

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2023. gada 17. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Direktīva 2006/112/EK – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Pienākums deklarēt un samaksāt PVN – 273. pants – Sankcijas, kas paredzētas gadījumā, ja nodokļa maksātājs neizpilda pienākumus – Samērīguma un PVN neitralitātes principi – Tiesības uz PVN atskaitīšanu – Soda saderība

Lietā C-418/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance du Luxembourg* (Luksemburgas tiesu apgabala pirmās instances tiesa, Beļģija) iesniegusi ar 2022. gada 8. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2022. gada 21. jūnijā, tiesvedībā

SA CEZAM

pret

État belge,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referenti) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā atbildes, ko snieguši:

- Beļģijas valdības vārdā – *P. Cottin, J.-C. Halleux* un *C. Pochet*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *S. Delaude* un *J. Jokubauskaitis*, pārstāves,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 62. panta 2. punktu un 63., 167., 206., 250. un 273. pantu, kā arī samērīguma un nodokļu neitralitātes principus.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp SA CEZAM un État belge (Beļģijas valsts) par vairākiem līgumiem, ko pieņemusi Beļģijas nodokļu iestāde, uzliekot šai sabiedrībai naudas sodus par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) tiesiskā regulējuma pārkāpumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 62. panta 2. punkts ir noteikts:

“Šā panta nozīmē:

[..]

2) “nodokļa iekasgājuma” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brāža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

4 Šīs direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

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

5 Minētās direktīvas 167. pants ir formulēts šādi:

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

6 Šīs pašas direktīvas 203. pantā ir noteikts:

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

7 Direktīvas 2006/112 206. pantā ir paredzēts:

“Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kuras paredzētas 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu.”

8 Šīs direktīvas 250. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasjamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķinā bāzes noteikšanai – to darījumu kopājo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

9 Direktīvas 2006/112 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“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.”

Beļģijas tiesības

10 *Loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée* (1969. gada 3. jūlija

Likums, ar ko izveido Pievienotās vārtības nodokļa kodeksu, 1969. gada 17. jūlija *Moniteur belge*, 7046. lpp.), redakcijā, kas piemērojama pamatlietai (turpmāk tekstā – “PVN kodekss”), 53. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājam, izņemot to, kam nav nekādu tiesību uz nodokļa atskaitēšanu, ir šādi pienākumi:

[..]

2° katru mēnesi iesniegt deklarāciju, kurā tas norāda:

a) to šajā kodeksā paredzēto darījumu summu, ko tas ir veicis vai kas ir veikti tā labā iepriekšējā mēnesī tā saimnieciskās darbības ietvaros;

b) maksājamo nodokļa summu, veicamos atskaitījumus un veicamās korekcijas;

[..]

3° termiņš, kas noteikts 2. punktā paredzētās deklarācijas iesniegšanai, samaksāt maksājamo nodokli. [..]”

11 Saskaņā ar šā kodeksa 70. panta 1. punktu:

“Par katru nodokļa maksāšanas pienākuma pārkāpumu piemēro naudas sodu, kas ir divas reizes lielāks par nodokli, no kura samaksas ir notikusi izvairīšanās vai kura samaksa ir veikta novēloti.

[..]”

12 *Arrêté royal n° 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA* (1987. gada 30. janvāra Karaļa dekrēts Nr. 41, ar ko nosaka samērīgus ar nodokļiem saistītus naudas sodus PVN jomā, 1987. gada 7. februāra *Moniteur belge*, 1709. lpp.; turpmāk tekstā – “Karaļa Dekrēts Nr. 41”), 1. pantā ir noteikts:

“Samazinājuma pakāpes samēriem ar nodokļiem saistītiem naudas sodiem pievienotās vārtības nodokļa jomā ir noteiktas:

1° [..] par pārkāpumiem, kas izdarīti pēc 1993. gada 31. oktobra, šā dekrēta pielikuma G tabulā ietvertajā gadījumā, ja ir izdarīti pārkāpumi, kuri minēti [PVN kodeksa] 70. panta [1. punktā];

[..].”

