



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 8. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Fiktīvi darījumi – Nodokļa atskaitīšanas neiespējamība – Rēķina izsniedzēja pienākums samaksāt tajā norādīto PVN – Naudas sods apmērā, kas atbilst nepamatoti atskaitītajam PVN – Saderīgums ar PVN neitralitātes un samērīguma principiem

Lietā C-712/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 9. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 20. decembrī, tiesvedībā

EN.SA. Srl

pret

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *M. Capolupo* un *G. De Bellis*, *avvocati dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *F. Tomat*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 17. janvāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – itāļu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 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”) interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *EN.SA. Srl* un *Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia* (Nodokļu administrācija – Lombardijas reģionālā pārvalde, Itālija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par šai sabiedrībai adresētu nodokļa uzrēķinu, kas atbilst pievienotās vērtības nodokļa (PVN) palielinājumam, pieskaitot procentus un sodus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 63. pantā ir noteikts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”
- 4 Šīs direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 168. pantu:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

 - a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”
- 6 Šīs pašas direktīvas 203. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.”
- 7 PVN direktīvas 273. pantā ir noteikts šādi:

“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.”

Itālijas tiesības

- 8 1972. gada 26. oktobra *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Republikas prezidenta dekrēts Nr. 633 par pievienotās vērtības nodokļa izveidošanu un regulējumu), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “DPR Nr. 633/1972”), 17. panta 1. punktā ir noteikts:

“Nodokli maksā personas, kas veic ar nodokli apliekamas preču piegādes un sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus, un kurām šis nodoklis par visām darbībām, atbilstoši II sadaļā paredzētajiem noteikumiem, atskaitot 19. pantā paredzēto atskaitījumu, ir jāiemaksā Valsts kasē.”

- 9 *DPR Nr. 633/1972* 19. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Lai aprēķinātu maksājamo nodokli atbilstoši 17. panta 1. punktam vai 30. panta 2. punktā minēto pārmaksāto nodokli, nodokļu maksātāja samaksātā vai maksājamā nodokļa vai tā nodokļa summa, par ko tam ir izsniegts rēķins saistībā ar pakalpojumiem un precēm, kas ir importētas vai iegādātas izmantošanai tā uzņēmējdarbības, profesionālās vai mākslinieciskās darbības veikšanai, ir atskaitāms no nodokļu apmēra par veiktajiem darījumiem. Tiesības atskaitīt nodokli par iegādātajām vai importētajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem rodas brīdī, kurā ir jāmaksā nodoklis, un tās var tikt izmantotas, iesniedzot attiecīgu deklarāciju, vēlākais, par otro gadu pēc gada, kurā radušās atskaitīšanas tiesības, un ievērojot nosacījumus, kas pastāvējuši attiecīgo tiesību rašanās brīdī.”

- 10 *DPR Nr. 633/1972* 21. pantā ir paredzēts:

“Ja tiek izsniegts rēķins par neeksistējošiem darījumiem vai ja rēķinā norādītie maksājumi par darījumiem vai attiecīgie nodokļi pārsniedz reālo apmēru, nodoklis ir jāmaksā par visu rēķinā norādīto summu.”

- 11 1997. gada 18. decembra *Decreto legislativo n. 471* (turpmāk tekstā – Leģislatīvais dekrēts Nr. 471), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, 6. panta 6. punktā ir noteikts:

“Ikvienam, kas nelikumīgi atskaita samaksāto vai maksājamo nodokli vai nodokli, kas tam rēķinā norādīts kā pārnesams, piemēro administratīvu sodu, kas atbilst veiktā atskaitījuma summai.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 12 *EN.SA.* ir Itālijā reģistrēta sabiedrība, kura nodarbojas ar elektroenerģijas ražošanu un sadali. Nodokļu administrācija veica *EN.SA.* 2009. un 2010. gada PVN deklarāciju korekciju. Saskaņā ar *DPR Nr. 633/1972* 19. pantu administrācija noraidīja PVN atskaitīšanu saistībā ar elektroenerģijas iepirkuma darījumiem, kurus tā uzskatīja par fiktīviem, jo nebija notikusi faktiskā elektroenerģijas nodošana, un tā *EN.SA.* atbilstoši šī sprieduma 11. punktā minētā Leģislatīvā dekrēta 6. panta 6. punktam piemēroja naudas sodu apmērā, kas atbilda nelikumīgi atskaitītā PVN summai.
- 13 Taču nodokļu administrācija nenorādīja, ka *EN.SA.* nebūtu izpildījusi pienākumu samaksāt PVN par katru elektroenerģijas pārdošanas darījumu.
- 14 Šie dažādie darījumi administrācijas ieskatā ietilpst apļveida mehānismā, kurā piedalās vienā grupā ietilpstošas sabiedrības un saskaņā ar ko tiek pārdots vienāds enerģijas daudzums par vienādu cenu. Šie darījumi esot veikti vienīgi nolūkā *Green Network* grupai ļaut gūt lielāku naudas plūsmu kontos, lai tā varētu izmantot banku finansējumu.

