

Lieta C-132/06

Eiropas Kopienų Komisija

pret

Itālijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – EKL 10. pants – Sestā PVN direktīva – Pienākumi iekšējās sistēmās – Ar nodokli apliekamu darījumu kontrole – Atbrīvojums no atbildības

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Nodokļa parādnieku pienākumi

(EKL 10. pants; Padomes Direktīvas 77/388 2. un 22. pants)

Dalībvalsts, kuras likums ir paredzēta vispārīga un nediferencēta atteikšanās no pārbaudām attiecībā uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, neizpilda savus pienākumus, kas noteikti Direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 2. un 22. pants un EKL 10. pants, tiktāl, ciktāl

– nodokļu maksātāji, kas nav ievērojuši savus pienākumus attiecībā uz taksācijas periodiem laikposmā no pirmā līdz ceturtajam gadam pirms minētā likuma pieņemšanas, t.i., dažos gadījumos tikai vienu gadu pirms šā likuma pieņemšanas, var izvairīties no jebkādas kontroles – summas, kas atbilst papildu PVN deklarācijai, kura iesniegta, lai labotu jau iesniegtās deklarācijas, norādītā PVN summai divkārt apmērā, robežs, un

– nodokļu maksātājs, kas nav iesniedzis deklarāciju attiecībā uz taksācijas periodiem laikposmā no pirmā līdz ceturtajam gadam pirms minētā likuma pieņemšanas, var izvairīties no jebkādas kontroles, pārskaitot summu, kas atbilst 2 % no maksājamo nodokļa attiecībā uz tās veiktajām preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, kā arī summu, kas atbilst 2 % no šajā pašā periodā atskaitītā nodokļa; šā procentuālā daļa ir noteikta 1,5 % apmērā no priekšnodokļa vai izejošā nodokļa, kas pārsniedz EUR 200 000, un 1 % apmērā attiecībā uz summām, kas pārsniedz EUR 300 000.

Aizstājot – pavisam drīz pēc tam, kad beigušies nodokļu maksājumi noteiktie termiņi parasti maksājamo nodokļa summu samaksai – attiecīgā personu pienākumus, kas izriet no Sestās direktīvas 2. un 22. panta, ar citiem pienākumiem, kas neietver minēto summu maksāšanu, tādā tiesību aktā kā aplūkojamie atēma saturu šiem pantiem, kas tādu ir kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatā un tādā skar šā nodokļa pašu struktūru. Būtiska nelīdzsvarotība starp summām, kas faktiski būtu jāsamaksā, un summām, ko maksā nodokļu maksātājs, kas vēlas atbrīvoties no attiecīgās nodokļu atbildības, veido kvaziatbrīvību no nodokļa.

Līdz ar to šādi tiesību akti būtiski traucē kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pareizu darbību. Attiecīgā tiesību aktu noteikumi izkropo nodokļu neitralitātes principu, ieviešot nozīmīgas atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem attiecīgajā teritorijā. Šā paša iemesla dēļ šie noteikumi kaitē pienākumam nodrošināt vienādu nodokļa iekasēšanu visās dalībvalstīs.

Tā kā – atbilstoši norādītajam Sestās direktīvas preambulas ceturtajā apsvērumā – nodokļu

neitralitātes principa mērķis ir ļaut izveidot kopīgo tirgu, kurā pastāv godīga konkurence, minētās tiesību akti ietekmē kopīgo tirgus pašu darbību, jo attiecīgajās dalībvalstīs nodokļu maksātāji var cerēt, ka tiem nav pienākuma maksāt lielu daļu no to nodokļu saistībām.

Krāpšanas apkarošana ir mērķis, ko atzīst un kura sasniegšanu sekmē Sestā direktīva. Piemēram, Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts dalībvalstīs ir aicinātas noteikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgu, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu. Tāpēc ir jāatzīst, ka minētajiem tiesību aktiem ir pretēja iedarbība, jo nodokļu maksātājiem, kas ir vainīgi krāpšanā, šie akti ir labvēlīgi.

Ieviešot atbrīvošanas no atbildības pasākumu pavisam drīz pēc tam, kad beigušies nodokļu maksātājiem noteiktie termiņi pievienotās vērtības nodokļa samaksai, un tiem prasot samaksāt summu, kas ir ļoti nenozīmīga, salīdzinot ar nodokli, kas faktiski būtu jāsamaksā, minētās tiesību akti ļauj attiecīgajiem nodokļu maksātājiem galīgi izvairīties no saviem pienākumiem pievienotās vērtības nodokļa jomā, lai gan valsts nodokļu iestādes būtu varējušas identificēt vismaz daļu no šiem nodokļu maksātājiem ģēnētāju gadījumā pirms noilguma datuma parasti maksājamajam nodoklim. Šajā ziņā minētās tiesību akti kaitē katras dalībvalsts atbildībai par to, ka nodoklis tiek iekasēts pareizi.

