

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES

JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 17. janvārī (1)

Lieta C-712/17

EN.SA. Srl

pret

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

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

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

I. Ievads

1. Šī lieta kļuva reizi (2) ir par problēmu, kas saistīta ar PVN tiesību aktu “soda raksturu”. Cēnoties pret krāpšanu PVN jomā, šajā ziņā Tiesa ir visai stingra, – priekšnodokļa atskaitījuma (un atbrīvojuma no nodokļa) atteikums ir pamatots ne tikai tad, ja nodokļa maksātājs pats izvairās no nodokļu maksāšanas, bet arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka tas ar savu iegādi ir piedalījies darījumā, kas saistīts ar izvairīšanos no PVN maksāšanas (3).

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

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

3. Savienības tiesisko regulējumu šajā lietā veido Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (4) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

4. Šīs direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kur viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs; [..]"

5. PVN direktīvas 203. pantā ir noteikts:

"PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā."

B. Itālijas tiesības

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

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

8. Turpretim Dekrēta Nr. 633/72 21. panta 7. punktā ir paredzēts, ka, "ja tiek izsniegts rēķins par neeksistējošiem darījumiem vai ja rēķinā norādītie maksājumi par darījumiem vai attiecīgē nodokli pārsniedz reālo apmēru, nodoklis ir jāmaksā par visu norādīto summu vai atbilstošā rēķinos norādītajam".

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

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

III. Pamatlieta

11. Iesniedzējtiesa pamatlīetas apstākļus raksturo šādi:

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

13. 2009. un 2010. gada taksācijas gadā *EN.SA.* pārdēvēja lielus elektroenerģijas daudzumus grupas "Green Network" uzņēmumiem un "apveidā" tos iegādājās atkārtoti. Grāmatvedībā darījumi tika

uzskait?ti pareiz? apjom?. Par šiem dar?jumiem tika izrakst?ti ar? atbilst?gi r??ini.

14. Nav skaidrs, vai *EN.SA.* ir da?a no uz??mumu grupas “Green Network” vai neatkar?gs uz??mums. T?pat nav skaidrs, vai *EN.SA.* ir atpircis tos pašus elektroener?ijas daudzumus ar ?siem starplaikiem un par to pašu cenu. Nav ar? skaidrs pirkšanas un p?rdošanas, iesaistot vienas un t?s pašas personas, m?r?is. Nodok?u iest?de pie?auj, ka tas bija iesaist?to uz??m?jsabiedr?bu gr?matved?b? uzr?d?t lielas summas, lai t?s var?tu (lab?k) piek??t banku finans?jumam. Tom?r *EN.SA.* tam nepiekr?t.

15. Katr? zi?? ir skaidrs, ka par šiem dar?jumiem ar elektroener?iju r??inos nor?d?tais PVN ir samaks?ts laikus un pareizi un attiec?gais pre?u sa??m?js ir atskait?jis to k? priekšnodokli. T?pat ir skaidrs, ka t?d?j?di valsts kasei PVN jom? nav nodar?ts nek?ds kait?jums. P?c iesniedz?jtiesas dom?m, it ?paši ir izsl?gta jebk?da t? d?v?t?s “karuse?veida kr?pšanas” iesp?ja. Tom?r, k? izriet no iesniedz?jtiesas uzdot? prejudici?l? jaut?juma, t? uzskata, ka šaj? liet? apl?kotie dar?jumi ar elektroener?iju str?d?gajos 2009. un 2010. gad? ir uzskat?mi par neeksist?jošiem.

16. Nodok?u iest?de ar l?mumu neat??va *EN.SA.* atskait?t priekšnodokli par šiem neeksist?jošajiem dar?jumiem ien?košo dar?jumu pus? (proti, cikt?l šis uz??mums ir ieg?d?jies elektroener?iju). Ta?u attiec?b? uz neeksist?jošiem dar?jumiem izejošo dar?jumu pus? (proti, cikt?l *EN.SA.* ir p?rdevis elektroener?iju) tika apr??in?ts atbilst?gs nodok?u par?ds, jo *EN.SA.* r??inos PVN bija nor?d?ts atseviš?i. Rezult?t? apr??in?tais nodok?u par?ds (papildu PVN, procenti un sodi) bija 47 618 491,00 EUR par 2009. gadu un 22 001 078,00 EUR par 2010. gadu.

