

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 8. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Fiktīvi darījumi – Nodokļa atskaitīšanas neiespējamība – Rūpina 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 līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijas reģiona Nodokļu tiesa, Itālija) iesniedza ar lūgumu, 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*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot 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. janvārā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *EN.SA. Srl* un *Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia*

(Nodokļu administrācija – Lombardijas reģionā pārvērta, Itālija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par šai sabiedrībai adresētu nodokļa uzdevumu, kas atbilst pievienotās vērtības nodokļa (PVN) palielinājumam, pieskaitot procentus un sodus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 63. pantā ir noteikts:

“Nodokļa iekasgājuma gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgājams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

4 Šīs direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasgājams.”

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 piegādi 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:

“Dalībvalstīs var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu 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 pamatlīmeņa (turpmāk tekstā – “DPR Nr. 633/1972”), 17. panta 1. punkts 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 kasā.”

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

“Lai apr??in?tu maks?jamo nodokli atbilstoši 17. panta 1. punktam vai 30. panta 2. punkt? min?to p?rmaks?to nodokli, nodok?u maks?t?ja samaks?t? vai maks?jam? nodok?a vai t? nodok?a summa, par ko tam ir izsniegts r??ins saist?b? ar pakalpojumiem un prec?m, kas ir import?tas vai ieg?d?tas izmantošanai t? uz??m?jdarb?bas, profesion?l?s vai m?ksliniecisk?s darb?bas veikšanai, ir atskait?ms no nodok?u apm?ra par veiktajiem dar?jumiem. Ties?bas atskait?t nodokli par ieg?d?taj?m vai import?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem rodas br?d?, kur? ir j?maks? nodoklis, un t?s var tikt izmantotas, iesniedzot attiec?gu deklar?ciju, v?l?kais, par otro gadu p?c gada, kur? raduš?s atskait?šanas ties?bas, un iev?rojot nosac?jumus, kas past?v?juši attiec?go ties?bu rašan?s br?d?.”

10 DPR Nr. 633/1972 21. pant? ir paredz?ts:

“Ja tiek izsniegts r??ins par neeksist?jošiem dar?jumiem vai ja r??in? nor?d?tie maks?jumi par dar?jumiem vai attiec?gie nodok?i p?rsniedz re?lo apm?ru, nodoklis ir j?maks? par visu r??in? nor?d?to summu.”

11 1997. gada 18. decembra *Decreto legislativo n. 471* (turpm?k tekst? – Le?islat?vais dekr?ts Nr. 471), redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, 6. panta 6. punkt? ir noteikts:

“Ikvienam, kas nelikum?gi atskaita samaks?to vai maks?jamo nodokli vai nodokli, kas tam r??in? nor?d?ts k? p?rnesams, piem?ro administrat?vu sodu, kas atbilst veikt? atskait?juma summai.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

12 EN.SA. ir It?lij? re?istr?ta sabiedr?ba, kura nodarbojas ar elektroener?ijas ražošanu un sadali. Nodok?u administr?cija veica EN.SA. 2009. un 2010. gada PVN deklar?ciju korekciju. Saska?? ar DPR Nr. 633/1972 19. pantu administr?cija noraid?ja PVN atskait?šanu saist?b? ar elektroener?ijas iepirkuma dar?jumiem, kurus t? uzskat?ja par fikt?viem, jo nebija notikusi faktiskā elektroener?ijas nodošana, un t? EN.SA. atbilstoši š? sprieduma 11. punkt? min?t? Le?islat?v? dekr?ta 6. panta 6. punktam piem?roja naudas sodu apm?r?, kas atbilda nelikum?gi atskait?t? PVN summai.

13 Ta?u nodok?u administr?cija nenor?d?ja, ka EN.SA. neb?tu izpild?jusi pien?kumu samaks?t PVN par katru elektroener?ijas p?rdošanas dar?jumu.

14 Šie daž?die dar?jumi administr?cijas ieskat? ietilpst ap?veida meh?nism?, kur? piedal?s vien? grup? ietilpstošas sabiedr?bas un saska?? ar ko tiek p?rdots vien?ds ener?ijas daudzums par vien?du cenu. Šie dar?jumi esot veikti vien?gi nol?k? *Green Network* grupai ?aut g?t liel?ku naudas pl?smu kontos, lai t? var?tu izmantot banku finans?jumu.

