru. Tiem joprojām būs pievilcīga iespēja atbrīvioties no soda, ja tas nozīmē, ka tie var iegūt imunitāti, samaksājot kopumā mazāku summu nekā tā, kas tiem, iespējams, būtu jāmaksā, ja procedūra tiktu pabeigta ar tiem negatīvu iznākumu. Tomēr secinājums ir tāds, ka nodokļu iestādes atgūs mazāku summu nekā citā gadījumā, tajā pašā laikā atsakoties no turpmākas pārbaudes.

63. Treškārt, Itālijas valdība norāda, ka³¹ saskaņā ar atbrīvojumu no soda samaksāto summu var pārbaudīt attiecībā pret tām summām, kas norādītas iesniegtajās deklarācijās, un, ja jau ir iesniegtas nodokļa atmaksas prasības, atbrīvojuma no soda procedūras izmantošana neliedz pārbaudīt šo prasību pamatotību.

64. Kā to pareizi norāda Komisija, pirmā no šīm pārbaudēm ir tikai formāla un pilnībā

atkarīga no iesniegto deklarāciju precizitātes — kas saskaņā ar atbrīvojuma no soda procedūru pati par sevi ir izslēgta no pārbaudes.

65. Otrais pārbaudes veids attiecas uz PVN atmaksas prasībām, tas ir, situācijām, kur priekšnodoklis pārsniedz pārdošanas nodokli (*output tax*) tādējādi, ka starpība ir par labu nodokļu maksātājam, nevis nodokļu iestādēm. Itālijas valdība apgalvo, ka neatkarīgi no atbrīvojuma no soda šādos gadījumos pārbaude var tikt attiecināta arī uz piegādātāju, kurš izrakstīja priekšnodokli ietverošos rēķinus un kuram katrā ziņā ir jāatskaitās par nodokli tāpēc, ka viņš ir izrakstījis rēķinu³².

66. Man šķiet, ka šis izņēmums no atbrīvojuma no pārbaudes atkal varētu būt mazsvarīgs. Komersants, kas ir prasījis PVN atmaksu, uz ko tam nebija tiesību, to būtu darījis vai nu ar vai bez slepenas vienošanās ar tā piegādātājiem, kas to apgādāja ar rēķiniem, kuros uzrādītas priekšnodokļa PVN summas, par kurām faktiski nav iesniegtas deklarācijas nodokļu iestādēm. Ja šāda slepena vienošanās būtu bijusi, varētu brīnīties, vai viņš vispār vēlas izmantot atbrīvojuma no soda priekšrocības, izņemot tad, ja pieķeršana šķiet nenovēršama, jo viņa rīcībā ir dokumenti, kas viņam *prima facie* dot tiesības saņemt atmaksu, un atbrīvojuma no soda procedūra noteikti ietvertu krāpšanā iesaistīto partneru atklāšanu. “Neesošā uzņēmuma” krāpšanas

31 — Saskaņā ar 9. panta 9. punktu, it īpaši Konstitucionālās tiesas 2005. gada 27. jūlija sprieduma interpretācija.

32 — Prezidenta Dekrēta Nr. 633/72 54.a pants; sal. Sestās direktivas 21. panta 1. punkta d) apakšpunkts (28.g pantā), Direktīvas 2006/112 203. pants.

gadījumos (kad viens vai vairāki uzņēmumi pazūd, iestādēm nedeklarējot PVN), piegādātāju izpēte jau pēc definīcijas būtu neauglīga. Un ja slepena vienošanās nepastāv, vēl jo mazāk ir ticams, ka neprecizitātes tiks atklātas pārbaudes gadījumā.

67. Kopumā Itālijas valdības norādītie ierobežojumi izveidotajam atbrīvojumam no soda, lai arī tie nav pilnībā iluzori, nešķiet būtiski.

Nodokļu piedziņas efektivitāte un dalībvalstīm pieejamais rīcības brīvības apjoms

68. Nav strīda par to, ka atbilstoši pašlaik saskaņotai PVN sistēmai dalībvalstis ir atbildīgas par to, kā nodokļu maksātāji ievēro likumus, par deklarāciju, pārskatu un visu citu saistīto dokumentu pārbaudi, un par maksājamā nodokļa aprēķināšanu un iekasēšanu. Tāpat netiek apstrīdēts, ka tām šajā sakarā ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz to, kā visefektīvāk izmantot to rīcībā esošos resursus.