- 15 Administrācija *EN.SA.* adresēja divus paziņojumus par nodokļa uzrēķinu, katru par PVN palielinājumu, pieskaitot procentus un naudas sodu, attiecīgi 47 618 491 EUR apmērā par 2009. gadu un 22 001 078 EUR apmērā par 2010. gadu.
- 16 *EN.SA.* par šiem paziņojumiem cēla prasības *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Milānas provinces Nodokļu tiesa, Itālija), kas tās noraidīja. Šī sabiedrība par minētās tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija).
- 17 Iesniedzējtiesa uzsver faktu, ka pamatlietā aplūkojamie fiktīvie elektroenerģijas pārdošanas darījumi to pusēm nav snieguši nekādas priekšrocības šo darījumu apļveida rakstura dēļ un tādēļ, ka Valsts kase nezaudēja ieņēmumus. Tā vaicā, vai šāda situācija, kad runa ir par fiktīviem darījumiem, atbilst Savienības tiesību principiem, saskaņā ar kuriem PVN ir jāmaksā tirgotājam. Tā kā nav konstatējama krāpšana nodokļu jomā, iesniedzējtiesa uzskata, ka ir jāprevalē nodokļu neitralitātes principam un ka regulāri maksātā PVN atskaitīšanas atteikums un papildu naudas soda piemērošana, kura summa atbilst nepamatoti atskaitītajam PVN, nav samērīgi ar pārkāpumu, kurš izpaudās kā rēķinu par fiktīviem darījumiem izsniegšana.
- 18 Šādos apstākļos *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tad, ja darījumi ir atzīti par neeksistējošiem, nav radījuši zaudējumus valsts kasei un nav snieguši nodokļa maksātājam nekādas nodokļa priekšrocības, valsts tiesiskais regulējums, kas izriet no [*DPR Nr. 633/1972*] 19. panta (Priekšnodokļa atskaitīšana) un 21. panta 7. punkta (Darījumu rēķini) un 1997. gada 18. decembra *decreto legislativo n. 471* (Leģislatīvais dekrēts Nr. 471) 6. panta 6. punkta (Ar darījumu dokumentāciju, reģistrāciju un identifikāciju saistīto pienākumu neizpilde) piemērošanas, ir atbilstīgs Tiesas izstrādātajiem Savienības principiem PVN jomā, ja valsts tiesību normu vienlaicīga piemērošana paredz:

- a) atkārtotu tā nodokļa neatskaitāmību, ko pircējs ir samaksājis par pirkumu katrā strīdīgajā darījumā, kas attiecas uz to pašu subjektu un to pašu nodokļa bāzi;
- b) nodokļa piemērošanu un pārdevēja pienākumu samaksāt nodokli (un aizliegumu atgūt nepamatoti samaksāto summu) par attiecīgiem spekulatīviem pārdošanas darījumiem, kas arī tikuši atzīti par neeksistējošiem;
- c) soda, kas vienāds ar tā nodokļa summu, kas ticis atzīts par neatskaitāmu, piemērošanu?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Lai arī no formālā viedokļa iesniedzējtiesa ir aprobežojusi savu jautājumu tikai ar “Tiesas izstrādāto Savienības principu PVN jomā” interpretāciju, konkrēti norādot uz samērīguma un neitralitātes principiem, tas neliedz Tiesai sniegt iesniedzējtiesai visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot tās iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tiem ir atsaukusies. Tālab Tiesai no visa iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas kopuma, it īpaši no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma, ir jāizdala tie minēto tiesību elementi, kuri, ņemot vērā pamatlietas strīda priekšmetu, ir jāinterpretē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 4. oktobris, *L.E.G.O.*, C-242/17, EU:C:2018:804, 43. punkts; 2019. gada 7. februāris, *Escribano Vindel*, C-49/18, EU:C:2019:106, 32. punkts, un 2019. gada 12. februāris, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, 37. punkts).