(sal. ar 9., 40.–47., 52. un 53. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2008. gada 17. jūlijā (*)

Valsts pienākumu neizpilde – EKL 10. pants – Sestā PVN direktīva – Pienākumi iekšējās sistēmā – Ar nodokli apliekamu darījumu kontrole – Atbrīvojums no atbildības

Lieta C-132/06

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2006. gada 7. martā cēla

Eiropas Kopienų Komisija, ko pārstāv E. Traversa [*E. Traversa*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

prasītāja,

pret

Itālijas Republiku, ko pārstāv I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

atbildētāja.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], pal?tu priekšs?d?t?ji P. Janns [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas], K. L?nartss [K. Lenaerts], Dž. Arestis [G. Arestis] un U. Lehmušs [U. L?hmušs], tiesneši E. Juh?ss [E. Juhász], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referents), M. Ileši?s [M. Ileši?], J. Malenovskis [J. Malenovský], J. Klu?ka [J. Klu?ka] un E. Levits,

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekret?re M. Ferreira [M. Ferreira], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2007. gada 12. septembra tiesas s?di,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2007. gada 25. oktobra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Sav? pras?bas pieteikum? Eiropas Kopienu Komisija l?dz Tiesu atz?t, ka, 2002. gada 27. decembra Likuma Nr. 289 par valsts gada un daudzgadu budžeta veidošanas noteikumiem (2003. gada finanšu likums) (*legge* Nr. 289, *disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)*; k?rt?jais papildin?jums Nr. 240/L, *GURI* Nr. 305, 2002. gada 31. decembris; turpm?k tekst? – “Likums Nr. 289/2002”) 8. un 9. pant? skaidri un visp?r?gi paredzot atteikšanos no p?rbaud?m ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, kas veikti vair?ku taks?cijas gadu laik?, It?lijas Republika nav izpild?jusi pien?kumus, kas tai noteikti ar Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 2. un 22. pantu, k? ar? EKL 10. pantu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu ties?bas

2 Saska?? ar EKL 10. pantu:

“Dal?bvalstis veic gan visp?r?jus, gan ?pašus attiec?gus pas?kumus, lai nodrošin?tu to pien?kumu izpildi, kas izriet no š? L?guma vai ko rada Kopienas iest?žu darb?ba. T?s atvieglina Kopienas uzdevumu veikšanu.

T?s atturas no visiem pas?kumiem, kas var?tu trauc?t š? L?guma m?r?u sasniegšanu.”

3 Sest?s direkt?vas preambulas otra apsv?ruma teksts ir š?ds:

“t? k? [...] Kopienu budžetu neatkar?gi no citiem ie??mumiem piln?b? finans? no Kopienu pašu resursiem; t? k? šiem resursiem j?ietver resursi, kas rodas no pievienot?s v?rt?bas nodok?a [(turpm?k tekst? – “PVN”)], ko ieg?st, piem?rojot kop?ju nodok?a likmi, pamatojoties uz apr??iniem, kas izdar?ti vien?di atbilst?gi Kopienas ties?bu aktiem”.

4 Sest?s direkt?vas preambulas ceturtaj? apsv?rum? ir nor?d?ts:

“t? k? j??em v?r? m?r?is atcelt nodok?u uzlikšanu importam un piem?rot nodok?u atvieglojumus

eksportam tirdzniecībā starp dalībvalstīm; tādēļ katrai jānodrošina tas, ka kopējā apgrozījuma nodokļu sistēmā nav diskriminācija attiecībā uz preču un pakalpojumu izcelsmi, lai beidzot varētu izveidot kopējo tirgu, kas pieļauj godīgu konkurenci un ir šķēršļi tirgus”.

5 Minutis direktivas preambulas 16. pantā ir paredzēts:

“tādēļ cik vien iespējams jānodrošina maksātāju pienākumi, lai nodrošinātu vajadzīgo garantijas pasākumus vienādi nodokļu iekasēšanai visās dalībvalstīs; tādēļ nodokļu maksātājiem katrā periodiski jāiesniedz kopēja deklarācija par saviem darījumiem, iekasējot gan ieguldījumu, gan peļņas apjomu, ja tas šķiet vajadzīgs, lai radītu un pārraudzītu pašu resursu aprīcināšanas pamatu”.

6 Saskaņā ar Sestās direktivas 2. pantu PVN ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas katrs dēvējas par preču ievešanu.

7 Sestās direktivas 22. pants ir paredzēts:

[..]

4. Ikviens nodokļu maksātājs lūdz termiņam, ko nosaka dalībvalstis, iesniedz pārskatu [deklarāciju]. [..]

[..]

5. Ikviens nodokļu maksātājs, iesniedzot katrai pārskatu [deklarāciju], samaksā [PVN] tīro [neto] summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai prasīt starpposma maksājumu.

[..]

8. Dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu [..].

[..]”

Valsts tiesības

8 Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants, kas reglamentē attiecīgi “Nodokļa bāzes sastāva papildu deklarāšanu attiecībā uz iepriekšējiem gadiem” un “Automātisku noregulējumu attiecībā uz iepriekšējiem gadiem”, attiecas gan uz PVN, gan uz citiem nodokļiem un obligātiem maksājumiem.