69. Itālija apgalvo, ka apstrīdētās normas veicina dažu nodokļu maksātāju spontānu iepriekš nedeklarētu summu deklarēšanu, tādējādi atbrīvojot resursus citu nodokļu maksātāju auditam un kopumā sniedzot lielāku atdevi nekā to varētu sasniegt citādā

veidā. Tas ietilpst rīcības brīvības apjomā, kas, kā atzīst pati Komisija, ir katras dalībvalsts rīcībā, nosakot, kā izmantot resursus, lai vislabāk nodrošinātu atbilstību un izpildi.

70. Itālijas valdība norāda, ka kopumā 162 000 nodokļu maksātāju ir izmantojuši 8. pantā minēto atbrīvojumu no soda un 750 000 ir izmantojuši 9. pantā minēto atbrīvojumu no soda. Pēdējais skaitlis atbilst 13,37 % no 5 309 654 Itālijā reģistrēto nodokļu maksātāju skaita 2001. gadā³³. 2003. gadā kopējā iekasētā summa (1938 miljoni *euro*) veidoja apmēram 1,9 % no kopējā šajā gadā iekasētā PVN (101 890 miljoni *euro*). Salīdzinājumā, iekasētās PVN summas pēc vispārpieņemto pārbažu veikšanas laika posmā no 1999. līdz 2002. gadam bija daudz mazākas, robežās starp 140 miljoniem *euro* un 357 miljoniem *euro*, kopā veidojot tikai 1049 miljonus četru gadu laikā³⁴. Šie skaitļi, pēc Itālijas domām, parāda, cik nepamatota ir šī prasība.

71. Komisija atbild, ka šie skaitļi drīzāk parāda, ka pārāk daudz nodokļu maksātāju ir izmantojuši iespēju saņemt atbrīvojumu no soda un rezultāts ir pārāk necils.

33 — Šķiet, ka šis aprēķins nav pareizs. 750 000 ir 14,125 % no 5 309 654. 162 000 [maksātāji], kas izmantoja 8. pantu, veido 3,05 % no kopējā nodokļu maksātāju skaita.

34 — Salīdzinot šos skaitļus ar kopējo PVN summu, kas iekasēta šajos četros gados, kā tos uzrāda Itālijas valdība, mans aprēķins rāda, ka pēc pārbaudēm iekasētais nodoklis ir starp 0,18 % un 0,38 % no kopējās attiecīgajā gadā iekasētās summas vai 0,3 % no kopējās četros gados iekasētās summas.

Priekšrocības (pieaugusi un efektīvāka atgūšana), kādas tiek piedēvētas atbrīvojumam no soda, ir iluzoras (atgūtā proporcija ir niecīga un vienīgās reālās sekas ir nodokļu iestāžu pārbaužu novēršana) un jebkurā gadījumā diezgan nebūtiskas, ņemot vērā Sestās direktīvas 2. un 22. pantā minēto noteikumu saistošo raksturu.

72. Itālija atbild, ka apstrīdētās normas iedrošina spontānu deklarēšanu; ka tādējādi var novirzīt resursus to nodokļu maksātāju auditam, kuri neizmanto šo normu priekšrocības; ka attiecībā uz šīm personām 2003. gada finanšu likuma 10. pants pagarināja iespējamo pārbaužu termiņu par diviem gadiem un ka atgūtās summas bija manāmi lielākas nekā tās būtu bijušas citā gadījumā. Tādējādi priekšrocības ir reālas, un tās nevar uzskatīt par nesvarīgām. Vēl jo vairāk, a) atbrīvojums no soda attiecas uz gadījumiem, kuros deklarācijas neiesniegšana nav pamanīta un, iespējams, tā arī nekad netiktu pamanīta, b) saskaņā ar 9. pantu nodokļu maksātājam ir jāveic maksājums attiecībā uz katru periodā ietverto taksācijas gadu, pat ja sākotnējā neizpilde attiecas tikai uz vienu, c) nodoklis, lai arī mazāks nekā teorētiski maksājamās summas, tiek atgūts nekavējoši, nevis pēc garas izmeklēšanas un atgūšanas procedūras veikšanas.

73. Komisijas iebildumi pret atbrīvojumu no soda PVN gadījumā nav absolūti, bet tie ir spēcīgi, ņemot vērā apstrīdēto normu formu.

