



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 17. janvārī¹

Lieta C-712/17

EN.SA. Srl

pret

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(*Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija)
lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Fiktīvi darījumi – Priekšnodokļa atskaitījuma atteikums – Nodokļu parāda rašanās, izsniedzot rēķinu – Papildu sods atteiktā priekšnodokļa atskaitījuma pilnā apmērā – Atbilstība neitralitātes principam – Atbilstība samērīguma principam

I. Ievads

1. Šī lieta kārtējo reizi² ir par problemātiku, kas saistīta ar PVN tiesību aktu “soda raksturu”. Cīnoties pret krāpšanu PVN jomā, šajā ziņā Tiesa ir visai stingra, – priekšnodokļa atskaitījuma (un atbrīvojuma no nodokļa) atteikums ir pamatots ne tikai tad, ja nodokļa maksātājs pats izvairās no nodokļu maksāšanas, bet arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas ar savu iegādi ir piedalījies darījumā, kas saistīts ar izvairīšanos no PVN maksāšanas³.

2. Vai šī stingrā pieeja (priekšnodokļa atskaitījuma atteikums visos piegādes ķēdes posmos) tagad ir spēkā arī tad, ja nenotiek krāpšana PVN jomā, taču ar fiktīviem darījumiem krāpnieciski ir iecerēts iegūt citādas nepamatotas priekšrocības? Vai šajā lietā – neskarot kriminālsodus – attiecīgās personas, izmantojot PVN tiesību aktus, var tikt “sodītas”, garākā piegādes ķēdē katram tās dalībniekam atsakot priekšnodokļa atskaitījumu, bet vienlaikus nosakot pienākumu samaksāt nodokli un papildus uzlikt arī administratīvo sodu, kas vienāds ar atteiktā priekšnodokļa atskaitījuma summu?

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

² Šis saraksts nav izsmeljošs, – skat. spriedumus, 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473); 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719); 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport “Italmoda” Mariano Previti* (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455); 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547); 2012. gada 21. jūnijs, *Mahagében* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446).

³ Spriedumi, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts); 2018. gada 20. jūnijs, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts), un 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts); par no tā izrietošo radušos zaudējumu pārmērīgas kompensācijas problēmu skat. jau manus secinājumus lietā *Vetsch Int. Transporte* (C-531/17, EU:C:2018:677, 39. un nākamie punkti).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

3. Savienības tiesisko regulējumu šajā lietā veido Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu⁴ (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

4. Šīs direktīvas 168. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“1. 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 kur[a] 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; [..]”

5. PVN direktīvas 203. pantā ir noteikts:

“PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā.”

B. Itālijas tiesības

6. Itālijas tiesībās PVN direktīvas prasības ir transponētas ar vairākiem Republikas prezidenta dekrētiem.

7. Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēta Nr. 633/72 (turpmāk tekstā – “Dekrēts Nr. 633/72”) 19. pantā ir noteikts, ka “no nodokļa summas par veiktajiem darījumiem atskaita nodokli, ko nodokļa maksātājs ir samaksājis vai kas tam ir jāmaksā, vai kas ir no tā iekasēts regresa kārtībā saistībā ar precēm un pakalpojumiem, kuri ir importēti vai iegādāti, veicot uzņēmējdarbību, amatniecību vai darbību brīvajā profesijā”.

8. Turpretim Dekrēta Nr. 633/72 21. panta 7. punktā ir paredzēts, ka, “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 norādīto summu vai atbilstoši rēķinos norādītajam”.

9. Ja darījums, par kuru ir izrakstīts un reģistrēts rēķins, pilnībā vai daļēji netiek izpildīts, pārdevējam saskaņā ar Dekrēta Nr. 633/72 26. pantu tajā noteiktajos gadījumos un termiņos ir tiesības reģistrēt un atskaitīt PVN, bet pircējam regresa kārtībā ir jāvēršas pie pārdevēja, lai panāktu samaksātās summas atmaksāšanu.

10. Iesniedzējtiesa norāda, ka 1997. gada 18. decembra Lēģislatīvā dekrēta Nr. 471 6. panta 6. punktā (“Ar darījumu dokumentāciju, reģistrāciju un identifikāciju saistīto pienākumu neizpilde”) nodokļu iestādei ir atļauts piemērot sodu neatzītās priekšnodokļa summas pilnā apmērā.

⁴ OV 2006, L 347, 1. lpp.