Likuma Nr. 289/2002 8. pants

9 Likuma Nr. 289/2002 8. pants burtiski ir paredzēts, ka nodokļu maksātājiem iesniegt papildu PVN deklarāciju, lai labotu jau iesniegtās deklarācijas attiecībā uz taksācijas gadiem laikposmā no 1998. līdz 2001. gadam. Saskaņā ar minētā 8. panta 3. punktu kopā ar šo deklarāciju līdz 2003. gada 16. aprīlim ir jāsamaksā papildus maksājums PVN summa, kas aprēķināta, “piemērojot katrā attiecīgā periodā spēkā esošus noteikumus”. Minētā deklarācija ir spēkā tikai tad, ja tajā ir uzrādītas papildus maksājums summas, kas nav mazākas par EUR 300 katrā taksācijas gadā. Maksājums var veikt divos vienādos maksājumos, ja tie pārsniedz EUR 3000 fiziskām personām vai EUR 6000 juridiskām personām.

10 Likuma Nr. 289/2002 8. panta 4. punkts ir paredzēts, ka iesniegt papildu deklarāciju atbilstoši konfidencialitātes procedūrai. Tomēr nodokļu maksātājs nevar izmantot šo iespēju, ja tas nav iesniedzis nevienu deklarāciju par attiecīgajiem taksācijas gadiem.

11 Saskaņā ar šo likuma 8. panta 6. punktu papildu PVN deklarācijas iesniegšanas sekas ir tādas, ka attiecībā uz summām, kas ir vienādas ar papildu, no šīs deklarācijas izrietošo PVN summu, to palielinot par 100 %, jeb divkāršu nodokļu maksātāja deklarēto maksājumu PVN summu, tiek atceltas ar nodokļiem saistītās administratīvās sankcijas, tiek izslēgta iespēja piemērot attiecīgajam nodokļu maksātājam kriminālsodus par noteiktiem nodokļu tiesību vai parasto tiesību pārkāpumiem, kā arī tiek izslēgta iespēja veikt jebkādu nodokļu kontroli.

12 Minētā likuma 8. panta 9. punkts ir atļauts nodokļu maksātājiem, kuri ir izmantojuši 8. panta 4. punktu paredzēto konfidencialitātes procedūru, tikt atbrīvotiem no jebkādas pārbaudes, izņemot to papildu deklarāciju saskaņotības pārbaudi.

13 Likuma Nr. 289/2002 8. panta 10. punkts ir paredzēts, ka šo 8. panta noteikumus tomēr nevar izmantot:

- nodokļu maksātāji, kam šo likuma spēkā stāšanās dienā jau bijis paziņots protokols par pārkāpuma konstatēšanu, paziņojums par labojumu vai uzaicinājums uz procesu, kas balstīts uz sacīkstes principu;

- nodokļu maksātāji, attiecībā uz kuriem bijusi ierosināta krimināllieta par šo paša likuma 8. panta 6. punkta c) apakšpunkta minētajiem pārkāpumiem, par ko tiem bija formāli paziņots pirms papildu PVN deklarācijas iesniegšanas dienas.

14 Saskaņā ar Likuma Nr. 289/2002 8. panta 12. punktu papildu PVN deklarācijas iesniegšana nevar tikt uzskatīta par informāciju par kriminālpārkāpumu.

Likuma Nr. 289/2002 9. pants

15 Likuma Nr. 289/2002 9. pants attiecas uz “automātisku noregulējumu attiecībā uz iepriekšējiem gadiem”. Saskaņā ar *Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso* (Nodevu un nodokļu aģentūra – Enerģidirekcija noregulējuma un strīdu jautājumos) 2003. gada 21. februāra apkārttraktu Nr. 12/2003 Likuma Nr. 289/2002 9. pants šim automātiskajam noregulējumam paredzētās deklarācijas uzdevums – atšķirībā no šo paša likuma 8. pants paredzētās papildu PVN deklarācijas – ir nevis deklarēt papildus apliekamās summas, bet gan sniegt datus, kas ļauj noteikt summas, kuras būtu jāsamaksā, lai atbrīvotos no atbildības.

16 Kaut arī taksācijas periodi, uz kuriem attiecas minētais automātiskais noregulējums, ir tie paši, kas paredzēti Likuma Nr. 289/2002 8. pants, savukārt deklarācijai, ko iesniedz atbilstoši šo likuma 9. pantam, saskaņā ar šo 9. panta 1. punktu ir jāattiecas “uz visiem taksācijas periodiem, lai tūlīt būtu spēkā”.

