

ENERĢLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2007. gada 25. oktobrī (1)

Lieta C-132/06

Eiropas Kopienu Komisija

pret

Itālijas Republiku

Atbrīvojums no atbildības PVN jomā – Atbrīvojums no pārbaudes – Maksājamo un iekasēto
summu attiecība – Atbilstība Sestajai direktīvai

1. Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, skaidri nosakot vispārēju atbrīvojumu no pārbaudēm ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālija nav izpildījusi Sestajā PVN direktīvā (2) un EKL 10. pantā tai noteiktos pienākumus.
2. Apskatītās valsts tiesību normas ievieš nodokļu amnestiju, saskaņā ar kuru, ja nekavējotī tiek iesniegtas noteiktas deklarācijas un samaksātas noteiktas summas, netiks celtas apsūdzības vai veikti nodokļu auditi par dažādu nodokļu summām, par kurām nav iesniegtas deklarācijas par 1998. (dažos gadījumos – 1997.) lūdz 2001. taksācijas gadu (3).
3. Komisija paskaidro, ka tiklīdz, ciktāl tas attiecas uz PVN, nodokļu amnestija neatbilst Sestās direktīvas 2. panta noteikumiem, kas uzliek pienākumu maksāt nodokli par darījumiem, un 22. pantam, kas uzliek dažādus pienākumus, kas attiecas uz PVN deklarāciju un maksājumu.
4. Itālija apgalvo, ka nodokļu amnestijas sekas nav vispārēja un nekritiska atteikšanās no visām pārbaudēm, ka to ir izmantojis tikai ierobežots PVN maksātāju skaits, ka tā ir paši produktīva attiecībā uz iekasēto nodokli un tādējādi tā ir bijusi saprātīgs ierobežotu resursu izmantojums, kas atbilst dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības apjomam.

Kopienu tiesību normas

5. EKL 10. pants uzliek dalībvalstīm vispārēju pienākumu “veikt gan vispārīgus, gan īpašus attiecīgus pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no šīs Līguma vai ko rada Kopienas iestāžu darbība”, “atvieglināt Kopienas uzdevumu veikšanu” un “atturēties no visiem pasākumiem, kas varētu traucēt šīs Līguma mērķu sasniegšanu”.
6. Sestās PVN direktīvas 2. pants paredz:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas;

2. Par pre?u ievēšanu” (4).

7. S?kotn?jais Sest?s direkt?vas 22. pants tika aizst?ts ar vienu no t? saucamajiem “p?rejas noteikumiem” XVI sada??, un piem?rojam? redakcija ir atrodama 28.h pant?. Tas saucas “Pien?kumi atbilst?gi iekš?jai sist?mai”, un tas ir gar?kais direkt?vas pants (5).

8. Attiec?b? uz apgalvoto pien?kuma neizpildi šaj? liet? Komisija s?kotn?ji cit?ja tr?s t?s noteikumus, kas ietverti 4., 5. un 8. punkt?:

“4. a) PVN deklar?ciju iesniedz termi??, ko nosaka dal?bvalstis. [..]

[..]

5. Visi nodok?a maks?t?ji, kas atbild?gi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklar?cijas, samaks? PVN neto summu. [..]

[..]

8. Dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu PVN un nov?rstu kr?pšanu [..].” (6)

9. Komisija v?rš uzman?bu uz virkni papildu pien?kumu, kas saska?? ar 22. pantu uzlikti nodok?u maks?t?jiem:

– katrs nodok?a maks?t?js pazi?o, kad s?kas, main?s vai beidzas t? darb?ba k? nodok?a maks?t?jam (1. punkta a) apakšpunkts (7));

– katrs nodok?a maks?t?js veic pietiekami prec?zu uzskaiti, lai b?tu iesp?jams piem?rot pievienot?s v?rt?bas nodokli un nodok?u iest?dei veikt p?rbaudi (2. punkta a) apakšpunkts (8));

– ikviens PVN nol?k? identific?ts nodok?a maks?t?js iesniedz kopsavilkuma pazi?ojumu par dar?jumiem, kas veikti Kopienas iekšien? (6. punkta b) apakšpunkts (9)).

10. Visbeidzot, Komisija atsaucas uz citiem 22. panta noteikumiem, kas dal?bvalst?m uzliek pien?kumu:

– identific?t nodok?u maks?t?jus ar individu?lu numuru pal?dz?bu (1. punkta c), d) un e) apakšpunkti (10));

– veikt vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka personas, kas nav nodok?u maks?t?jas un kas atbild?gas par nodok?a nomaksu, izpilda visus nodok?u maks?t?jam noteiktos pien?kumus, kas attiecas uz deklar?ciju un maks?jumu (7., 10. un 11. punkts (11)).

Valsts ties?bu normas

11. Komisija iebilst pret Itālijas 2003. gada finanšu likuma 8. un 9. pantu (12). Saskaņā ar šīm normām nodokļu maksātāji, kuri nav iesnieguši pilnas nodokļu deklarācijas, var iesniegt papildu deklarācijas un veikt maksājumu, atbrīvojot tos no tādām nodokļu saistībām attiecībā uz noteikto periodu, t.i., no 1998. (dažos gadījumos – 1997.) līdz 2001. taksācijas gadam, ieskaitot. Tās ietver virkni nodokļu, bet Komisijas prasība attiecas tikai uz PVN, un zemāk sekojošais atbilstošo tiesību normu apkopojums ir ierobežots ar situāciju attiecībā uz šo nodokli.

8. pants

12. 8. pants ļauj “papildināt” [nodokļu] deklarācijas, kas bija jāiesniedz līdz 2002. gada 31. oktobrim. Pastāv divu veidu procedūras, kas noteiktas attiecīgi 3. un 4. punktā.

13. Saskaņā ar 8. panta 3. punktu papildināšana ietver papildu deklarācijas iesniegšanu par katru atbilstošo taksācijas gadu un papildu naudas summu, kas jāmaksā saskaņā ar katru taksācijas gadu spēkā esošajām normām, maksājumu. Atsevišķos gadījumos, kur pats pircējs ir atbildīgs par priekšnodokli, tas nav to deklarājis, tas attiecas tikai uz tādā PVN, kuru nevarēja atskaitīt. Papildu deklarācija ir spēkā tikai tad, ja tājā ir uzrādītas papildu maksājumu summas, kas nav mazākas par EUR 300 katrā taksācijas gadā. Maksājumus var veikt divos vienādos maksājumos, ja tie pārsniedz EUR 3000 fiziskām personām vai EUR 6000 pārējām personām.

14. 8. panta 4. punkts nav piemērojams, ja nodokļu maksātājs vispār nav iesniedzis deklarācijas par kādā no apskatītajiem taksācijas gadiem. Tie, kuri to var darīt, var iesniegt deklarācijas un veikt maksājumus caur noteiktām apstiprinātām institūcijām. Maksājumu summas var nomaksāt arī ar ikmēneša iemaksām, bet tad tām ir piemērojami procenti. Procedūra ir konfidenciala, jo konkrētās maksājumu summas netiek saistītas ar individuālo nodokļu maksātāju.

15. Saskaņā ar 8. panta 6. punktu, ja ir ievērota 8. panta 3. un 4. punktā noteiktā procedūra, līdz summai, kas atbilst divkāršai saskaņā ar papildu deklarāciju maksājuma PVN summai a) ne nodokļu maksātājs, ne jebkura cita solidāri atbildīga persona netiek pakāauta jebkādi pārbaudei, b) jebkādas iespējami uzliktās nodokļa soda naudas zaudē spēku un c) vairs nevar ierosināt noteiktas procedūras saistībā ar izvairīšanās no nodokļa maksāšanas (lai gan jau ierosinātās krimināllietas netiek izbeigtas). 8. panta 6.a punktā ir apstiprināts, ka nodokļa pārbaudes tomēr var tikt veiktas attiecībā uz summām, kas pārsniedz 8. panta 6. punktā noteiktās summas.