Par jautājuma pirmajām divām daļām

- 20 Ar pirmajām divām jautājuma daļām iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tādā situācijā kā pamatlietā, kurā aplveidā īstenoti fiktīvi elektroenerģijas pārdošanas darījumi starp vieniem un tiem pašiem uzņēmumiem un par vienu un to pašu cenu nav radījuši nodokļu ieņēmumu zaudējumus, PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram ar fiktīviem darījumiem saistīta PVN atskaitīšana ir izslēgta, vienlaikus personām, kuras šo PVN norāda rēķinos, paredzot pienākumu to samaksāt, tostarp arī tad, ja darījums ir fiktīvs.
- 21 Vispirms ir jānorāda, ka abas iepriekš minētās valsts tiesību normas atspoguļo analogas PVN direktīvas normas.
- 22 Pirmkārt, ar fiktīviem darījumiem saistīta PVN neatskaitāmība izriet no šīs direktīvas 168. panta.
- 23 Proti, no šī panta izriet, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt PVN par precēm un pakalpojumiem, ko tas izmanto saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem. Citiem vārdiem, tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, nozīmē, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. punkts).
- 24 Kad preces vai pakalpojuma iegādes darījums ir fiktīvs, tam nevar būt nekādas saiknes ar nodokļu maksātāja darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk. Līdz ar to, ja preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana faktiski nav notikusi, nevar rasties nekādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (spriedums, 2018. gada 27. jūnijs, *SGL un Valériane*, C-459/17 un C-460/17, EU:C:2018:501, 36. punkts).
- 25 Tātad PVN mehānismam ir raksturīgi, ka fiktīvs darījums nevar radīt tiesības uz jebkādu šī nodokļa atskaitīšanu.
- 26 Otrkārt, pienākums ikvienai personai, kura rēķinā norādījusi PVN, samaksāt šo nodokli ir skaidri ietverts PVN direktīvas 203. pantā. Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka rēķinā norādīts PVN ir jāmaksā šī rēķina izsniedzējam, tostarp tad, ja faktiskā ar nodokli apliekama darījuma nemaz nav (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 38. punkts).
- 27 Principā abas iepriekš minētās normas vienam un tam pašam tirgus dalībniekam nav piemērojamas. Rēķinā norādītais PVN ir jāmaksā šī rēķina izsniedzējam, taču ar fiktīviem darījumiem saistīta PVN neatskaitāmība attiecas uz šī rēķina saņēmēju.
- 28 Tomēr pamatlietas īpašajā situācijā PVN direktīvas 168. un 203. pantā noteiktās prasības ir vienlaikus piemērojamas vienam un tam pašam tirgus dalībniekam. Proti, vienas un tās pašas grupas ietvaros aplveidā tika atkārtoti pārdoti vieni un tie paši elektroenerģijas daudzumi par nemainīgu cenu, tādējādi šīs sabiedrības to pārdeva un uzpirka par to pašu cenu. Līdz ar to katrs no šiem tirgus dalībniekiem bija gan rēķina, kurā norādīts PVN, izsniedzējs, gan arī saņēma citu rēķinu, kas attiecās uz tā paša elektroenerģijas daudzuma iegādi par tādu pašu cenu un kurā bija norādīts tāds pats PVN. Kā rēķina izsniedzējai un atbilstoši PVN direktīvas 203. pantā minētajam noteikumam *EN.SA.* tādējādi Valsts kasei bija jāmaksā tajā norādītais PVN. Savukārt, ņemot vērā attiecīgo darījumu fiktīvo raksturu, šai sabiedrībai saskaņā ar minētās direktīvas 168. panta prasību nebija jāmaksā PVN par elektroenerģijas iepirkšanu saņemtajā rēķinā norādīto nodokli tādā pašā apmērā.
- 29 Šo iemeslu dēļ iesniedzējtiesa vaicā, vai šo, no valsts tiesībām izrietošo un no PVN direktīvas pārņemto prasību kombinēta piemērošana tirgus dalībniekam, kurš ir tādā situācijā kā *EN.SA.*, ir pretrunā PVN neitralitātes principam.

