TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2008. gada 17. jūlijā *

Lieta C-132/06

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2006. gada 7. martā cēla

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

prasītāja,

pret

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

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], J. Klučka [*J. Klučka*] un E. Levits,

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 12. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2007. gada 25. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, 2002. gada 27. decembra Likuma Nr. 289 par valsts gada un daudzgadu budžeta veidošanas noteikumiem (2003. gada finanšu likums) (*legge* Nr. 289, *disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato* (*legge finanziaria 2003*); kārtējais papildinājums Nr. 240/L, *GURI* Nr. 305, 2002. gada 31. decembris; turpmāk tekstā — "Likums Nr. 289/2002") 8. un 9. pantā skaidri un vispārīgi paredzot atteikšanos no pārbaudēm ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas gadu laikā, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai noteikti ar Padomes

1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 2. un 22. pantu, kā arī EKL 10. pantu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesības

2 Saskaņā ar EKL 10. pantu:

"Dalībvalstis veic gan vispārējus, gan īpašus attiecīgus pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no šā Līguma vai ko rada Kopienas iestāžu darbība. Tās atvieglina Kopienas uzdevumu veikšanu.

Tās atturas no visiem pasākumiem, kas varētu traucēt šā Līguma mērķu sasniegšanu."

3 Sestās direktīvas preambulas otra apsvēruma teksts ir šāds:

"tā kā [..] Kopienu budžetu neatkarīgi no citiem ieņēmumiem pilnībā finansē no Kopienu pašu resursiem; tā kā šiem resursiem jāietver resursi, kas rodas no pievienotās vērtības nodokļa [(turpmāk tekstā — "PVN")], ko iegūst, piemērojot kopēju nodokļa likmi, pamatojoties uz aprēķiniem, kas izdarīti vienādi atbilstīgi Kopienas tiesību aktiem".

4 Sestās direktīvas preambulas ceturtajā apsvērumā ir norādīts:

"tā kā jāņem vērā mērķis atcelt nodokļu uzlikšanu importam un piemērot nodokļu atvieglojumus eksportam tirdzniecībā starp dalībvalstīm; tā kā būtu jānodrošina tas, ka kopējā apgrozījuma nodokļu sistēma nav diskriminējoša attiecībā uz preču un pakalpojumu izcelsmi, lai beidzot varētu izveidot kopējo tirgu, kas pieļauj godīgu konkurenci un ir īsts iekšējais tirgus".

5 Minētās direktīvas preambulas četrpadsmitajā apsvērumā ir paredzēts:

"tā kā cik vien iespējams jāsaskaņo nodokļu maksātāju pienākumi, lai nodrošinātu vajadzīgos garantijas pasākumus vienādai nodokļu iekasēšanai visās dalībvalstīs; tā kā nodokļu maksātājiem būtu periodiski jāiesniedz kopēja deklarācija par saviem darījumiem, iekļaujot gan ieguldījumu, gan peļņas apjomu, ja tas šķiet vajadzīgs, lai radītu un pārraudzītu pašu resursu aprēķināšanas pamatu".

6 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu PVN ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas, kā arī par preču ievešanu.

7 Sestās direktīvas 22. pantā ir paredzēts:

"[..]

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

[..]

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

[..]

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

[..]"

Valsts tiesības

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

Likuma Nr. 289/2002 8. pants

9 Likuma Nr. 289/2002 8. pantā būtībā ir paredzēta iespēja nodokļu maksātājiem iesniegt papildu PVN deklarāciju, lai labotu jau iesniegtās deklarācijas attiecībā uz taksācijas gadiem laikposmā no 1998. līdz 2001. gadam. Saskaņā ar minētā 8. panta 3. punktu kopā ar šo deklarāciju līdz 2003. gada 16. aprīlim ir jāsamaksā papildus maksājamā PVN summa, kas aprēķināta, "piemērojot katrā attiecīgā periodā spēkā esošus noteikumus". Minētā deklarācija ir spēka tikai tad, ja tajā ir uzrādītas papildus maksājamās summas, kas nav mazākas par EUR 300 katrā taksācijas gadā. Maksājumus var veikt divos vienādos maksājumos, ja tie pārsniedz EUR 3 000 fiziskām personām vai EUR 6 000 juridiskām personām.

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

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

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

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

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

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

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

Likuma Nr. 289/2002 9. pants

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

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

17 Saskaņā ar Likuma Nr. 289/2002 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu PVN automātisks noregulējums attiecībā uz katru no taksācijas periodiem ietver maksājumu "2 % apmērā no nodokļa attiecībā uz nodokļu maksātāja veiktajām preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, par kuriem nodoklis ir kļuvis iekasējams attiecīgā taksācijas periodā", un maksājumu 2 % apmērā no "šajā pašā periodā atskaitītā" PVN par veiktajām preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, šīs summas summējot. Šī procentuālā daļa ir noteikta 1,5 % apmērā no priekšnodokļa vai izejoša nodokļa, kas pārsniedz EUR 200 000, un 1 % apmērā attiecībā uz summām, kas pārsniedz EUR 300 000. Gadījumā, ja šīs normas piemērošanas rezultātā tiek samaksāts vairāk nekā EUR 11 600 000, summas daļa, kas pārsniedz šo summu, tiek samazināta par 80 %. Tomēr minētā likuma 9. panta 6. punktā ir noteikta minimālā katra gada maksājumu summa EUR 500 apmērā, ja attiecīgā nodokļu maksātāja apgrozījums nepārsniedz EUR 50 000, EUR 600 apmērā, ja apgrozījums ir starp EUR 50 000 un EUR 180 000, un EUR 700 apmērā — ja apgrozījums pārsniedz EUR 180 000.

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

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

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

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

— nodokļu maksātāji, attiecībā uz kuriem bijusi ierosināta krimināllieta par šā paša likuma 9. panta 10. punkta c) apakšpunktā minētajiem pārkāpumiem, par ko tiem bija formāli paziņots pirms papildu deklarācijas iesniegšanas dienas;

— nodokļu maksātāji, kas nav iesnieguši visas deklarācijas attiecībā uz visiem šā 9. panta 2. punktā paredzētajiem maksājumiem un attiecībā uz visiem 9. panta 1. punktā norādītajiem taksācijas periodiem.

Pirmstiesas procedūra

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

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

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

23 Komisija precizē, ka ar Sestās direktīvas 2. un 22. pantu, kā arī EKL 10. pantu dalībvalstīm ir noteikts divkāršs pienākums, pirmkārt, pieņemt visus vajadzīgos valsts tiesību aktus, lai īstenotu Sesto direktīvu, un, otrkārt, veikt visus vajadzīgos administratīvus pasākumus, lai nodrošinātu, ka PVN maksātāji ievēro no šīs direktīvas izrietošus pienākumus, it īpaši pienākumu samaksāt noteiktajā termiņā nodokli, kas maksājams saistībā ar apliekamu darījumu.

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

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

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

27 Komisija atzīst, ka dalībvalstīm, pārbaudot PVN deklarāciju un attiecīgo nodokļu maksātāju veikto pārskaitījumu pareizību, ir zināma rīcības brīvība, kas tām ļauj pielāgot savas kontroles darbības atkarībā no šim nolūkam pieejamiem cilvēkresursiem un tehniskiem līdzekļiem. Tomēr tā norāda, ka Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants pārsniedz diskrecionāru rīcības brīvību, ko dalībvalstīm piešķīris Kopienu likumdevējs, jo Itālijas Republika ieviesa vispārīgu, nediferencētu un iepriekšēju atteikšanos no jebkādām kontroles darbībām un pārbaudēm PVN jomā.

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

29 Itālijas Republika, kas atzīst, ka Kopienu tiesiskais regulējums PVN jomā uzliek dalībvalstīm pienākumu piemērot nodokli visiem nodokļu maksātājiem un veikt ar šo pienākumu saistīto kontroli, apgalvo, ka Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pantā paredzētais mehānisms neietekmē nedz nodokļu maksātāju pienākumus, nedz nodokļa

sastāvdaļas. Gluži otrādi, tas attiecas uz kontroles un nodokļa piedziņas jomām, kurās dalībvalstīm ir rīcības brīvība.

30 Šī dalībvalsts uzskata, ka Komisijas iebildums, ar kuru Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pantā paredzētais mehānisms ir dēvēts par "vispārīgu, nediferencētu un iepriekšēju atteikšanos no jebkādām kontroles darbībām un pārbaudēm PVN jomā", vispārīgā veidā liegtu dalībvalstīm izmantot izskatāmo strīdu samierināšanas vai risināšanas līdzekļus, lai izvairītos no tiesu procesiem un nodrošinātu tūlītēju samaksu pret sarunātiem nodokļa samazinājumiem.

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

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

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

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

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

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

Tiesas vērtējums

37 No Sestās direktīvas 2. un 22. panta, kā arī no EKL 10. panta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā. Šajā sakarā dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu

maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis.

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

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

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

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

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

43 Aizstājot — pavisam drīz pēc tam, kad beigušies nodokļu maksātājiem noteiktie termiņi parasti maksājamo PVN summu samaksai — attiecīgo personu pienākumus, kas izriet no Sestās direktīvas 2. un 22. panta, ar citiem pienākumiem, kas neietver šādu summu maksāšanu, Likuma Nr. 289/2002 8. un 9. pants atņem saturu šiem direktīvas pantiem, kas taču ir kopējās PVN sistēmas pamatā un tātad skar šā nodokļa pašu struktūru. Būtiska nelīdzsvarotība starp summām, kas faktiski būtu jāsamaksā, un summām, ko maksā nodokļu maksātājs, kas vēlas atbrīvoties no attiecīgās nodokļu atbildības, veido kvaziatbrīvojumu no nodokļa.

44 Līdz ar to Likums Nr. 289/2002 būtiski traucē kopējās PVN sistēmas pareizu darbību. Attiecīgie noteikumi izkropļo nodokļu neitralitātes principu, ieviešot nozīmīgas atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem Itālijas teritorijā. Šā paša iemesla

dēļ šie noteikumi kaitē pienākumam nodrošināt vienādu nodokļa iekasēšanu visās dalībvalstīs.

45 Tā kā — atbilstoši norādītajam Sestās direktīvas preambulas ceturtajā apsvērumā — nodokļu neitralitātes principa mērķis ir ļaut izveidot kopējo tirgu, kurā pastāv godīga konkurence, Itālijas tiesību akti ietekmē kopējā tirgus pašu darbību, jo nodokļu maksātāji Itālijā var cerēt, ka tiem nav pienākuma maksāt lielu daļu no to nodokļu saistībām.

46 Šajā sakarā ir jāuzsver, ka krāpšanas apkarošana ir mērķis, ko atzīst un kura sasniegšanu sekmē Sestā direktīva (skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 71. punkts, un 2008. gada 22. maija spriedumu lietā C-162/07 *Ampliscientifica* un *Amplifin*, Krājums, I-4019. lpp., 29. punkts). Piemēram, Sestās direktīvas 22. panta 8. punktā dalībvalstis ir aicinātas noteikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu.

47 Taču ir jāatzīst, ka Itālijas tiesību aktiem ir pretēja iedarbība, jo nodokļu maksātājiem, kas ir vainīgi krāpšanā, Likums Nr. 289/2002 ir labvēlīgs.

48 Itālijas Republika apgalvo, ka gadījumi, kuros ir izslēgta iespēja izmantot attiecīgo atbrīvošanu no nodokļu atbildības, minimizē tās faktisko ietekmi. Tā tostarp norāda, ka nodokļu maksātāji, kas nav iesnieguši PVN deklarāciju attiecībā uz katru no attiecīgajiem taksācijas periodiem, kā arī tie, kas nav ievērojuši savus pienākumus PVN jomā un attiecībā uz kuriem process par labu nodokļu iestādēm jau tika noslēgts, nevar izmantot šo pasākumu.

49 Tomēr skaitļi, ko savai aizstāvībai sniegusi Itālijas Republika un saskaņā ar kuriem aptuveni 15 %, t.i., ap 800 000, nodokļu maksātāju ir lūguši tos atbrīvot no nodokļu

atbildības 2001. gadā, liecina par pasākuma mērogu, ko nevar uzskatīt par ierobežotu, lai gan ir paredzēti attiecīgās dalībvalsts izslēgšanas gadījumi.

50 Tā kā izslēgšanas gadījumi ir ļoti ierobežoti, ir jākonstatē, ka Komisija pareizi kvalificējusi apstrīdēto atbrīvošanas no atbildības pasākumu kā vispārīgu un nediferencētu atteikšanos no pārbaudes un piedziņas pilnvarām, ko īsteno nodokļu administrācija.

51 Itālijas Republika norāda, ka Likums Nr. 289/2002 ļāva Valsts kasei atgūt — nekavējoties un bez nepieciešamības iesaistīties garajos tiesu procesos — daļu no PVN, kas sākotnēji nebija deklarēts.

52 Tomēr, ieviešot atbrīvošanas no atbildības pasākumu pavisam drīz pēc tam, kad beigušies nodokļu maksātājiem noteiktie termiņi PVN samaksai, un tiem prasot samaksāt summu, kas ir ļoti nenozīmīga, salīdzinot ar nodokli, kas faktiski būtu jāsamaksā, attiecīgais pasākums ļauj attiecīgajiem nodokļu maksātājiem galīgi izvairīties no saviem pienākumiem PVN jomā, lai gan valsts nodokļu iestādes būtu varējušas identificēt vismaz daļu no šiem nodokļu maksātājiem četru gadu laikā pirms noilguma datuma parasti maksājamajam nodoklim. Šajā ziņā Likums Nr. 289/2002 kaitē katras dalībvalsts atbildībai par to, ka nodoklis tiek iekasēts pareizi.

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

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

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

2) Itālijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]