16. Saskaņā ar 8. panta 9. punktu tie, kuri ir izmantojuši 8. panta 4. punktā minēto konfidencialo procedūru, var izvairīties no jebkādas pārbaudes, izņemot to papildu deklarāciju atbilstības pārbaudi.

17. 8. panta 10. punkts izslēdz visa panta piemērošanu gadījumos, kur likuma spēkā stāšanās laikā a) jau bijusi veikta atkārtota novērtēšana vai b) jau bijusi ierosināta krimināllietā par izvairīšanās no nodokļu maksāšanas konkrētajā taksācijas gadā. Tomēr dažos gadījumos ir iespējams izpildīt iepriekšējo novērtējumu un izmantot 8. pantā noteikto procedūru attiecībā uz pārējiem periodiem.

18. Saskaņā ar 8. panta 12. punktu papildu deklarācijas iesniegšana nevar tikt uzskatīta par informāciju par kriminālpārskumu.

9. pants

19. 9. pants attiecas uz “automātisku noregulājumu” attiecībā uz iepriekšējiem gadiem (13).

Nodokļu maksātājiem, kas līdz šādu noregulējumu, ir jāiesniedz deklarācijas par *visiem* taksācijas gadiem, attiecībā uz kuriem tās bija jāiesniedz līdz 2002. gada 31. oktobrim.

20. Saskaņā ar 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu automātisks noregulējums attiecībā uz katru no taksācijas gadiem ietver maksājumu 2 % apmērā no nodokļu maksātāja izejošās summas (*output*) PVN un 2 % apmērā no šajā gadā atskaitītā PVN priekšnodokļa. Šis procents samazinās līdz 1,5 % no izejošās summas (*output tax*) vai priekšnodokļa, kas pārsniedz EUR 200 000, un 1 % attiecībā uz summu, kas pārsniedz EUR 300 000, bet gadījumos, kur šīs normas piemērošana rada tādās summas maksājumu, kas pārsniedz EUR 11 600 000, summa, kas pārsniedz šo summu, tiek samazināta par 80 %. Tomēr 9. panta 6. punktā noteikta minimālā katra gada maksājumu summa EUR 500, ja apgrozījums nepārsniedz EUR 50 000, EUR 600 – ja apgrozījums ir starp EUR 50 000 un EUR 180 000, un EUR 700, ja apgrozījums pārsniedz EUR 180 000.

21. Par atsevišķiem gadiem, par kuriem vispār nav iesniegtas deklarācijas, 9. panta 8. punkts paredz tās fiksēt maksājums EUR 1500 apmērā fiziskām personām un EUR 3000 apmērā sabiedrībām un apvienībām par katru taksācijas gadu.

22. Saskaņā ar 9. panta 9. punktu automātisks noregulējums nepieļauj iespaidu prasīt turpmākus atskaitījumus vai atmaksu, kurus nodokļu maksātājs iepriekš nav pieprasījis. Tomēr tas neliedz veikt noteiktas pārbaudes, paši attiecībā uz deklarāciju un samaksāto summu atbilstību un iepriekš iesniegto PVN atmaksas pieprasījumu atbilstību.

23. 9. panta 10. punkts atspoguļo 8. panta 6. punktu. Ja tiek piemērota 9. pantā minētā procedūra, tad a) ne nodokļu maksātājs, ne jebkura cita solidāri atbildīga persona netiks pakāauta jebkādi pārbaudei, b) jebkādas iespējami uzliktās nodokļa soda naudas zaudējumi un c) vairs nevar ierosināt noteiktas procedūras saistībā ar izvairīšanos no nodokļa maksāšanas (lai gan jau ierosinātās krimināllietas netiek izbeigtas). Tomēr pretī 8. panta 6. punkta noteikumiem šīs imunitātes priekšnosacījums nav nekāda maksimālā summa, kas pamatojas uz tagad samaksāto vai deklarāto papildu PVN summu.

24. 9. panta 12. punkts ļauj veikt maksājumu divās vienādās iemaksās, ja maksājamā summa pārsniedz EUR 3000 fiziskām personām vai EUR 6000 pārējām personām.

25. 9. panta 13. punkts atspoguļo 8. panta 9. punkta noteikumus. Tie, kuri ir izmantojuši konfidencialitātes procedūru, var izvairīties no jebkādas pārbaudes, izņemot to papildu deklarāciju atbilstības pārbaudi.

26. 9. panta 14. punkts atspoguļo 8. panta 10. punkta noteikumus. Tas izslēdz visa panta piemērošanu gadījumos, kad likuma spēkā stāšanās laikā a) jau bija veikta atkārtota novērtēšana vai b) jau bija ierosināta krimināllietā par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas konkrētajā taksācijas gadā. Tomēr tajā papildus paredzēta šā panta piemērošana gadījumos, kad c) nodokļu maksātājs nav iesniedzis nekādu deklarāciju par jebkuru no apskatītajiem taksācijas gadiem.

27. 9. panta 15. punkts ierobežo 9. panta 14. punkta a) un b) apakšpunktā minētos izņēmumus ar tiem taksācijas gadiem, uz kuriem tie attiecas. Tajā paredzēts, ka automātisks noregulējums nav iespējams, pamatojoties uz datiem, kas neatbilst iesniegtajai deklarācijai uzrādītajiem datiem. Visbeidzot, tas izslēdz jebkādu jau samaksāto summu, kas ir uzskatāmas par maksājamā nodokļa avansa maksājumiem, atmaksu.

Pirmstiesas procedūra

28. Uzskatot, ka 2003. gada finanšu likuma 8. un 9. pants neatbilst Sestās direktīvas 2. un 22. pantam, Komisija saskaņā ar EKL 226. pantu 2003. gada 19. decembrī nosūtīja Itālijai brīdinājuma vēstuli. Itālija atbildēja 2004. gada 30. martā, noliedzot jebkādu neatbilstību. Būdama neapmierināta ar šo atbildi, Komisija 2004. gada 13. oktobrī nosūtīja Itālijas Republikai argumentēto atzinumu, prasot Itālijai izpildīt šo atzinuma prasības divu mēnešu laikā no tā paziņošanas brīža. Itālija atbildēja 2005. gada 31. janvārī, joprojām noliedzot jebkādu neatbilstību. 2006. gada 8. martā Komisija cēla šo prasību.

Prasījumi

29. Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, 2002. gada 27. decembra Likuma Nr. 289 (2003. gada finanšu likums) 8. un 9. pants nepaši nosakot vispārīgu atbrīvojumu no pārbaudām ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālija nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Sestās PVN direktīvas 2. un 22. pants apvienojumā ar EKL 10. pantu. Tā ar lūdz piespriest Itālijas Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

30. Itālijas Republika lūdz prasību noraidīt un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

Vērtējums

Pieņemamība

31. Itālija apgalvo, ka Komisija argumentējot atzinumu ir ietvērusi jaunu iebildumu, kas attiecas uz PVN neitralitātes principa pārkāpumu un konkurences izkropojumu apstrīdēto normu piemērošanas rezultātā. Komisija atbild, ka, atbildot uz Itālijas argumentiem, tā vienīgi atgādāja Tiesas judikatūru par šo jautājumu, kas ir būtiska, izvērtējot apgalvoto Sestās direktīvas 2. un 22. panta pārkāpumu.