15 Administr?cija EN.SA. adres?ja divus pazi?ojumus par nodok?a uzr??inu, katru par PVN palielin?jumu, pieskaitot procentus un naudas sodu, attiec?gi 47 618 491 EUR apm?r? par 2009. gadu un 22 001 078 EUR apm?r? par 2010. gadu.

16 EN.SA. par šiem pazi?ojumiem c?la pras?bas *Commissione tributaria provinciale di Milano* (Mil?nas provinces Nodok?u tiesa, It?lija), kas t?s noraid?ja. Š? sabiedr?ba par min?t?s tiesas spriedumu iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Commissione tributaria regionale di Lombardia* (Lombardijas re?iona Nodok?u tiesa, It?lija).

17 Iesniedz?jtiesa uzsver faktu, ka pamatliet? apl?kojamie fikt?vie elektroener?ijas p?rdošanas dar?jumi to pus?m nav snieguši nek?das priekšroc?bas šo dar?jumu ap?veida rakstura d?? un t?d??, ka Valsts kase nezaud?ja ie??umus. T? vaic?, vai š?da situ?cija, kad runa ir par fikt?viem dar?jumiem, atbilst Savien?bas ties?bu principiem, saska?? ar kuriem PVN ir j?maks? tirgot?jam.

T? k? nav konstatējama krāpšana nodokļu jomā, iesniedzējtiesa uzskata, ka ir jāprevalē nodokļu neitralitātes principam un ka regulāri maksāt PVN atskaitīšanas atteikums un papildu naudas soda piemērošana, kura summa atbilst nepamatoti atskaitītajam PVN, nav samērīgi ar pirkējumu, kurš izpaudis kā rīcinu 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 maksājumu nekādas nodokļa priekšrocības, valsts tiesiskais regulējums, kas izriet no [DPR Nr. 633/1972] 19. panta (Priekšnodokļa atskaitīšana) un 21. panta 7. punkta (Darījumu rīcināšana) 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) atkarīgotu t? nodokļa neatskaitīšanu, ko pircējs ir samaksājis par pirkumu katrā strādāgājā darījumā, kas attiecas uz to pašu subjektu un to pašu nodokļa bāzi;
- b) nodokļa piemērošanu un pārdēvējamā pienākumu samaksāt nodokli (un aizliegumu atgūt nepamatoti samaksāto summu) par attiecīgiem spekulatīviem pārdošanas darījumiem, kas ar tikuši atzīti par neeksistējošiem;
- c) soda, kas vienāds ar t? nodokļa summu, kas ticis atzīts par neatskaitīmu, 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 šā tiesa savu jautājumu formulējumu uz tiem ir atsaukusies. Tālab Tiesai no visa iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas kopuma, it īpaši no lēmuma līgūt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma, ir jāizdala tie minēto tiesību elementi, kuri, ņemot vērā pamatlietas strīda priekšmetu, ir jāinterpretē (šajā nozīmā 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 apveidā jānoskaidro fiktīvi elektroenerģijas pārdošanas darījumi starp vieniem un tiem pašiem uzņēmumiem un par vienu un to pašu cenu nav radījuši nodokļu ieņēmumu zaudējumus, PVN direktīvā ir jāinterpretē tādējādi, ka tai ir pretrunā tās 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 neatskaitīšana izriet no šīs direktīvas

168. panta.

23 Proti, no š? panta izriet, ka nodok?a maks?t?js var atskait?t PVN par prec?m un pakalpojumiem, ko tas izmanto saviem ar nodokli apliekamiem dar?jumiem. Citiem v?rdiem, ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, noz?m?, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 36. punkts).

24 Kad preces vai pakalpojuma ieg?des dar?jums ir fikt?vs, tam nevar b?t nek?das saiknes ar nodok?u maks?t?ja dar?jumiem, kas ar nodokli tiek aplikti v?l?k. L?dz ar to, ja pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana faktiski nav notikusi, nevar rasties nek?das ties?bas uz nodok?a atskait?šanu (spriedums, 2018. gada 27. j?nijs, *SGI un Val?riane*, C?459/17 un C?460/17, EU:C:2018:501, 36. punkts).