17. Par šo l?mumu *EN.SA.* c?la pras?bu, kuru *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* (Mil?nas provinces Nodok?u tiesa, It?lija) noraid?ja. Iesniedz?jtiesai ir j?lemj par *EN.SA.* iesniegto apel?cijas s?dz?bu.

IV. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu un tiesved?ba Ties?

18. Ar 2017. gada 9. oktobra r?kojumu, kas tika iesniegts 2017. gada 20. decembr?, *Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijas re?iona Nodok?u tiesa, It?lija) saska?? ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai tad, ja dar?jumi ir atz?ti par neeksist?jošiem, nav rad?juši zaud?jumus valsts kasei un nav snieguši nodok?a maks?t?jam nek?das nodok?a priekšroc?bas, valsts tiesiskais regul?jums, kas izriet no Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekr?ta Nr. 633 19. panta (Priekšnodok?a atskait?šana) un 21. panta 7. punkta (Dar?jumu r??ini) un 1997. gada 18. decembra Le?islat?v? dekr?ta Nr. 471 6. panta 6. punkta (Ar dar?jumu dokument?ciju, re?istr?ciju un identifik?ciju saist?to pien?kumu neizpilde) piem?rošanas, ir atbilst?gs Tiesas izstr?d?tajiem Kopien? principiem PVN jom?, ja valsts ties?bu normu vienlaic?ga piem?rošana paredz:

a) atk?rtotu t? nodok?a neatskait?m?bu, ko pirc?js ir samaks?jis par pirkumu katr? str?d?gaj? dar?jum?, kas attiecas uz to pašu subjektu un to pašu nodok?a b?zi;

b) nodok?a piem?rošanu un p?rdev?ja pien?kumu samaks?t nodokli (un aizliegumu atg?t nepamatoti samaks?to summu) par attiec?giem spekulat?viem p?rdošanas dar?jumiem, kas ar? tikuši atz?ti par neeksist?jošiem;

c) soda, kas vien?ds ar t? priekšnodok?a summu, kas ticis atz?ts par neatskait?mu, piem?rošanu?”

19. Tiesved?b? Ties? rakstveida apsv?rumus iesniedza It?lijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Vērtējums

A. Ievada piezīmes par faktiem un prejudiciālo jautājumu

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

21. Tomēr izklāstītie fakti nebūt neizslēdz, ka ir notikuši eksistējoši (proti, īsti) darījumi. Tā kā rezultātā elektroenerģijas tirgotāju veiktajos darījumos ar elektroenerģiju vispār nenotiek elektroenerģijas fiziska nodošana, bet tikai (parasti elektroniski) tiek pirktas un pārdotas elektroenerģijas iegāšanas tiesības, šim nolīkam nav vajadzīgas nekādas pašas nodošanas darbības. Ja šīs iegāšanas tiesības faktiski ir patiesi nodotas, tad tikai no tā vien, ka ar šiem darījumiem bija paredzēti tikai mērķslēgi palielināt bilanci, nebūt nevar secināt, ka runa ir par neeksistējošiem darījumiem (5). Varētu arī pieņemt, ka šā mērķa īstenošanai tieši ir nepieciešami faktiski veikti darījumi. Proti, ja darījuma izmaksas (elektroniskā) enerģijas tirdzniecībā drīzāk ir nelielas, nav pamata aizstāt īstus darījumus ar fiktīviem darījumiem.

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

B. Juridiskais vērtējums

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

1. Priekšnodokļa atskaitījuma atteikums neeksistējošu darījumu gadījumā

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

25. Tādējādi priekšnodokli drīkst atskaitīt ar nosacījumu, ka faktiski ir veikta elektroenerģijas piegāde (6). Tādā gadījumā nav iespējams atskaitīt priekšnodokli, ja preču piegāde faktiski nav notikusi (7).