III. Pamatlieta

11. Iesniedzējtiesa pamatlietas apstākļus raksturo šādi:

12. Prasītājs pamatlietā (*EN.SA. S.r.l.*, turpmāk tekstā – “*EN.SA.*”) darbojas elektroenerģijas nozarē kā tirgotājs un saskaņā ar līgumiem uz noteiktu laiku tirgo elektroenerģiju ārpus platformas *Piattaforma dei Conti Energia (PCE)*.

13. 2009. un 2010. taksācijas gadā *EN.SA.* pārdeva lielus elektroenerģijas daudzumus grupas “Green Network” uzņēmumiem un “apļveidā” tos iegādājās atkārtoti. Grāmatvedībā darījumi tika uzskaitīti pareizā apjomā. Par šiem darījumiem tika izrakstīti arī atbilstīgi rēķini.

14. Nav skaidrs, vai *EN.SA.* ir daļa no uzņēmumu grupas “Green Network” vai neatkarīgs uzņēmums. Tāpat nav skaidrs, vai *EN.SA.* ir atpircis tos pašus elektroenerģijas daudzumus ar isiem starplaikiem un par to pašu cenu. Nav arī skaidrs pirkšanas un pārdošanas, iesaistot vienas un tās pašas personas, mērķis. Nodokļu iestāde pieļauj, ka tas bija iesaistīto uzņēmēj sabiedrību grāmatvedībā uzrādīt lielas summas, lai tās varētu (labāk) piekļūt banku finansējumam. Tomēr *EN.SA.* tam nepiekrīt.

15. Katrā ziņā ir skaidrs, ka par šiem darījumiem ar elektroenerģiju rēķinos norādītais PVN ir samaksāts laikus un pareizi un attiecīgais preču saņēmējs ir atskaitījis to kā priekšnodokli. Tāpat ir skaidrs, ka tādējādi valsts kasei PVN jomā nav nodarīts nekāds kaitējums. Pēc iesniedzējtiesas domām, it īpaši ir izslēgta jebkāda tā dēvētās “karuselveida krāpšanas” iespēja. Tomēr, kā izriet no iesniedzējtiesas uzdotā prejudiciālā jautājuma, tā uzskata, ka šajā lietā aplūkotie darījumi ar elektroenerģiju strīdīgajos 2009. un 2010. gadā ir uzskatāmi par neeksistējošiem.

16. Nodokļu iestāde ar lēmumu neatļāva *EN.SA.* atskaitīt priekšnodokli par šiem neeksistējošajiem darījumiem ienākošo darījumu pusē (proti, ciktāl šis uzņēmums ir iegādājies elektroenerģiju). Taču attiecībā uz neeksistējošiem darījumiem izejošo darījumu pusē (proti, ciktāl *EN.SA.* ir pārdevis elektroenerģiju) tika aprēķināts atbilstīgs nodokļu parāds, jo *EN.SA.* rēķinos PVN bija norādīts atsevišķi. Rezultātā aprēķinātais nodokļu parāds (papildu PVN, procenti un sodi) bija 47 618 491,00 EUR par 2009. gadu un 22 001 078,00 EUR par 2010. gadu.

17. Par šo lēmumu *EN.SA.* cēla prasību, kuru *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* (Milānas provinces Nodokļu tiesa, Itālija) noraidīja. Iesniedzējtiesai ir jālemj par *EN.SA.* iesniegto apelācijas sūdzību.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

18. Ar 2017. gada 9. oktobra rīkojumu, kas tika iesniegts 2017. gada 20. decembrī, *Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva 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 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēta Nr. 633 19. panta (Priekšnodokļa atskaitīšana) un 21. panta 7. punkta (Darījumu rēķini) un 1997. gada 18. decembra Legīslatīvā dekrēta Nr. 471 6. panta 6. punkta (Ar darījumu dokumentāciju, reģistrāciju un identifikāciju saistīto pienākumu neizpilde) piemērošanas, ir atbilstīgs Tiesas izstrādātajiem Kopienų 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 priekšnodokļa summu, kas ticis atzīts par neatskaitāmu, piemērošanu?”

19. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Itālijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Vērtējums

A. Ievada piezīmes par faktiem un prejudiciālo jautājumu

20. Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, ņemot vērā konkrēto prejudiciālo jautājumu, var uzskatīt, ka darījumi ar elektroenerģiju šajā lietā ir neeksistējoši (fiktīvi) darījumi (proti, šķietami darījumi), kas paši par sevi nav notikuši.