17 Saskaņā ar Likuma Nr. 289/2002 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu PVN automātisks noregulējums attiecībā uz katru no taksācijas periodiem ietver maksājumu “2 % apmērā no nodokļa attiecībā uz nodokļu maksātāja veiktajam preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem nodoklis ir kļuvis iekasājams attiecīgā taksācijas periodā”, un maksājumu 2 % apmērā no “šajā pašā periodā atskaitītā” PVN par veiktajām preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, šīs summas summējot. Šo procentu?l? daļa ir noteikta 1,5 % apmērā no priekšnodokļa vai izejošā nodokļa, kas pārsniedz EUR 200 000, un 1 % apmērā

attiecībā uz summām, kas pārsniedz EUR 300 000. Gadījumā, ja šīs normas piemērošanas rezultātā tiek samaksāts vairāk nekā EUR 11 600 000, summas daļa, kas pārsniedz šo summu, tiek samazināta par 80 %. Tomēr minētā likuma 9. panta 6. punkts ir noteikta minimālā katra gada maksājumu summa EUR 500 apmērā, ja attiecīgā nodokļa maksājuma apgrozījums nepārsniedz EUR 50 000, EUR 600 apmērā, ja apgrozījums ir starp EUR 50 000 un EUR 180 000, un EUR 700 apmērā – ja apgrozījums pārsniedz EUR 180 000.

18 Attiecībā uz katru taksācijas periodu, par kuru vispār nav iesniegtas deklarācijas, Likuma Nr. 289/2002 9. panta 8. punkts ir paredzēts fiksēts maksājums EUR 1500 apmērā attiecīgām fiziskām personām un EUR 3000 apmērā sabiedrībām un apvienībām.

19 Saskaņā ar minētā likuma 9. panta 10. punkta b) un c) apakšpunktu PVN automātiskajam noregulējumam attiecībā uz konkrētu nodokļu maksātāju ir tādā sekas, ka tiek atceltas ar nodokļiem saistītās administratīvās sankcijas, tiek izslēgta iespēja piemērot kriminālosodus par noteiktiem nodokļu tiesību pārkāpumiem un ar tiem saistītajiem citiem pārkāpumiem, kā arī tiek izslēgta iespēja veikt jebkādu nodokļu kontroli.

20 Saskaņā ar Likuma Nr. 289/2002 9. panta 14. punktu automātisko noregulējumu nevar izmantot:

- nodokļu maksātāji, kam šī likuma spēkā stāšanās dienā jau bijis paziņots protokols par pārkāpuma konstatēšanu, paziņojums par labojumu vai uzaicinājums uz procesu, kas balstīts uz sacīkstes principu;
- nodokļu maksātāji, attiecībā uz kuriem bijusi ierosināta krimināllieta par šī paša likuma 9. panta 10. punkta c) apakšpunktā minētajiem pārkāpumiem, par ko tiem bija formāli paziņots pirms papildu deklarācijas iesniegšanas dienas;
- nodokļu maksātāji, kas nav iesnieguši visas deklarācijas attiecībā uz visiem šī 9. panta 2. punktā paredzētajiem maksājumiem un attiecībā uz visiem 9. panta 1. punktā norādētajiem taksācijas periodiem.

Pirmstiesas procedūra

21 Uzskatot, ka Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. panta noteikumi neatbilst Sestās direktīvas 2. un 22. pantam, kā arī EKL 10. un 249. pantam, Komisija saskaņā ar EKL 226. pantu paredzēto procedūru 2003. gada 16. decembrī nosūtīja Itālijas Republikai brīdinājuma vēstuli. Ar 2004. gada 30. marta vēstuli Itālija apstrīdēja Komisijas minēto neatbilstību. Bēdama neapmierināta ar Itālijas Republikas atbildi, Komisija 2004. gada 18. oktobrī nosūtīja Itālijas Republikai argumentēto atzinumu, prasot tai izpildīt šī atzinuma prasības divu mēnešu laikā no tās saņemšanas brīža. Savā 2005. gada 31. janvārā atbildē uz šo argumentēto atzinumu Itālijas Republika atkārtoti noliedza šādu neatbilstību. Šādos apstākļos Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

22 Komisija apgalvo, ka, Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pantā skaidri un vispārīgi paredzot atteikšanos no pārbaudām attiecībā uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas periodu laikā, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti ar Sestās direktīvas 2. un 22. pantu, kā arī EKL 10. pantu.

23 Komisija precizē, ka ar Sestās direktīvas 2. un 22. pantu, kā arī EKL 10. pantu dalībvalstīm ir noteikts divkārtšs pienākums, pirmkārt, pieņemt visus vajadzīgos valsts tiesību

aktus, lai šādu Sesto direktīvu, un, otrkārt, veikt visus vajadzīgos administratīvus pasākumus, lai nodrošinātu, ka PVN maksātāji ievēro no šīs direktīvas izrietošus pienākumus, it īpaši pienākumu samaksāt noteiktajās termiņos nodokli, kas maksājams saistībā ar apliekamu darījumu.

24 Komisija norāda, ka Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants ir atkāpe no vispārīgiem tiesību aktiem, kas reglamentē PVN un ar kuriem Itālijas tiesības ir transponētas Kopienas direktīvas PVN jautājumos. Komisija uzskata, ka šāda atkāpe ir pretrunā Sestās direktīvas 2. un 22. pantam.