26. Kā norāda arī Komisija un Itālija, nav nozīmes tam, ka piegādātājam, kurš veic fiktīvas piegādes, saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu ir jāmaksā nodoklis, jo par fiktīvo piegādi tas ir izsniedzis rēķinu, kurā ir atsevišķi norādīti PVN. Tas tādēļ, ka Tiesa jau vairākkārt ir precizējusi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli neattiecas uz nodokli, kas maksājams tikai tāpēc, ka ir norādīts rēķinā (8).

27. No tā izriet, ka rezultātā EN.SA. nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, ja tas nav saņemis piegādi. Šis secinājums nemainās arī tad, ja garākā piegādes ??d? secīgi ir notikušas vairākas

fiktīvas piegādes. PVN direktīvas 168. pantā nav nošķirta viena vai vairākas piegādes, kas notiek secīgi vai apveidā.

28. Tātad, tātad k? nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, šaj? liet? nerodas jautājums par priekšnodokļa atskaitījuma atteikumu saistībā ar kr?pniecisku darbību.

2. Pienākums maksāt nodokli, pamatojoties uz izsniegtu rēķinu

29. Tā?k ir jāpārbauda, vai, neraugoties uz fiktīvu piegādi – kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli – ienākošo darījumu pusē, var tikt aprēķināts PVN izejošo darījumu pusē. Tas gar?k? piegādes ??d? attiec?gajai valstij rad?tu ?oti lielus nodokļu ieņēmumus, lai gan nepastāv PVN nodokļu tiesību aktos paredzēt? pamatsitu?cija (2. panta 1. punkts – Pre?u piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātjs).

a) Rēķina izsniedzāja nodokļu parāds par fiktīviem darījumiem

30. Lai atbildētu uz šo jautājumu, galven? noz?me ir PVN direktīvas 193. un 203. pantam. PVN direktīvas 193. pantā ir paredzēts, ka vispirms PVN maks? nodokļa maksātjs, kurš veic pre?u piegādi, par kuru uzliek nodokli. Iesniedz?jtiesa norāda, ka piegāde nav veikta. Tomēr PVN direktīvas 203. pantā ir arī noteikts, ka PVN maks? (ar?) ikviena persona, kura šo nodokli norāda rēķinā. Šāda situ?cija ir EN.SA. gadījums?.

1) PVN direktīvas 203. panta j?ga un m?r?is

31. PVN direktīvas 203. panta j?ga un m?r?is ir novērst nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, ko var izraisīt rēķina saņēmēja nepamatoti izmantotas tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz šo rēķinu (9). Šo apdraudējumu ilustr? izskatām?s lietas fakti.

32. Tiesības atskaitīt priekšnodokli gan var tikt izmantotas tikai attiecībā uz nodokļiem, kuri ir saistīti ar darījumu, par kuru uzliek PVN (10). Tomēr nodokļu ieņēmumi ir apdraudēti, kamēr rēķina, kur? nepamatoti ir norādīts PVN, saņēmējs šo rēķinu v?l var izmantot, lai ?stenotu atskaitēšanas tiesības saska?? ar PVN direktīvas 168. pantu (11). Tas tādē?, ka nav izslēgts, ka nodokļu iestāde laikus nevar konstatēt, ka materiālo tiesību apsvērumi ne?auj izmantot formāli pastāvoš?s tiesības atskaitīt priekšnodokli.

33. Tādējādi PVN direktīvas 203. panta m?r?is ir nodrošināt t?du salīdzināmu paral?lismu starp rēķina saņēmēja atskaitēto priekšnodokli un rēķina izsniedzāja nodokļu parādu, k?ds parasti rastos ar ?st? piegādi piegādāt?jam un pre?u saņēm?jam. Saska?? ar PVN direktīvas 203. pantu šaj? gadījum? nav nepieciešams, lai rēķina saņēmējs būtu faktiski atskaitījis priekšnodokli.