21. Tomēr izklāstītie fakti nebūt neizslēdz, ka ir notikuši eksistējoši (proti, īsti) darījumi. Tā kā rezultātā elektroenerģijas tirgotāju veiktajos darījumos ar elektroenerģiju vispār nenotiek elektroenerģijas fiziska nodošana, bet tikai (parasti elektroniski) tiek pirktas un pārdotas elektroenerģijas iegūšanas tiesības, šim nolūkam nav vajadzīgas nekādas īpašas nodošanas darbības. Ja šīs iegūšanas tiesības faktiski ir patiesi nodotas, tad tikai no tā vien, ka ar šiem darījumiem bija paredzēts tikai mākslīgi palielināt bilanci, nebūt nevar secināt, ka runa ir par neeksistējošiem darījumiem⁵. Varētu arī pieņemt, ka šā mērķa īstenošanai tieši ir nepieciešami faktiski veikti darījumi. Proti, ja darījuma izmaksas (elektroniskā) enerģijas tirdzniecībā drīzāk ir nelielas, nav pamata aizstāt īstus darījumus ar fiktīviem darījumiem.

22. Tāpēc iesniedzējtiesai būtu rūpīgi jāizvērtē, vai šie nav darījumi, kuri tomēr eksistē. Ja tie tādi ir, tad problēma saistībā ar priekšnodokļa atskaitījuma iespējamo atteikumu rastos krāpnieciskas, bet no PVN viedokļa likumīgas darbības gadījumā, bet par to šajā lietā Tiesai nav jautāts.

B. Juridiskais vērtējums

23. Uzdotais prejudiciālais jautājums turpretim ietver trīs citus aspektus, kurus es aplūkošu atsevišķi. Pirmkārt, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai no PVN direktīvas 168. panta izriet, ka piegādes ķēdē ar neeksistējošiem darījumiem katru reizi var tikt liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli (par to 1. iedaļā). Otrkārt, rezultātā iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai no PVN direktīvas 203. panta izriet, ka neeksistējošā tālākpārdošanā tomēr tiek iekasēts nodoklis (un ir izslēgta nepamatoti samaksāto summu atmaksāšana) (par to 2. iedaļā). Treškārt, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai šādā gadījumā papildu sods neatskaitāmā priekšnodokļa apmērā ir samērīgs (par to 3. iedaļā).

⁵ Pat šīs darbības klasificēšana par sodāmu automātiski nenozīmētu, ka attiecīgais darījums nav apliekams ar nodokli – kā nepārprotami norādīts spriedumos, 2006. gada 6. jūlijs, *Kittel* un *Recolta Recycling* (C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 50. punkts); 2006. gada 12. janvāris, *Optigen* u.c. (C-354/03, C-355/03 un C-484/03, EU:C:2006:16, 49. punkts), un 2000. gada 29. jūnijs, *Salumets* u.c. (C-455/98, EU:C:2000:352, 19. punkts).

1. Priekšnodokļa atskaitījuma atteikums neeksistējošu darījumu gadījumā

24. PVN direktīvas 168. pantā nodokļa maksātājam ir atļauts atskaitīt priekšnodokli, tikai ievērojot noteiktus nosacījumus. Piemēram, pirmkārt, nodokļa maksātājam pašam ir jāveic darījumi un, otrkārt, tas var atskaitīt tikai PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču piegādēm, ko tam veicis cits nodokļa maksātājs. Saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu elektroenerģija ir uzskatāma par materiālu īpašumu.

25. Tādējādi priekšnodokli drīkst atskaitīt ar nosacījumu, ka faktiski ir veikta elektroenerģijas piegāde⁶. Tātad nav iespējams atskaitīt priekšnodokli, ja preču piegāde faktiski nav notikusi⁷.

26. Kā norāda arī Komisija un Itālija, nav nozīmes tam, ka piegādātājam, kurš veic fiktīvas piegādes, saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu ir jāmaksā nodoklis, jo par fiktīvo piegādi tas ir izsniedzis rēķinu, kurā ir atsevišķi norādīts PVN. Tas tādēļ, ka Tiesa jau vairākkārt ir precizējusi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli neattiecas uz nodokli, kas maksājams tikai tāpēc, ka ir norādīts rēķinā⁸.