32. Tā kā Komisija nevēlas saņemt apstiprinājumu, ka Itālijas tiesību normas pārkāpj tieši neitralitātes principu vai izkropo konkurenci, tās viedoklis šī iet pamatots. Šī iemesla dēļ es uzskatu, ka nav šķēršļu prasības pieņemamai.

Par lietas būtību

33. Šajā lietā pušu starpā pastāv strīds par vairākiem cieši saistītiem jautājumiem, kurus es ierosinu apskatīt ar šādiem virsrakstiem: i) Sestās direktīvas 2. pants un 22. pants minēto dalībvalstīm uzlikto pienākumu raksturs un apmērs, paši pievēršot uzmanību nodokļu maksātāju uzraudzībai un pārbaudei; ii) apstrīdēto normu saistībā ar atbrīvošanu no soda praktiskās sekas, apskatot tās kopsakarā ar šiem pienākumiem; iii) dažādo atbrīvošanas no soda normu ierobežojumu nozīmīgums šajā sakarā; iv) atbrīvošanas no soda normu relatīvā efektivitāte, paši izmantoto resursu un iekasēto summu ziņā, dalībvalstīm pieejamā rīcības brīvība, administrējot PVN, un apmērs, kādā atbrīvošanas no soda normas iekāujas šajā brīvībā.

34. Lai arī būtībā iespējami – un interesanti – izpētīt virkni citu vispārīgāku jautājumu attiecībā uz nodokļu amnestiju PVN jomā likumā un/vai vālamā, daži no kuriem ir nedaudz apskatīti priekšgaitā, man nešķiet, ka šo vispārīgo jautājumu detalizēta apskatīšana palīdzēs Tiesai, lemjot par to, vai atsevišķās Komisijas apstrīdētās normas atbilst Sestajai direktīvai. Tāpēc es savu analīzi ierobežošu ar tiem aspektiem, kuri ir nozīmīgi prasījumam, atsaucoties uz plašākiem jautājumiem tikai kā papildu apsvērumiem.

Pienākumi, ko uzliek Sestā direktīva

35. Es piekrītu Komisijas norādītajiem pienākumiem, kurus uzliek Sestā direktīva gan individuālajiem nodokļu maksātājiem, gan dalībvalstīm. Patiešām, arī Itālija, šī ietvaros būtībā tiem piekrīt, lai arī apgalvo, ka dalībvalstu ziņā ir detalizēti noteikti izpildi un iekasēšanu. Komisijas viedokli var apkopot un izklāstīt šādi.

36. No Sestās direktīvas preambulas izriet, ka Kopienas pašas resursi "ietver resursus, kas rodas no PVN, ko iegūst, piemērojot kopēju nodokļa likmi, pamatojoties uz aprēķiniem, kas izdarīti vienādi atbilstīgi Kopienas tiesību aktiem" (14); ka "būtu 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 šīs iekšējais tirgus" (15), un ka "cik vien iespējams jānosaka nodokļu maksātāju pienākumi, lai nodrošinātu vajadzīgo garantijas pasākumus vienādi nodokļu iekasēšanai visās dalībvalstīs" (16).

37. Tiesa ir arī nospriedusi, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē saskaņā ar PVN sistēmai raksturīgo nodokļu neitralitātes principu (17), saskaņā ar kuru komersantiem, kas veic vienas un tās pašas darbības, nevar piemērot atšķirīgu PVN iekasēšanas režīmu (18).

38. Sestās direktīvas 22. pantā noteikto "pašo pienākumu mērķis ir nodrošināt, ka valsts iestāžu rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai nodrošinātu, ka PVN tiek uzlikts un iekasēts nodokļu iestāžu uzraudzībā" (19). Šie pienākumi izriet no 2. pantā minētās prasības, ka (nepastāvot pašam izņēmumam) ar nodokli ir jāapliek visi šajā pantā norādītie darījumi. Šī prasība ir vispārīgais noteikums, no kura dalībvalsts nevar vienpusēji atkāpties (20). Lai arī saskaņā ar Sestās direktīvas 27. pantu (21) dalībvalsts var lūgt Padomei atļaut atkāpties no direktīvas noteikumiem, lai "vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas", jebkādā šādā vienkāršošanai ir jāatbilst nosacījumam, ka tie "nedrīkst ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus gala patērētāja stadijā" (un netiek apstrīdēti, ka šajā gadījumā Itālija nav lūgusi šādu atļauju).

39. Tādējādi katras dalībvalsts pienākums ir veikt visus normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu, ka tās teritorijā PVN tiek iekasēts pilnā apmērā tādā pašā veidā kā citās dalībvalstīs. Lai arī Sestajā direktīvā šāds pienākums nav tieši noteikts, tas ir nepieciešams visa šī pasākuma secinājums, kas izriet arī no EKL 10. panta un Tiesas judikatūras (22). Turklāt, kaut arī saskaņošana nav pilnīga un dažādi administratīvie aspekti pārvajadzības ir atstāti dalībvalstu kompetencē, Sestās direktīvas 22. pantā noteiktie pienākumi nozīmē detalizētu saskaņošanu normatīvajā līmenī.

40. Saskaņā ar šo saskaņošanu dalībvalstis ir atbildīgas par nodokļu deklarāciju, pārrasku un citu atbilstošo dokumentu pārbaudi, kā arī par maksājumu nodokļa aprēķinu un iekasēšanu. Tāpēc ir zināma rīcības brīvība attiecībā uz to, kā visefektīvāk un objektīvāk izmantot to rīcības esošos resursus, piemērojot nodokli, vismaz katrā atsevišķā gadījumā, bet šī rīcības brīvība jebkurā gadījumā ir ierobežota ar nepieciešamību nodrošināt, ka

- tiek efektīvi iekasēti Kopienas pašas resursi un
- nepastāv būtiskas atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem ne atsevišķā dalībvalstī, ne starp dalībvalstīm.

41. Itālija nenoliedz, ka dalībvalstīm ir pienākums ar to rīcību pieejamiem līdzekļiem pārbaudīt un pārbaudīt, kā nodokļu maksātāji pilda PVN noteikumus. Tomēr tā noliedz, ka

apstrādātās normas pārskatīt leģitīmas rēķināšanas brīvības apjomu, kas tai piešķirta šo funkciju izpildē.

42. Līdz ar to vispirms ir jāizvērtē šo normu praktiskās sekas.

Apstrādāto normu sekas

43. Komisija apgalvo, ka apstrādātās normas aizstāj parastās tiesiskās attiecības, ietverot PVN saistības jaunās attiecībās, kas noteikti šo saistību iznācīnā, aizstājot to ar citu pienākumu maksāt summas, kas ir diezgan nesaistītas ar tām summām, kuras būtu jāaprēķina un par kurām būtu jāatskaitās saskaņā ar parastajiem PVN noteikumiem. Tā norāda, ka atbrīvotāna no soda ir “vispārīga, nekritiska un iepriekšēja” atsacīšanās no pārbaudes un pārveertīšanas tiesībām, kamēr saskaņā ar direktīvu jāturpina par jebkura veida nodokļu maksātāja atbrīvotību no soda ir jāizlemj, izvērtējot katru gadījumu atsevišķi. Turklāt pastāv nopietns PVN neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes starp nodokļu maksātājiem principa pārkāpums.

44. Ir jāatzīst, ka normas ir sarežģītas un lietas daļēnīki tiesvedības laikā nav bijuši vienprātis par to praktiskajām sekām. Tomēr, ņemot vērā to atbildes uz Tiesas lūgumu sniegt precīzāku informāciju, es uzskatu, ka šīs sekas var rezumēt šādi.