- 30 Tiesa, PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētā PVN atskaitīšanas mehānisma mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no saimnieciskās darbības ietvaros, ciktāl uz to attiecas PVN, maksājamā vai samaksātā PVN sloga. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām – ar noteikumu, ka šīm darbībām principā piemēro PVN (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 27. punkts, un 2010. gada 22. decembris, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, 38. punkts).
- 31 Taču cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu samaksas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību arī ir mērķis, kurš ir atzīts un veicināts ar PVN direktīvu (spriedums, 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 46. punkts). Nodokļu ieņēmumu zaudējuma risks principā nav pilnībā novērsts, kamēr tāda rēķina saņēmējs, kurā PVN ir norādīts nepamatoti, joprojām var to izmantot, lai minēto nodokli atskaitītu (spriedums, 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 31. punkts).
- 32 Šajā aspektā minētās direktīvas 203. pantā paredzētā pienākuma mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu zaudējuma risku, ko var izraisīt tiesības uz atskaitīšanu (spriedums, 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 32. punkts).
- 33 Taču saskaņā ar samērīguma principu šis pienākums nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams minētā mērķa sasniegšanai, un it īpaši tas nedrīkst pārmērīgi aizskart PVN neitralitātes principu. Taču tādā situācijā kā pamatlietā, kad darījumu fiktīvais raksturs ir šķērslis nodokļa atskaitāmībai, PVN neitralitātes principa ievērošana tiek nodrošināta ar iespēju, kas dalībvalstīm ir jāparedz, korigēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai ja tas savlaicīgi ir pilnīgi novērsis nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku (spriedums, 2013. gada 31. janvāris, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 43. punkts).
- 34 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas Tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka *EN.SA.* ir apzināti izsniegusi rēķinus, kuri neatbilda nekādiem faktiskiem darījumiem. Šādos apstākļos minētā sabiedrība nevar atsaukties uz labticību. Savukārt, kā arī paskaidrojusi iesniedzējtiesa, fiktīvie elektroenerģijas pārdošanas darījumi starp attiecīgajām sabiedrībām neradīja nekādus nodokļu ieņēmumu zaudējumus. Kā secinājumu 47. punktā norādījusi ģenerāladvokāte, tas izriet no fakta, ka iesaistītās sabiedrības regulāri maksāja PVN par elektroenerģijas pārdošanu un ka, pēc tam iegādājoties tos pašus elektroenerģijas daudzumus par tādu pašu cenu, tās atskaitīja samaksātajai PVN summai identisku PVN summu.
- 35 Šādos apstākļos no šī sprieduma 33. punkta izriet, ka PVN direktīvā, to skatot atbilstoši neitralitātes un samērīguma principiem, dalībvalstīm ir noteikts pienākums ļaut rēķina par fiktīvu darījumu izsniedzējam prasīt atmaksāt šajā rēķinā norādīto nodokli, kas tam bija jāmaksā, ja tas savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zaudēšanas risku.
- 36 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmajām divām uzdotā jautājuma daļām ir jāatbild, ka tādā situācijā kā pamatlietā, kad fiktīvi elektroenerģijas apļveida pārdošanas darījumi starp vieniem un tiem pašiem tirgus dalībniekiem par vienām un tām pašām summām nav radījuši nodokļu ieņēmumu zaudējumu, PVN direktīva, to skatot atbilstoši neitralitātes un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram ir izslēgta ar fiktīviem darījumiem saistīta PVN atskaitīšana, vienlaikus uzliekot par pienākumu personām, kas rēķinā ir norādījušas šo PVN, samaksāt šo nodokli, tostarp attiecībā uz fiktīvu darījumu, ar nosacījumu, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam ir iespējams korigēt no šī pienākuma izrietošo nodokļu parādu, kad minētā rēķina izsniedzējs, kurš nav rīkojies godprātīgi, savlaicīgi pilnībā ir novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par jautājuma trešo daļu