74. Tāpēc varētu būt lietderīgi isumā apskatīt šo fenomenu kopumā. Atbrīvojumi no nodokļa samaksas parasti ietver imunitāti pret kriminālsodiem, naudas sodiem un (daļas vai visiem) soda procentu maksājumiem — un Komisija nepārprotami piekrīt, ka attiecībā uz PVN šie jautājumi ir dalībvalstu kompetencē, kas nav saistīta ar Kopienas tiesībām. Tomēr tikpat bieži atbrīvojumi no soda uzliek par pienākumu samaksāt visas maksājamās summas un nedod atbrīvojumu no pārbaudēm. Mērķis kopumā ir veicināt brīvprātīgu samaksu, piešķirot imunitāti no soda (bailes no kura veicina sākotnējo izpildi, bet tās var arī atņemt drosmi izpildīt saistības, ja nožēlas cena ir pārāk augsta), tomēr neejot tik tālu, lai izvairīšanās no vēlāka nožēla šķistu izdevīgāka nekā precīzu un godīgu sākotnējo deklarāciju iesniegšana un no ceļa nokļūdušu nodokļu maksātāju atgriešana uz pareizās takas nākotnē.

75. Doktrīnā³⁵ ir ieteikts, ka, lai atbrīvojums no soda nodokļu jomā būtu efektīvs, tam *inter alia* jābūt vienreizējam (jo atkārtotāšanās pamudinās nodokļu maksātājus pielāgot to taktiku nākotnē sagaidāmiem atbrīvojumiem no soda), tam jāietver vismaz nesamaksātās summas samaksa un arī daži soda procenti (vai arī izvairīšanās tiks uztverta kā apbalvojums) un tam jāseko vismaz ticamam paziņojumam par paplašinātu auditu (vai arī

35 — Piemēram, Peter Stella, An economic analysis of tax amnesties, *IMF Working Paper* 89/42, 1989; Craig M. Boise, Breaking open offshore piggybanks: Deferral and the utility of amnesty, *George Mason University Law Review*, 2007, 667. lpp., it īpaši 693. un turpmākās lpp.

kompromiss starp deklarāciju un pieķeršanu nešķītis izdevīgs).

76. Nešķiet, ka apstrīdētajam atbrīvojumam no soda piemistu kāda no šīm īpašībām. Tas patiešām ir pagarināts uz turpmākiem gadiem³⁶, iespējams, radot cerības sagaidīt turpmākus atbrīvojumus no soda un tādējādi samazinot izpildes iespējamību. Un pastāv pierādījumi, ka Itālija pagātnē ir bagātīgi izmantojusi atbrīvojumus no soda³⁷. Patiešām, ir konstatēts, ka tie ir tik regulāri, ka cerības uz turpmākiem atbrīvojumiem no soda ir kļuvušas par faktoru zemajai nodokļu iekasēšanai valsts līmenī³⁸. Pat ja, kā Itālija norādīja tiesas sēdē, PVN ieņēmumi sekojošos gados faktiski ir palielinājušies, nav iesniegti pierādījumi par jebkādas specifiskas saiknes ar atbrīvojumu no soda esamību (nevis ar jebkuru no citiem daudziem iespējamiem izskaidrojumiem) vai jebkādam ilglaicīgām sekām.

36 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmi.

37 — 1998. gada *United States Congress paper* norāda, ka "Itālija vairāk nekā divpadsmit reizi ir piemērojusi atbrīvojumu no nodokļa soda, pēdējā laikā vidēji vienu katros divos gados". Komisijas citētais pants pēc tā piemērošanas (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, Diritto e pratica tributaria, 2004, Parte I, 1449. lpp.) norāda, ka 2003. gada atbrīvojums no soda bija 58. kopš 1900. gada.

38 — *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè un C. Salleo, 59. IIPF Kongress, Prāga, 2003. gada augusts. Skat. arī *Gradual Recovery in Euroland*, Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, *Kiel Discussion Papers 405*: "[...] pirmajā 2003. gada pusē Itālija iekasēja papildu ieņēmumus summu, kas ekvivalenta apmēram 0,8 % no iekšzemes kopprodukta, saistībā ar liela apjoma atbrīvojumiem no soda. Nelielā brīdī Itālija varēja novērst Stabilitātes un izaugsmes paktā paredzētā sliekšņa pārsniegšanu, pateicoties šim unikālajam pasākumam. Vidējā termiņā iespēja pārsniegt 3 % sliekšni tomēr palielinās. Kā rāda pieredze, bieži atbrīvojumi no soda — Itālijā tas bija trešais 20 gadu periods — vājina nodokļu maksājumu godīgumu. Līdz ar to nodokļu ieņēmumi vidējā termiņā un ilgtermiņā ir zemāki nekā tad, ja atbrīvojumi no soda netiktu piemēroti".

77. Itālija norāda, ka iekasētās summas kopā veido gandrīz 2 % no PVN gada ieņēmumiem. Ja PVN starpība (starpība starp teorētiski iekasējamo summu un faktiski iekasēto summu) Itālijā veido no 35 līdz 40 %³⁹, tas nozīmē, ka faktiski iekasētā summa ir starp 3 un 4 % no teorētiski maksājamās summas, kas nekad nav deklarēta⁴⁰.