45. Ja nodokļu maksātājs vispār nav iesniedzis PVN deklarācijas par jebkuru no apskatītajiem taksācijas gadiem, viņš nevar izmantot 8. panta 4. punktu vai 9. punktu minēto atbrīvotību no soda. Tomēr viņš var izmantot vai nu 8. pantu vai 9. pantu minēto atbrīvotību no soda, ja viņš ir a) iesniedzis (pilnāgu vai nepilnāgu) deklarāciju par jebkuru no apskatītajiem taksācijas gadiem, bet ne par citiem gadiem, vai b) iesniedzis deklarācijas par visiem apskatītajiem taksācijas gadiem, bet dažas vai visas no šīm deklarācijām ir nepilnīgas vai nepareizas.

46. Ja attiecībā uz konkrēto taksācijas gadu nodokļu maksātājs iesniedz papildu deklarāciju saskaņā ar 8. pantu minēto procedūru, uzrēdot lielāku ar nodokli apliekamo pievienoto vērtību (starpābu starp ar nodokli apliekamām ienākšām summām (*taxed inputs*) un ar nodokli apliekamām izejšām summām (*taxed outputs*)) nekā sēkotnāji deklarēts, tad a) viņam jāmaksā summa, kas ir vienāda ar par šo papildu summu maksājamo PVN (turklāt minimālā summa ir EUR 300), un b) viņš iegēst imunitāti pret jebkādu turpmāku viņa izejšā nodokļa (*output tax*) par šo gadu atkārtotu izvērtīšanu līdz summai, kas divas reizes pārsniedz tagad samaksātā papildu PVN summu.

47. 9. panta minētā procedūra noved pie atširģiem rezultātiem atkarībā no tā, vai sēkotnāji ir vai nav iesniegta deklarācija, un no priekšnodokļa atskaitītās PVN summas. Tomēr maksājums ir jāveic attiecībā uz katru no attiecģajiem gadiem (neraģoties uz to, vai par šo gadu tika vai netika iesniegta deklarācija, un neraģoties uz to, vai šā deklarācija bija precīza vai nē), un turpmāki atskaitģjumi vairs nav iespģjami. Par gadiem, par kuriem tika iesniegta deklarācija, maksājums ir vienģds ar 1–2 % no sēkotnģji atskaitģtā priekšnodokļa PVN, plus 1–2 % no sēkotnģji par šo gadu deklarģtā izeģošā summu (*output*) PVN (23), nosakot minimālģs summas EUR 500, 600 vai 700 atkarģbā no atbilstošģ apģrozģjuma summas. Par katru gadu, par kuru sēkotnģji netika iesnieģtas deklarģcijas, jāmaksā fiksģta summa EUR 1500 fiziskģm personģm un EUR 3000 sabiedrģbģm, neraģoties uz faktisko summu, kas norģdģta deklarģcijģ vai par kuru deklarģcija netika iesnieģta.

48. Pamatoģoties uz to, nodokļu maksģtģjs, kas izmanto 8. pantģ noteģkto procedģru, samaksģs summu, kas vienģda ar visu iepriekš nedeklarģtģs maksģjamģ PVN summas, kas tagad tiek deklarģta, pievienoto vērtģbu – bet tikai attiecģbģ uz tiem gadiem, par kuriem viņš nav iesniedzis pilnģģu, precģzu deklarģģģu. Tomēr, viņš ar to tiek aizsargģts no jebkādas turpmģkas atkārtotas izvērtģšanas attiecģbģ uz maksģjamģm summģm līdz pat divģrģsas summas

apmēram. Tāpēc nešiet ticami, ka praksē višs deklarēš vairāk nekā pusi no tē iepriekš nedeklarētās pievienotās vērtības. Tādējādi nodokļu iestādes atgūs līdz pat pusei no faktiski maksājamā nodokļa, tajā pašā laikā atsakoties no jebkādas iespējas atgūt otru pusi.

49. Nodokļu maksātājam, kas izmanto 9. pantā minēto procedūru, ir jāveic maksājums par katru atbilstošā perioda gadu, neraugoties uz to, vai par šo gadu sākotnēji tika iesniegta pareiza deklarācija vai nē. Ja tika iesniegta deklarācija (pareiza vai nepareiza), tad maksājums ir maza (līdz 2 %) sākotnēji deklarētā priekšnodokļa un izbeigšanās nodokļa summas daļa; ja deklarācija netika iesniegta, tē ir fiksētā summa EUR 1500 vai EUR 3000, neraugoties uz PVN summu, kas palikusi nedeklarēta. Katrā ziņā nodokļu maksātājs iegūst imunitāti pret turpmāku pārvērtēšanu.

50. Ja nodokļu maksātājam ir izvēle starp šīm divām procedūrām (un tas vēlas izmantot vienu vai otru), ir saprātīgi pieņemt, ka višs izvēlēties to, kas tam izmaksās mazāk. Ja pārāk mazas summas deklarēšanas vai nedeklarēšanas starpība nav liela (un tādējādi, visticamāk, radusies cilvēciskas kļūdas dēļ), pieņemamāka liekas 8. pantā minētā procedūra, kas sniedz imunitāti no turpmākās izmeklēšanas apmaiņā pret puses no maksājamā PVN maksājumu. Ja tē ir lielāka (un tādējādi, visticamāk, radusies apzinātas kļūdas dēļ), 9. pantā minētā procedūra sniegs imunitāti apmaiņā pret summu, kas vienāda ar nelielu (un atsevišķos gadījumos, īpaši nelielu (24)) maksājamā nodokļa, kas nav uzrādīts deklarācijā, daļu.

51. Komisija uzsver, ka saskaņā ar 9. pantu jebkurš nodokļu maksātājs var izvairīties no jebkāda pārbaudes vai pārvērtēšanas riska attiecībā uz vairākiem taksācijas gadiem apmaiņā pret maksājumu, kas ir pilnīgi nesaistīts ar parasti maksājamā PVN summu pēc likmes 20 %. Saskaņā ar 8. pantu piešķirtais atbrīvojums no soda arī aizsargā nodokļu maksātāju no turpmākās pārbaudes vai pārvērtēšanas, kaut gan apmaiņā pret lielāku maksājumu. Šāda liela apmēra nodokļu iestāžu atsacēšanās no to tiesībām veikt pārbaudi, pēc Komisijas uzskata, nopietni kropo PVN kopējās sistēmas neitralitāti. Dažādiem nodokļu maksātājiem tiek piemērota īoti atšķirīga attieksme attiecībā uz līdzīgām darbībām, kas savukārt grauj godīgu konkurenci.

52. Vēlreiz es varu vienīgi piekrist Komisijai, ka normatīvs pasākums, saskaņā ar kuru godīgi un rūpīgi uzņēmēji iesniedz deklarācijas par visu PVN summu, kamēr krāpnieciski un nevērogi uzņēmēji var izvairīties no jebkādas turpmākās pārbaudes, samaksājot, lielākas, pusi un, iespējams, pat daudz mazāk no faktiski maksājamā PVN, neatbilst īpaši Sestās direktīvas 2. un 22. pantā minētajiem dalībvalstīm uzliktajiem pienākumiem. Itālijas 2003. gada finanšu likuma 9. pantā norādītie pasākumi īpaši ir pretrunā Komisijas citētajiem Sestās direktīvas 22. panta detalizētajiem noteikumiem (25) ar to, ka tie neietver faktiski veikto darījumu deklarēšanu un maksājamās summas nav nekādā veidā saistītas ar nodokli, kurš par šiem darījumiem bija jānorāda deklarācijā. Un, kā to pareizi norāda Komisija, atbrīvojums no soda ir diezgan nekritisks, jo tas neširo gadījumā rakstura mazākās summas deklarēšanu no regulāri veiktas mazākās summas deklarēšanas, mazākās un lielās summas, vai nolaidību un krāpšanu.