27. No tā izriet, ka rezultātā *EN.SA.* nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, ja tas nav saņēmis piegādi. Šis secinājums nemainās arī tad, ja garākā piegādes ķēdē secīgi ir notikušas vairākas fiktīvas piegādes. PVN direktīvas 168. pantā nav nošķirta viena vai vairākas piegādes, kas notiek secīgi vai apļveidā.

28. Tātad, tā kā nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, šajā lietā nerodas jautājums par priekšnodokļa atskaitījuma atteikumu saistībā ar krāpniecisku darbību.

2. Pienākums maksāt nodokli, pamatojoties uz izsniegtu rēķinu

29. Tālāk ir jāpārbauda, vai, neraugoties uz fiktīvu piegādi – kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli – ienākošo darījumu pusē, var tikt aprēķināts PVN izejošo darījumu pusē. Tas garākā piegādes ķēdē attiecīgajai valstij radītu ļoti lielus nodokļu ieņēmumus, lai gan nepastāv PVN nodokļu tiesību aktos paredzētā pamatsituācija (2. panta 1. punkts – Preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs).

a) Rēķina izsniedzēja nodokļu parāds par fiktīviem darījumiem

30. Lai atbildētu uz šo jautājumu, galvenā nozīme ir PVN direktīvas 193. un 203. pantam. PVN direktīvas 193. pantā ir paredzēts, ka vispirms PVN maksā nodokļa maksātājs, kurš veic preču piegādi, par kuru uzliek nodokli. Iesniedzējtiesa norāda, ka piegāde nav veikta. Tomēr PVN direktīvas 203. pantā ir arī noteikts, ka PVN maksā (arī) ikviena persona, kura šo nodokli norāda rēķinā. Šāda situācija ir *EN.SA.* gadījumā.

6 Spriedumi, 2018. gada 27. jūnijs, *SGI un Valérieane* (C-459/17 un C-460/17, EU:C:2018:501, 35. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 34. punkts); 2005. gada 26. maijs, *António Jorge* (C-536/03, EU:C:2005:323, 24. un 25. punkts); 2004. gada 29. aprīlis, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 31. punkts), un 2000. gada 8. jūnijs, *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, 36. punkts).

7 Tas nesēn nepārprotami ir norādīts spriedumā, 2018. gada 27. jūnijs, *SGI un Valérieane* (C-459/17 un C-460/17, EU:C:2018:501, 36. punkts).

8 Spriedumi, 2018. gada 27. jūnijs, *SGI un Valérieane* (C-459/17 un C-460/17, EU:C:2018:501, 37. punkts); 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 34. punkts); 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 23. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 19. punkts).

1) PVN direktīvas 203. panta jēga un mērķis

31. PVN direktīvas 203. panta jēga un mērķis ir novērst nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, ko var izraisīt rēķina saņēmēja nepamatoti izmantotas tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz šo rēķinu⁹. Šo apdraudējumu ilustrē izskatāmās lietas fakti.

32. Tiesības atskaitīt priekšnodokli gan var tikt izmantotas tikai attiecībā uz nodokļiem, kuri ir saistīti ar darījumu, par kuru uzliek PVN¹⁰. Tomēr nodokļu ieņēmumi ir apdraudēti, kamēr rēķina, kurā nepamatoti ir norādīts PVN, saņēmējs šo rēķinu vēl var izmantot, lai īstenotu atskaitīšanas tiesības saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu¹¹. Tas tādēļ, ka nav izslēgts, ka nodokļu iestāde laikus nevar konstatēt, ka materiālo tiesību apsvērumi neļauj izmantot formāli pastāvošās tiesības atskaitīt priekšnodokli.

33. Tādējādi PVN direktīvas 203. panta mērķis ir nodrošināt tādu salīdzināmu paralēlismu starp rēķina saņēmēja atskaitīto priekšnodokli un rēķina *izsniedzēja* nodokļu parādu, kāds parasti rastos arī istā piegādē piegādātājam un preču saņēmējam. Saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu šajā gadījumā nav nepieciešams, lai rēķina saņēmējs būtu faktiski atskaitījis priekšnodokli.