34. Rezultāt? rēķina izsniedz?js neatkarīgi no parāda (proti, abstrakti) ir atbildēgs par risku, ka rēķina saņēmējs, pamatojoties uz šo (nepareizo) rēķinu, var nepamatoti atskaitīt priekšnodokli. Runa ir par rēķina izsniedzāja abstraktu atbildību par risku. T? rodas ne tikai, k??doties par pareizo nodokļa likmi (kad parast?s nodokļa likmes viet? rēķin? tiek norādīta samazināt? nodokļa likme), bet it ?paši ar? nor??inos par fiktīviem darījumiem.

2) Nepiemērošana nor??inos par fiktīvu piegādi?

35. Katr? zi?? vien? spriedum? Tiesa ir nospriedusi, ka, tātad k? attiec?gaj?m piegādēm nav piemērojams PVN, rēķin? k? PVN nepareizi norādīt? summa nevar ar? tikt atzīta par PVN (12).

36. Š?s judikat?ras lo?isks turpinājums šaj? liet? noz?m?tu, ka nor??ini par fiktīviem darījumiem – tātad k? tiem ar? nav piemērojams PVN (skat. iepriekš 25. un n?kamos punktus) –

neizrais?tu PVN direkt?vas 203. panta tiesisk?s sekas. Tad PVN direkt?vas 203. pants b?tu piem?rojams tikai tad, ja nor?d?tais PVN par (?stu) pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu b?tu p?r?k liels. Tom?r par labu š?dam ierobežojumam neliecina ne formul?jums, ne j?ga un m?r?is k? abstrakta atbild?ba par risku.

37. Turkl?t taj? paš? un cit? spriedum? (13) Tiesa ir formul?jusi, ka Sestaj? direkt?v? (14) nep?rprotami nav paredz?ts gad?jums, kad r??in? k??daini tiek nor?d?ts PVN, lai gan tas nav maks?jams. Tom?r galu gal? ar? min?tajos spriedumos runa bija par š?du r??inu korekciju, kas PVN direkt?vas 203. pant? faktiski nav paredz?ta (15). Turkl?t šie spriedumi attiec?s nevis uz apzin?tiem nor??iniem par fikt?viem dar?jumiem, bet gan uz k??d?m attiec?b? uz nodok?a maks?t?ja statusu un dar?jumu vietu.

38. It ?paši cit? liet? Tiesa ir apstiprin?jusi, ka Sest?s direkt?vas 21. panta 1. punkta c) apakšpunkts (kurš atbilst PVN direkt?vas 203. pantam) ietver ar? fakt?rr??inus (proti, r??inus par fikt?viem dar?jumiem) (16).

39. Visbeidzot, nav iemesla likt atbild?t par radušos (abstraktu) nodok?u ie??mumu apdraud?jumu tikai r??ina izsniedz?jam, kurš k??d?s par nodok?a likmes apm?ru vai apzin?ti nor?da PVN no nodok?a atbr?votam dar?jumam, nevis personai, kura apzin?ti nor??in?s par fikt?viem dar?jumiem. Abos gad?jumos, r??ina sa??m?jam nepamatoti atskaitot priekšnodokli, nodok?u ie??mumi tiek apdraud?ti vien?d? m?r? (17). T?p?c gan Komisija, gan ar? It?lija uzskata, ka šaj? liet? ir piem?rojams PVN direkt?vas 203. pants.

40. T?tad PVN direkt?vas 203. pant? ir tieši ietverta ar? š?s lietas situ?cija, kad r??in? apzin?ti tiek nor?d?ts PVN, lai gan neesošu dar?jumu d?? tas nav j?maks?. T?d?j?di *EN.SA.* princip? ir j?maks? PVN, ko tas ir nor?d?jis r??inos par fikt?viem dar?jumiem.

b) Nodok?u par?da, kas radies saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu, korekcija

41. V?l ir j?p?rbauda, vai šis nodok?u par?ds katr? zi?? ir j?kori?? tad, ja faktiski netiek apdraud?ti nodok?u ie??mumi. Šis jaut?jums rodas it ?paši t?p?c, ka sav? jaut?jum? iesniedz?jtiesa ieminas, ka ir izsl?gta nepamatoti samaks?ta PVN atmaks?šana.