25 Attiecībā uz Sestās direktīvas 2. pantu paredzēto dalībvalstu pienākumu aplikēt ar nodokli visas preču piegādes un visus pakalpojumus Komisija norāda, ka dalībvalsts nedrīkst vienpusēji kaitēt atkāpties no pienākuma aplikēt ar PVN noteiktus ar nodokli apliekamus darījumus, vai nu ieviešot atbrīvojumus no nodokļa, ko nav paredzējis Kopienas likumdevējs, vai arī izslēdzot no šīs direktīvas piemērošanas jomas ar nodokli apliekamus darījumus, uz kuriem savukārt tai jāattiecas.

26 Attiecībā uz Sestās direktīvas 22. pantu paredzētajiem pienākumiem Komisija norāda, ka, tā kā šo pienākumu formulējums ir nepārprotams un imperatīvs, dalībvalstis var atbrīvot nodokļu maksātājus no kāda no šiem pienākumiem tikai tad, ja ar šādu noteikumu šajā 22. pantā tām ir skaidri dota iespēja atkāpties no minētajiem pienākumiem. Komisija uzskata, ka minētās direktīvas 22. panta 8. punkta mērķis ir sniegt valstu nodokļu administrācijām nepieciešamos kontroles līdzekļus, vienlaicīgi nosakot nodokļu maksātājiem šīm kontroles prasībām atbilstošus pienākumus, kā arī noteikt dalībvalstīm pienākumu nodrošināt "nodokļa pareizu iekasēšanu" ar efektīvām pārbaudes un krāpšanas apkarošanas darbībām. Komisija norāda, ka minētais 22. pants nepiešķir dalībvalstīm diskrecionāru varu atbrīvot nodokļu maksātāju kopumu no to pienākuma veikt uzskaiti, izsniegt fakturējumus un iesniegt PVN deklarāciju.

27 Komisija atzīst, ka dalībvalstīm, pārbaudot PVN deklarāciju un attiecīgo nodokļu maksātāju veikto pārskaitījumu pareizību, ir zināma riska būtība, kas tām ļauj pielāgot savas kontroles darbības atkarībā no šīm nolikam pieejamiem cilvēkresursiem un tehniskiem līdzekļiem. Tomēr tā norāda, ka Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants pārsniedz diskrecionāru riska būtību, ko dalībvalstīm piešķir Kopienas likumdevējs, jo Itālijas Republika ievieša vispārīgu, nediferencētu un iepriekšēju atteikšanos no jebkādam kontroles darbībām un pārbaudām PVN jomā.

28 Turklāt, konstatējot, ka nav nekādas saiknes starp nodokļa parādu, kas aprēķināts atbilstoši parastajiem PVN noteikumiem, un summām, kas nodokļu maksātājiem ir jāsamaksā, lai izmantotu atbrīvošanas no atbildības shēmas, kas paredzētas attiecīgi Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pantā, Komisija uzskata, ka minēto pantu noteikumi var būtiski traucēt kopējās PVN sistēmas pareizu darbību, izkropot šai sistēmai raksturīgu nodokļu neitralitātes principu un kaitēt pienākumam nodrošināt vienādu nodokļa iekasēšanu visās dalībvalstīs.

29 Itālijas Republika, kas atzīst, ka Kopienas tiesiskais regulējums PVN jomā uzliek dalībvalstīm pienākumu piemērot nodokli visiem nodokļu maksātājiem un veikt ar šo pienākumu saistīto kontroli, apgalvo, ka Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants paredzētais mehānisms neietekmē nedz nodokļu maksātāju pienākumus, nedz nodokļa sastāvu. Gluži otrādi, tas attiecas uz kontroles un nodokļa piedziņas jomām, kurās dalībvalstīm ir riska būtība.

30 Šī dalībvalsts uzskata, ka Komisijas iebildums, ar kuru Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants paredzētais mehānisms ir dīvīgs par "vispārīgu, nediferencētu un iepriekšēju atteikšanos no jebkādam kontroles darbībām un pārbaudām PVN jomā", vispārīgā veidā liegta dalībvalstīm izmantot izskatāmo strīdu samierināšanas vai risināšanas līdzekļus, lai izvairītos no tiesu

procesiem un nodrošinātu tātad, ja samaksu pret sarunātiem nodokļa samazinājumiem.

31 Itālijas Republika itā paši norāda, ka tās nodokļu administrācija nevar kontrolēt visus nodokļu maksātājus un Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pantā paredzētais režīms ļauj nekavējoties saņemt ievērojamo nodokļa daļu un pievērst savas kontroles darbības nodokļu maksātājiem, kas nav izmantojuši attiecīgo atbrīvošanas no atbildības procedūru.

32 Tāpat šā dalībvalsts norāda, ka tādus nodokļa summu saņemšana, kas pēc tās viedokļa ir ievērojami lielākas nekā tās, ko varētu saņemt, izmantojot parastās pārbaudes un kontroles procedūru, ļauj uzskatīt, ka no Sestās direktīvas izrietošie pienākumi ir ievēroti, un ka nevar izvirzīt pretī to apgalvojumu, pamatojoties tikai uz to, ka atgāšana notiek nodokļu maksātāju veikto brīvprātīgo maksājumu formā drīzāk nekā pēc nodokļu administrācijas saistošā pieprasījuma.