34. Rezultātā rēķina izsniedzējs neatkarīgi no parāda (proti, abstrakti) ir atbildīgs par risku, ka rēķina saņēmējs, pamatojoties uz šo (nepareizo) rēķinu, var nepamatoti atskaitīt priekšnodokli. Runa ir par rēķina izsniedzēja abstraktu atbildību par risku. Tā rodas ne tikai, kļūdoties par pareizo nodokļa likmi (kad parastās nodokļa likmes vietā rēķinā tiek norādīta samazinātā nodokļa likme), bet it īpaši arī norēķinos par fiktīviem darījumiem.

2) Nepiemērošana norēķinos par fiktīvu piegādi?

35. Katrā ziņā vienā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka, tā kā attiecīgajām piegādēm nav piemērojams PVN, rēķinā kā PVN nepareizi norādītā summa nevar arī tikt atzīta par PVN¹².

36. Šis judikatūras loģisks turpinājums šajā lietā nozīmētu, ka norēķini par fiktīviem darījumiem – tā kā tiem arī nav piemērojams PVN (skat. iepriekš 24. un nākamās punktus) – neizraisītu PVN direktīvas 203. panta tiesiskās sekas. Tad PVN direktīvas 203. pants būtu piemērojams tikai tad, ja norādītais PVN par (īstu) preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu būtu pārāk liels. Tomēr par labu šādam ierobežojumam neliecina ne formulējums, ne jēga un mērķis kā abstrakta atbildība par risku.

37. Turklāt tajā pašā un citā spriedumā¹³ Tiesa ir formulējusi, ka Sestajā direktīvā¹⁴ nepārprotami nav paredzēts gadījums, kad rēķinā kļūdaini tiek norādīts PVN, lai gan tas nav maksājams. Tomēr galu galā arī minētajos spriedumos runa bija par šādu rēķinu korekciju, kas PVN direktīvas 203. pantā faktiski nav paredzēta¹⁵. Turklāt šie spriedumi attiecās nevis uz apzinātiem norēķiniem par fiktīviem darījumiem, bet gan uz kļūdām attiecībā uz nodokļa maksātāja statusu un darījumu vietu.

9 Tas nepārprotami ir norādīts spriedumos, 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. un 36. punkts), un 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. un nākamie punkti), ar atsauci uz spriedumiem, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. un 61. punkts), un 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 50. punkts).

10 Spriedums, 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 13. punkts).

11 Tas nepārprotami ir norādīts spriedumā, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 28. un nākamie punkti), ar atsauci uz spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57. punkts).

12 Spriedums, 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 53. punkts).

13 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts), un 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts).

14 Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1997, L 145, 1. lpp.).

15 Tas pareizi ir norādīts spriedumā, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. punkts): "Sestajā direktīvā nav paredzēta neviena norma par rēķina izrakstītāja veiktu PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, korekciju".

38. It īpaši citā lietā Tiesa ir apstiprinājusi, ka Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts (kurš atbilst PVN direktīvas 203. pantam) ietver arī fakturrēķinus (proti, rēķinus par fiktīviem darījumiem)¹⁶.

39. Visbeidzot, nav iemesla likt atbildēt par radušos (abstraktu) nodokļu ieņēmumu apdraudējumu tikai rēķina izsniedzējam, kurš kļūdās par nodokļa likmes apmēru vai apzināti norāda PVN no nodokļa atbrīvotam darījumam, nevis personai, kura apzināti norēķinās par fiktīviem darījumiem. Abos gadījumos, rēķina saņēmējam nepamatoti atskaitot priekšnodokli, nodokļu ieņēmumi tiek apdraudēti vienādā mērā¹⁷. Tāpēc gan Komisija, gan arī Itālija uzskata, ka šajā lietā ir piemērojams PVN direktīvas 203. pants.

40. Tātad PVN direktīvas 203. pantā ir tieši ietverta arī šīs lietas situācija, kad rēķinā apzināti tiek norādīts PVN, lai gan neesošu darījumu dēļ tas nav jāmaksā. Tādējādi EN.SA. principā ir jāmaksā PVN, ko tas ir norādījis rēķinos par fiktīviem darījumiem.

b) Nodokļu parāda, kas radies saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu, korekcija

41. Vēl ir jāpārbauda, vai šis nodokļu parāds katrā ziņā ir jākorrigē tad, ja faktiski netiek apdraudēti nodokļu ieņēmumi. Šis jautājums rodas it īpaši tāpēc, ka savā jautājumā iesniedzējtiesa ieminas, ka ir izslēgta nepamatoti samaksāta PVN atmaksāšana.