42. Šaj? saist?b? Tiesa jau ir nospriedusi, ka Sestaj? direkt?v? (tas pats attiecas uz pašlaik piem?rojamo PVN direkt?vu) nav ietverta neviena norma par r??ina izrakst?t?ja veiktu PVN, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins, korekciju (18). L?dz ar to, iekams Savien?bas likumdev?js nenov?rs?s šo nepiln?bu, attiec?gs risin?jums ir j?atrod dal?bvalst?m (19).

1) Pien?kums pieš?irt korekcijas iesp?ju

43. Šaj? saist?b? vispirms dal?bvalst?m, lai nodrošin?tu PVN neitralit?ti, sav? valsts ties?bu sist?m? ir j?paredz iesp?ja kori??t ikvienu r??in? nepamatoti nor?d?tu nodokli, ja r??ina izsniedz?js pier?da savu *labc?bu* (20).

44. Turkl?t PVN neitralit?tes princips prasa, lai b?tu iesp?jams kori??t r??in? nepamatoti nor?d?tu PVN, ja r??ina izsniedz?js laikus un piln?b? ir nov?rsis nodok?u ie??mumu apdraud?jumu, dal?bvalst?m *nepieprasot*, lai š?da korekcija b?tu atkar?ga no r??ina izsniedz?ja labtic?bas (21). Turkl?t š? korekcija nedr?kst b?t atkar?ga no nodok?u iest?des r?c?bas br?v?bas (22).

45. Turkl?t dal?bvalstu veiktie pas?kumi, lai nodrošin?tu nodok?u pareizu iekas?šanu un nov?rstu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai. T?p?c tos nedr?kst piem?rot t?, ka tiek apdraud?ta PVN neitralit?te, kas ir kop?j?s

PVN sistēmas pamatprincips (23). Tas it īpaši attiecas uz abstraktu riska situāciju (par to jau iepriekš 34. un 35. punktā).

46. Tādējādi, ja PVN atmaksas, piemērotu nodokļu atmaksas līgumu iesniegšanas prasības, kļūst neiespējama vai pārāk sarežģīta, tad, lai ievērotu minētos principus, dalībvalstīm var būt jāparedz instrumenti un procesuālās normas, kas vajadzīgas, lai nodokļa maksātājam būtu atgrieztas nepamatoti norādīto nodokļi (24).

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

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

2) Korekcijas laiks

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

50. Turklāt tas, vai arī summas atmaksāšana rīcina saņēmējam ir nosacījums, lai koriģētu nodokļu parādu atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam, ja rīcina saņēmēja labticīgi ir uzskatījis, ka tam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, var palikt nenoskaidrots, jo šajā lietā nevar runāt par iesaistītās grupas "Green Network" labticību (25).

3) Secinājumi

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

52. Tomēr Tiesa jau arī ir nospriedusi, ka Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm tādā fiktīvā rīcinā (par fiktīviem darījumiem) izsniegšanu, kuros nepamatoti ir norādīts PVN, uzskatīt par noziedzīgu nodarījumu un šādā gadījumā piemērot valsts tiesības paredzētos sodus (26).

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

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

54. T? k? sodu jom? Savien?bas ties?bu akti nav saska?oti, par t?du nosac?jumu neiev?rošanu, kas paredz?ti ar Savien?bas ties?b?m izveidot? sist?m?, dal?bvalstis var izv?l?ties sodus, kurus t?s uzskata par piem?rotiem. Tom?r t?m š? kompetence ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas un to visp?r?jos principus, t?gad ar? sam?r?guma principu (27).

55. L?dz ar to šie sodi nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs, lai sasniegtu m?r?us nodrošin?t pareizu nodok?u iekas?šanu un nov?rst izvair?šanas no nodok?u maks?šanas. Izv?rt?jot jaut?jumu, vai sods atbilst sam?r?guma principam, tostarp ir j??em v?r? p?rk?puma, par kuru iecer?ts sod?t ar šo sodu, raksturs un smagums, k? ar? soda apm?ra noteikšanas nosac?jumi (28).