33 Šā dalībvalsts norāda, ka Likuma Nr. 289/2002 8. panta mērķis ir ļaut nodokļu maksātājiem, kurus nodokļu administrācija vēl nepazīst kā āunprātīgus nemaksātājus, noregulēt to situāciju ar nosacījumu, ka tie brīvprātīgi deklarē apliekamās summas, kas iesaistītas izvairīšanās no nodokļa pārķīpuma, un ka tie samaksā summu, kas atbilst vismaz 50 % no nesamaksātā nodokļa (vai divām trešdaļām, ja runa ir par nodokļa ieturējumiem). Veiktā maksājuma dēļ nodokļu administrācijai ir liegts veikt kontroli attiecībā uz summām, kas nepārsniedz papildus deklarētās summas vairāk nekā par 100 % (vai 50 %, ja runa ir par papildu nodokļa ieturējumiem).

34 Atsaucoties uz Likuma Nr. 289/2002 8. panta 10. punktu, kura noteikumi ir minēti šā sprieduma 13. punktā, Itālijas Republika apgalvo, ka nodokļu maksātāji, par kuriem jau ir zināms, ka tie ir āunprātīgi nemaksātāji, nevar izmantot minētajā 8. pantā paredzēto režīmu.

35 Attiecībā uz Likuma Nr. 289/2002 9. pantu Itālijas Republika norāda, ka šā noteikuma izmantošana ir liegta abos gadījumos, kas paredzēti minētā likuma 8. panta 10. punktā un kas izklāstīti šā sprieduma 13. punktā, kā arī – atbilstoši minētā likuma 9. panta 14. punktam – tad, ja ieinteresētā persona nav iesniegusi visas deklarācijas attiecībā uz visiem šā 9. panta 2. punktā paredzētajiem maksājumiem un attiecībā uz visiem 9. panta 1. punktā norādētajiem taksācijas periodiem.

36 Šā dalībvalsts precīzā, ka atsauce Likuma Nr. 289/2002 9. panta 14. punktā uz “visiem 2. punktā paredzētajiem maksājumiem” ir vienmēr bijusi interpretēta tā, ka šā likuma 9. panta 2. punkta a) apakšpunktā noteiktie maksājumi un šā 9. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētais PVN ir jāaplāko atsevišķi. Piemēram, tika atzīts, ka šajā 9. pantā paredzēto automātisku noregulējumu nevar izmantot tad, ja nav iesniegtas PVN deklarācijas par visiem attiecīgajiem gadiem, pat ja attiecībā uz šiem pašiem gadiem ir iesniegtas deklarācijas par citiem nodokļiem. Minētā dalībvalsts piebilst, ka saskaņā ar Likuma Nr. 289/2002 9. panta 9. punktu nodokļu administrācijai jāprojām ir tiesības atgūt maksājamo nodokli, pamatojoties uz informāciju, kas izriet no PVN deklarācijas, un ka jebkurā gadījumā nodokļu kontrole ir jāprojām iespējama, lai pārbaudītu tiesības (vai to neesamību) uz nodokļa atmaksu atbilstoši šai deklarācijai.

Tiesas vērtējums

37 No Sestās direktīvas 2. un 22. panta, kā arī no EKL 10. panta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasšanu pilnā apmērā tās teritorijā. Šajā sakarā dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekas maksājams nodoklis.

38 Kopējās PVN sistēmas ietvaros dalībvalstīm ir jānodrošina nodokļu maksātājiem noteikto pienākumu ieviešana, un šajā sakarā tām ir zināma rīcības brīvība, tostarp attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi.

39 Šā rīcības brīvība tomēr ir ierobežota ar pienākumu nodrošināt Kopienas pašas resursu efektīvu iekasšanu un ar pienākumu neizraisīt būtiskas atširības attieksmē pret nodokļu maksātājiem – vai nu vienas dalībvalsts iekšienē, vai arī visās dalībvalstīs. Tiesa jau ir nospriedusi, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē atbilstoši nodokļu neitralitātes principam, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai un saskaņā ar kuru uzņēmumiem, kas veic vienādas darbības, nedrīkst piemērot atširīgus nosacījumus attiecībā uz PVN iekasšanu (2004. gada 16. septembra spriedums lietā C-382/02 *Cimber Air*, Krājums, I-8379. lpp., 24. punkts). Visās dalībvalstīs darbības attiecībā uz PVN iekasšanu ir jāievie šis princips.