42. Šajā saistībā Tiesa jau ir nospriedusi, ka Sestajā direktīvā (tas pats attiecas uz pašlaik piemērojamo PVN direktīvu) nav ietverta neviena norma par rēķina izrakstītāja veiktu PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, korekciju¹⁸. Līdz ar to, iekams Savienības likumdevējs nenovērsis šo nepilnību, attiecīgs risinājums ir jāatrod dalībvalstīm¹⁹.

1) Pienākums piešķirt korekcijas iespēju

43. Šajā saistībā vispirms dalībvalstīm, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, savā valsts tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja korigēt ikvienu rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķina izsniedzējs pierāda savu *labticību*²⁰.

44. Turklāt PVN neitralitātes princips prasa, lai būtu iespējams korigēt rēķinā nepamatoti norādītu PVN, ja rēķina izsniedzējs laikus un pilnībā ir novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, dalībvalstīm *nepieprasot*, lai šāda korekcija būtu atkarīga no rēķina izsniedzēja labticības²¹. Turklāt šī korekcija nedrīkst būt atkarīga no nodokļu iestādes rīcības brīvības²².

16 Spriedums, 2002. gada 15. oktobris, Komisija/Vācija (C-427/98, EU:C:2002:581, 41. punkts).

17 Rezultātā tas ir norādīts arī spriedumā, 2013. gada 31. janvāris, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 42. punkts): saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu nodokļu parāds rodas neatkarīgi no tā, vai faktiski pastāv darījums, par kuru uzliek nodokli.

18 Tas nepārprotami ir norādīts spriedumā, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 48. punkts). Tas ir minēts spriedumos, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts), un 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts), kuros runa gan ir par to, ka direktīvā nav nepārprotami paredzēts gadījums, kad rēķinā kļūdaini tiek norādīts PVN.

19 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 49. punkts).

20 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).

21 Spriedumi, 2013. gada 31. janvāris, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 37. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 37. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C-78/02 līdz C-80/02, EU:C:2003:604, 50. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58. punkts).

22 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 38. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 68. punkts).

45. Turklāt dalībvalstu veiktie pasākumi, lai nodrošinātu nodokļu pareizu iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tāpēc tos nedrīkst piemērot tā, ka tiek apdraudēta PVN neitralitāte, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips²³. Tas it īpaši attiecas uz abstraktu riska situāciju (par to jau iepriekš 34. un 35. punktā).

46. Tādējādi, ja PVN atmaksas, ņemot vērā nodokļu atmaksas lūgumu iesniegšanas prasības, kļūst neiespējama vai pārāk sarežģīta, tad, lai ievērotu minētos principus, dalībvalstīm var būt jāparedz instrumenti un procesuālās normas, kas vajadzīgas, lai nodokļa maksātājam ļautu atgūt rēķinā nepamatoti norādīto nodokli²⁴.

47. Pēc iesniedzējtiesas domām, nodokļu ieņēmumi netiek apdraudēti. Tas izriet no fakta, ka radušos PVN iesaistītās uzņēmējdarbības ir pienācīgi samaksājušas un tāpēc, ņemot vērā PVN un priekšnodokļa paralēlismu, Itālijas valsts nav izmaksājusi PVN nevienai no iesaistītajām personām, ja pirms tam tai nav bijusi iespēja iekasēt šo summu. No šāda viedokļa šajā lietā nav apdraudēts mērķis nodrošināt atskaitītā priekšnodokļa un nodokļu parāda paralēlismu (par to iepriekš 32. un nākamajos punktos).

48. Turklāt no lietas faktiem un prejudiciālā jautājuma izriet, ka nodokļu iestāde zina visas iesaistītās personas un visām ir atteikusi nepamatoto priekšnodokļa atskaitījumu. Arī no šāda viedokļa netiek apdraudēti nodokļu ieņēmumi. Ja norēķini par fiktīviem darījumiem neapdraud nodokļu ieņēmumus, tad ir jābūt iespējamai šo nodokļu korekcijai saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu, pat ja attiecībā uz fiktīvajiem darījumiem *EN.SA.* nav rīkojies labticīgi.

2) Korekcijas laiks

49. Saskaņā ar prasībām korekcija ir jāveic tad, ja tiek konstatēts, ka netiek apdraudēti nodokļu ieņēmumi. Tas varētu būt, piemēram, tad, kad nodokļu iestāde uzzina, ka rēķina saņēmējam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, un pamatoti atsaka tam šo priekšnodokļa atskaitījumu.