13 Šā dekrēta 1. panta otrajā daļā ir paredzēts, ka “šā dekrēta pielikuma A–J tabulā paredzētā samazinājuma pakāpe nav piemērojama tādā pārkāpumu gadījumā, kas izdarīti, lai izvairītos vai kautu izvairīties no nodokļa”.

14 Karaļa dekrēta Nr. 41 pielikumā ir ietverta G tabula “Naudas sodi, kas piemērojami par [PVN kodeksa] 70. panta [1. punkta] paredzētajiem pārkāpumiem”. Tās V iedaļā “Neprecizitātes, kas ir konstatētas grāmatvedības pārbaudē attiecībā uz tās saturu” “ar nodokli apliekamu darījumu gadījumā, kas pilnībā vai daļēji nav ietverti šim nolikam paredzētajā deklarācijā vai ar tajā ir ietverti novēloti”, ir paredzēts noteikt fiksētu naudas sodu 10 % apmērā no maksājamo nodokļa, ja “maksājamo nodokļu summa par viena gada pārbaudes laikposmu” ir “zemāka par vai vienāda ar 1250,00 EUR”, un fiksētu naudas sodu 20 % apmērā no maksājamo nodokļa, ja šā summa ir “virs 1250,00 EUR”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 Ar 2018. gada 15. maija prasības pieteikumu *CEZAM* – sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Beļģijā un kura darbojas galdniecības un stiklošanas nozarē, – cēla prasību *tribunal de première instance du Luxembourg* (Luksemburgas tiesu apgabala pirmās instances tiesa, Beļģijā), kas ir iesniedzējtiesa, par trim Beļģijas nodokļu iestādes lēmumiem, kuri paziņoti attiecīgi 2018. gada janvārī un martā un ar kuriem šai sabiedrībai tika noteikti ar nodokļiem saistīti naudas sodi.

16 Šajā ziņā ir skaidrs, ka no 2013. gada jūnija *CEZAM* nav sniegusi periodiskas PVN deklarācijas un ka Beļģijas nodokļu iestāde vispirms sagatavoja protokolu par nodokļu uzlikšanu par 2013. gadu, ko tā paziņoja *CEZAM*. Pēc tam 2016. gada augustā tika veikta *CEZAM* grāmatvedības pārbaude. Tā kā par 2014. un 2015. gadu nebija iesniegtas periodiskas PVN deklarācijas, Beļģijas nodokļu iestāde par šiem gadiem veica nodokļu uzlikšanu pēc savas ierosmes. Visbeidzot, 2017. gadā konstatējusi, ka *CEZAM* nav iesniegusi visas vajadzīgās periodiskās deklarācijas un nav samaksājusi maksājamo PVN, Beļģijas nodokļu iestāde 2018. gadā pieņēma trīs šā sprieduma 15. punktā minētos lēmumus.

17 *CEZAM* deklarāciju neiesniegšanu attaisno ar to, ka Beļģijas nodokļu iestāde tai bija atteikusies piemērot PVN parādu dzīšanas plānu. Tā it paši apstrīd naudas sodu apmēru, kas atbilst 20 % no PVN summas, kura bija jāmaksā pirms atskaitēm PVN iemšanas vērā. Naudas sodu aprēķināšanas nolūkā šai iestādei esot bijis jāņem vērā PVN summa, kas tai faktiski būtu bijusi jāsaņem, proti, PVN summa pēc atskaitēm PVN iemšanas vērā. Ar pieeju, ko šajā gadījumā ir izmantojusi minētā iestāde, esot pārskatītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu un nodokļu neitralitātes princips.

18 Pārējā aspektā *CEZAM* atsaucas uz 2015. gada 9. jūlija spriedumu *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), kā arī 2019. gada 8. maija spriedumu *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374) un it paši apgalvo, ka samērīguma princips liek daļēbvalstīm nepiemērot naudas sodu, kas ir vienāds ar atskaitēmo PVN, ja šāda naudas soda dēļ tiesības uz nodokļa atskaitēšanu zaudētu jēgu.