25 T?tad PVN meh?nismam ir rakstur?gi, ka fikt?vs dar?jums nevar rad?t ties?bas uz jebk?du š? nodok?a atskait?šanu.

26 Otrk?rt, pien?kums ikvienai personai, kura r??in? nor?d?jusi PVN, samaks?t šo nodokli ir skaidri ietverts PVN direkt?vas 203. pant?. Šaj? zi?? Tiesa ir preciz?jusi, ka r??in? nor?d?ts PVN ir j?maks? š? r??ina izsniedz?jam, tostarp tad, ja faktiskā ar nodokli apliekama dar?juma nemaz nav (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2013. gada 31. janv?ris, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 38. punkts).

27 Princip? abas iepriekš min?t?s normas vienam un tam pašam tirgus dal?bniekam nav piem?rojamas. R??in? nor?d?tais PVN ir j?maks? š? r??ina izsniedz?jam, ta?u ar fikt?viem dar?jumiem saist?ta PVN neatskait?m?ba attiecas uz š? r??ina sa??m?ju.

28 Tom?r pamatlietas ?pašaj? situ?cij? PVN direkt?vas 168. un 203. pant? noteikt?s pras?bas ir vienlaikus piem?rojamas vienam un tam pašam tirgus dal?bniekam. Proti, vienas un t?s pašas grupas ietvaros ap?veid? tika atk?rtoti p?rdoti vieni un tie paši elektroener?ijas daudzumi par nemain?gu cenu, t?d?j?di š?s sabiedr?bas to p?rdeva un uzpirka par to pašu cenu. L?dz ar to katrs no šiem tirgus dal?bniekiem bija gan r??ina, kur? nor?d?ts PVN, izsniedz?js, gan ar? sa??ma citu r??inu, kas attiec?s uz t? paša elektroener?ijas daudzuma ieg?di par t?du pašu cenu un kur? bija nor?d?ts t?ds pats PVN. K? r??ina izsniedz?jai un atbilstoši PVN direkt?vas 203. pant? min?tajam noteikumam *EN.SA.* t?d?j?di Valsts kasei bija j?maks? taj? nor?d?tais PVN. Savuk?rt, ?emot v?r? attiec?go dar?jumu fikt?vo raksturu, šai sabiedr?bai saska?? ar min?t?s direkt?vas 168. panta pras?bu nebija ?auts atskait?t par elektroener?ijas iepirkšanu sa?emtaj? r??in? nor?d?to nodokli t?d? paš? apm?r?.

29 Šo iemeslu d?? iesniedz?jtiesa vaic?, vai šo, no valsts ties?b?m izrietošo un no PVN direkt?vas p?r?emto pras?bu kombin?ta piem?rošana tirgus dal?bniekam, kurš ir t?d? situ?cij? k? *EN.SA.*, ir pretrun? PVN neitralit?tes principam.

30 Tiesa, PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos paredz?t? PVN atskait?šanas meh?nisma m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no saimniecisk?s darb?bas ietvaros, cik?t?l uz to attiecas PVN, maks?jam? vai samaks?t? PVN sloga. T?d?j?di kop?j? PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m – ar noteikumu, ka š?m darb?b?m princip? piem?ro PVN (šaj? noz?m? 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 Ta?u c??a pret kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u samaksas un iesp?jamu ?aunpr?t?gu

r?c?bu ar? ir m?r?is, kurš ir atz?ts un veicin?ts ar PVN direkt?vu (spriedums, 2013. gada 31. janv?ris, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 46. punkts). Nodok?u ie??mumu zaud?juma risks princip? nav piln?b? nov?rstis, kam?r t?da r??ina sa??m?js, kur? PVN ir nor?d?ts nepamatoti, joproj?m var to izmantot, lai min?to nodokli atskait?tu (spriedums, 2013. gada 31. janv?ris, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 31. punkts).