56. Par dal?bvalstu iesp?ju piem?rot finansi?lus sodus saska?? ar PVN ties?bu aktiem Tiesa jau ir pie??musi vair?kus nol?mumus, no kuriem izriet, ka š?di sodi ir pie?aujami. Tom?r tie nedr?kst graut PVN ties?bu aktos sniegtos v?rt?jumus un apdraud?t it ?paši PVN neitralit?ti (29).

57. Šaj? liet? sods, kas vien?ds ar nepamatoti atskait?t? priekšnodok?a summu, rezult?t? izraisa to, ka attiec?b? uz nodok?u par?du saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu z?d j?ga pras?tajai korekcijas iesp?jai. Pat ja nodok?u par?ds saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu tiek kori??ts, pamatojoties uz to, ka netiek apdraud?ti nodok?u ie??mumi, saglab?jas l?dz?ga apm?ra naudas par?ds. Ja pirkuma cena un p?rdošanas cena ir vien?da, pat naudas par?da summa saglab?jas vien?da.

58. Tiesa jau ir nospriedusi, ka sods, kas vien?ds ar pusi [no piem?rojam? PVN], – ja darb?ba nav samazin?jusi nodok?u iest?des ie??mumus un nekas neliecina par izvair?šanas no nodok?u maks?šanas – š?iet nesam?r?gs, bet tas katr? zi?? ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai (30). Tas t? noteikti ir attiec?b? uz sodu, kas vien?ds ar piem?rojamo PVN, ja nerodas fisk?li zaud?jumi un nav kr?pšanas nodok?u jom? (31).

59. Turkl?t – k? Tiesa jau ir nospriedusi cit? liet? (32) – var piem?rot ar? citus, ne tik stingrus l?dzek?us. T?d?j?di šaj? liet? ir pie?aujams piem?rot naudas sodu vai finansi?lu sodu, kas ir sam?r?gs ar p?rk?puma un kait?juma smagumu. Tom?r ac?mredzot pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?tais sods tiek piem?rots visos gad?jumos, ne?emot v?r? konkr?tos apst?k?us un konkr?to PVN apdraud?jumu vai ar PVN saist?to kait?jumu. Tas – k? pareizi piebilst ar? Komisija – gan p?rsniedz to, kas nepieciešams, lai nodrošin?tu nodok?u pareizu iekas?šanu un nov?rstu izvair?šanas no nodok?u maks?šanas (par šiem m?r?iem skat. tikai PVN direkt?vas 273. un ar? 131. pantu).

60. Š? paša iemesla d?? attiec?gais sods nevar tikt uzskat?ts ar? par sam?r?gu sodu attiec?b? uz nepamatoti izsniegtiem r??iniem (par šo iesp?ju skat. iepriekš 53. punktu), it ?paši t?p?c, ka tas ir saist?ts nevis ar tajos nor?d?to nodok?u par?du un apdraud?jumu, bet gan ar iepriekš nepamatoti atskait?to priekšnodokli.

61. Papildus ir j??em v?r?, ka (par fikt?v?m pieg?d?m ien?košo dar?jumu pus?) nepamatoti atskait?tajam priekšnodoklim iepretim ir t?pat nepamatoti samaks?tais PVN par fikt?v?m pieg?d?m izejošo dar?jumu pus?. Abi “maks?jumi” attiecas uz vienu un to pašu pieg?d?jamo preci, un t?d?? tie nevar tikt apl?koti atseviš?i. Abi tika veikti nepamatoti un t?p?c ir j?atmaks?.

62. Turklāt, k? skaidri par?da PVN direkt?vas sistem?tika (skat. PVN direkt?vas 206. pantu), nodok?a maks?t?ja nodok?u par?du vienm?r veido maks?jams nodoklis par izejošajiem dar?jumiem, at?emot atskait?mo priekšnodokli par ien?košajiem dar?jumiem taj? paš? taks?cijas period?. Šis princips b?tu j?iev?ro ar?, nov?rt?jot par fikt?viem dar?jumiem piem?roto sodu atbilst?bu.