40 Atbilstoši Likuma Nr. 289/2002 8. pantam nodokļu maksātāji, kas nav ievieājuši savus pienākumus attiecībā uz taksācijas periodiem laikposmā no 1998. līdz 2001. gadam, t.i., dažos gadījumos tikai vienu gadu pirms šā likuma pieņemšanas, var izvairīties no jebkādas kontroles un no piemērojamajām sankcijām summas, kas atbilst papildu PVN deklarācijai norādītajai PVN summai divkārtšā apmērā, robežs. Itālijas iestādēm vairs nav pamata pārbaudīt ar nodokli apliekamus darījumus, kas veikti pēdējā gadu laikā pirms minētā likuma pieņemšanas, tomēr ieviejojot šā paša likuma 8. panta 6. punktā noteiktās summas. Šā atteikšanās princips ir piemērojama gadījumā, kad nodokļu maksātājs deklarē un samaksā summu, kas tam būtu bijis jāsamaksā saskaņā ar likumu. Tomēr, ņemot vērā, ka pārbaudes var veikt tikai attiecībā uz summām, kas pārsniedz nodokļu maksātāja papildu PVN deklarācijai norādītās summas divkārtšā apmērā, Likums Nr. 289/2002 var būt stingrs stimulē nodokļu maksātājiem deklarēt tikai daļu no nodokļa, kas faktiski būtu jāsamaksā. No tā izriet, ka nodokļu maksātāji, kas izmanto šo pantu, galīgi izvairīsies no saviem pienākumiem deklarēt un samaksāt PVN summu, kas parastajos apstākļos būtu maksājama par taksācijas periodiem laikposmā no 1998. līdz 2001. gadam.

41 PVN summa, kas maksājama atbilstoši Likuma Nr. 289/2002 9. pantam, vāļ vairāk atširas no tās, kas nodokļu maksātājam būtu bijis jāsamaksā. Saskaņā ar šo pantu nodokļu maksātājs, kas nav iesniedzis deklarāciju attiecībā uz taksācijas periodiem laikposmā no 1998. līdz 2001. gadam, var izvairīties no jebkādas kontroles un no jebkādas ar nodokli saistītās administratīvās vai krimināltiesiskās sankcijas, pārskaitot summu, kas atbilst 2 % no maksājamā PVN attiecībā uz to veiktajām preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, kā arī summu, kas atbilst 2 % no šajā pašā periodā atskaitītā PVN. Šā procentuālā daļa ir noteikta 1,5 % apmērā no priekšnodokļa vai izveidotā nodokļa, kas pārsniedz EUR 200 000, un 1 % apmērā attiecībā uz summām, kas pārsniedz EUR 300 000. Gadījumā, ja šā 9. panta piemērošanas rezultātā maksājamā summa pārsniedz noteikto robežvērtību, summas daļa, kas pārsniedz šo robežvērtību, tiek samazināta par 80 %. Maksājamās summas nevar būt mazākas par EUR 500.

42 No tā izriet, ka Likuma Nr. 289/2002 9. pants ir atļauts nodokļu maksātājiem, kas nav ievieājuši savus pienākumus PVN jomā attiecībā uz taksācijas periodiem laikposmā no 1998. līdz 2001. gadam, galīgi izvairīties no šiem pienākumiem, kā arī par to pārklājamību noteiktajām sankcijām, pārskaitot vienotās likmes summu tās vietā, lai samaksātu summu, kas ir proporcionāla realizētajam apgrozījumam. Šīs vienotās likmes summas tomēr nav samērīgā ar summu, kas nodokļu maksātājam būtu bijis jāsamaksā, pamatojoties uz apgrozījumu no darījumiem, ko tas ir

veicis, ta?u nav deklar?jis.

43 Aizst?jot – pavisam dr?z p?c tam, kad beigušies nodok?u maks?t?jiem noteiktie termi?i parasti maks?jamo PVN summu samaksai – attiec?go personu pien?kumus, kas izriet no Sest?s direkt?vas 2. un 22. panta, ar citiem pien?kumiem, kas neietver š?du summu maks?šanu, Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants at?em saturu šiem direkt?vas pantiem, kas ta?u ir kop?j?s PVN sist?mas pamat? un t?gad skar š? nodok?a pašu strukt?ru. B?tiska nel?dzsvarot?ba starp summ?m, kas faktiski b?tu j?samaks?, un summ?m, ko maks? nodok?u maks?t?js, kas v?las atbr?voties no attiec?g?s nodok?u atbild?bas, veido kvaziatbr?vojumu no nodok?a.

44 L?dz ar to Likums Nr. 289/2002 b?tiski trauc? kop?j?s PVN sist?mas pareizu darb?bu. Attiec?gie noteikumi izkrop?o nodok?u neitralit?tes principu, ieviešot noz?m?gas atš?ir?bas attieksm? pret nodok?u maks?t?jiem It?lijas teritorij?. Š? paša iemesla d?? šie noteikumi kait? pien?kumam nodrošin?t vien?du nodok?a iekas?šanu vis?s dal?bvalst?s.

45 T? k? – atbilstoši nor?d?tajam Sest?s direkt?vas preambulas ceturtaj? apsv?rum? – nodok?u neitralit?tes principa m?r?is ir ?aut izveidot kop?jo tirgu, kur? past?v god?ga konkurence, It?lijas ties?bu akti ietekm? kop?j? tirgus pašu darb?bu, jo nodok?u maks?t?ji It?lij? var cer?t, ka tiem nav pien?kuma maks?t lielu da?u no to nodok?u saist?b?m.