19 *État belge* apgalvo, ka 2019. gada 8. maija spriedumā *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374) rasto risinājumu nevar attiecināt uz strīdu, kāds ir jāizskata iesniedzējtiesai. Minētais spriedums attiecoties uz situāciju, kad ir izdoti rēķini, kuros minēts PVN, lai gan nav ar nodokli apliekamu darījumu. Šo rēķinu izrakstītājs esot samaksājis PVN un novērsis jebkādu nodokļu iemēšanu zaudējumu risku. Šādā situācijā samērīguma princips un Direktīvas 2006/112 203. pants, saskaņā ar kuru rēķinā ietvertais PVN ir jāmaksā, nepieļauj uzlikt naudas sodu, kas atbilst 100 % no nepamatoti atskaitētā PVN.

20 Šajā gadījumā *État belge* apgalvo, ka *CEZAM* ir sodīta par to, ka nav izpildījusi pienākumu deklarēt un samaksāt PVN. Šis pienākums esot būtisks PVN sistēmas darbībai, kurā nodokļa maksātājam ir nodokļa iekasētāja loma. No klientiem saņemto PVN neieskaitāma Valsts kasē, *CEZAM* esot izmantojusi priekšrocību, radot kaitējumu Valsts kasei. Turklāt naudas sodi veidojot tikai 20 % no PVN summas, kas būtu bijusi jāsamaksā. Pārējā minētajā aspektā tiesības uz nodokļa atskaitēšanu esot iespēja, ko nodokļa maksātājs var izmantot, atskaitēmo PVN iekāujot savās periodiskajās deklarācijās.

21 Ēmot vērā šos argumentus, iesniedzējtiesa atgādina – no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN jomā daļēbvalstis principā ir kompetentas izvēlēties sodus, kas tām šādi piemēroti, ar nosacījumu, ka sodi nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus nodrošināt pareizu nodokļa iekasēšanu un novērst krāpšanu (spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15,

EU:C:2017:302, 59. un 60. punkts). Tā ar atgādina, ka pasākumi, kas veikti, lai sasniegtu šos mērķus, nedrīkst kaitēt PVN neitralitātei (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 29. punkts). Šajā ziņā iesniedzējtiesa turklāt atsaucas uz ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumiem lietā *EN.SA*. (C-712/17, EU:C:2019:35, 62. punkts).

22 Šī tiesa tomēr uzskata, ka nodokļu neitralitātes princips nav piemērojams tieši, lai noteiktu sodus, kas piemērojami PVN tiesību normu pārkāpuma gadījumā. Tomēr tā vaicā, vai šis princips ir jāņem vērā, lai noskaidrotu, vai sodi, kas šajā gadījumā noteikti *CEZAM*, atbilst samērīguma principam.

23 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka šie sodi ir noteikti atbilstoši Beļģijas tiesiskajam regulējumam, kura mērķis ir noteikt sodus par pārkāpumiem, kas izdarīti bez noloka izvairīties no PVN maksāšanas.

24 Šādos apstākļos *tribunal de première instance du Luxembourg* (Luksemburgas tiesu apgabala pirmās instances tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [...] Direktīvas 2006/112 [...] 62. panta [2. punkts], 63., 167., 206., 250. un 273. pants un samērīguma princips, kā tas tostarp interpretēts Tiesas 2019. gada 8. maija spriedumā *EN.SA* [(C-712/17, EU:C:2019:374)], to lasot kopsakarā ar neitralitātes principu, nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu kā PVN kodeksa 70. panta 1. punkts un Karaļa dekrēta Nr. 41, ar ko nosaka samērīgus nodokļu sodus pievienotās vērtības nodokļa jomā, 1. pants un pielikuma G tabulas V iedaļa, atbilstoši kam gadījumā, ja grāmatvedības pārbaudē tiek konstatētas neatbilstības tās saturā, lai piemērotu sodu ar nodokli apliekamajiem grāmatvedības pilnībā vai daļēji neiekasētajiem darījumiem par summu, kas pārsniedz 1250 EUR, šāds pārkāpums tiek sodīts ar maksājumu nodokļa fiksētu naudas sodu ar samazinātu 20 % likmi bez iespējas naudas soda aprēķināšanas noloka atskaitīt samaksāto priekšnodokli, kas nav ticis atskaitīts deklarācijas neiesniegšanas dēļ, un kaut arī saskaņā ar Karaļa dekrēta Nr. 41 1. panta otro daļu samazinājuma pakāpes, kas paredzētas šā dekrēta pielikuma A–J tabulā, ir piemērojamas vienīgi ar nosacījumu, ka pārkāpumi, par kuriem ir piemērots sods, ir izdarīti bez noloka izvairīties no nodokliem vai pieļaut izvairīšanos no nodokliem?