78. Tas ir tiesa, ka neviena nodokļu iestāde nekad nevar cerēt atklāt visus nodokļu krāpšanas gadījumus, un nav Tiesas ziņā dot Itālijai padomu, kā vislabāk izmantot tās resursus pat tad, ja tai būtu tam nepieciešamās zināšanas. Tomēr, man šķiet, ka metode, kas acīmredzami ienes no 3 līdz 4 % no neiekasētā nodokļa (un tādējādi atstāj neskartus vismaz 95 % no neiekasētā nodokļa, no kura vismaz daļa noteikti nav atgūstama), nav efektīva resursu izmantošana.

Kopējā analīze

79. Nevar nopietni apgalvot, ka ieņēmumu palielināšanas metodes, kas ietvertas Itālijas

39 — *IMF Working Paper 07/31 VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done*, Michael Keen un Stephen Smith, 2007. gada februāris, 19. lpp.

40 — T.i., 2 % no iekasētajiem 60–65 % ir (apmēram) starp 3 un 4 % no 35–40 %, kas nav iekasēti.

2003. gada finanšu likuma 8. un 9. pantā, jebkādā veidā atbilst PVN piemērošanas noteikumiem, kādus dalībvalstīm uzliek Sestā direktīva. Nekas šajā direktīvā neļauj dalībvalstij iekasēt pusi no tās PVN standartlikmes (kas ir 8. panta praktiskais rezultāts)⁴¹. Vēl jo mazāk tā pieļauj iekasēt summu, kas atbilst 2 % no deklarētā priekšnodokļa plus 2 % no deklarētajām no pārdošanas (*output*) iekasētajām summām tā vietā, lai iekasētu pilnībā nenoteiktu PVN summu, kura bija jādeklarē, bet kas netika deklarēta. Visbeidzot, lai arī PVN ir "pašnoteicošs nodoklis", ir skaidrs, ka dalībvalstīm ir pienākums pārbaudīt un nodrošināt izpildi un tām nav tiesību atteikties no šī pienākuma attiecībā uz visas ar nodokli apliekamās uzņēmējdarbības jomām.

veido nopietnu PVN pareizas piemērošanas saskaņā ar Sestās direktīvas saskaņotajiem noteikumiem aizskārumu.

81. Tāpat arī nešķiet ticami aizstāvēt tās, pamatojoties uz efektīvu resursu izmantošanu. Tieši pretēji, kā to parāda veselais saprāts un ekonomiskā analīze, tās noved pie samazinātas PVN normu izpildes (vismaz) vidējā termiņā vai ilgtermiņā, jo tās apbalvo neizpildi, nevis izpildi, un, skatoties vēsturiski, piedāvā ticamu cerību saņemt līdzīgu attieksmi nākotnē.

82. Komisijas prasījums līdz ar to ir apmierināms.

80. Apstrīdētās atbrīvojuma no soda normas teorētiski attiecas uz visu Itālijas nedeklarēto ar nodokli apliekamo uzņēmējdarbību, kas pēc ekonomistu aprēķiniem konsekventi ir prāva daļa no valsts nacionālā kopprodukta — iespējams, starp 25 un 40 %. Praksē saskaņā ar Itālijas valdības datiem tie ir vairāk nekā 17 % nodokļu maksātāju⁴². Tādējādi to sekas nekādā gadījumā nav maznozīmīgas un

Tiesāšanās izdevumi

83. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums nav labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā mans viedoklis ir, ka Komisijas prasība ir jāapmierina, un tā kā tā ir prasījusi atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, Itālijai ir jāatlīdzina tiesāšanās izdevumi.

41 — Turklāt var piezīmēt, ka puse no Itālijas standarta likmes 20 % apmērā ir 10 %, kas ir mazāk nekā minimālā standarta likme 15 % ko pieļauj Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkts.

42 — Saskaņā ar Komisijas teikto tiesas sēdes laikā, to personu skaits, kas ir izmantojušas iespēju saņemt atbrīvojumu no soda, ievērojami pārsniedz kopējo nodokļu maksātāju skaitu tādā vidējā izmēra valstī kā, piemēram, Beļģijā.

Secinājumi

84. Tādējādi mans viedoklis ir, ka Tiesai

- ir jākonstatē, ka, 2002. gada 27. decembra Likuma Nr. 289 (2003. gada finanšu likums) 8. un 9. pantā skaidri nosakot vispārēju atbrīvojumu no pārbaudēm ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Sestās direktīvas 2. un 22. pants apvienojumā ar EK līguma 10. pantu;

- jāpiespiež Itālijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.