53. Tomēr Itālijas aizstāvētais galvenais pamats ir tas, ka atbrīvojums no soda nav visiem pieejams un tas ir efektīvs līdzeklis, kas atbilst dalībvalstīm dotās rēķināšanas brīvības apjomam, atgāstot summas, kas pretējā gadījumā nodokļu iestādēm būtu zudušas. Tāpēc pirms galīgā secinājuma izdarēšanas ir jāapskata šie aspekti.

Normu par atbrīvojumu no soda ierobežojumi

54. Apstrīdētās atbrīvojuma no soda normas Komisija apraksta kā vispārīgu un nekritisku atteikšanos no tiesībām veikt pārbaudi un pārvertēšanu, tajā pat laikā. Itālijas valdība vērš uzmanību uz virkni ierobežojumu šo atbrīvojuma no soda normu piemērošanai. Šie ierobežojumi, pēc tās uzskata, ir nozīmīgi un nozīmīgi, ka atbrīvošana no soda nav uzskatāma par vispārīgu vai nekritisku.

55. Pirmkārt, atbrīvojums no soda nav pieejams nodokļu maksātājiem, kuri sākotnēji nav iesnieguši vispār nekādas PVN deklarācijas par jebkuru no attiecīgajiem taksācijas gadiem (26). Komisija atbild, ka šī situācija pēc tās raksturojuma ir mazsvarīga.

56. Patiešām varētu cerēt, ka šādas situācijas ir neparastas, un Itālija nav pārmērusi, ka tās ir dīvīgas par "mazsvarīgām". Praksē nozīmīga apjoma komersanti, pat ja tie vēlas piekrist nodokļu iestādes, iesniedz pietiekoši ticamas deklarācijas, lai izvairītos no uzmanības pievēršanas. Tam pretī, pilnīga deklarācijas neesamība var būt raksturīga mazākiem komersantiem, kas jebkurā gadījumā cer izvairīties no pierēšanas vai jūt, ka izvairīšanās ir attaisnota ar kaut kāda veida morālo *de minimis* noteikumu (27). Papildus tam ir iespējams, ka daudzas nelegālas darbības vispār netiks deklarētas PVN mērķiem, pat ja principā tās ir apliekamas ar nodokli (28).

57. Tādējādi es esmu pārliecināta, ka izņēmums kopumā ir mazsvarīgs. Attiecībā uz redzamo ekonomiju tas bez šaubām ir mazsvarīgs vienkārši tāpēc, ka ikviens, kas acīm redzami veic ar nodokli apliekamu darbību, jūtīs vajadzību iesniegt vismaz tūdu deklarāciju, kas novērš nevajadzīgu uzmanību, un, to darot, netiks izslēgts no atbrīvojuma no soda. Taču šāda argumentācija nav pareiza attiecībā uz to vai pagrādes ekonomiku, kas Itālijā pārsniedz 26 % no iekšzemes kopprodukta (29).

58. No otras puses, (teorētiski iespējami) nodokļu maksātājs, kurš cenšas vispār izvairīties no nodokļu iestāžu uzmanības, varbūt nemaz nevēlēsies izmantot atbrīvojumu no soda, salīdzinot ar tūdu, kurš šīm iestādēm jau ir zināms, bet kurš kaut ko no tām ir slēpis. Ir arī mazāka iespēja, ka nodokļu iestāžu puses viņu auditēs, tāpēc, ja to resursi ir ierobežoti, kā to norāda Itālijas valdība.

59. Tāpēc, visu izvērtējot, man nešaubas ticami, ka izņēmuma piemērošana nodokļu maksātājiem, kas nav iesnieguši vispār nekādas deklarācijas par jebkuru no attiecīgajiem taksācijas gadiem, radīs nozīmīgas sekas attiecībā uz to personu skaitu, kas gūs labumu vai gribēs gūt labumu no atbrīvojuma no soda.

60. Otrkārt, Itālijas valdība paskaidro, ka atbrīvojums no soda nav piemērojams, ja kādas jau ir atklātas (30). Komisija norāda, ka izņēmums nav pilnīgs – dažos gadījumos var izmantot Likuma Nr. 289/2002 15. un 16. pantā minēto izņēmuma procedūru, lai pārtrauktu pārvertēšanas procesu un atkal atvērtu iespēju izmantot atbrīvojumu no soda normas – taču Itālijas valdība atbild, ka apskatāmais pasākums attiecas tikai uz tiem, kuri šīs procedūras vēl varēja apstrīdēt.

61. No Itālijas replikā iesniegtā 15. un 16. panta redakcijas kļūst redzams, ka pārvertēšanas lietas, kas vēl nav sasniegušas galīgo rīkojuma vai lēmuma stadiju, var tikt pārtrauktas, ja tiek samaksāta summa vismaz EUR 150 un līdz pat 50 % no pieprasītā nodokļa summas, bet no 8. panta 10. punkta un 9. panta 14. punkta izriet, ka, tiklīdz šāds maksājums noteiktajā termiņā ir veikts, nodokļu maksātājam ir tiesības lūgt atbrīvojumu no soda saskaņā ar 8. vai 9. pantu.

62. Līdz ar to Itālijas valdības norādītais izņēmums ir ar ierobežotu darbības sfēru. Tas ir tikai dabiski, ka atbrīvojums no soda, kas veicina brīvprātīgus maksājumus tā vietā, lai iekasētu nodokli, kas parasti būtu maksājams, bet kas tiek uzskatīts par tūdu, ko nevar iekasēt ar citiem

I?dzek?iem, nevar nodok?u maks?t?ja lab? attiekties uz no jauna atv?rt?m proced?r?m, kas jau ir pabeigtas par labu nodok?u iest?d?m. Tom?r nodok?u maks?t?ji, kuru lietas v?l nav pabeigtas, var g?t labumu no atbr?vojuma no soda norm?m, samaks?jot da?u no šaj? proced?r? pras?t?s summas papildus tai summai, kas j?maks? saska?? ar atbr?vojuma no soda proced?ru. Tiem joproj?m b?s pievilc?ga iesp?ja atbr?voties no soda, ja tas noz?m?, ka tie var ieg?t imunit?ti, samaks?jot kopum? maz?ku summu nek? t?, kas tiem, iesp?jams, b?tu j?maks?, ja proced?ra tiktu pabeigta ar tiem negat?vu izn?kumu. Tom?r secin?jums ir t?ds, ka nodok?u iest?des atg?s maz?ku summu nek? cit? gad?jum?, taj? paš? laik? atsakoties no turpm?kas p?rbaudes.

63. Trešk?rt, It?lijas vald?ba nor?da, ka (31) saska?? ar atbr?vojumu no soda samaks?to summu var p?rbaud?t attiec?b? pret t?m summ?m, kas nor?d?tas iesniegtaj?s deklar?cij?s, un, ja jau ir iesniegtas nodok?a atmaksas pras?bas, atbr?vojuma no soda proced?ras izmantošana neliedz p?rbaud?t šo pras?bu pamatot?bu.

64. K? to pareizi nor?da Komisija, pirm? no š?m p?rbaud?m ir tikai form?la un piln?b? atkar?ga no iesniegto deklar?ciju precizit?tes – kas saska?? ar atbr?vojuma no soda proced?ru pati par sevi ir izsl?gta no p?rbaudes.