2) Vai atbildi uz jautājumu ietekmē apstākļi, ka nodokļa maksātājs pēc pārbaudes ir labprātīgi nomaksājis maksājumu nodokļa summu, lai koriģētu nepietiekamo nodokļa maksājumu un tādējādi ļautu sasniegt nodokļa pareizas iekasēšanas mērķi?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

25 Ar šiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 62. panta 2. punkts un 63., 167., 206., 250. un 273. pants, kā arī samērīguma un nodokļu neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru pienākuma deklarēt un Valsts kasē iemaksāt PVN neizpilde tiek sodīta ar fiksētu naudas sodu 20 % apmērā no PVN, kas būtu bijis jāsamaksā pirms atskaitēmā PVN iemāšanas vērā.

26 Šajā ziņā jāatgādina, ka no Direktīvas 2006/112 2. un 273. panta kopsakarā ar LES 4. panta 3. punktu izriet, ka dalībvalstīm ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu attiecīgajai teritorijai maksājumu PVN iekasēšanu pilnā apmērā, un jāapkarot krāpšana (spriedums, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, 26. punkts).

27 T? k? nav veikta Savien?bas ties?bu saska?ošana attiec?b? uz piem?rojamiem sodiem par t?du nosac?jumu neiev?rošanu, kuri paredz?ti ar š?m ties?b?m izveidotaj? sist?m?, dal?bvalstu kompetenc? ir izv?l?ties sodus, ko t?s uzskata par piem?rotiem. Tom?r dal?bvalst?m š? kompetence ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas un to visp?r?jos principus, t?gad ar? sam?r?guma un nodok?u neitralit?tes principus (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2010. gada 29. j?lijs, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski*, C?188/09, EU:C:2010:454, 29. punkts, k? ar? 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie un Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts).

28 J?atg?dina ar?, ka, izv?loties sodus, dal?bvalst?m ir j?iev?ro efektivit?tes princips, kas prasa ieviest efekt?vus un atturošus sodus, lai apkarotu PVN jom? saska?oto noteikumu p?rk?pumus un aizsarg?tu Savien?bas finanšu intereses (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone*, C?574/15, EU:C:2018:295, 28. un 33. punkts).

29 Turkl?t papildus Direkt?vas 2006/112 273. pantam iesniedz?jtiesa pirmaj? jaut?jum? atsaucas uz vair?kiem citiem š?s direkt?vas noteikumiem. Tom?r tie neš?iet noz?m?gi, lai atbild?tu uz uzdotajiem jaut?jumiem, kas attiecas uz krit?rijiem, kuri ?auj noteikt, vai sods PVN jom? atbilst sam?r?guma un nodok?u neitralit?tes principiem. L?dz ar to uz p?rformul?to jaut?jumu ir j?atbild tikai tikt?l, cikt?l tas attiecas uz Direkt?vas 2006/112 273. pantu, kas interpret?ts, ?emot v?r? min?tos principus.

30 Run?jot, pirmk?rt, par sam?r?guma principu, sodi, kuri valsts ties?b?s paredz?ti atbilstoši Direkt?vas 2006/112 273. pantam, nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu m?r?us nodrošin?t pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu. Lai izv?rt?tu, vai sods atbilst sam?r?guma principam, ir j??em v?r? p?rk?puma, kuru iecer?ts sod?t ar šo sodu, raksturs un smagums, k? ar? t? apm?ra noteikšanas nosac?jumi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 26. apr?lis, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Lai gan iesniedz?jtiesai ir j?nov?rt?, vai *CEZAM* uzlikto naudas sodu apm?rs atbilst sam?r?guma principam, šai tiesai tom?r ir j?nor?da uz dažiem elementiem, kas var tai ?aut veikt šo nov?rt?jumu.