46 Šaj? sakar? ir j?uzsver, ka kr?pšanas apkarošana ir m?r?is, ko atz?st un kura sasniegšanu sekm? Sest? direkt?va (skat. 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax* u.c., Kr?jums, I?1609. lpp., 71. punkts, un 2008. gada 22. maija spriedumu liet? C?162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin*, Kr?jums, I?0000. lpp., 29. punkts). Piem?ram, Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punkt? dal?bvalstis ir aicin?tas noteikt citas saist?bas, ko t?s uzskata par vajadz?g?m, lai nov?rstu nodok?u nemaks?šanu.

47 Ta?u ir j?atz?st, ka It?lijas ties?bu aktiem ir pret?ja iedarb?ba, jo nodok?u maks?t?jiem, kas ir vain?gi kr?pšan?, Likums Nr. 289/2002 ir labv?l?gs.

48 It?lijas Republika apgalvo, ka gad?jumi, kuros ir izsl?gta iesp?ja izmantot attiec?go atbr?v?šanu no nodok?u atbild?bas, minimiz? t?s faktisko ietekmi. T? tostarp nor?da, ka nodok?u maks?t?ji, kas nav iesnieguši PVN deklar?ciju attiec?b? uz katru no attiec?gajiem taks?cijas periodiem, k? ar? tie, kas nav iev?rojuši savus pien?kumus PVN jom? un attiec?b? uz kuriem process par labu nodok?u iest?d?m jau tika nosl?gts, nevar izmantot šo pas?kumu.

49 Tom?r skait?i, ko savai aizst?v?bai sniegusi It?lijas Republika un saska?? ar kuriem aptuveni 15 %, t.i., ap 800 000, nodok?u maks?t?ju ir l?guši tos atbr?vot no nodok?u atbild?bas 2001. gad?, liecina par pas?kuma m?rogu, ko nevar uzskat?t par ierobežotu, lai gan ir paredz?ti attiec?g?s dal?bvalsts izsl?gšanas gad?jumi.

50 T? k? izsl?gšanas gad?jumi ir ?oti ierobežoti, ir j?konstat?, ka Komisija pareizi kvalific?jusi apstr?d?to atbr?v?šanas no atbild?bas pas?kumu k? visp?r?gu un nediferenc?tu atteikšanos no p?rbaudes un piedzi?as pilnvar?m, ko ?steno nodok?u administr?cija.

51 It?lijas Republika nor?da, ka Likums Nr. 289/2002 ??va Valsts kasei atg?t – nekav?joties un bez nepieciešam?bas iesaist?ties garajos tiesu procesos – da?u no PVN, kas s?kotn?ji nebija deklar?ts.

52 Tom?r, ieviešot atbr?v?šanas no atbild?bas pas?kumu pavisam dr?z p?c tam, kad beigušies nodok?u maks?t?jiem noteiktie termi?i PVN samaksai, un tiem prasot samaks?t summu, kas ir ?oti nenoz?m?ga, sal?dzinot ar nodokli, kas faktiski b?tu j?samaks?, attiec?gais pas?kums ?auj attiec?gajiem nodok?u maks?t?jiem gal?gi izvair?ties no saviem pien?kumiem PVN jom?, lai

gan valsts nodokļu iestādes būtu varējušas identificēt vismaz daļu no šiem nodokļu maksātājiem
pēdējo gadu laikā pirms noilguma datuma parasti maksājamajam nodoklim. Šajā ziņā Likums Nr.
289/2002 kaitē katras dalībvalsts atbildībai par to, ka nodoklis tiek iekasēts pareizi.

53 Līdz ar to ir jāuzskata, ka Komisijas prasība ir pamatota, un jāatzīst, ka, Likuma Nr.
289/2002 8. un 9. pantā paredzot vispārīgu un nediferencētu atteikšanos no pārbaudām attiecībā
uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālijas Republika
nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti ar Sestās direktīvas 2. un 22. pantu, kā arī EKL 10.
pantu.

Par tiesāšanas izdevumiem

54 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums nav
labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram
spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Itālijas Republikai atlīdzināt
tiesāšanas izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums nav labvēlīgs, tad tai jāpiespriež
atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) **2002. gada 27. decembra Likuma Nr. 289 par valsts gada un daudzgadu budžeta
veidošanas noteikumiem (2003. gada finanšu likums) (*legge Nr. 289, disposizioni per la
formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003*
)) 8. un 9. pantā paredzot vispārīgu un nediferencētu atteikšanos no pārbaudām attiecībā
uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālijas
Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti ar Padomes 1977. gada 17. maija
Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par
apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota
aprēķinu bāze, 2. un 22. pantu, kā arī EKL 10. pantu;**

2) **Itālijas Republika atlīdzina tiesāšanas izdevumus.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.