65. Otrais p?rbaudes veids attiecas uz PVN atmaksas pras?b?m, tas ir, situ?cij?m, kur priekšnodoklis p?rsniedz p?rdošanas nodokli (*output tax*) t?d?j?di, ka starp?ba ir par labu nodok?u maks?t?jam, nevis nodok?u iest?d?m. It?lijas vald?ba apgalvo, ka neatkar?gi no atbr?vojuma no soda š?dos gad?jumos p?rbaude var tikt attiecin?ta ar? uz pieg?d?t?ju, kurš izrakst?ja priekšnodokli ietverošos r??inus un kuram katr? zi?? ir j?atskait?s par nodokli t?p?c, ka viš? ir izrakst?jis r??inu (32).

66. Man š?iet, ka šis iz??mums no atbr?vojuma no p?rbaudes atkal var?tu b?t mazsvar?gs. Komersants, kas ir pras?jis PVN atmaksu, uz ko tam nebija ties?bu, to b?tu dar?jis vai nu ar vai bez slepenas vienošan?s ar t? pieg?d?t?jiem, kas to apg?d?ja ar r??iniem, kuros uzr?d?tas priekšnodok?a PVN summas, par kur?m faktiski nav iesniegtas deklar?cijas nodok?u iest?d?m. Ja š?da slepena vienošan?s b?tu bijusi, var?tu br?n?ties, vai viš? visp?r v?las izmantot atbr?vojuma no soda priekšroc?bas, iz?emot tad, ja pie?eršana š?iet nenov?ršama, jo vi?a r?c?b? ir dokumenti, kas vi?am *prima facie* dot ties?bas sa?emt atmaksu, un atbr?vojuma no soda proced?ra noteikti ietvertu kr?pšan? iesaist?to partneru atkl?šanu. “Neesoš? uz??muma” kr?pšanas gad?jumos (kad viens vai vair?ki uz??mumi paz?d, iest?d?m nedeklar?jot PVN), pieg?d?t?ju izp?te jau p?c defin?cijas b?tu neaugl?ga. Un ja slepena vienošan?s nepast?v, v?l jo maz?k ir ticams, ka neprecizit?tes tiks atkl?tas p?rbaudes gad?jum?.

67. Kopum? It?lijas vald?bas nor?d?tie ierobežojumi izveidotajam atbr?vojumam no soda, lai ar? tie nav piln?b? iluzori, neš?iet b?tiski.

Nodok?u piedzi?as efektivit?te un dal?bvalst?m pieejamais r?c?bas br?v?bas apjoms

68. Nav str?da par to, ka atbilstoši pašlaik saska?otai PVN sist?mai dal?bvalstis ir atbild?gas par to, k? nodok?u maks?t?ji iev?ro likumus, par deklar?ciju, p?rskatu un visu citu saist?to dokumentu p?rbaudi, un par maks?jam? nodok?a apr??in?šanu un iekas?šanu. T?pat netiek apstr?d?ts, ka t?m šaj? sakar? ir zin?ma r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz to, k? visefekt?v?k izmantot to r?c?b? esošos resursus.

69. It?lija apgalvo, ka apstr?d?t?s normas veicina dažu nodok?u maks?t?ju spont?nu iepriekš nedeklar?tu summu deklar?šanu, t?d?j?di atbr?vojot resursus citu nodok?u maks?t?ju auditam un kopum? sniedzot liel?ku atdevi nek? to var?tu sasniegt cit?d? veid?. Tas ietilpst r?c?bas br?v?bas apjom?, kas, k? atz?st pati Komisija, ir katras dal?bvalsts r?c?b?, nosakot, k? izmantot resursus, lai vislab?k nodrošin?tu atbilst?bu un izpildi.

70. It?lijas vald?ba nor?da, ka kopum? 162 000 nodok?u maks?t?ju ir izmantojuši 8. pant? min?to atbr?vojumu no soda un 750 000 ir izmantojuši 9. pant? min?to atbr?vojumu no soda. P?d?jais skaitlis atbilst 13,37 % no 5 309 654 It?lij? re?istr?to nodok?u maks?t?ju skaita 2001. gad? (33). 2003. gad? kop?j? iekas?t? summa (1938 miljoni *euro*) veidoja apm?ram 1,9 % no kop?j? šaj? gad? iekas?t? PVN (101 890 miljoni *euro*). Sal?dzin?jum?, iekas?t?s PVN summas p?c visp?rpie?emto p?rbaužu veikšanas laika posm? no 1999. l?dz 2002. gadam bija daudz maz?kas, robež?s starp 140 miljoniem *euro* un 357 miljoniem *euro*, kop? veidojot tikai 1049 miljonus ?etru gadu laik? (34). Šie skait?i, p?c It?lijas dom?m, par?da, cik nepamatota ir š? pras?ba.

71. Komisija atbild, ka šie skait?i dr?z?k par?da, ka p?r?k daudz nodok?u maks?t?ju ir izmantojuši iesp?ju sa?emt atbr?vojumu no soda un rezult?ts ir p?r?k necils. Priekšroc?bas (pieaugusi un efekt?v?ka atg?šana), k?das tiek pied?v?tas atbr?vojumam no soda, ir iluzoras (atg?t? proporcija ir niec?ga un vien?g?s re?l?s sekas ir nodok?u iest?žu p?rbaužu nov?ršana) un jebkur? gad?jum? diezgan neb?tiskas, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas 2. un 22. pant? min?to noteikumu saistošo raksturu.

72. It?lija atbild, ka apstr?d?t?s normas iedrošina spont?nu deklar?šanu; ka t?d?j?di var novirz?t resursus to nodok?u maks?t?ju auditam, kuri neizmanto šo normu priekšroc?bas; ka attiec?b? uz š?m person?m 2003. gada finanšu likuma 10. pants pagarin?ja iesp?jamo p?rbaužu termi?u par diviem gadiem un ka atg?t?s summas bija man?mi liel?kas nek? t?s b?tu bijušas cit? gad?jum?. T?d?j?di priekšroc?bas ir re?las, un t?s nevar uzskat?t par nesvar?g?m. V?l jo vair?k, a) atbr?vojums no soda attiecas uz gad?jumiem, kuros deklar?cijas neiesniegšana nav paman?ta un, iesp?jams, t? ar? nekad netiktu paman?ta, b) saska?? ar 9. pantu nodok?u maks?t?jam ir j?veic maks?jums attiec?b? uz katru period? ietvertu taks?cijas gadu, pat ja s?kotn?j? neizpilde attiecas tikai uz vienu, c) nodoklis, lai ar? maz?ks nek? teor?tiski maks?jam?s summas, tiek atg?ts nekav?joši, nevis p?c garas izmekl?šanas un atg?šanas proced?ras veikšanas.

73. Komisijas iebildumi pret atbr?vojumu no soda PVN gad?jum? nav absol?ti, bet tie ir sp?c?gi, ?emot v?r? apstr?d?to normu formu.

74. T?p?c var?tu b?t lietder?gi ?sum? apskat?t šo fenomenu kopum?. Atbr?vojumi no nodok?a samaksas parasti ietver imunit?ti pret krimin?lsodiem, naudas sodiem un (da?as vai visiem) soda procentu maks?jumiem – un Komisija nep?rprotami piekr?t, ka attiec?b? uz PVN šie jaut?jumi ir dal?bvalstu kompetenc?, kas nav saist?ta ar Kopienas ties?b?m. Tom?r tikpat bieži atbr?vojumi no soda uzliek par pien?kumu samaks?t visas maks?jam?s summas un nedod atbr?vojumu no p?rbaud?m. M?r?is kopum? ir veicin?t br?vpr?t?gu samaksu, pieš?irot imunit?ti no soda (bailes no kura veicina s?kotn?jo izpildi, bet t?s var ar? at?emt drosmi izpild?t saist?bas, ja nož?las cena ir p?r?k augsta), tom?r neejot tik t?lu, lai izvair?šan?s un v?l?ka nož?la š?istu izdev?g?ka nek? prec?zu un god?gu s?kotn?jo deklar?ciju iesniegšana un no ce?a nokl?dušu nodok?u maks?t?ju atgriešana uz pareiz?s takas n?kotn?.