32 Attiec?b? uz to p?rk?pumu raksturu un smagumu, kurus iecer?ts sod?t ar attiec?gajiem naudas sodiem, no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka p?rk?pumi, kuros vainota *CEZAM*, neizriet no k??das saist?b? ar PVN meh?nisma piem?rošanu. Ilg? laikposm?, neraugoties uz vair?kk?rt?ju Be??ijas nodok?u iest?žu iejaukšanos, š? sabiedr?ba nedz deklar?ja, nedz samaks?ja PVN, kas bija j?maks?.

33 Turkl?t tam, ka p?c nodok?u p?rbaudes nodok?a maks?t?js ir labpr?t?gi samaks?jis kompetento iest?žu konstat?t?s tr?kstoš?s summas, var b?t noz?me, lai nov?rt?tu soda sam?r?gumu, ?emot v?r? m?r?i nodrošin?t pareizu nodok?a iekas?šanu. Tom?r no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem izriet, ka šaj? gad?jum? nav tikusi veikta nek?da labpr?t?ga samaksa.

34 Run?jot par piem?rojamo sodu noteikšanas k?rt?bu, no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka Be??ijas ties?b?s ir paredz?ta naudas sodu grad?cijas sist?ma. Saska?? ar PVN kodeksa 70. panta 1. punktu pien?kuma maks?t nodokli neizpilde ir sod?ma ar naudas sodu, kas ir vien?ds ar divk?ršu PVN, kurš b?tu bijis j?maks? pirms atskait?m? PVN ?emšanas v?r?. Tom?r, ja nav kr?pšanas nodoma, Kara?a dekr?t? Nr. 41 ir paredz?ts, ka naudas soda apm?rs tiek samazin?ts attiec?gi uz 20 % vai 10 % no PVN, kas b?tu bijis j?maks? pirms atskait?m? PVN ?emšanas v?r?, atkar?b? no t?, vai maks?jamo nodok?u summa par viena gada p?rbaudes laikposmu p?rsniedz vai nep?rsniedz 1250,00 EUR.

35 Katr? zi?? ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa veic vajadz?g?s p?rbaudes, neš?iet, ka,

Ēemot vērā CEZAM pārmesto pārķēpumu raksturu un smagumu un prasības, kas attiecas uz PVN jomā piemērojamo sodu efektivitāti un atturošo raksturu, naudas sodu noteikšana 20 % apmērā no PVN, kurš būtu bijis jāmaksā pirms atskaitēm PVN ēemšanas vērā, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu.

36 Otrkārt, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai priekšnodokļa atskaitēšana notiktu, ja ir izpildītas pamatprasības, pat ja nodokļa maksātji nav izpildījuši dažas formālas prasības. Līdz ar to, ja nodokļu administrācijas rēķinā ir nepieciešama informācija, lai konstatētu, ka pamatprasības ir izpildītas, tādā attiecībā uz tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru rezultātā šo tiesību izmantošanas iespējas tiktu samazinātas līdz nullei (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58. punkts, kā arī 59. punkts un tajos minētā judikatūra).

37 Tomēr šajā gadījumā neviens Tiesas rēķinā esošo lietas materiālu elements nevar pierādīt, ka CEZAM uzliktie naudas sodi vai Beļģijas tiesiskais regulējums, kas ir ticis piemērots, lai noteiktu to apmēru, proti, PVN kodeksa 70. panta 1. punkts kopsakarā ar Karaļa dekrētu Nr. 41, varētu apdraudēt tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Nešāiet, ka šīs tiesību normas nepieauj, ka nodokļa maksātjs var atsaukties uz šādam atskaitēšanas tiesībām. Šajā ziņā no Beļģijas valdības apsvērumiem izriet, ka, nosakot CEZAM nodokļu parādu, Beļģijas nodokļu iestādes pēc savas ierosmes atskaitēja priekšnodokli.