- 37 Ar jautājuma trešo daļu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tam ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai par prettiesisku PVN atskaitīšanu ir piemērojams naudas sods atskaitītās summas apmērā.
- 38 Saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstīm ir iespēja veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu. It īpaši, tā kā šajā ziņā nav Savienības tiesību normu, dalībvalstu kompetencē ietilpst izvēlēties sodus, kas tām šķiet atbilstoši par Savienības tiesībās ietvertu nosacījumu PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai neievērošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 15. septembris, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, 41. punkts, un 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Tomēr tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, it īpaši samērīguma un PVN neitralitātes principus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts un tajā minētā judikatūra). Tātad sodi nedrīkst nedz pārsniegt to, kas vajadzīgs PVN direktīvas 273. panta mērķu sasniegšanai, nedz arī kaitēt šī nodokļa neitralitātei (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts).
- 40 Pirmkārt, izvērtējot jautājumu, vai sods atbilst samērīguma principam, tostarp ir jāņem vērā pārkāpuma, par kuru paredzēts šis sods, raksturs un smagums, kā arī soda apmēra noteikšanas nosacījumi (spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 41 Attiecībā uz minēto ir jānorāda, ka šajā gadījumā valsts tiesībās nolūkā nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu ir paredzēts naudas sods, kura summa netiek aprēķināta atkarībā no nodokļu maksātāja nodokļu parāda apmēra, bet gan ir vienāda ar nepamatoti atskaitītā nodokļa summu. Proti, tā kā PVN maksātāja nodokļa parāds ir vienāds ar starpību starp nodokli, kas jāmaksā par pārdotajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, un atskaitāmo priekšnodokli, kas samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, nepamatoti atskaitītā nodokļa summa ne vienmēr obligāti atbilst šim parādam.
- 42 Pamatlietā tas tik tiešām tā ir. Kā secinājumu 63. punktā norādījusi ģenerāladvokāte, kad *EN.SA.* fiktīvi iepirka un pārdeva tos pašus elektroenerģijas daudzumus par vienu un to pašu cenu, tai nebija PVN parāda par šiem darījumiem. Šādā situācijā nepamatoti atskaitītā priekšnodokļa pilnā apmērā noteikts naudas sods, kurš tiek piemērots, neņemot vērā apstākli, ka tāda paša apmēra PVN summa ir tikusi regulāri samaksāta par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem un ka Valsts kase tādēļ nav zaudējusi nodokļu ieņēmumus, ir sods, kas nav samērīgs ar tā mērķi.
- 43 Otrkārt, tādā situācijā kā pamatlietā arī PVN neitralitātes principam ir pretrunā tāda soda piemērošana, kāds ir paredzēts valsts tiesībās. Proti, šajā situācijā, kā tika minēts jau šī sprieduma 33. punktā, PVN neitralitātes principa ievērošana tiek nodrošināta ar iespēju, kas dalībvalstīm ir jāparedz, koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu labticību vai savlaicīgi ir pilnīgi novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku.
- 44 Turklāt, kā secinājumu 57. punktā norādījusi ģenerāladvokāte, piemērojot sodu, kas vienāds ar nepamatoti atskaitītā nodokļa summu, zūd jēga koriģēt nodokļu parādu, kas radies, pamatojoties uz PVN direktīvas 203. pantu. Proti, pat ja šo parādu var koriģēt bez nodokļu ieņēmumu zaudēšanas riska, kā naudas sods joprojām ir jāmaksā summa, kas atbilst nepamatoti atskaitītajam nodoklim.

- 45 Līdz ar to uz uzdotā jautājuma trešo daļu ir jāatbild, ka samērīguma un PVN neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tiem ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai par prettiesisku PVN atskaitīšanu ir piemērojams naudas sods atskaitītās summas apmērā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 46 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 (pirmā palāta) nospriež:

- 1) Tādā situācijā kā pamatlietā, kad fiktīvi elektroenerģijas apļveida pārdošanas darījumi starp vieniem un tiem pašiem tirgus dalībniekiem par vienām un tām pašām summām nav radījuši nodokļu ieņēmumu zaudējumus, Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, to skatot atbilstoši neitralitātes un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram ir izslēgta ar fiktīviem darījumiem saistīta pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitīšana, vienlaikus uzliekot par pienākumu personām, kas rēķinā ir norādījušas šo PVN, samaksāt šo nodokli, tostarp attiecībā uz fiktīvu darījumu, ar nosacījumu, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam ir iespējams koriģēt no šī pienākuma izrietošo nodokļu parādu, kad rēķina izsniedzējs, kurš nav rikojies godprātīgi, savlaicīgi pilnībā ir novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 2) Samērīguma un pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlietā tiem ir pretrunā tāda valsts tiesību norma, atbilstoši kurai par prettiesisku PVN atskaitīšanu ir piemērojams naudas sods atskaitītās summas apmērā.

[Paraksti]