75. Doktr?n? (35) ir ieteikts, ka, lai atbr?vojums no soda nodok?u jom? b?tu efekt?v?, tam *inter alia* j?b?t vienreiz?jam (jo atk?rtošan?s pamudin?s nodok?u maks?t?jus piel?got to taktiku n?kotn? sagaid?miem atbr?vojumiem no soda), tam j?ietver vismaz nesamaks?t?s summas samaksa un ar? daži soda procenti (vai ar? izvair?šan?s tiks uztverta k? apbalvojums) un tam

j?seko vismaz ticamam pazi?ojumam par paplašin?tu auditu (vai ar? kompromiss starp deklar?ciju un pie?eršanu neš?it?s izdev?gs).

76. Neš?iet, ka apstr?d?tajam atbr?vojumam no soda piemistu k?da no š?m ?paš?b?m. Tas patieš?m ir pagarin?ts uz turpm?kiem gadiem (36), iesp?jams, radot cer?bas sagaid?t turpm?kus atbr?vojumus no soda un t?d?j?di samazinot izpildes iesp?jam?bu. Un past?v pier?d?jumi, ka It?lija pag?tn? ir bag?t?gi izmantojusi atbr?vojumus no soda (37). Patieš?m, ir konstat?ts, ka tie ir tik regul?ri, ka cer?bas uz turpm?kiem atbr?vojumiem no soda ir k?uvušas par faktoru zemajai nodok?u iekas?šanai valsts l?men? (38). Pat ja, k? It?lija nor?d?ja tiesas s?d?, PVN ie??mumi sekojošos gados faktiski ir palielin?jušies, nav iesniegti pier?d?jumi par jebk?das specifiskas saiknes ar atbr?vojumu no soda esam?bu (nevis ar jebkuru no citiem daudziem iesp?jamiem izskaidrojumiem) vai jebk?d?m ilglaic?g?m sek?m.

77. It?lija nor?da, ka iekas?t?s summas kop? veido gandr?z 2 % no PVN gada ie??mumiem. Ja PVN starp?ba (starp?ba starp teor?tiski iekas?jamo summu un faktiski iekas?to summu) It?lij? veido no 35 l?dz 40 % (39), tas noz?m?, ka faktiski iekas?t? summa ir starp 3 un 4 % no teor?tiski maks?jam?s summas, kas nekad nav deklar?ta (40).

78. Tas ir tiesa, ka neviena nodok?u iest?de nekad nevar cer?t atkl?t visus nodok?u kr?pšanas gad?jumus, un nav Tiesas zi?? dot It?lijai padomu, k? vislab?k izmantot t?s resursus pat tad, ja tai b?tu tam nepieciešam?s zin?šanas. Tom?r, man š?iet, ka metode, kas ac?mredzami ienes no 3 l?dz 4 % no neiekas?t? nodok?a (un t?d?j?di atst?j neskartus vismaz 95 % no neiekas?t? nodok?a, no kura vismaz da?a noteikti nav atg?stama), nav efekt?va resursu izmantošana.

Kop?j? anal?ze

79. Nevar nopietni apgalvot, ka ie??mumu palielin?šanas metodes, kas ietvertas It?lijas 2003. gada finanšu likuma 8. un 9. pant?, jebk?d? veid? atbilst PVN piem?rošanas noteikumiem, k?dus dal?bvalst?m uzliek Sest? direkt?va. Nekas šaj? direkt?v? ne?auj dal?bvalstij iekas?t pusi no t?s PVN standartlikmes (kas ir 8. panta praktiskais rezult?ts) (41). V?l jo maz?k t? pie?auj iekas?t summu, kas atbilst 2 % no deklar?t? priekšnodok?a plus 2 % no deklar?taj?m no p?rdošanas (*output*) iekas?taj?m summ?m t? viet?, lai iekas?tu piln?b? nenoteiktu PVN summu, kura bija j?deklar?, bet kas netika deklar?ta. Visbeidzot, lai ar? PVN ir "pašnoteicošs nodoklis", ir skaidrs, ka dal?bvalst?m ir pien?kums p?rbaud?t un nodrošin?t izpildi un t?m nav ties?bu atteikties no š? pien?kuma attiec?b? uz visas ar nodokli apliekam?s uz??m?jdarb?bas jom?m.

80. Apstr?d?t?s atbr?vojuma no soda normas teor?tiski attiecas uz visu It?lijas nedeklar?to ar nodokli apliekamo uz??m?jdarb?bu, kas p?c ekonomistu apr??iniem konsekvēti ir pr?va da?a no valsts nacion?l? kopprodukta – iesp?jams, starp 25 un 40 %. Praks? saska?? ar It?lijas vald?bas datiem tie ir vair?k nek? 17 % nodok?u maks?t?ju (42). T?d?j?di to sekas nek?d? gad?jum? nav maznoz?m?gas un veido nopietnu PVN pareizas piem?rošanas saska?? ar Sest?s direkt?vas saska?otajiem noteikumiem aizsk?rumu.

81. T?pat ar? neš?iet ticami aizst?v?t t?s, pamatojoties uz efekt?vu resursu izmantošanu. Tieši pret?ji, k? to par?da veselais sapr?ts un ekonomisk? anal?ze, t?s noved pie samazin?tas PVN normu izpildes (vismaz) vid?j? termi?? vai ilgtermi??, jo t?s apbalvo neizpildi, nevis izpildi, un, skatoties v?sturiski, pied?v? ticamu cer?bu sa?emt l?dz?gu attieksmi n?kotn?.

82. Komisijas pras?jums l?dz ar to ir apmierin?ms.

Ties?šan?s izdevumi

83. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dal?bniekam, kuram spriedums nav

labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā mans viedoklis ir, ka Komisijas prasība ir jāapmierina, un tā kā tā ir prasījusi atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, Itālijai ir jāatlīdzina tiesāšanas izdevumi.

Secinājumi

84. Tādējādi mans viedoklis ir, ka Tiesai

– ir jākonstatē, ka, 2002. gada 27. decembra Likuma Nr. 289 (2003. gada finanšu likums) 8. un 9. pantā skaidri nosakot vispārēju atbrīvojumu no pārbaudām ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Sestās direktīvas 2. un 22. pants apvienojumā ar EK Līguma 10. pantu;

– jāpiespriež Itālijas Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., vairākkārt grozīta). 2007. gada 1. janvārī Sestās Direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

3 – Atbrīvojums no soda ir attiecināts arī uz turpmākiem gadiem, un Komisija attiecībā uz šo pagarinājumu ir cēlusi vāli vienu prasību (lieta C-174/07), kas vāli nav izskatīta.

4 – Šīs normas tagad ir ietvertas Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktā.

5 – Tas ir aizstāts ar itāļi Direktīvas 2006/112 213.–271. pantu.

6 – Šīs normas tagad ir atrodamas attiecīgi Direktīvas 2006/112 252. panta 1. punktā, 206. un 273. pantā.

7 – Direktīvas 2006/112 213. panta 1. punkts.

8 – Lai arī Komisija kā avotu norāda 3. punktu; tagad tas ir Direktīvas 2006/112 242. pants.

9 – Direktīvas 2006/112 262. un turpmākie panti.

10 – Direktīvas 2006/112 214.–216. pants.