38 Turklāt jānorāda, ka pamatlieta nav salīdzināma ar lietu, kurā taisīts 2015. gada 9. jūlija spriedums *Salomie un Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 60.–64. punkts), uz ko CEZAM ir atsaukusies iesniedzējtiesā, jo lieta, kurā taisīts minētais spriedums, attiecas uz valsts administratīvo praksi, saskaņā ar kuru dažādu formālo prasību neizpilde kontroles nolūkā, piemēram, nodokļa maksātāja pienākuma reģistrēties kā PVN maksātājam, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 214. pantā, vai pienākuma deklarēt savas darbības sākšanu, izmaiņas tajā un izbeigšanu, kurš paredzēts šīs direktīvas 213. pantā, neizpilde, bija sodāta nevis ar tādā naudas soda piemērošanu, kas ir samērīgs ar pārķēpuma smagumu, bet gan ar tiesību uz PVN atskaitēšanu atteikumu, kas varēja apdraudēt PVN neitralitāti.

39 Šī lieta nav salīdzināma arī ar lietu, kurā taisīts 2019. gada 8. maija spriedums *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), uz kuru CEZAM arī ir atsaukusies iesniedzējtiesā.

40 Šajā ziņā jāatgādina, ka minētais sprieduma 43. un 44. punktā Tiesa ir konstatējusi, ka nodokļu neitralitātes princips nepieauj noteikt naudas sodu 100 % apmērā no nepamatoti atskaitītā priekšnodokļa, ja PVN ir pienācīgi samaksāts vālk un ja Valsts kasei pēc tam nav bijis nekādu nodokļu ieņēmumu zaudējumu, ciktāl šī principa ievērošanu nodrošina dalībvalstu iespēja paredzēt rēķinā nepamatoti norādītā nodokļa korekciju, ja rēķinā izdevās bija pierādīt savas labticības vai laikus bija pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku. Tādējādi šī naudas soda noteikšana padarja neefektīvu iespēju labot radušos nodokļu parādu atbilstoši Direktīvas 2006/112 203. pantam.

41 Savukārt tā tas nav šajā gadījumā, jo, pirmkārt, CEZAM uzlikto naudas sodu mērķis ir sodīt par apzinātu aprēķinā PVN nedeklarēšanu un nemaksēšanu ilgā laika posmā, kas tādējādi Valsts kasei radīja nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku, un, otrkārt kā norādīts šajā sprieduma 37. punktā, nedz no pamatlīdā aplūkotajam valsts tiesību normam, nedz no citiem Tiesas rēķinā esošo lietas materiālu elementiem neizriet, ka šie naudas sodi, kuru apmērs nepārsniedz 20 % no PVN, kas būtu bijis jāmaksā pirms atskaitēm PVN ēemšanas vērā, apdraudētu tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu izmantošanu.

42 Ēemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 273. pants, kā arī samērīguma un nodokļu neitralitātes principi ir

j?interpret? t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru pien?kuma deklar?t un Valsts kas? iemaks?t PVN neizpilde tiek sod?ta ar fiks?tu naudas sodu 20 % apm?r? no PVN, kas b?tu bijis j?maks? pirms atskait?m? PVN ?emšanas v?r?, ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa veic vajadz?g?s p?rbaudes saist?b? ar pamatliet? uzlikt? naudas soda sam?r?gumu.

Par ties?šan?s izdevumiem

43 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (dev?t? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 273. pants, k? ar? sam?r?guma un nodok?u neitralit?tes principi

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

tie pie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru pien?kuma deklar?t un Valsts kas? iemaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN) neizpilde tiek sod?ta ar fiks?tu naudas sodu 20 % apm?r? no PVN, kas b?tu bijis j?maks? pirms atskait?m? PVN ?emšanas v?r?, ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa veic vajadz?g?s p?rbaudes saist?b? ar pamatliet? uzlikt? naudas soda sam?r?gumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – fran?u.