32 Šaj? aspekt? min?t?s direkt?vas 203. pant? paredz?t? pien?kuma m?r?is ir nov?rst nodok?u ie??mumu zaud?juma risku, ko var izrais?t ties?bas uz atskait?šanu (spriedums, 2013. gada 31. janv?ris, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 32. punkts).

33 Ta?u saska?? ar sam?r?guma principu šis pien?kums nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams min?t? m?r?a sasniegšanai, un it ?paši tas nedr?kst p?rm?r?gi aizskart PVN neitralit?tes principu. Ta?u t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kad dar?jumu fikt?vais raksturs ir š??rslis nodok?a atskait?m?bai, PVN neitralit?tes principa iev?rošana tiek nodrošin?ta ar iesp?ju, kas dal?bvalst?m ir j?paredz, kori??t jebkuru r??in? nepamatoti nor?d?tu nodokli, ja r??ina izsniedz?js pier?da savu labtic?bu vai ja tas savlaic?gi ir piln?gi nov?rsis nodok?u ie??mumu zaud?šanas risku (spriedums, 2013. gada 31. janv?ris, *Stroy trans*, C?642/11, EU:C:2013:54, 43. punkts).

34 Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas Tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka EN.SA. ir apzin?ti izsniegusi r??inus, kuri neatbilda nek?diem faktiskiem dar?jumiem. Š?dos apst?k?os min?t? sabiedr?ba nevar atsaukties uz labtic?bu. Savuk?rt, k? ar? paskaidrojusi iesniedz?jtiesa, fikt?vie elektroener?ijas p?rdošanas dar?jumi starp attiec?gaj?m sabiedr?b?m nerad?ja nek?dus nodok?u ie??mumu zaud?jumus. K? secin?jumu 47. punkt? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, tas izriet no fakta, ka iesaist?t?s sabiedr?bas regul?ri maks?ja PVN par elektroener?ijas p?rdošanu un ka, p?c tam ieg?d?joties tos pašus elektroener?ijas daudzumus par t?du pašu cenu, t?s atskait?ja samaks?tajai PVN summai identisku PVN summu.

35 Š?dos apst?k?os no š? sprieduma 33. punkta izriet, ka PVN direkt?v?, to skatot atbilstoši neitralit?tes un sam?r?guma principiem, dal?bvalst?m ir noteikts pien?kums ?aut r??ina par fikt?vu dar?jumu izsniedz?jam pras?t atmaks?t šaj? r??in? nor?d?to nodokli, kas tam bija j?maks?, ja tas savlaic?gi ir piln?b? nov?rsis nodok?u ie??mumu zaud?šanas risku.

36 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmaj?m div?m uzdot? jaut?juma da??m ir j?atbild, ka t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kad fikt?vi elektroener?ijas ap?veida p?rdošanas dar?jumi starp vieniem un tiem pašiem tirgus dal?bniekiem par vien?m un t?m paš?m summ?m nav rad?juši nodok?u ie??mumu zaud?jumu, PVN direkt?va, to skatot atbilstoši neitralit?tes un sam?r?guma principiem, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tai nav pretrun? valsts tiesiskais regul?jums, atbilstoši kuram ir izsl?gta ar fikt?viem dar?jumiem saist?ta PVN atskait?šana, vienlaikus uzliekot par pien?kumu person?m, kas r??in? ir nor?d?jušas šo PVN, samaks?t šo nodokli, tostarp attiec?b? uz fikt?vu dar?jumu, ar nosac?jumu, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regul?jumam ir iesp?jams kori??t no š? pien?kuma izrietošo nodok?u par?du, kad min?t? r??ina izsniedz?js, kurš nav r?kojies godpr?t?gi, savlaic?gi piln?b? ir nov?rsis nodok?u ie??mumu zaud?jumu risku, bet tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par jaut?juma trešo da?u

37 Ar jaut?juma trešo da?u iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai sam?r?guma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? situ?cij? k? pamatliet? tam ir pretrun? t?da valsts ties?bu norma, atbilstoši kurai par prettiesisku PVN atskait?šanu ir piem?rojams naudas sods atskait?t?s summas apm?r?.