11 – Direktīvas 2006/112 207., 209., 210., 256.–258. un 267. pants.

12 – Likums Nr. 289/2002, 2002. gada 31. decembra *GURI*, ar grozījumiem.

13 – Šis pasākums tiek dēvēts par “condono tombale” (“kapsētas amnestija”), iespējams, tāpēc, ka nodokļa parādi ir “miruši un apglabāti”.

14 – Otrais apsvērums; Direktīvas 2006/112 preambulas astotais apsvērums.

15 – Ceturtais apsvērums; nav ietverts Direktīvas 2006/112 preambulā.

16 – 14. apsvērums; Direktīvas 2006/112 preambulas 45. apsvērums.

- 17 – Skat., piemēram, 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *Jyske Finans* (Krājums, I-10683. lpp., 36. punkts).
- 18 – 2004. gada 16. septembra spriedums lietā C-382/02 *Cimber Air* (Krājums, I-8379. lpp., 24. punkts).
- 19 – Skat., piemēram, 1996. gada 5. decembra spriedumu lietā C-85/95 *Reisdorf* (*Recueil*, I-6257. lpp., 24. punkts), 1997. gada 17. septembra spriedumu lietā C-141/96 *Langhorst* (*Recueil*, I-5073. lpp., 17. un 28. punkts).
- 20 – Skat., piemēram, 1989. gada 21. februāra spriedumu lietā 203/87 Komisija/Itālija (*Recueil*, 371. lpp., 10. punkts).
- 21 – Direktīvas 2006/112 395. pants.
- 22 – Gan Itālija, gan Komisija ir atsaukušās uz 2006. gada 28. septembra spriedumu lietā C-128/05 Komisija/Austrija (Krājums, I-9265. lpp.), kurā Tiesa nosprieda, ka Austrija ir pārkāpusi tai uzliktos pienākumus, atļaujot dažiem starptautiskajiem pārvadātājiem pilnībā nemaksāt PVN. Skat. arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-228/05 *Stradasfalti* (Krājums, I-8391. lpp.), it īpaši 66. punktu; šajā lietā Tiesa uzsvēra, ka Itālija nevar vienpusēji ierobežot maksātāja nodokļu atskaitīšanas tiesības.
- 23 – Procentuēli tas ir pat mazāk summām, kas pārsniedz EUR 11 600 000, kuras tiek samazinātas par 80 % – tādējādi līdz pat 0,2 % no sēkotnāji deklarētā priekšnodokļa un/vai pārdošanas nodokļa (*output tax*).
- 24 – Komisija min tādā nodokļu maksātāja gadījumā, kurš attiecīgajā taksācijas gadā, kurā viņam bija jādeklarē EUR 600 000, nebija iesniedzis nekādu nodokļu deklarāciju. Saskaņā ar 9. pantā minēto procedūru maksimālā summa, kas jāmaksā, lai saņemtu pilnīgu imunitāti, ir EUR 3000 – kas nodokļu iestādēm nozīmē EUR 597 000 zaudējumu. Es papildināšu, ka zaudētā proporcija varētu būt vēl lielāka, jo norma īpaši attiecas uz maksājumiem, kas pārsniedz EUR 11 600 000.
- 25 – Skat. šo secinājumu 8.–10. punktu.
- 26 – 8. panta 4. punkts un 9. panta 14. punkta c) apakšpunkts.
- 27 – Pretēji situācijai dažās citās dalībvalstīs, Itālijā nav PVN reģistrācijas sliekšņa, tādējādi arī pašiem mazākajiem uzņēmumiem ir jāatskaitās par šo nodokli.
- 28 – Skat., piemēram, 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 – Skat., piemēram, *European Employment Observatory Review*, 2004. gada rudens, it īpaši 77. un 106.–110. lpp.
- 30 – 8. panta 10. punkts un 9. panta 14. punkts.
- 31 – Saskaņā ar 9. panta 9. punktu, it īpaši Konstitucionālās tiesas 2005. gada 27. jūlija sprieduma interpretācijā.

32 – Prezidenta Dekrēta Nr. 633/72 54.a pants; sal. Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta d) apakšpunkts (28.g pants), Direktīvas 2006/112 203. pants.

33 – Šīet, ka šis aprēķins nav pareizs. 750 000 ir 14,125 % no 5 309 654. 162 000 [maksāj], kas izmantoja 8. pantu, veido 3,05 % no kopējā nodokļu maksājumu skaita.

34 – Salīdzinot šos skaitļus ar kopējo PVN summu, kas iekasēta šajos gados, kā tos uzrāda Itālijas valdība, mēs aprēķināsim, ka pēc pārbaudām iekasētais nodoklis ir starp 0,18 % un 0,38 % no kopējās attiecīgajā gadā iekasētās summas vai 0,3 % no kopējās gados iekasētās summas.

35 – Piemēram, Peter Stella, *An economic analysis of tax amnesties*, IMF Working Paper 89/42, 1989; Craig M. Boise, *Breaking open offshore piggybanks: Deferral and the utility of amnesty*, *George Mason University Law Review*, 2007, 667. lpp., it paši 693. un turpmākās lpp.

36 – Skat. iepriekš 3. zemsveras piezīmi.

37 – 1998. gada *United States Congress paper* norāda, ka “Itālija vairāk nekā divpadsmit reizi ir piemērojusi atbrīvojumu no nodokļa soda, pēdējā laikā vidēji vienu katros divos gados”. Komisijas citātais pants pēc tā piemērošanas (*Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, De Mita, *Diritto e pratica tributaria*, 2004, Parte I, 1449. lpp.) norāda, ka 2003. gada atbrīvojums no soda bija 58. kopš 1900. gada.

38 – *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, M. Marè un C. Salleo, 59. IIPF Kongress, Prāga, 2003. gada augusts. Skat. arī *Gradual Recovery in Euroland*, Kai Carstensen, Klaus-Jürgen Gern, Christophe Kamps, Joachim Scheide, *Kiel Discussion Papers* 405: “[..] pirmajā 2003. gada pusē Itālija iekasēja papildu ieņēmumus summu, kas ekvivalenta apmēram 0,8 % no iekšzemes kopprodukta, saistībā ar liela apjoma atbrīvojumiem no soda. Nelielā brīdī Itālija varēja novērst Stabilitātes un izaugsmes pakta paredzēto sliekšņa pārsniegšanu, pateicoties šim unikālajam pasākumam. Vidējā termiņā iespēja pārsniegt 3 % sliekšni tomēr palielinās. Kā rāda pieredze, bieži atbrīvojumi no soda – Itālijā tas bija trešais 20 gadu periods – vājina nodokļu maksājumu godīgumu. Līdz ar to nodokļu ieņēmumi vidējā termiņā un ilgtermiņā ir zemāki nekā tad, ja atbrīvojumi no soda netiktu piemēroti”.

39 – *IMF Working Paper 07/31 VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done*, Michael Keen un Stephen Smith, 2007. gada februāris, 19. lpp.

40 – T.i., 2 % no iekasētajiem 60–65 % ir (apmēram) starp 3 un 4 % no 35–40%, kas nav iekasēti.

41 – Turklāt var piezīmēt, ka puse no Itālijas standarta likmes 20 % apmērā ir 10 %, kas ir mazāka nekā minimālā standarta likme 15 % ko pieļauj Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkts.

42 – Saskaņā ar Komisijas teikto tiesas spēdes laikā, to personu skaits, kas ir izmantojušas iespēju saņemt atbrīvojumu no soda, ievērojami pārsniedz kopējo nodokļu maksājumu skaitu tādā vidējā izmēra valstī kā, piemēram, Beļģijā.