50. Turklāt tas, vai arī summas atmaksāšana rēķina saņēmējam ir nosacījums, lai koriģētu nodokļu parādu atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam, ja rēķina saņēmējs labticīgi ir uzskatījis, ka tam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, var palikt nenoskaidrots, jo šajā lietā nevar runāt par iesaistītās grupas "Green Network" labticību²⁵.

3) Secinājumi

51. Rezultātā saskaņā ar Savienības tiesībām (it īpaši samērīguma principu un PVN neitralitātes principu) iespēja koriģēt atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam radušos PVN parādu, kas paredzēts kā abstrakta atbildība par risku, ir jānodrošina tad, ja netiek apdraudēti nodokļu ieņēmumi.

52. Tomēr Tiesa jau arī ir nospriedusi, ka Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm tādu fiktīvu rēķinu (par fiktīviem darījumiem) izsniegšanu, kuros nepamatoti ir norādīts PVN, uzskatīt par noziedzīgu nodarījumu un šādā gadījumā piemērot valsts tiesībās paredzētos sodus²⁶.

23 Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 39. punkts), skat. atbilstoši arī spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, 40. punkts), skat. šajā nozīmē un atbilstoši spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).

25 Pieņemot, ka uzņēmumu grupā ir notikuši fiktīvi darījumi, tas principā izslēdz arī labticību šajā grupā.

26 Skat. šajā nozīmē spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 62. punkts).

3. Soda, kas vienāds ar nepamatoti atskaitītā priekšnodokļa summu, samērīgums

53. Visbeidzot, vēl ir jāatbild uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu trešajā daļā minēto jautājumu, vai tādos apstākļos kā šajā lietā ir samērīgs papildu sods, kas vienāds ar nepamatoti atskaitītā priekšnodokļa summu.

54. Tā kā sodu jomā Savienības tiesību akti nav saskaņoti, par tādu nosacījumu neievērošanu, kas paredzēti ar Savienības tiesībām izveidotā sistēmā, dalībvalstis var izvēlēties sodus, kurus tās uzskata par piemērotiem. Tomēr tām šī kompetence ir jāisteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tātad arī samērīguma principu²⁷.

55. Līdz ar to šie sodi nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus nodrošināt pareizu nodokļu iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. 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 nosacījumi²⁸.

56. Par dalībvalstu iespēju piemērot finansiālus sodus saskaņā ar PVN tiesību aktiem Tiesa jau ir pieņēmusi vairākus nolēmumus, no kuriem izriet, ka šādi sodi ir pieļaujami. Tomēr tie nedrīkst graut PVN tiesību aktos sniegtos vērtējumus un apdraudēt it īpaši PVN neitralitāti²⁹.

57. Šajā lietā sods, kas vienāds ar nepamatoti atskaitītā priekšnodokļa summu, rezultātā izraisa to, ka attiecībā uz nodokļu parādu saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu zūd jēga prasītajai korekcijas iespējai. Pat ja nodokļu parāds saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu tiek koriģēts, pamatojoties uz to, ka netiek apdraudēti nodokļu ieņēmumi, saglabājas līdzīga apmēra naudas parāds. Ja pirkuma cena un pārdošanas cena ir vienāda, pat naudas parāda summa saglabājas vienāda.

58. Tiesa jau ir nospriedusi, ka sods, kas vienāds ar pusi [no piemērojamā PVN], – ja darbība nav samazinājusi nodokļu iestādes ieņēmumus un nekas neliecina par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – šķiet nesamērīgs, bet tas katrā ziņā ir jāpārbauda iesniedzējtiesai³⁰. Tas tā noteikti ir attiecībā uz sodu, kas vienāds ar piemērojamo PVN, ja nerodas fiskāli zaudējumi un nav krāpšanas nodokļu jomā³¹.

59. Turklāt – kā Tiesa jau ir nospriedusi citā lietā³² – var piemērot arī citus, ne tik stingrus līdzekļus. Tādējādi šajā lietā ir pieļaujams piemērot naudas sodu vai finansiālu sodu, kas ir samērīgs ar pārkāpuma un kaitējuma smagumu. Tomēr acīmredzot pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā paredzētais sods tiek piemērots visos gadījumos, neņemot vērā konkrētos apstākļus un konkrēto PVN apdraudējumu vai ar PVN saistīto kaitējumu. Tas – kā pareizi piebilst arī Komisija – gan pārsniedz to, kas nepieciešams, lai nodrošinātu nodokļu pareizu iekasēšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (par šiem mērķiem skat. tikai PVN direktīvas 273. un arī 131. pantu).