63. Ja – k? liecina iesniedz?jtiesas apsv?rumi – pirkuma cena un p?rdošanas cena bija identiskas, tad, veicot abu nodok?a summu mijieskaitu, *EN.SA.* konkr?tais maks?jums (un t?d?j?di nodok?u zaud?jumi It?lijai) ir 0 euro. T?da soda noteikšana, kas vien?ds ar nepamatoti un uz It?lijas r??ina atskait?to priekšnodokli, ne?emot v?r? t?pat nepamatoti, bet par labu It?lijai samaks?to PVN summu, pamatojoties uz abu nodok?a summu konceptu?lo l?dz?bu, nav sam?r?ga.

64. Tom?r It?lijai nav liegts nodok?u par?dam, kurš radies saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu (abstrakta atbild?ba par risku), apr??in?t atbilst?gus procentus l?dz t? korekcijai un – k? jau nor?d?ts iepriekš – par t?du r??inu izrakst?šanu, kuri attiecas uz fikt?viem dar?jumiem, piem?rot ar? krimin?lsodu.

VI. Secin?jumi

65. Es iesaku Tiesai uz *Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia* (Lombardijas re?iona Nodok?u tiesa, It?lija) jaut?jumu atbild?t š?di:

Direkt?vas 2006/112/EK 168. un 203. pantam nav pretrun?, ka fikt?vu dar?jumu gad?jum? vienlaikus var past?v?t nodok?u par?ds, pamatojoties uz izsniegtu r??inu un priekšnodok?a atskait?juma atteikumu (ar? vair?kk?rt ap?veida pieg?des ??d?). T? priekšnoteikums ir iesp?ja kori??t nodok?u par?du, kas radies saska?? ar PVN direkt?vas 203. pantu, tikl?dz ir izsl?gts nodok?u ie??mumu apdraud?jums. Lai gan š?d? gad?jum? dr?kst piem?rot sodu par nepareizu r??ina izrakst?šanu, tom?r sods, kas vien?ds ar neatskait?mo priekšnodokli par fikt?viem ien?košajiem dar?jumiem, nav sam?r?gs, ja ir samaks?ts atbilst?gs PVN par fikt?viem izejošajiem dar?jumiem un t?p?c nav apdraud?ti nodok?u ie??mumi.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

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

3 Spriedumi, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 48. punkts); 2018. gada 20. j?nijs, *Enteco Baltic* (C?108/17, EU:C:2018:473, 94. punkts); 2014. gada 13. febru?ris, *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 27. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts); 2012. gada 6. decembris, *Bonik* (C?285/11, EU:C:2012:774, 39. punkts), un 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 56. punkts); par no t? izrietošo radušos zaud?jumu p?rm?r?gas kompens?cijas probl?mu skat. jau manus secin?jumus liet? *Vetsch Int. Transporte* (C?531/17, EU:C:2018:677, 39. un n?kamie punkti).

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 Pat š?s darb?bas klasific?šana par sod?mu autom?tiski nenoz?m?tu, ka attiec?gais dar?jums nav apliekams ar nodokli – k? nep?rprotami nor?d?ts spriedumos, 2006. gada 6. j?lijs, *Kittel un Recolta Recycling* (C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 50. punkts); 2006. gada 12. janv?ris, *Optigen u.c.* (C?354/03, C?355/03 un C?484/03, EU:C:2006:16, 49. punkts), un 2000. gada 29. j?nijs, *Salumets u.c.* (C?455/98, EU:C:2000:352, 19. punkts).

6 Spriedumi, 2018. gada 27. j?nijs, *SGL un Valériane* (C?459/17 un C?460/17, EU:C:2018:501, 35. punkts); 2013. gada 31. janv?ris, *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 34. punkts); 2005. gada 26. maijs, *António Jorge* (C?536/03, EU:C:2005:323, 24. un 25. punkts); 2004. gada 29. apr?lis, *Terra Baubedarf-Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, 31. punkts), un 2000. gada 8. j?nijs, *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 36. punkts).

7 Tas nesen nep?rprotami ir nor?d?ts spriedum?, 2018. gada 27. j?nijs, *SGL un Valériane* (C?459/17 un C?460/17, EU:C:2018:501, 36. punkts).