38 Saska?? ar PVN direkt?vas 273. pantu dal?bvalst?m ir iesp?ja veikt pas?kumus, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu. It ?paši, t? k? šaj? zi?? nav

Savienības tiesību normu, dalībvalstu kompetencē ietilpst izvēlēties sodus, kas tām šķiet atbilstoši par Savienības tiesību s ietverto nosacījumu PVN atskaitēšanas tiesību izmantošanai neieviešanu (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 šķēķ kompetence ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārījos 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 šķ 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 tiesību s nolūkā nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu ir paredzēts naudas sods, kura summa netiek aprēķināta atkarībā no nodokļa maksājuma nodokļa parāda apmēra, bet gan ir vienāda ar nepamatoti atskaitēto nodokļa summu. Proti, tēķ PVN maksājuma nodokļa parāds ir vienāds ar starpību starp nodokli, kas jāmaksā par pārdotajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, un atskaitēmo priekšnodokli, kas samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, nepamatoti atskaitēto nodokļa summa ne vienmēr obligāti atbilst šim parādam.

42 Pamatlētā tas tik tiešām tēķ ir. Kā secinājumu 63. punktā norādījusi ģenerālvokāte, 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 atskaitēto priekšnodokļa pilnā apmērā noteikts naudas sods, kurš tiek piemērots, neņemot vērā apstākli, ka tādā pašā apmēra PVN summa ir tikusi regulāri samaksāta par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem un ka Valsts kase tādēļ nav zaudējusi nodokļa ieņēmumus, ir sods, kas nav samērīgs ar tēķ mērķi.

43 Otrkārt, tādā situācijā kā pamatlētā arī PVN neitralitātes principam ir pretrunā tādā soda piemērošana, kāds ir paredzēts valsts tiesību s. Proti, šajā situācijā, kā tika minēts jau šķ sprieduma 33. punktā, PVN neitralitātes principa ieviešana tiek nodrošināta ar iespēju, kas dalībvalstīm ir jāparedz, koriģēt jebkuru rēķinā nepamatoti norādītu nodokli, ja rēķinā izsniedzās pierāda savu labticību vai savlaicīgi ir pilnīgi novērsis nodokļa ieņēmumu zaudējumu risku.

44 Turklāt, kā secinājumu 57. punktā norādījusi ģenerālvokāte, piemērojot sodu, kas vienāds ar nepamatoti atskaitēto nodokļa summu, zēķ jāgā koriģēt nodokļa parādu, kas radies, pamatojoties uz PVN direktīvas 203. pantu. Proti, pat ja šķ parādu var koriģēt bez nodokļa ieņēmumu zaudēšanas riska, kā naudas sods joprojām ir jāmaksā summa, kas atbilst nepamatoti atskaitētajam nodoklim.

45 Lēķdz arī to uz uzdotā jautājuma trešo daļu ir jāatbild, ka samērīguma un PVN neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā kā pamatlētā tiem ir pretrunā tādā valsts tiesību norma, atbilstoši kurai par prettiesisku PVN atskaitēšanu ir piemērojams naudas sods atskaitēto summas apmērā.

Par tiesēšanas 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 minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Tādā situācijā kā pamatlietā, kad fiktīvi elektroenerģijas apveida pārdošanas darījumi starp vieniem un tiem pašiem tirgus dalībniekiem par vienu un to pašu summām nav radējuši nodokļu ieņēmumu zaudējumus, Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, to skatot atbilstoši neitralitātes un samērīguma principiem, ir jāinterpretē tādējādi, ka tai nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram ir izslēgta ar fiktīviem darījumiem saistīta pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitēšana, vienlaikus uzliekot par pienākumu personām, kas rīcina ir norādījušas šo PVN, samaksāt šo nodokli, tostarp attiecībā uz fiktīvu darījumu, ar nosacījumu, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam ir iespējams koriģēt no šā pienākuma izrietošo nodokļu parādu, kad rīcina izsniedzējs, kurš nav rīkojies 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 tā valsts tiesību norma, atbilstoši kurai par prettiesisku PVN atskaitēšanu ir piemērojams naudas sods atskaitītās summas apmērā.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.