60. Šā paša iemesla dēļ attiecīgais sods nevar tikt uzskatīts arī par samērīgu sodu attiecībā uz nepamatoti izsniegtiem rēķiniem (par šo iespēju skat. iepriekš 53. punktu), it īpaši tāpēc, ka tas ir saistīts nevis ar tajos norādīto nodokļu parādu un apdraudējumu, bet gan ar iepriekš nepamatoti atskaitīto priekšnodokli.

27 Spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts), skat. šajā nozīmē tostarp spriedumus, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 50. punkts), un 2000. gada 7. decembris, *de Andrade* (C-213/99, EU:C:2000:678, 20. punkts).

28 Spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 60. punkts), skat. šajā nozīmē spriedumus, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 38. punkts), kā arī 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 65.–67. punkts).

29 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 41. punkts), skat. šajā nozīmē spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts).

30 Skat. spriedumu, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, 65. un 66. punkts).

31 Līdzīgi – kaut arī citā saistībā – spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 47. punkts).

32 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, 42. punkts), skat. šajā nozīmē spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts).

61. Papildus ir jāņem vērā, ka (par fiktīvām piegādēm ienākošo darījumu pusē) nepamatoti atskaitītajam priekšnodoklim iepretim ir tāpat nepamatoti samaksātais PVN par fiktīvām piegādēm izejošo darījumu pusē. Abi “maksājumi” attiecas uz vienu un to pašu piegādājamo preci, un tādēļ tie nevar tikt aplūkoti atsevišķi. Abi tika veikti nepamatoti un tāpēc ir jāatmaksā.

62. Turklāt, kā skaidri parāda PVN direktīvas sistematika (skat. PVN direktīvas 206. pantu), nodokļa maksātāja nodokļu parādu vienmēr veido maksājama nodoklis par izejošajiem darījumiem, atņemot atskaitāmo priekšnodokli par ienākošajiem darījumiem tajā pašā taksācijas periodā. Šis princips būtu jāievēro arī, novērtējot par fiktīviem darījumiem piemēroto sodu atbilstību.

63. Ja – kā liecina iesniedzējtiesas apsvērumi – pirkuma cena un pārdošanas cena bija identiskas, tad, veicot abu nodokļa summu mijieskaitu, *EN.SA.* konkrētais maksājums (un tādējādi nodokļu zaudējumi Itālijai) ir 0 euro. Tāda soda noteikšana, kas vienāds ar nepamatoti un uz Itālijas rēķina atskaitīto priekšnodokli, neņemot vērā tāpat nepamatoti, bet par labu Itālijai samaksāto PVN summu, pamatojoties uz abu nodokļa summu konceptuālo līdzību, nav samērīga.

64. Tomēr Itālijai nav liegts nodokļu parādam, kurš radies saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu (abstrakta atbildība par risku), aprēķināt atbilstīgus procentus līdz tā korekcijai un – kā jau norādīts iepriekš – par tādu rēķinu izrakstīšanu, kuri attiecas uz fiktīviem darījumiem, piemērot arī kriminālsodu.

VI. Secinājumi

65. Es iesaku Tiesai uz *Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) jautājumu atbildēt šādi:

Direktīvas 2006/112/EK 168. un 203. pantam nav pretrunā, ka fiktīvu darījumu gadījumā vienlaikus var pastāvēt nodokļu parāds, pamatojoties uz izsniegtu rēķinu un priekšnodokļa atskaitījuma atteikumu (arī vairākkārt apļveida piegādes ķēdē). Tā priekšnoteikums ir iespēja korigēt nodokļu parādu, kas radies saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu, tiklīdz ir izslēgts nodokļu ieņēmumu apdraudējums. Lai gan šādā gadījumā drīkst piemērot sodu par nepareizu rēķina izrakstīšanu, tomēr sods, kas vienāds ar neatskaitāmo priekšnodokli par fiktīviem ienākošajiem darījumiem, nav samērīgs, ja ir samaksāts atbilstīgs PVN par fiktīviem izejošajiem darījumiem un tāpēc nav apdraudēti nodokļu ieņēmumi.