8 Spriedumi, 2018. gada 27. j?nijs, *SGL un Valériane* (C?459/17 un C?460/17, EU:C:2018:501, 37. punkts); 2013. gada 31. janv?ris, *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 34. punkts); 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167, 23. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635, 19. punkts).

9 Tas nep?rprotami ir nor?d?ts spriedumos, 2013. gada 31. janv?ris, *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 35. un 36. punkts), un 2009. gada 18. j?nijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 28. un n?kamie punkti), ar atsauci uz spriedumiem, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 57. un 61. punkts), un 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou u.c.* (no C?78/02 l?dz C?80/02, EU:C:2003:604, 50. punkts).

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

11 Tas nep?rprotami ir nor?d?ts spriedum?, 2009. gada 18. j?nijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 28. un n?kamie punkti), ar atsauci uz spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 57. punkts).

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

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

14 Padomes Sest? direkt?va 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1997, L 145, 1. lpp.).

- 15 Tas pareizi ir norādīts spriedumā, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 48. punkts): “Sestājā direktīvā nav paredzēta neviena norma par rīcību izrakstīt ja veiktu PVN, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, korekciju”.
- 16 Spriedums, 2002. gada 15. oktobris, Komisija/Vācija (C?427/98, EU:C:2002:581, 41. punkts).
- 17 Rezultātā tas ir norādīts arī spriedumā, 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 42. punkts): saskaņā ar PVN direktīvas 203. pantu nodokļu parāds rodas neatkarīgi no tā, vai faktiski pastāv darījums, par kuru uzliek nodokli.
- 18 Tas nepārkāpjami ir norādīts spriedumā, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 48. punkts). Tas ir minēts spriedumos, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts), un 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C?78/02 līdz C?80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts), kuros runa gan ir par to, ka direktīvā nav nepārkāpjami paredzēts gadījums, kad rēķinā kļūdaini tiek norādīts PVN.
- 19 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 35. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C?78/02 līdz C?80/02, EU:C:2003:604, 49. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 49. punkts).
- 20 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 36. punkts), un 1989. gada 13. decembris, *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635, 18. punkts).
- 21 Spriedumi, 2013. gada 31. janvāris, *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 37. punkts); 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 37. punkts); 2003. gada 6. novembris, *Karageorgou* u.c. (no C?78/02 līdz C?80/02, EU:C:2003:604, 50. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 58. punkts).
- 22 Spriedumi, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 38. punkts), un 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 68. punkts).
- 23 Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 39. punkts), skat. atbilstoši arī spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Spriedums, 2009. gada 18. jūnijs, *Stadeco* (C?566/07, EU:C:2009:380, 40. punkts), skat. šajā nozīmē un atbilstoši spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C?35/05, EU:C:2007:167, 41. punkts).
- 25 Pieņemot, ka uzņēmumu grupā ir notikuši fiktīvi darījumi, tas principā izslēdz arī labticību šajā grupā.
- 26 Skat. šajā nozīmē spriedumu, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469, 62. punkts).
- 27 Spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts), skat. šajā nozīmē tostarp spriedumus, 2014. gada 6. februāris, *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 50. punkts), un 2000. gada 7. decembris, *de Andrade* (C?213/99, EU:C:2000:678, 20. punkts).
- 28 Spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas* (C?564/15, EU:C:2017:302, 60. punkts), skat. šajā nozīmē spriedumus, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi* M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, 38.

punkts), k? ar? 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 65.–67. punkts).

29 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 41. punkts), skat. šaj? noz?m? spriedumu, 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie* un *Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts).

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

31 L?dz?gi – kaut ar? cit? saist?b? – spriedums, 2014. gada 17. j?lijs, *Equoland* (C?272/13, EU:C:2014:2091, 47. punkts).

32 Spriedums, 2016. gada 15. septembris, *Senatex* (C?518/14, EU:C:2016:691, 42. punkts), skat. šaj? noz?m? spriedumu, 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie* un *Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts).