Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 13. jūlijā [1]

Lieta C-574/15

Mauro Scialdone

(*Tribunale di Varese* (Varēzes rajona tiesa, Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112 – LES 4. panta 3. punkts – Lojālas sadarbības princips – LESD 325. pants – Savienības finanšu interešu aizsardzība – Konvencija par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību (*PIF* konvencija) – Valsts tiesību aktos paredzēti krimināsodi, kas ir saistīti ar ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa un PVN nesamaksāšanu tiesību aktos paredzētajā termiņā – Ar PVN saistītiem nodarījumiem piemērojams augstāks finanšu slieksnis – Valsts tiesību akti, kuros ir paredzēta krimināatbildības dzēšana, ja ir samaksāts PVN – Dalībvalstu pienākums noteikt efektīvus, samērīgus un atturošus sodus – Eiropas Savienības Pamattiesību harta – Hartas 49. panta 1. punkts – Tiesiskuma princips – Vieglāka soda piemērošana ar atpakaļejošu spēku – Tiesiskā noteiktība

Satura rādītājs

I. Ievads 3

II. Tiesiskais regulējums 3

A. Savienības tiesības 3

1. Harta 3

2. LESD 325. pants 4

3. "PIF" konvencija 4

4. PVN direktīva 4

5. Regula (EK) Nr. 2988/95 5

B. Itālijas tiesības 5

III. Faktiskie apstākļi, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi 6

1 Oriģinālvaloda – angļu.

IV. Vērtējums 8

A. Šajā lietā piemērojamās Savienības tiesību normas 8

1. "PIF" konvencija 8

a) "PIF" konvencija un PVN 9

b) Krāpšanas jēdziens saskaņā ar "PIF" konvenciju 11

2. LESD 325. pants 12

a) Par to, vai ir apdraudētas Savienības finanšu intereses 13

b) LESD 325. panta 1. un 2. punkta piemērojamība 14

c) LESD 325. panta 1. punkts kopā ar LES 4. panta 3. punktu. 15

3. PVN direktīva un lojālas sadarbības princips 16

4. Starpsecinājums 17

B. Atbilde uz prejudiciālajiem jautājumiem 17

1. Par trešā jautājuma pirmo daļu: "PIF" konvencija 17

2. Par pirmo jautājumu: diferencēti sliekšņi un līdzvērtīgu sankciju noteikšanas pienākums 18

a) Kāds ir "analogs" valsts režīms? 18

b) Pamatota diferenciācija? 20

3. Par otro jautājumu un trešā jautājuma otro daļu: krimināltbildības dzēšana un efektīvas un atturošas sankcijas 21

a) Jauns iemesls krimināltbildības dzēšanai 21

b) "PIF" konvencijā noteiktā EUR 50 000 sliekšņa nozīme 23

c) Starpsecinājums 24

C. Valsts tiesību aktu un Savienības tiesību aktu iespējamās neatbilstības ietekme 24

1. Likumības principa "būtība": atpakaļejoša spēka aizliegums 25

2. Likumības principa plašāka izpratne: "lex mitior" un tiesiskā noteiktība krimināllietās 26

3. "Lex mitior" principa un tiesiskās noteiktības saistība ar šo lietu 29

V. Secinājumi 31

I. Ievads

1. Itālijā pareizi deklarētā PVN nesamaksāšana likumā noteiktajā termiņā ir krimināli sodāma. Tāpēc *Mauro Scialdone* kā tāda uzņēmuma vienīgais direktors, kurš noteiktajā termiņā nemaksāja nodokli, tika apsūdzēts par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu.

2. Kriminālprocesa laikā pret *M. Scialdone* tika grozīti piemērojamie valsts tiesību akti. Pirmkārt, ar šiem grozījumiem tika ievērojami paaugstināts slieksnis, virs kura PVN nesamaksāšana ir uzskatāma par noziedzīgu nodarījumu. Ar tiem arī tika noteikti atšķirīgi sliekšņi attiecībā uz PVN un ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokli. Otrkārt, ar tiem tika pievienots jauns iemesls krimināllatbildības dzēšanai, ja pirms paziņojuma par tiesvedības uzsākšanu pirmās instances tiesā nodokļa parāds, tostarp administratīvais sods un procenti, ir pilnībā samaksāts.

3. Pēc jauno grozījumu stāšanās spēkā *M. Scialdone* rīcība vairs nebūtu sodāma, pamatojoties uz principu par vieglāka kriminālsoda piemērošanu ar atpakaļejošu spēku. Viņa laikā nemaksātā PVN summa ir mazāka par jauno slieksni. Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai šis grozījums ir saderīgs ar LES 4. panta 3. punktu, LESD 325. pantu, PVN direktīvu [2] un Konvenciju par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību [3]. Vai jauno sankciju režīmā par PVN nesamaksāšanu ir ievērots pienākums noteikt sankcijas par Savienības tiesību aktu pārkāpumiem analoģiski sankcijām, kas par līdzīgiem pārkāpumiem ir noteiktas valsts tiesību aktos? Vai tas ir saderīgs ar dalībvalstu pienākumu piemērot atturošas un efektīvas sankcijas? Šie ir galvenie jautājumi, uz ko Tiesa ir lūgta atbildēt šajā lietā.

4. Tomēr papildus tam iesniedzējtiesa arī ierosināja, ka, ja attiecīgais grozījums būtu jāatzīst par nesaderīgu ar Savienības tiesībām, tad šis grozījums nebūtu jāpiemēro. Tā sekas varētu būt turpmāka *M. Scialdone* kriminālvajāšana. Tādēļ izskatāmajā lietā ir izvirzīti būtiski jautājumi, kas attiecas uz likumības un tiesiskās noteiktības principiem, it īpaši Eiropas Savienības Pamattiesību Hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 49. panta 1. punktā nostiprināto vieglāka soda piemērošanu ar atpakaļejošu spēku.

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

1. Harta

5. Hartas 49. pantā ir minēti noziedzīgu nodarījumu un sodu likumības un samērīguma principi. Tā pirmais punkts ir formulēts šādi: "Nevienu nevar atzīt par vainīgu nodarījumā, kas ir darbība vai bezdarbība un ko tā izdarīšanas brīdī saskaņā ar attiecīgās valsts tiesībām vai starptautiskajām tiesībām neuzskata par noziedzīgu nodarījumu. Tāpat nevar piemērot bargāku sodu par to, kas bijis spēkā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas brīdī. Ja pēc noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas tiesību aktos ir paredzēts vieglāks sods, piemēro šo sodu."

2 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

3 Konvencija, kas izstrādāta, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienību K3. pantu (OV 1995, C 316, 49. lpp.) (turpmāk tekstā – "*PIF* konvencija").

2. LESD 325. pants

6. Saskaņā ar LESD 325. panta 1. punktu "Savienība un dalībvalstis apkaro krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses, saskaņā ar šo pantu veicot pasākumus, kuriem jāattur no šādas rīcības, kā arī jānodrošina efektīva aizsardzība dalībvalstīs, kā arī Savienības iestādēs un struktūrās".

7. LESD 325. panta 2. punktā ir paredzēts: "Lai novērstu krāpšanu, kas apdraud Savienības finanšu intereses, dalībvalstis veic tādus pašus pasākumus, kādus tās veic, lai novērstu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses."

3. "PIF" konvencija

8. *PIF* konvencijas 1. pantā ir paredzēts:

"1. Šajā konvencijā krāpšana, kas ietekmē Eiropas Kopienu finansiālās intereses:

[..]

b) attiecībā uz ieņēmumiem, ir jebkāda darbība vai bezdarbība ar iepriekšēju nodomu, kura ir saistīta ar:

– viltotu, kļūdainu vai nepilnīgu pārskatu vai dokumentu lietošanu vai uzrādīšanu, kuru rezultāts ir Eiropas Kopienu vispārīgā budžeta vai Eiropas Kopienu pārvaldīto vai Eiropas Kopienu interesēs pārvaldīto budžetu līdzekļu nelikumīga samazināšana,

– informācijas noklusēšana, pārkāpjot konkrētas saistības, ar tādu pašu rezultātu,

– likumīgi iegūta labuma nepareiza izlietošana ar tādu pašu rezultātu.

2. Saskaņā ar 2. panta 2. punktu katra dalībvalsts veic vajadzīgos un pienācīgus pasākumus, lai transponētu 1. punktu savās krimināltiesībās tādā veidā, ka tajā norādītā darbība uzskatāma par noziedzīgu nodarījumu.

[..]

4. Darbības vai bezdarbības iepriekšējā nodoma raksturu, kā norādīts 1. un 3. punktā, var izsecināt no objektīviem, faktiskiem apstākļiem."

9. Saskaņā ar *PIF* konvencijas 2. panta 1. punktu "katra dalībvalsts veic nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu, ka 1. pantā norādītā darbība un līdzdalība 1. panta 1. punktā minētajā darbībā, kūdīšana uz to vai tās mēģinājums ir sodāma ar iedarbīgiem, ar nodarījumu samērīgiem un no tālākiem noziegumiem atturošiem krimināls odiem, ieskaitot, vismaz liela apjoma krāpšanas gadījumā, sodus ar brīvības atņemšanu, kas var būt par cēloni noziedznieku izdošanai, ar liela apjoma krāpšanu saprotot krāpšanu, kas ir saistīta ar katrā dalībvalstī nosakāmo minimālo apmēru. Šo minimālo apmēru nevar noteikt lielāku par [EUR] 50 000".

4. PVN direktīva

10. Saskaņā ar PVN direktīvas 206. pantu "visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu".

11. PVN konvencijas 250. panta 1. punktā ir paredzēts, ka "katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību".

12. Saskaņā ar PVN konvencijas 273. pantu "dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu [nodokļu nemaksāšanu], saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas [..]".

5. Regula (EK) Nr. 2988/95

13. Saskaņā ar Regulas (EK, Euratom) Nr. 2988/95 par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību 1. panta 2. punktu[4] ""pārkāpums" nozīmē Kopienas tiesību normas pārkāpumu, ko rada kāda saimnieciskās darbības subjekta rīcība vai nolaidība, kas kaitē vai varētu kaitēt Kopienu budžetam vai to pārvaldītiem budžetiem: mazinot vai zaudējot ienākumus no Kopienu vārdā tieši izveidotajiem pašu resursiem vai veicot nepamatotus izdevumus".

B. Itālijas tiesības

14. Leģislatīvā dekrēta 74/2000[5] 10.*bis* un 10.*ter* pantā šīs lietas faktisko apstākļu norises laikā un līdz 2015. gada 21. oktobrim bija noteikts:

"10.bis pants

Ikvienam, kurš nodokļu maksātāja starpnieka ikgadējās deklarācijas iesniegšanai paredzētajā termiņā nesamaksā ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokli, kas izriet no apstiprinājuma, kurš izdots nodokļa maksātājiem, attiecībā uz kuriem ienākumu gūšanas vietā tiek ieturēts nodoklis, tiek piespriesta brīvības atņemšana uz laiku no sešiem mēnešiem līdz diviem gadiem, ja minētā summa pārsniedz EUR 50 000 attiecībā uz katru taksācijas periodu.

10.ter pants

10.*bis* pantā paredzēto noteikumu tajā paredzētajās robežās piemēro arī ikvienam, kurš iemaksai par nākamo taksācijas periodu noteiktajā termiņā nesamaksā pievienotās vērtības nodokli, kas jāmaksā uz gada deklarācijas pamata."

15. Leģislatīvā dekrēta 74/2000 13. panta 1. punktā bija paredzēts samazināt sodus, klasificējot sodu mīkstinošu apstākli, samazinot sodu līdz vienai trešdaļai no tā apmēra un nepiemērojot papildu sodus, ja pirms paziņojuma par tiesvedības uzsākšanu pirmās instances tiesā nodokļa parādi, tostarp administratīvie sodi, ir dzēsti, tos samaksājot.

4 Padomes 1995. gada 18. decembra Regula (OV 1995, L 312, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Regula Nr. 2988/95").

5 *Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205* (2000. gada 10. marta Leģislatīvais dekrēts Nr. 75 Jauni noteikumi par noziedzīgiem nodarījumiem ienākuma nodokļa un PVN jomā saskaņā ar 1999. gada 25. jūnija Likuma Nr. 205 9. pantu) (2000. gada 31. marta *GURI* Nr. 76) (turpmāk tekstā – "Leģislatīvais dekrēts 74/2000").

16. Attiecīgi ar Leģislatīvā dekrēta 158/2015[6] 7. un 8. pantu ieviesto grozījumu rezultātā Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.*bis* un 10.*ter* pantiem ir šāda redakcija (no 2015. gada 22. oktobra):

"10.bis pants

Ikvienam, kurš nodokļa maksātāja starpnieka ikgadējās deklarācijas iesniegšanai paredzētajā termiņā nesamaksā ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokli, kas jāmaksā uz šīs deklarācijas pamata vai kas izriet no apstiprinājuma, kurš izdots nodokļa maksātājiem, attiecībā uz kuriem ienākumu gūšanas vietā tiek ieturēts nodoklis, tiek piespriesta brīvības atņemšana uz laiku no sešiem mēnešiem līdz diviem gadiem, ja minētā summa pārsniedz EUR 150 000 attiecībā uz katru taksācijas periodu.

10.*ter* pants

Ikvienam, kurš iemaksai par nākamo taksācijas periodu noteiktajā termiņā nesamaksā pievienotās vērtības nodokli, kas jāmaksā uz gada deklarācijas pamata, tiek piespriesta brīvības atņemšana uz laiku no sešiem mēnešiem līdz diviem gadiem, ja minētā summu pārsniedz EUR 250 000 attiecībā uz katru taksācijas periodu."

17. Ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 tika grozīts arī Leģislatīvā dekrēta 74/2000 13. panta 1. punkts. Ar to ir pievienots jauns iemesls krimināltatbildības dzēšanai. Tas ir formulēts šādi: "Noziedzīgie nodarījumi, kas minēti 10.*bis*, 10.*ter* pantā un 10.*quater* panta 1. punktā, nav sodāmi, ja pirms paziņojuma par tiesvedības uzsākšanu pirmās instances tiesā nodokļa parādi, tostarp administratīvais sods un procenti, ir dzēsti, pilnībā samaksājot pienācīgās summas [..]."

18. Visbeidzot atsevišķā tiesību normā ir reglamentēti administratīvie sodi nodokļu jomā. Leģislatīvā dekrēta Nr. 471/1997 13. panta 1. punktā[7] ir paredzēts, ka "ikvienam, kas pilnībā vai daļēji noteiktajā termiņā neveic avansa, periodiskus, izlīdzinošus vai nodokļa starpības maksājumus, kuri izriet no nodokļu deklarācijas, pēc periodisko un avansa maksājumu summu atskaitīšanas šajā gadījumā, pat ja tās nav samaksātas, ir piemērojams administratīvs sods 30 % apmērā par katru nesamaksāto summu arī tad, ja pēc ikgadējās deklarācijas pārbaudē konstatēto būtisko vai aprēķina kļūdu koriģēšanas izrādās, ka maksājamā nodokļa summa ir lielāka, vai arī ja atskaitāmā nodokļu pārmaksa ir mazāka. [..]"

III. Faktiskie apstākļi, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

19. *Agenzia delle Entrate* (turpmāk tekstā – "Ieņēmumu dienests") veica pārbaudi sabiedrībā *Siderlaghi Srl*. Sabiedrība bija pienācīgi deklarējusi PVN par 2012. finanšu gadu. Kopējā maksājamā PVN summa bija EUR 175 272. Saskaņā ar valsts tiesību aktiem šī summa bija jāmaksā termiņa beigās, kas noteikts maksājumiem attiecībā uz nākamo taksācijas periodu, tas ir, 2013. gada 27. decembrī. Pārbaudes laikā atklājās, ka *Siderlaghi Srl* šajā termiņā nebija samaksājusi maksājamo PVN.

20. Ieņēmumu dienests paziņoja par parādu *Siderlaghi Srl*. Šī sabiedrība izvēlējās maksāt nodokli pa daļām. Saskaņā ar valsts tiesību aktiem tas nozīmēja, ka piemērojamā administratīvā soda apmēru varētu samazināt par divām trešdaļām.

6 *Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23* (2015. gada 24. septembra Leģislatīvais dekrēts Nr. 158 Sankciju sistēmas pārskatīšana, ar ko tiek īstenots 2014. gada 11. marta Likuma Nr. 23 8. panta 1. punkts) (2015. gada 7. oktobra *GURI* Nr. 233 – kārtējais pielikums Nr. 55) (turpmāk tekstā – "Leģislatīvais dekrēts 158/2015").

7 *Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662* (1997. gada 18. decembra Leģislatīvais dekrēts par nodokļu sodu, kas nav krimināls odi, reformu tiešo nodokļu, pievienotās vērtības nodokļa un nodokļu iekasēšanas jomā saskaņā ar 1996. gada 23. decembra Likuma Nr. 662 3. panta 113.q) punktu) (1998. gada 8. janvāra *GURI* Nr. 5 – kārtējais pielikums Nr. 4).

21. Tā kā *M. Scialdone* ir sabiedrības *Siderlaghi Srl* vienīgais direktors, pret viņu kā uzņēmuma likumisko pārstāvi prokurors uzsāka kriminālprocesu par PVN nesamaksāšanu noteiktajā termiņā. Prokuratūra izvirzīja apsūdzību *M. Scialdone* par Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.*ter* pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu. Tā lūdza *Tribunale di Varese* (Varēzes rajona tiesa, Itālija) (iesniedzējtiesa) izdot viņam rīkojumu par sodu, liekot samaksāt krimināltiesiska rakstura naudas sodu EUR 22 500 apmērā.

22. Pēc kriminālprocesa uzsākšanas pret *M. Scialdone* ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 tika grozīts Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.*bis* un 10.*ter* pants un ieviests arī jauns iemesls krimināalatbildības dzēšanai, iekļaujot to Leģislatīvā dekrēta 74/2000 13. pantā.

23. Šo grozījumu sekas ir tādas, ka, pirmkārt, ir paaugstināti sliekšņi robežvērtībai, kad nodokļa nesamaksāšana ir noziedzīgs nodarījums. Sākotnējais slieksnis, kas bija noteikts EUR 50 000 apmērā par nodarījumiem, kuri ir saistīti ar ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa un PVN nesamaksāšanu (jāatzīmē, ka tas pats slieksnis bija piemērojams abu veidu nodokļiem), tika paaugstināts līdz EUR 150 000 ienākumu gūšanas vietā ieturamajam nodoklim un EUR 250 000 – PVN. Otrkārt, nodarījums vairs nav sodāms, ja nodokļu parāds, ieskaitot administratīvos sodus un procentus, ir samaksāts, pirms ir paziņots par tiesvedības uzsākšanu pirmajā instancē.

24. Valsts tiesa paskaidro, ka šajā gadījumā apsūdzētais tiek apsūdzēts par PVN nesamaksāšanu EUR 175 272 apmērā. Ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 ieviesto grozījumu rezultātā viņa rīcībai vairs nav krimināla rakstura, jo šī summa ir mazāka par jauno minimālo slieksni EUR 250 000 apmērā. Būtu jāpiemēro jaunākā tiesību norma kā labvēlīgāka pārkāpējam. Tomēr, ja jaunie noteikumi tiktu atzīti par neatbilstošiem Savienības tiesībām, šie noteikumi nebūtu jāpiemēro. Tādējādi apsūdzētā rīcības rezultātā tomēr varētu būt notiesājošs spriedums.

25. Attiecībā uz jaunu iemeslu krimināalatbildības dzēšanai valsts tiesa paskaidro, ka tādēļ, ka *Siderlaghi Srl* izvēlējās maksāt parādu pa daļām, ir iespējams, ka samaksa tiks veikta, pirms tiesā tiek sākta lietas izskatīšana. Tādējādi prokurora iesniegtais lūgums izdot rīkojumu par sodu būtu jānoraida. Tomēr, ja jaunais iemesls krimināalatbildības dzēšanai tiktu uzskatīts par neatbilstošu Savienības tiesībām, valsts tiesa varētu lemt par apsūdzētā krimināalatbildību.

26. Turklāt, ja Savienības tiesību akti būtu jāinterpretē tādā veidā, kā to ierosina iesniedzējtiesa, dalībvalstīm būtu pienākums PVN nesamaksāšanu par summu, kas ir vismaz EUR 50 000 un lielāka, sodīt ar brīvības atņemšanu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka tas nozīmētu, ka pārkāpums šajā lietā būtu jāuzskata par īpaši smagu. Tādējādi prokurora pieprasīto sodu valsts tiesnesis varētu noraidīt, jo ierosinātā sankcija, kas ir saistoša valsts tiesnesim, izslēdz brīvības atņemšanu. Valsts tiesa uzskata, ka šis izņēmums ievērojami samazina sankcijas efektivitāti.

27. Šādos faktiskajos un tiesiskajos apstākļos *Tribunale di Varese* (Varēzes rajona tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdeva šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Eiropas Savienības tiesības, it īpaši LES 4. panta 3. punkts, lasot to kopā ar LESD 325. pantu un Direktīvu 2006/112/EK, kas dalībvalstīm nosaka pienākumu pielīdzināt sodu politiku, var tikt interpretētas tādējādi, ka tās liedz pieņemt valsts tiesību normu, kurā paredzēts, ka PVN nesamaksāšana var būt par pamatu krimināalvajāšanai, ja tiek pārsniegts slieksnis naudas soda uzlikšanai, kas ir augstāks par slieksni, kurš ir noteikts saistībā ar ienākuma nodokļa nesamaksāšanu?

2) Vai Eiropas Savienības tiesības, it īpaši LES 4. panta 3. punkts, lasot to kopā ar LESD 325. pantu un Direktīvu 2006/112, kas nosaka dalībvalstīm pienākumu paredzēt efektīvus, atturošus un samērīgus sodus Eiropas Savienības finanšu interešu aizsardzībai, var tikt interpretētas tādējādi, ka tās liedz pieņemt tādu valsts tiesību normu, kas izslēdz iespēju sodīt apsūdzēto personu (vai tas būtu direktors, juridiskais pārstāvis, persona, kas deleģēta veikt ar nodokļiem saistītas funkcijas, vai

pārkāpuma līdzizdarītājs), ja vienība, kurai ir juridiskas personas statuss un kurā ietilpst iepriekš minētā persona, ir novēloti nomaksājusi nodokli un administratīvos sodus saistībā ar PVN, lai gan nodokļu pārbaude jau ir notikusi un ir jau sākts kriminālprocess, lieta ir nodota tiesai, tiesas procesā ir konstatēta procesuālā sacīkstes procesa uzsākšana [starp pusēm], un iekams nav paziņots par debašu sākšanu, sistēmā, kurā iepriekš minētajam direktoram, juridiskajam pārstāvim vai to deleģētai personai un pārkāpuma līdzizdarītājam netiek uzlikts neviens cits sods, pat ne administratīvs sods?

3) Vai *PIF* konvencijas 1. pantā reglamentētā krāpnieciskā pārkāpuma jēdziens ir jāinterpretē tādējādi, ka ir jāuzskata, ka tajā ir iekļauts arī PVN nesamaksāšanas un daļējas vai novēlotas samaksas gadījums, un līdz ar to, vai iepriekš minētās konvencijas 2. pants nosaka dalībvalstij pienākumu uzlikt ar brīvības atņemšanu saistītu sodu par PVN nesamaksāšanu un daļēju vai novēlotu samaksu, ja attiecīgās summas pārsniedz EUR 50 000?

   Ja atbilde ir noliedzoša, ir jānoskaidro, vai LESD 325. pantā ietvertais noteikums, kas nosaka dalībvalstīm pienākumu uzlikt atturošus, samērīgus un efektīvus sodus, arī krimināltiesiskus sodus, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā no krimināltiesiskās un administratīvās atbildības tiek atbrīvoti juridisko personu direktori un juridiskie pārstāvji vai viņu deleģētās personas funkcijas izpildei un pārkāpuma līdzizdarītāji par PVN nesamaksāšanu un daļēju vai novēlotu samaksu, ja attiecīgās summas atbilst trīskāršam vai pieckāršam minimālajam slieksnim, kas ir noteikts krāpšanas gadījumā un kas atbilst EUR 50 000?"

28. Vācijas, Itālijas, Nīderlandes un Austrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija ir iesniegušas rakstiskus apsvērumus. Visas minētās ieinteresētās personas, izņemot Austrijas valdību, sniedza mutvārdu paskaidrojumus tiesas sēdē, kas notika 2017. gada 21. martā.

IV. Vērtējums

29. Ar trim uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai grozījumi, kas veikti ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 par deklarētā PVN nesamaksāšanu, atbilst Savienības tiesību aktiem. Iesniedzējtiesa ir uzdevusi jautājumus par LES 4. panta 3. punktu, LESD 325. pantu, *PIF* konvenciju un PVN direktīvu.

30. Tiesību aktu konteksts šajā lietā patiešām ir nedaudz sarežģīts. Tāpēc vispirms analizēšu, kādu konkrētu Savienības tiesību aktu normas, uz ko atsaucas iesniedzējtiesa, ir piemērojamas šai lietai (A), pirms piedāvāt atbildes uz trim iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem (B). Nobeigumā vispirms pakavēšos pie iespējamām sekām, kādas nesaderībai ar Savienības tiesību aktiem varētu (vai drīzāk nevajadzētu) būt pamatlietā (C).

A. Šajā lietā piemērojamās Savienības tiesību normas

1. "PIF" konvencija

31. Visas ieinteresētās personas, kas iesniegušas apsvērumus Tiesā, piekrīt, ka *PIF* konvencija nav piemērojama šai lietā. Tomēr atšķiras apsvērumi, kā tās izdarījušas minēto secinājumu.

32. Nīderlandes valdība apgalvo, ka *PIF* konvencija nav piemērojama PVN. Citas ieinteresētās personas, kuras iesniedza apsvērumus (kā arī Nīderlandes valdība ar pakārtotu argumentu), apgalvo, ka nodarījums, kas saistīts ar šajā lietā izskatāmo PVN nemaksāšanu, nav ietverts jēdzienā "krāpšana" saskaņā ar *PIF* konvenciju.

33. Tādējādi tiek izvirzīti divi dažādi argumenti. Ar pirmo vispārīgi tiek noliegta *PIF* konvencijas piemērojamība PVN pati par sevi. Ar otro argumentu ir apgalvots, ka, lai gan uz PVN varbūt varētu attiekties *PIF* konvencija, tā neattiecas uz šajā lietā aplūkoto konkrēto rīcību. Aplūkošu šos divus argumentus pēc kārtas.

a) "PIF" konvencija un PVN

34. Spriedumā *Taricco* Tiesa norādīja, ka ar *PIF* konvencijas 1. pantā definēto jēdzienu "krāpšana" "ir aptverti ieņēmumi, kuri iegūti, piemērojot vienotu likmi saskaņotajai PVN aprēķina bāzei, kas noteikta saskaņā ar Savienības noteikumiem" [8].

35. Šajā lietā Nīderlandes valdība ir aicinājusi Tiesu pārskatīt šo secinājumu. Tā uzskata, ka PVN nav daļa no "ieņēmumu" jēdziena *PIF* konvencijas izpratnē. Kā norāda Nīderlandes valdība, dalībvalstis kā *PIF* konvencijas līgumslēdzējas puses saskaņā ar Vīnes Konvencijas par starptautisko līgumu tiesībām [9] 31. pantu paskaidrojošajā ziņojumā [10] paredzēja "ieņēmumu" jēdziena piemērošanas jomas autentisku interpretāciju. Šajā ziņojumā PVN nepārprotami ir izslēgts no "ieņēmumu" jēdziena *PIF* konvencijas 1. panta 1. punktā [11]. Nīderlandes valdība apgalvo, ka Tiesa jau ir ņēmusi vērā deklarācijas un paskaidrojošos ziņojumus kā autoritatīvas interpretācijas elementus: tai tas būtu jādara arī šajā lietā.

36. Nepiekrītu ierosinājumam, ka 1997. gada paskaidrojošais ziņojums būtu jebkāda veida starp dalībvalstīm divus gadus agrāk parakstītās konvencijas "autentiska interpretācija". Manuprāt, Nīderlandes valdības argumentus var noraidīt bez nepieciešamības Tiesai sniegt jebkādus paziņojumus par sarežģīto jautājumu par Vīnes konvencijas lomu, interpretējot konvencijas starp dalībvalstīm [12].

8 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 41. punkts).

9 Noslēgta 1969. gada 23. maijā, ANO Līgumu krājums, 1155. sējums, 331. lpp. Nīderlandes valdība apgalvo, ka līgums tiek interpretēts godprātīgi saskaņā ar parasto nozīmi, kas piešķirama līguma noteikumiem to kontekstā, ņemot vērā tā priekšmetu un mērķi; šajā kontekstā ņem vērā arī tostarp jebkuru vienošanos starp dalībniekiem attiecībā uz tā noteikumu piemērošanu (Vīnes konvencijas 31. panta 1. punkts un 3. punkta a) apakšpunkts). Tā citē arī Vīnes konvencijas 31. panta 4. punktu, saskaņā ar kuru noteikumam tiek piešķirta īpaša nozīme gadījumā, ja ir noteikts, ka dalībniekiem bijis tāds nodoms.

10 Paskaidrojošais ziņojums par Konvenciju par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību (Teksts, kuru apstiprinājusi Padome 1997. gada 26. maijā) (OV 1997, C 191, 1. lpp.).

11 Saskaņā ar minētā ziņojuma 1. panta 1. punktu "ieņēmumi ir ieņēmumi, kas gūti no pirmo divu kategoriju pašu resursiem, kuri minēti Padomes 1994. gada 31. oktobra Lēmuma 94/728/EK par Eiropas Kopienu pašu resursu sistēmu 2. panta 1. punktā. [..] Tajos nav iekļauti ieņēmumi no vienotas likmes piemērošanas dalībvalstu PVN aprēķinu bāzei, jo PVN nav pašu resurss, ko iekasē tieši Kopienu interesēs. Tajos nav iekļauti arī ieņēmumi no standarta likmes piemērošanas visu dalībvalstu NKP summai".

12 Tiesa jau norādīja, ka, lai gan Vīnes konvencija nav saistoša ne Eiropas Savienībai, ne tās dalībvalstīm, tajā ir atspoguļoti starptautisko paražu tiesību noteikumi, kuri ir saistoši Savienības iestādēm. Tie ir daļa no Eiropas Savienības tiesību sistēmas – piemēram, skat. 2010. gada 25. februāra spriedumu *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91, 42. un 43. punkts un tajos minētā judikatūra) vai jaunāku apstiprinājumu 2016. gada 21. decembra spriedumā Padome/*Front Polisario* (C-104/16 P, EU:C:2016:973, 86. punkts). Vispārīgam pētījumam skat., piemēram, Kuijper, P. J., "The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story", no: Cannizzaro, E. (red.), *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, 256.–278. lpp. Tomēr Tiesa ir atsaukusies uz Vīnes Konvenciju galvenokārt attiecībā uz nolīgumiem ar trešajām valstīm. Tiesa ir atzinusi arī to, ka Vīnes konvencijā ietvertie noteikumi ir piemērojami tādam nolīgumam, kas noslēgts starp dalībvalsti un starptautisku organizāciju (spriedums, 2015. gada 11. marts, *Oberto* un *O'Leary*, C-464/13 un C-465/13, EU:C:2015:163, 36. punkts). Cik man zināms, atsauce uz Vīnes konvenciju ir bijusi tikai vienu reizi konvencijas starp dalībvalstīm ietvaros, kas pieņemta, pamatojoties uz bijušo EEK līguma 220. pantu, 2002. gada 27. februāra spriedumā *Weber* (C-37/00, EU:C:2002:122, 29. punkts), atsaucoties uz 1968. gada 27. septembra Konvencijas par jurisdikciju un spriedumu atzīšanu un izpildi civillietās un komerclietās (OV 1972, L 299, 32. lpp.), kas grozīta ar vēlākām konvencijām par jaunu dalībvalstu pievienošanos šai konvencijai, teritoriālo piemērošanu.

37. Vispārēja ierosinājuma līmenī noteikti piekrītu Nīderlandes valdībai, ka Savienības tiesību sistēmā tiesību akta autora gribai vai nodomam ir *zināma* skaidrojoša loma [13]. Šāds likumdevēja nolūks varētu būt izteikts tajā pašā dokumentā, kā tas ir gadījumā ar preambulu, vai atsevišķā dokumentā. Piemēram, agrāk primāro tiesību aktu interpretācijā Tiesa ir norādījusi uz sagatavošanas darbiem [14], Līgumiem pievienotajām deklarācijām [15] vai noteiktiem skaidrojošiem dokumentiem [16].

38. Tomēr ir divi elementi, kuriem ir jābūt, lai šādi dokumenti vai paziņojumi būtu uzskatāmi par to izstrādātāju gribas izpausmi: institucionālais un laika. *Institucionāli* šādi dokumenti ir jāapspriež vai jāapstiprina tām pašām personām vai struktūrām, kas pieņēma nobeiguma dokumentu vai piedalījās tā pieņemšanā. *Laika* ziņā, lai uzskatītu, ka šādi dokumenti patiesi atspoguļo izstrādātāja(-u) attieksmi lēmumu pieņemšanas procesā, parasti tie būtu jāsastāda vai nu dokumenta izstrādāšanas laikā, vai, vēlākais, brīdī, kad tas tika pieņemts.

39. Nīderlandes valdības argumentam ir tāda problēma, ka tas neatbilst nevienam no šiem abiem elementiem. Šajā lietā izskatāmo 1997. gada paskaidrojošo ziņojumu nepieņēma tās pašas līgumslēdzējas puses, proti, dalībvalstis, bet apstiprināja Padome, kura nav šīs konvencijas [17] līgumslēdzēja puse. Turklāt šī konvencija tika parakstīta 1995. gadā. Paskaidrojošais ziņojums ir datēts ar 1997. gadu.

40. Fakts, ka nevar teikt, ka Paskaidrojošais ziņojums ir apveltīts ar jebkādu "autentisku" skaidrojošo vērtību šajā lietā, tomēr neizslēdz, ka šādam paskaidrojošam ziņojumam ir zināms *pārliecinošs* spēks. Galu galā Paskaidrojošo ziņojumu apstiprināja tā iestāde, kura ir atbildīga par projekta sagatavošanu, kas bija jāiesniedz dalībvalstīm kā līgumslēdzējām pusēm [18]. Līdzīgās situācijās Tiesa agrāk dažādos gadījumos ir atsaukusies uz paskaidrojošajiem ziņojumiem [19]. It īpaši Tiesa ir ņēmusi vērā paskaidrojošos ziņojumus, ko sagatavojusi Padome attiecībā uz konvencijām, kas (piemēram, *PIF* konvencija) ir pieņemtas saskaņā ar LES K3. pantu [20].

41. Līdzīgiem paskaidrojošiem ziņojumiem tomēr ir dažāda skaidrojoša vērtība. Šādi paskaidrojošie ziņojumi nav "autentiskā" interpretācija, bet *viens no* skaidrojošiem argumentiem, ko var ņemt vērā un tad vērtēt kopā, salīdzinot ar citiem argumentiem, kas izriet no interpretētās tiesību normas teksta, loģikas, papildu konteksta un mērķa. Tomēr svarīgāk ir tas, ka šādu argumentu izmantošanai rodas skaidras robežas interpretētās tiesību normas tekstā. Tādējādi uz šādu ziņojumu nevar atsaukties, lai panāktu interpretāciju, kas ir pretēja tiesību normas formulējumam un sistēmiskai un teleoloģiskai interpretācijai.

13 Savienības tiesību sistēmā šī nozīme tomēr ir diezgan atšķirīga no jebkura veida *saistošas* autentiskas interpretācijas Vīnes konvencijas 31. panta 2. punkta un 3. punkta a) un b) apakšpunkta nozīmē (papildus par šīm normām skat., piemēram, Villinger, M. E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leidene, 2009, 429.–432. lpp.).

14 Skat., piemēram, spriedumus, 2012. gada 27. novembris, *Pringle* (C-370/12, EU:C:2012:756, 135. punkts), un 2013. gada 3. oktobris, *Inuit Tapiriit Kanatami* u.c./Parlaments un Padome (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 59. punkts).

15 Skat., piemēram, spriedumu, 2010. gada 2. marts, *Rottmann* (C-135/08, EU:C:2010:104, 40. punkts).

16 Skat. it īpaši Paskaidrojumus attiecībā uz Pamattiesību hartu (OV 2007, C 303, 17. lpp.), kas sākotnēji ir sagatavoti Eiropas Savienības Pamattiesību hartu izstrādājušā Konventa prezidija vadībā.

17 Lai gūtu pilnīgu priekšstatu, varētu piebilst, ka tas pats būtu piemērojams arī attiecībā uz Nīderlandes valdības izvirzīto iespējamo argumentu, kas iegūts no Vīnes konvencijas 31. panta 3. punkta a) apakšpunkta vai 4. punkta (iepriekš 9. zemsvītras piezīme).

18 *PIF* konvencija tika pieņemta, pamatojoties uz LES K.3 panta 2. punkta c) apakšpunktu (Māstrihtas versijā), saskaņā ar kuru Padome bija tiesīga izstrādāt konvencijas, kas tai jāiesaka dalībvalstīm pieņemt saskaņā ar to attiecīgajām konstitucionālajām prasībām.

19 Skat., piemēram, spriedumus, 1981. gada 26. maijs, *Rinkau* (157/80, EU:C:1981:120, 8. punkts); 1999. gada 17. jūnijs, *Unibank* (C-260/97, EU:C:1999:312, 16. un 17. punkts); 2002. gada 11. jūlijs, *Gabriel* (C-96/00, EU:C:2002:436, 41. un nākamie punkti), un 2011. gada 15. marts, *Koelzsch* (C-29/10, EU:C:2011:151, 40. punkts).

20 Tiesa arī atsaucās uz paskaidrojošajiem ziņojumiem par konvencijām, kas pieņemtas, pamatojoties uz minēto normu (no kurām dažas nekad nav stājušās spēkā), kas bijusi par iedvesmas avotu turpmākajiem sekundārajiem tiesību aktiem. Skat., piemēram, spriedumus, 2008. gada 8. maijs, *Weiss und Partner* (C-14/07, EU:C:2008:264, 53. punkts); 2008. gada 1. decembris, *Leymann* un *Pustovarov* (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, 74. punkts); 2010. gada 15. jūlijs, *Purrucker* (C-256/09, EU:C:2010:437, 84. un nākamie punkti); 2015. gada 11. novembris, *Tecom Mican* un *Arias Domínguez* (C-223/14, EU:C:2015:744, 40. un 41. punkts), un 2017. gada 25. janvāris, *Vilkas* (C-640/15, EU:C:2017:39, 50. punkts).

42. Kā jau saprotami izskaidrots ģenerāladvokātes Julianas *Kokotes* [*Juliane Kokott*] secinājumos lietā *Taricco*[21], tieši tāds būtu rezultāts, ko Tiesa varētu sasniegt, ja tā ievērotu Nīderlandes valdības izvirzīto argumentu.

43. Patiešām, PVN izslēgšana no "ieņēmumu" jēdziena krāpšanas definīcijā saskaņā ar *PIF* konvenciju neizriet no tās formulējuma. Gluži pretēji, *PIF* konvencijas 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēta "ieņēmumu" jēdziena plaša interpretācija, jo tajā ir vispārēja atsauce uz "Eiropas Kopienu vispārīgā budžeta vai Eiropas Kopienu pārvaldīto vai Eiropas Kopienu interesēs pārvaldīto budžetu" līdzekļiem. PVN ir daļa no Savienības pašu līdzekļiem, kas ir pamatā "ieņēmumu"[22] jēdzienam. Turklāt *PIF* konvencijā nav paredzēti nekādi nosacījumi attiecībā uz tiešo iekasēšanu Eiropas Savienības grāmatvedībā[23]. Šī plašā izpratne ir pamatota ar *PIF* konvencijas preambulā noteiktajiem mērķiem – "atzīmējot, ka krāpšana, kas ietekmē Kopienas ieņēmumus un izdevumus, daudzos gadījumos neierobežojas ar atsevišķu valsti, un to bieži izdara organizēti noziedzīgi tīkli", norādot, ka "Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzība prasa krāpnieciskas darbības, kas kaitē šīm interesēm, kriminālvajāšanu", un piebilstot, ka ir vajadzīgs "uzskatīt šādu darbību par sodāmu ar efektīviem, ar nodarījumu samērīgiem un no tālākiem noziegumiem atturošiem kriminālsodiem". Vispār šādus paziņojumus var uztvert arī kā vērstus uz PVN sistēmas mērķi. Visbeidzot *PIF* konvencijā ir minēti nodarījumi "nodokļu" jomā, kas arī norāda uz to, ka PVN nav izslēgts no Savienības finansiālo interešu jēdziena[24].

44. Līdz ar to Paskaidrojošo ziņojumu nevar izmantot, lai ievērojami mainītu tiesību normas piemērošanas jomu pretēji tās formulējumam un sistēmai, kā arī *PIF* konvencijā noteiktajiem mērķiem. Izslēdzot vienu Savienības pašu līdzekļu sistēmas komponentu no *PIF* konvencijas piemērošanas jomas ar šādu ziņojumu, tas ievērojami pārsniegtu tikai "paskaidrošanu". Tas faktiski līdzinātos *PIF* konvencijas piemērošanas jomas grozījumiem.

45. Jāpiebilst, ka šāda grozīšana, protams, bija iespējama. Ja līgumslēdzējām pusēm tiešām būtu bijis nodoms neiekļaut PVN *PIF* konvencijas piemērošanas jomā, nekas nebūtu atturējis tās iekļaut mainītu "ieņēmumu" jēdziena definīciju vēlākā protokolā. Patiešām, kad tika uzskatīts par vajadzīgu mainīt *PIF* konvencijas piemērošanas jomu, tas tika izdarīts, divos atsevišķos gadījumos pieņemot īpašus protokolus[25].

46. Tāpēc, manuprāt, nav pamatoti atkāpties no secinājuma, ka PVN ietilpst *PIF* konvencijas piemērošanas jomā.

b) Krāpšanas jēdziens saskaņā ar "PIF" konvenciju

47. Lietas dalībnieki, kas iesniedza apsvērumus Tiesā, piekrita, ka pareizi deklarēta PVN nesamaksāšana nav krāpšana *PIF* konvencijas 1. panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē. Itālijas valdība rakstveida un mutvārdu paskaidrojumos sīkāk precizēja, ka nodarījumi attiecībā uz nedeklarēšanu vai nepatiesu ziņu sniegšanu, kā arī citi nodarījumi saistībā ar krāpnieciskām darbībām ir paredzēti citās Leģislatīvā dekrēta 74/2000 normās.

21 Ģenerāladvokātes Julianas *Kokotes* [*Juliane Kokott*] secinājumi lietā *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:293, 99.–102. punkts).

22 Padomes 1970. gada 21. aprīļa Lēmums par dalībvalstu finanšu iemaksu aizstāšanu ar Kopienu pašu resursiem (70/243/EOTK, EEK, Euratom) (OV Īpašais izdevums angļu valodā, 1970(I), 224. lpp.). Par pašlaik spēkā esošo normu skat. Padomes 2014. gada 26. maija Lēmuma 2014/335/ES, Euratom par Eiropas Savienības pašu resursu sistēmu (OV 2014, L 168, 105. lpp.) 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Tiek lēsts, ka 2015. gadā ieņēmumi no "tradicionālajiem pašu resursiem" sasniedz 12,8 % un no PVN 12,4 % no kopējiem pašu resursu ieņēmumiem. Skat. Eiropas Komisijas *Integrated Financial Reporting Package*, 2015. gads.

23 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 41. punkts). Tā tas ir attiecībā uz Regulas Nr. 2899/95 2. pantu, kas min "ienākumus no Kopienu vārdā tieši izveidotajiem pašu resursiem".

24 *PIF* konvencijas 5. panta 3. punkts.

25 Protokols, kas izstrādāts, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienību K.3 pantu, un pievienots Konvencijai par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību (OV 1996, C 313, 2. lpp.), un Otrais protokols, kas izstrādāts, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienību K.3 pantu, un pievienots Konvencijai par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību (OV 1997, C 221, 12. lpp.).

48. Piekrītu viedoklim, ka nodarījumu, uz kuru attiecas Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.*ter* pants (gan pirms, gan pēc grozījuma ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015), nevar iekļaut krāpšanas jēdzienā saskaņā ar *PIF* konvenciju.

49. *PIF* konvencijas 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir definēta krāpšana šīs konvencijas izpratnē. Attiecībā uz ieņēmumiem tajā ir minēti trīs darbības vai bezdarbības ar iepriekšēju nodomu veidi, kuras rezultāts ir Savienības līdzekļu nelikumīga samazināšana: i) viltotu, kļūdainu vai nepilnīgu pārskatu vai dokumentu lietošana vai uzrādīšana; ii) informācijas noklusēšana, pārkāpjot konkrētas saistības, un iii) likumīgi iegūta labuma nepareiza izlietošana.

50. Neviens no trim uzskaitītajiem krāpšanas veidiem neatbilst ar šo lietu saistītajai rīcībai. Likuma Nr. 74/2000 10.*ter* pants attiecas uz pienācīgi deklarētā PVN nesamaksāšanu likumā noteiktajā termiņā. Lai gan šāda nemaksāšana var būt ar iepriekšēju nodomu un tās rezultāts var būt nodokļu ieņēmumu samazināšana, šī rīcība nav saistīta ar viltotiem, kļūdainiem vai nepilnīgiem pārskatiem vai dokumentiem, vai arī informācijas neizpaušanu. Viss tika pareizi deklarēts. Tomēr pareizajai deklarēšanai kaut kādu iemeslu dēļ nesekoja vienlīdz pareizs, tas ir, laikus veikts, maksājums. Turklāt nevar uzskatīt, ka, nesamaksājot pienācīgi deklarēto PVN, notiek "likumīgi iegūta labuma nepareiza izlietošana". Nesamaksāšana likumā noteiktajā termiņā pēc definīcijas ir nelikumīga.

51. Šo iemeslu dēļ uzskatu, ka nevar teikt, ka krāpšanas jēdziens *PIF* konvencijas 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā ietver tādu nodarījumu kā pamatlietā izskatāmais: pienācīgi deklarētā PVN nesamaksāšana likumā noteiktajā termiņā. Tāpēc piekrītu, ka *PIF* konvencija šajā gadījumā nav piemērojama.

2. LESD 325. pants

52. LESD 325. pantā ir nostiprināti Savienības un dalībvalstu pienākumi aizsargāt Savienības finanšu intereses. Tajā ir noteikta arī Savienības kompetence šajā jomā.

53. LESD 325. panta 1. punktā ir iekļauts pienākums Savienībai un dalībvalstīm apkarot *krāpšanu* un *citādu nelikumīgu rīcību*, kas apdraud Savienības finanšu intereses, veicot pasākumus, kuriem jāattur no šādas rīcības, kā arī jābūt efektīviem. LESD 325. panta 2. punktā ir noteikts, ka, lai novērstu *krāpšanu*, kas apdraud Savienības finanšu intereses, dalībvalstis veic tādus pašus pasākumus, kādus tās veic, lai novērstu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses.

54. Lietas dalībniekiem, kuri iesniedza apsvērumus, ir domstarpības par LESD 325. panta 1. un 2. punkta piemērojamību šajā lietā.

55. Vācijas valdība apgalvo, ka LESD 325. panta 1. un 2. punkts nav piemērojami. Tas ir, pirmkārt, tāpēc, ka Savienības finanšu intereses netiek apdraudētas, jo PVN ir pareizi deklarēts. Otrkārt, šajā lietā izskatāmais nodarījums neietilpst arī LESD 312. panta 2. punkta piemērošanas jomā, jo tas attiecas tikai uz "krāpšanu". Treškārt, uz šo nodarījumu neattiecas arī LESD 325. panta 1. punkts, jo šī norma sistēmiski ir jāinterpretē tādā nozīmē, ka "citāda nelikumīga rīcība", uz kuru tā attiecas, skar tikai līdzīgi smagu krāpniecisku rīcību. Nīderlandes valdība tiesas sēdē saglabāja līdzīgu nostāju.

56. Itālijas valdība tiesas sēdē norādīja, ka LESD 325. panta 1. un 2. punkts nav piemērojams šajā lietā izskatāmajam pārkāpumam. Tas ir tāpēc, ka rīcību, uz kuru attiecas Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10. *ter* pants, nevar uzskatīt par krāpniecisku darbību *PIF* konvencijas nozīmē.

57. Komisijas viedoklis ir pretējs. Tā apgalvo, ka LESD 325. panta 2. punkts ir jāinterpretē plaši. Tas ietver LESD 325. panta 1. punktā minēto jēdzienu "citāda nelikumīga rīcība", kas var ietvert pārkāpumus vai nelikumības, kuras nav krāpnieciska rakstura.

58. Manuprāt šķiet, ka LESD 325. panta 1. un 2. punkta pareiza interpretācija ir kaut kur pa vidu starp šīm nostājām. Pirmkārt, attiecīgais nodarījums šajā gadījumā var ietekmēt Savienības finanšu intereses (a). Otrkārt, šis nodarījums ir saistīts ar LESD 325. panta 1. punktu, bet ne LESD 325. panta 2. punktu (b). Treškārt, pienākums Savienības finanšu interešu aizsardzībai veikt pasākumus, kas ir analoģiski tiem, kādus tās veic, lai aizsargātu valstu finanšu intereses, izriet ne tikai no LESD 325. panta 2. punkta, bet arī no LESD 325. panta 1. punkta un LES 4. panta 3. punkta (c).

a) Par to, vai ir apdraudētas Savienības finanšu intereses

59. Tiesa jau ir precizējusi, ka "Savienības finanšu interešu" piemērošanas joma ir plaša. Tā aptver ieņēmumus un izdevumus, uz kuriem attiecas Savienības budžets, kā arī citu ar Līgumiem izveidotu organizāciju, biroju un aģentūru [26] budžeti. Ieņēmumus no vienotas likmes piemērošanas saskaņotajai PVN aprēķina bāzei, ko nosaka saskaņā ar Savienības noteikumiem, iekļauj Savienības pašu resursos. Pamatojoties uz to, Tiesa apstiprināja, ka pastāv tieša saikne starp PVN ieņēmumu iekasēšanu, ievērojot piemērojamās Savienības tiesības un atbilstošo PVN resursu nodošanu Savienības budžetam: "jebkādi trūkumi pirmo minēto iekasēšanā iespējami izpaužas kā otrā minētā samazinājuma cēlonis" [27].

60. Tādējādi Tiesa atzina, ka ne tikai nodokļa uzrēķins un krimināl vajāšana par nodokļu nemaksāšanu nepatiesi sniegtās informācijas dēļ saistībā ar PVN [28], bet vispār *pareiza* PVN *iekasēšana* ir saistīta ar Savienības finanšu interešu aizsardzību saskaņā ar LESD 325. pantu [29]. Tiesa arī apstiprināja, ka valsts pasākumi, kuru priekšmets ir PVN jomā izdarīti nodarījumi un kuru mērķis ir nodrošināt šī nodokļa pareizu iekasēšanu, piemēram, šajā lietā aplūkotās Itālijas tiesību normas par PVN nesamaksāšanu, ir LESD 325. panta īstenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē [30].

61. Šajā lietā aplūkotais nodarījums attiecas uz *nesamaksāšanu*. Tāpēc varētu izvirzīt argumentu, ka Savienības finanšu intereses netiek reāli ietekmētas – maksājums kavējas, bet tas ir gaidāms. Kopā ar pienākumu maksāt procentus par summu, kas jāmaksā tad, kad tā tiek maksāta, tam galu galā nevajadzētu apdraudēt Savienības ieņēmumus. Tādējādi uz šādu nodarījumu nevarētu attiekties LESD 325. panta 1. punkts.

62. Būtu jāuzsver, ka nodarījums nav vērsts tikai uz *novēlotiem* maksājumiem, bet plašāk uz *nesamaksāšanu* jebkādu iemeslu dēļ. Tādējādi parāda summa patiešām varētu tikt samaksāta vēlāk, bet to varētu arī vispār nesamaksāt. Lai kā arī būtu, maksājamās summas vienkārši netika samaksātas. Atbilstoši veselajam saprātam nav šaubu, ka naudas nesaņemšana varētu ietekmēt personas finanšu intereses, ņemot vērā Komisijas pareizi norādīto, ka nodarījums rodas tikai tad, ja tiek sasniegts noteikts slieksnis, kas nav nenozīmīgs un maznozīmīgs.

63. Tāpēc nevar apstiprināt Vācijas valdības apgalvojumu, ka PVN "novēlota samaksa" nevar ietekmēt Savienības finanšu intereses, jo PVN ir pareizi deklarēts.

26 Spriedumi, 2003. gada 10. jūlijs, Komisija/ECB (C-11/00, EU:C:2003:395, 89. punkts), un Komisija/EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, 120. punkts).

27 Skat. spriedumus, 2011. gada 15. novembris, Komisija/Vācija (C-539/09, EU:C:2011:733, 72. punkts); 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts); 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 38. punkts); 2016. gada 7. aprīlis, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 22. punkts), un 2017. gada 16. marts, *Identi* (C-493/15, EU:C:2017:219, 19. punkts).

28 Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts).

29 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. punkts).

30 Skat. spriedumu, 2017. gada 5. aprīlis, *Orsi* un *Baldetti* (C-217/15 un C-350/15, EU:C:2017:264, 16. punkts).

b) LESD 325. panta 1. un 2. punkta piemērojamība

64. Sarežģītās likumdošanas vēstures dēļ[31] LESD 325. pants, iespējams, nav Līgumu visvienkāršākā tiesību norma.

65. Galvenais šajā lietā plaši apspriestais jautājums ir atšķirība starp LESD 325. panta 1. un 2. punkta tekstu. LESD 325. panta 1. punktā ir minēta gan "krāpšana", gan "citāda nelikumīga rīcība". Tomēr LESD 325. panta 2. punktā ir minēta tikai "krāpšana".

66. Neviens no šiem jēdzieniem nav definēts Līgumos. *Krāpšanas* jēdziens būtu jāinterpretē kā autonoms Savienības tiesību jēdziens, ņemot vērā LESD 325. panta vispārējo mērķi nodrošināt Savienības finanšu interešu stabilu aizsardzības sistēmu[32]. Šī jēdziena piemērošanas joma ne vienmēr atbilst krāpšanas definīcijai valstu krimināltiesībās[33]. Šajā ziņā noderīgs norādījums ir "krāpšanas" definīcija *PIF* konvencijā, uz ko Tiesa ir atsaukusies spriedumā *Taricco*[34], jo šī bija pirmā Savienības tiesību aktos noteiktā definīcija. Tomēr krāpšanas jēdziens LESD 325. pantā ne vienmēr ir ierobežots ar *PIF* konvencijas vai sekundāro tiesību aktu jēdzienu[35]. LESD 325. panta vispārējais "krāpšanas" jēdziens konkrētajā PVN jomā var ietvert arī tīšas darbības vai bezdarbību, kuru mērķis ir iegūt negodīgas ekonomiskas vai nodokļu priekšrocības, kaitējot Savienības finanšu interesēm[36].

67. Lai kā arī būtu, Tiesa apstiprināja, ka novēlota PVN samaksa pati par sevi nevar tikt pielīdzināta nodokļu nemaksāšanai vai krāpšanai nodokļu jomā[37].

68. LESD 325. panta 1. punktā minētais *citādas nelikumīgas rīcības* jēdziens neapšaubāmi ir plašāks nekā krāpšana. Dabiskajā interpretācijā šis jēdziens var ietvert arī jebkādu nelikumīgu, tas ir, prettiesisku rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses.

69. Neredzu iemeslu, kādēļ nesamaksāšana tiesību aktos noteiktajā termiņā, kas šajā nozīmē ir nepārprotami nelikumīga, nebūtu jāsaprot kā citāda nelikumīga rīcība. Kā jau iepriekš paskaidrots šo secinājumu 59.–63. punktā, nesamaksāšana, ja ir sasniegti valsts tiesību aktos noteiktie sliekšņi, noteikti var ietekmēt Savienības finanšu intereses LESD 325. panta 1. punkta nozīmē.

31 EKL (Māstrihtas) līguma 209.a pantā bija iekļauti tikai pašreizējais 2. un 3. punkts. Amsterdamas līgumā tika pievienots pašreizējais 1. punkts toreizējā EKL 280. pantā, kā arī 4. punkts, kurā ir iekļauts juridiskais pamats Kopienas pasākumu veikšanai, tomēr paredzot, ka "šie pasākumi neattiecas uz valstu krimināllikumu piemērošanu vai tiesvedību dalībvalstīs". Lisabonas līgumā minētais ierobežojums ir izslēgts. Par šīs tiesību normas teksta izmaiņām visās turpmākajās Līguma versijās līdz Lisabonas līgumam skat. ģenerāladvokāta *Frensisa Džefrija Džeikobsa* [*Francis Geoffrey Jacobs*] secinājumus lietā Komisija/ECB (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Par plašo "krāpšanas" jēdzienu saskaņā ar LESD 325. pantu skat., piemēram: Waldhoff, C., "AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]", no: Calliess, C., Ruffert, M., *EUV/AEUV Kommentar*, 5. izd, C. H. Beck, Minhene, 2016, 4. punkts; Magiera, S., "Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung", no: Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union*, C. H. Beck, Minhene, 2016, 15. un nākamie punkti; Satzger, H., "AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]", no: Streinz, R., *EUV/AEUV*, C. H. Beck, Minhene, 2012, 6. punkts; Spitzer, H., Stiegel, U., "AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]", no: von der Groeben, H, Schwarze, J., Hatje, A., *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Bādenbādene, 2015, 12. un nākamie punkti.

33 Skat., piemēram, par grūtībām "krāpšanas" jēdziena definīcijā, Delmas-Marty, M., "Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté", no: *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community, Brussels, November 1993*, Dublina, Oak Tree Press, 1994. Vispārējam pārskatam skat. arī *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07, Nobeiguma ziņojums, 2012. gada 4. maijs.

34 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 41. punkts).

35 Skat., piemēram, definīciju, kas ir ietverta Priekšlikumā Eiropas Parlamenta un Padomes direktīvai par cīņu pret krāpšanu, kas skar Savienības finanšu intereses, izmantojot krimināltiesības, COM(2012) 363 *final*. Šī priekšlikuma sākotnējais juridiskais pamats bija LESD 325. panta 4. punkts. Juridiskais pamats, apspriežot priekšlikumu, tika mainīts uz LESD 83. panta 2. punktu (Padomes nostāja pirmajā lasījumā, Padomes 2017. gada 5. aprīļa dokuments 6182/17).

36 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 39. punkts); 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 71. punkts), un 2014. gada 17. jūlijs, *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 39. punkts).

37 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 74. punkts), un 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 42. punkts).

70. Tomēr jēdziens "citāda nelikumīga rīcība" nav ietverts LESD 325. panta 2. punktā, kurā ir noteikts vienīgi dalībvalstu pienākums, lai novērstu *krāpšanu*, kas apdraud Savienības finanšu intereses, veikt tādus pašus pasākumus, kādus tās veic, lai novērstu krāpšanu, kas apdraud viņu pašu finanšu intereses. Ir divi iespējamie veidi, kā interpretēt šo atšķirību formulējumā.

71. No vienas puses, varētu teikt, ka, līdzīgi LESD 325. panta 1. punktam, LESD 325. panta 2. punkts attiecas gan uz "krāpšanu", gan "citādu nelikumīgu rīcību". Šī argumentācija nozīmētu, ka LESD 325. panta 1. punkts ir "konteksts", ar ko ir izveidots pamatprincipu kopums, kas ir piemērojams visai LESD 325. panta normai, ietverot visus tā punktus. Ar to tiktu uzsvērts, ka LESD 325. panta 1. punktā ir noteikts Savienības un dalībvalstu vispārējs pienākums novērst krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību, "saskaņā ar šo pantu veicot pasākumus". Ar to tiktu arī norādīts uz šīs tiesību normas sarežģīto likumdošanas vēsturi [38], kas sarežģī jebkādus skaidrus secinājumus par likumdevēja gribu, ņemot vērā minētās tiesību normas straujos secīgos grozījumus.

72. No otras puses, tikpat ticami varētu būt atsaukties uz nepārprotamo atšķirību starp LESD 325. panta 1. punkta un LESD 325. panta 2. punkta tekstu, un apgalvot, ka LESD 325. panta 2. punkts attiecas tikai uz krāpšanas, *bet ne* citādas nelikumīgas rīcības novēršanas pasākumiem. Šajās abās tiesību normās ir paredzēta atšķirīga tajās attiecīgi noteiktā efektivitātes pienākuma un pielīdzināšanas pienākuma piemērošanas joma. Ja Līgumu izstrādātāji būtu vēlējušies, ka abiem šiem punktiem būtu vienāda nozīme, kāpēc tie ir formulēti atšķirīgi? Ja tie būtu vēlējušies, lai abi šie LESD 325. panta 1. punkta jēdzieni tiktu lasīti kā "konteksts" visam pantam, kāpēc lai tie neieviestu trešo, kopīgo jēdzienu, kas ietvertu abus (visaptverošs likumdošanas termins)? Ir arī papildu sistēmiskie argumenti: LESD 325. panta 3. un 4. punktā skaidri ir saglabāta tāda pati atšķirība, un tajos ir minēta tikai krāpšana. Tāpēc "citādas nelikumīgas rīcības" neiekļaušanu 325. panta 2. punktā ir grūti uzskatīt tikai par Līguma sastādītāju "pārrakstīšanos", ja vien, protams, šie sastādītāji nav bijuši ļoti izklaidīgi un vienā un tajā pašā pantā nav pārrakstījušies trīs reizes.

73. Kopumā par ticamāku uzskatu otro skaidrojošo pieeju. Tomēr šīs lietas izpratnē neesmu pārliecināts par to, ka Tiesai patiesībā būtu jāsniedz kāds paziņojums par šo jautājumu. Lai arī LESD 325. panta 2. punkts ir plaši apspriests, tas šajā lietā ir mazliet maldinošs. Praktiskā nolūkā LESD 325. panta 1. punktā noteiktā pienākuma piemērošanas joma, ja to interpretē un aplūko kopā ar LES 4. panta 3. punktā nostiprināto lojālas sadarbības principu, līdzinās pilnīgi identiskam pienākumam veikt līdzīgus pasākumus, lai aizsargātu valsts un Savienības finanšu intereses.

c) LESD 325. panta 1. punkts kopā ar LES 4. panta 3. punktu.

74. Pat ja tiktu uzskatīts, ka LESD 325. panta 2. punkts šajā lietā nav piemērojams, joprojām pastāv transversāli piemērojamais LES 4. panta 3. punktā nostiprinātais lojālas sadarbības princips. Šis princips, to lasot saistībā ar LESD 325. panta 1. punktā noteikto vispārējo pienākumu, līdzinās pienākumam veikt pasākumus pret nelikumīgām darbībām, kas ietekmē Savienības finanšu intereses saskaņā ar nosacījumiem, kuri ir analogi nosacījumiem, kādi ir piemērojami nelikumīgajai rīcībai, kas ietekmē valsts finanšu intereses.

75. LESD 325. panta 2. punktā noteikto pienākumu būtiskas pārklāšanās, kā arī lojālas sadarbības principa saskaņā ar LES 4. panta 3. punktu pirmsākumi ir meklējami iepriekšējās tiesību normas ģenealoģijā. Tādējādi LESD 325. panta 2. punktā ir noteikta teritoriāli īpaša Tiesas judikatūras kodifikācija attiecībā uz lojālas sadarbības principu [39].

38 Iepriekš 31. zemsvītras piezīme.

39 Spriedums, 1989. gada 21. septembris, Komisija/Grieķija (68/88, EU:C:1989:339, 24. un 25. punkts). Apstiprinot šo būtisko dublēšanu, skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu *Nunes* un *de Matos* (C-186/98, EU:C:1999:376, 13. punkts), atsaucoties uz EK līguma 5. pantu un EK līguma 209.a panta pirmo daļu.

76. Tam, ka LES 4. panta 3. punktā noteiktajiem pienākumiem ir transversāls raksturs, ka tie ir izplatīti visā Savienības tiesību sistēmā, ir papildu sekas. Pienākums veikt pasākumus tādu nelikumīgu darbību apkarošanai, kas apdraud Savienības finanšu intereses, saskaņā ar nosacījumiem, kuri ir analogi nosacījumiem, kādi ir piemērojami attiecībā uz valstu finanšu interesēm, darbojas ne tikai kopā ar LESD 325. panta 1. punktā noteiktajām saistībām: tas darbojas arī kopā ar konkrētākām no PVN direktīvas izrietošām saistībām. Tā kā PVN direktīvas normas neapšaubāmi ir detalizētākās normas attiecībā uz nodokļu samaksu un iekasēšanu, saskaņā ar minētās Direktīvas normām var pienācīgi veikt vairāk pētniecisku analīzi. Pievērsīšos tām šo secinājumu nākamajā sadaļā.

77. Tomēr pirms tam ir vērts norādīt vienu nobeiguma piezīmi: *pasākumi*, kas jāveic, lai apkarotu krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību saskaņā ar LESD 325. panta 1. punktu un LES 4. panta 3. punktu, ne vienmēr ir noziedzīga rakstura pasākumi. Šiem pasākumiem ir jābūt efektīviem un atturošiem. Tādējādi, protams, šāds pasākums var būt saistīts ar krimināltiesiskām sankcijām kā *ultima ratio*. Tomēr, pirms sasniegt šo līmeni, lai efektīvi apkarotu krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību, var būt pietiekami ar plašiem pasākumiem, piemēram, administratīvām, civilām vai organizatoriskām darbībām [40]. Tāpat arī pasākumi, kas dalībvalstīm jāveic saskaņā ar LESD 325. pantu, ir ne tikai tie pasākumi, kas ir saistīti ar noziedzīgu darbību vai administratīviem pārkāpumiem, uz kuriem jau attiecas Savienības nozaru tiesību akti [41].

3. PVN direktīva un lojālas sadarbības princips

78. PVN direktīvas 206. pantā ir noteikts PVN maksāšanas pienākums nodokļa maksātājiem, iesniedzot nodokļu deklarācijas, kā paredzēts minētās direktīvas 250. pantā. Tomēr tajā dalībvalstīm ir dota iespēja noteikt citu maksāšanas datumu. Ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstīm tiek dota iespēja veikt pasākumus, lai nodrošinātu samaksu – tās var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksāšanu.

79. Tomēr papildus šīm normām PVN direktīvā nav paredzēti nekādi citi īpaši noteikumi, lai nodrošinātu pienācīgu iekasēšanu. Tajā nav paredzēti nekādi konkrēti pasākumi vai – attiecīgā gadījumā – sankcijas, kas jāpieņem gadījumos, kad samaksa netiek veikta līdz dalībvalstu noteiktajam termiņam saskaņā ar PVN direktīvas 206. pantu.

80. Tāpēc atbilstīgu sankciju izvēle paliek dalībvalstu ziņā. Tomēr šī rīcības brīvība nav neierobežota: ja nav konkrētas normas par sankcijām pārkāpuma gadījumā, LES 4. panta 3. punktā ir noteikts, ka dalībvalstīm ir jāveic efektīvi pasākumi pret rīcību, kas kaitē Savienības finanšu interesēm [42]. Šie pasākumi ir piemērojami atbilstoši materiāliem un procesuāliem nosacījumiem, kas ir analogi tiem, kurus piemēro līdzīga veida un nozīmīguma valsts tiesību aktu pārkāpumu gadījumos. Katrā ziņā šo pasākumu uzliktajiem sodiem jābūt efektīviem, samērīgiem un atturošiem [43].

40 Skat., piemēram, spriedumu, 2012. gada 29. marts, *Pfeifer & Langen* (C-564/10, EU:C:2012:190, 52. punkts) par LESD 325. pantu attiecībā uz pasākumiem saistībā ar procentu iekasēšanu, atgūstot nelikumīgi gūtos labumus no Eiropas Savienības budžeta.

41 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 28. oktobris, *SGS Belgium* u.c. (C-367/09, EU:C:2010:648, 40. un 42. punkts).

42 Skat., piemēram, spriedumu, 2010. gada 28. oktobris, *SGS Belgium* u.c. (C-367/09, EU:C:2010:648, 41. punkts).

43 Skat., piemēram, spriedumus, 1989. gada 21. septembris, Komisija/Grieķija (68/88, EU:C:1989:339, 24. punkts), un 2005. gada 3. maijs, *Berlusconi* u.c. (C-387/02, C-391/02 un C-403/02, EU:C:2005:270, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

81. Konkrētajā PVN jomā dalībvalstīm ir jācīnās pret nodokļu nemaksāšanu [44]. Vispār un saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par PVN direktīvas 2. pantu, 250. panta 1. punktu un 273. pantu, lasot tos kopā ar LES 4. panta 3. punktu, dalībvalstīm ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā to teritorijā [45]. Dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis [46].

82. Kopumā no šiem apsvērumiem izriet, ka pienākumi, kas ir noteikti PVN direktīvā, lasot to saistībā ar LES 4. panta 3. punktu, nepārprotami pārsniedz krāpšanas novēršanu. Tie ir vispārīgāki. Tie *padziļināti* attiecas uz pareizu nodokļa iekasēšanu. Līdz ar to tajos ir ietverti ne tikai noteikumi, ko dalībvalstis ir ieviesušas, lai sodītu par tikai formāla rakstura pienākumu neizpildīšanu, piemēram, kļūdainām deklarācijām, bet arī novēloti maksājumi, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu un novērst nodokļu nemaksāšanu [47].

83. Varētu vēlreiz atkārtot, ka fakts, ka uz šādiem valstu pasākumiem attiecas iepriekš minētie PVN direktīvas noteikumi, lasot to kopā ar LES 4. panta 3. punktu, manuprāt, neietekmē valsts pasākumu raksturu. Līdzīgi vai pat vēl jo vairāk saskaņā ar LESD [48] 325. panta 1. punktu PVN direktīvā nav noteikti paredzēts pienākums dalībvalstīm uzlikt kriminmāltiesiska rakstura sodu. Līdzekļu izvēle atkal ir dalībvalstu rīcības brīvība. Savienības tiesību aktu mērķis ir faktiskais rezultāts: efektīvi, samērīgi un atturoši pasākumi, kas nodrošina pareizu iekasēšanu un novērš nodokļu nemaksāšanu.

4. Starpsecinājums

84. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka LES 4. panta 3. punkts, LESD 325. panta 1. punkts un PVN direktīvas 206. un 273. pants ir šajā lietā piemērojamās tiesību normas.

B. Atbilde uz prejudiciālajiem jautājumiem

85. Tagad izskatīšu iesniedzējtiesas uzdotos konkrētos jautājumus, ņemot vērā iepriekš minētās piemērojamās Savienības tiesību normas.

86. Turpmāk izklāstītās argumentācijas struktūra ir šāda: pirmkārt, izskatīšu valsts tiesas trešā prejudiciālā jautājuma pirmo daļu par *PIF* konvenciju (1). Otrkārt, pievērsīšos pirmajam jautājumam attiecībā uz pienākumu noteikt līdzvērtīgas sankcijas (2). Treškārt, pievērsīšos kopā valsts tiesas otrajam prejudiciālajam jautājumam un trešā jautājuma otrajai daļai, kas attiecas uz pienākumu paredzēt efektīvas, atturošas un samērīgas sankcijas par Savienības tiesību aktu pārkāpumiem (3).

1. Par trešā jautājuma pirmo daļu: "PIF" konvencija

87. Iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai *PIF* konvencijas 1. pantā minētajā krāpšanas jēdzienā ir iekļauts arī PVN nesamaksāšanas un daļējas vai novēlotas samaksas gadījums. Tā vaicā, vai līdz ar to minētās konvencijas 2. pantā dalībvalstij ir noteikts pienākums piemērot brīvības atņemšanas sodu par šo rīcību, ja attiecīgās summas pārsniedz EUR 50 000.

44 Skat. spriedumus, 2014. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts); 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. punkts), un 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts).

45 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 7. aprīlis, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Skat., piemēram, spriedumu, Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts).

47 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 69. punkts); 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 38. un nākamie punkti), un 2014. gada 17. jūlijs, *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46. punkts).

48 Iepriekš šo secinājumu 77. punkts.

88. Atbilde ir noraidoša. Kā jau iepriekš paskaidroju šo secinājumu 48.–51. punktā, *PIF* konvencija šajā lietā nav piemērojama. Manuprāt, uz šajā lietā izskatāmo pārkāpumu nevar attiecināt krāpšanas jēdzienu saskaņā ar minētās konvencijas 1. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

89. Tāpēc ierosinu uz trešā jautājuma pirmo daļu atbildēt šādi: krāpšanas jēdziens *PIF* konvencijas 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā neattiecas uz nodarījumu, piemēram, pamatlietā izskatāmo nodarījumu, kas attiecas uz pareizi deklarētā PVN nesamaksāšanu tiesību aktos noteiktajā termiņā.

2. Par pirmo jautājumu: diferencēti sliekšņi un līdzvērtīgu sankciju noteikšanas pienākums

90. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa jautā, vai Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.*ter* pants (atbilstoši tā grozījumam ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015), kurā par PVN nesamaksāšanu ir noteikts augstāks kriminālatbildības noteikšanas slieksnis (EUR 250 000) nekā ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokļu nesamaksāšanas gadījumā (EUR 150 000), ir saderīgs ar Savienības tiesību aktiem.

91. Šis jautājums būtībā ir saistīts ar pienākumu par Savienības tiesību aktu pārkāpumiem noteikt sankcijas, kas ir līdzīgas vai līdzvērtīgas tām sankcijām, kuras ir paredzētas par līdzīgiem valsts tiesību aktu pārkāpumiem. Saistībā ar šo lietu minētais pienākums izriet no LES 4. panta 3. punkta saistībā ar LESD 325. panta 1. punktu un iepriekš minētajām PVN direktīvas normām.

92. Atsaucoties konkrēti uz LES 4. panta 3. punktā minēto lojālas sadarbības principu, Tiesa ir konstatējusi, ka dalībvalstīm ir jāraugās, lai Savienības tiesību pārkāpumi tiktu sodīti atbilstoši tādiem materiāliem un procesuāliem nosacījumiem, kas ir "analogi tiem, kurus piemēro līdzīga veida un nozīmīguma valsts tiesību pārkāpumu gadījumos [..]". Turklāt valstu iestādēm attiecībā uz Savienības tiesību aktu pārkāpumiem ir jārīkojas "ar tādu pašu rūpību, kādu tās ievēro, ieviešot atbilstošos valsts tiesību aktus"[49].

a) Kāds ir "analogs" valsts režīms?

93. Šajā gadījumā grūtības ir noteikt atsauces sistēmu, saskaņā ar kuru ir jāvērtē pienākums noteikt analogas sankcijas. Kas var būt *līdzīga* rakstura un nozīmīguma valsts tiesību aktu pārkāpumi? Kāds cits valsts tiesiskais regulējums šajā gadījumā var būt par atskaites punktu?

94. Tiesai iesniegtajos apsvērumos ir secināts, ka ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 ieviestajos diferencētajos sliekšņos netiek pārkāpts pienākums noteikt analogas vai līdzvērtīgas sankcijas. Tomēr šādu secinājumu izdarīšanas iemesli atšķiras.

95. Itālijas valdība norāda, ka šie abi nodarījumi vispār nav salīdzināmi. Komisija apgalvo, ka Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.*bis* un 10.*ter* pantā noteiktie dažādie sliekšņi ir salīdzināmi, taču atšķirības var tikt pamatotas. Austrijas valdība izvirza vēl vienu jaunu argumentu, norādot, ka PVN joma pēc definīcijas nevar radīt nekādas problēmas attiecībā uz pienākumu noteikt līdzvērtīgas sankcijas. PVN ir gan dalībvalstu, gan Savienības ieņēmumi. Tāpēc Savienības finanšu intereses PVN ieņēmumu veidā vienmēr tiek aizsargātas tieši tāpat kā valstu finanšu intereses.

96. Šajā lietā analogu sankciju novērtēšana būtībā izraisa noskaidrošanu, vai PVN sistēmu var salīdzināt ar tiešo nodokļu sistēmu, lai novērtētu pienākumu noteikt analogas sankcijas.

97. Šajā ziņā var paredzēt divas pieejas.

49 Skat. spriedumus, 1989. gada 21. septembris, Komisija/Grieķija (68/88, EU:C:1989:339, 24. un 25. punkts), un 1999. gada 8. jūlijs, *Nunes* un *de Matos* (C-186/98, EU:C:1999:376, 10. un 11. punkts).

98. Pirmkārt, ņemot vērā *šaurāku* pieeju, atbilstoši Austrijas valdības atbalstītajai pieejai PVN režīmu varētu uzskatīt par izolētu sistēmu [50]. Tās unikālais un īpašais raksturojums un darbība padarītu neiespējamu salīdzināšanu ar jebkuru citu nodokļu sistēmu vai ieņēmumu avotu. Tā kā PVN ir valsts *un* Savienības ieņēmumu avots, pienākums noteikt analogas sankcijas vienmēr tiktu izpildīts pats par sevi.

99. Saprotu, kāpēc šādu pieeju varētu ieteikt attiecībā uz konkrētākiem jautājumiem, kuros PVN sistēmā un iekasēšanā varētu būt lielākas atšķirības nekā līdzības. Tiesību pašreizējā stāvoklī šāda pieeja tomēr būtu problemātiska un neloģiska. Tad pamatprasībai veikt analogus vai līdzīgus pasākumus "pielīdzināšanas pienākumam" nebūtu nekāda satura. Pielīdzināšanu (līdzvērtību) vairs nevarētu pārbaudīt. Tās kritērijs faktiski būtu apļveida, pārbaudīts un salīdzināts pats ar sevi [51].

100. Otrā, *plašākā* pieejā salīdzināmībai atsauces sistēma atrodas augstākā vispārinājuma līmenī, meklējot piemērotajam Savienības tiesību aktu pārkāpumam iespējami tuvāko analoģiju valsts tiesību sistēmā. Kad skatījums kļūst vispārinātāks un plašāks, kļūst skaidrs arī tas, ka neviens nodoklis nav pilnībā izolēts; katrs nodoklis ir daļa no (ar nodokli apliekama) kopuma, lielākas kopas sastāvdaļa.

101. Manuprāt, "pielīdzināšanas pienākumam" ir vajadzīga plašāka šāda veida pieeja salīdzināmībai, lai identificētu attiecīgos līdzīga veida un nozīmīguma valsts tiesību aktu pārkāpumus, it īpaši Savienības finanšu interešu aizsardzības jomā. Tajā skatpunkts būtībā ir strukturāls, sistēmisks salīdzinājums. Pilnīgas identitātes prasība ļoti apgrūtinātu līdzvērtīgu ieņēmumu vai izdevumu avotu atrašanu dalībvalstīs. Ar PVN saistītus pārkāpumus šī nodokļa iekasēšanas sistēmas specifikas dēļ nekad nevarētu uzskatīt par analogiem jebkādu citu nodokļu pārkāpumiem.

102. Savukārt atsevišķos gadījumos, kas attiecas uz nediskriminācijas principa vai vienlīdzīgas attieksmes principa piemērošanu atsevišķiem procesuālajiem noteikumiem vai tiesiskās aizsardzības līdzekļiem, uzmanība pēc definīcijas tiek koncentrēta uz daudz konkrētāku un šaurāku jomu. Ja tas tā ir, tad konkrētas un īpašas atšķirības starp tiešo un netiešo nodokli, ko novērtē šādā vispārinājuma līmenī, var arī padarīt individuālas situācijas nesalīdzināmas [52].

103. Katrā ziņā šādu plašāku pieeju Tiesa jau izmantoja spriedumā *Taricco*. Sniedzot norādes valsts tiesai, lai veiktu režīmu līdzvērtības vērtēšanu attiecībā uz noilguma termiņiem ar PVN nemaksāšanu saistītās lietās, Tiesa atsaucās uz noilguma termiņiem, kas piemērojami attiecībā uz tabakas izstrādājumiem piemērojamiem ievedmuitas nodokļiem [53].

50 Saistībā ar līdzīgu pieeju skat. arī Delmas-Marty, M., "Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation", minēts iepriekš, 97. lpp.; Waldhoff, C., "AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]", no: Calliess, C., Ruffert, M., *EUV/AEUV Kommentar*, 5. izd., C. H. Beck, Minhene, 2016, 10. punkts; Spitzer, H., Stiegel, "U. AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]", no: von der Groeben, H, Schwarze, J., Hatje, A., *Europäisches Unionsrecht*, Bādenbādene, Nomos, 2015, 44. punkts.

51 Ja vien, protams, kādreiz pielīdzināšanas (vai līdzvērtīguma) vērtēšana vairs nebūtu jāveic *iekšēji* (dalībvalstī), bet gan *ārēji* (salīdzinot pieejas dalībvalstīs). *Pragmatiski* šādas izmaiņas tiesību aktos varbūt patiešām kādreiz varētu būt vajadzīgas, ja arvien vairāk valstu tiesiskie režīmi būs saskaņoti, faktiski izzūdot jebkuriem piemērotiem valsts salīdzinātājiem. *Sistēmiski* šāds procedūru vai tiesiskās aizsardzības līdzekļu atbilstības novērtēšanas veids, iespējams, labāk veicinātu domu par līdzību, kas ir jānostiprina Savienības tiesību izpildē dalībvalstīs pārbaudes vietā, kas faktiski papildus izceļ iespējamās atšķirības.

52 Saprotu, ka šādā konkrētā kontekstā Itālijas Konstitucionālā tiesa paziņoja, ka šajā lietā izskatāmā Leģislatīvā dekrēta 10.*bis* un 10.*ter* panti nav salīdzināmi. Skat. Itālijas Konstitucionālās tiesas spriedumu, 2015. gada 12. maijs, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Plašāk tika arī uzskatīts, ka tiešie un netiešie nodokļi nav salīdzināmi Tiesas judikatūrā, tomēr atkal citā kontekstā (arī PVN jomā, bet lietā, kas saistīta ar nodokļu maksātāja tiesībām uz atlīdzību, nevis attiecībā uz sankciju piemērošanu dalībvalstīs). Skat. spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 44. un 45. punkts).

53 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 48. punkts). Tāpat Tiesa 2012. gada 29. marta spriedumā *Pfeifer & Langen* (C-564/10, EU:C:2012:190, 52. punkts) ir atzinusi, ka dalībvalstīm, pamatojoties uz LESD 325. pantu, ja nav īpaša Savienības tiesiskā regulējuma, "ja to valsts tiesībās ir paredzēta procentu iekasēšana saistībā ar šāda nelikumīgi no valsts budžeta gūta labuma atgūšanu, [..] analoģiski ir jāiekasē procenti, atgūstot no Savienības budžeta nelikumīgi gūtu labumu".

104. Šajā lietā visciešākā analoģija ar nodarījumu, kas ir saistīts ar Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10. *ter* pantā paredzēto PVN nesamaksāšanu, ir šī paša dekrēta 10.*bis* pantā minētajam nodarījumam, kas ir saistīts ar ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa nesamaksāšanu, kurā ir vainojams nodokļu maksātāja starpnieks. Abiem nodarījumiem ir vairākas līdzības: to vispārējais mērķis ir nodrošināt iekasēšanu. Abi nodarījumi attiecas uz rīcību saistībā ar nesamaksāšanu tiesību aktos noteiktajā termiņā. Abu tiesību normu sistēmiskā līdzība izriet no pašiem Itālijas tiesību aktiem, kuros ir izvēlēts abus nodarījumus regulēt tajā pašā tiesību aktā, cieši saistītās paralēlās normās.

105. Tāpēc neredzu īpašas loģiskas grūtības teikt, ka Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.*bis* panta norma ir "analoģiska" 10.*ter* pantam. Abi nodarījumi ir salīdzināmi. Nākamais jautājums ir par to, vai abās tiesību normās ietvertais diferencētais slieksnis var būt pamatots.

b) Pamatota diferenciācija?

106. Itālijas valdība centās izskaidrot iemeslus, kuri ir iedvesmojuši likumdevēju noteikt dažādus sliekšņus, kas ir piemērojami pārkāpumiem PVN un ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa nesamaksāšanas jomā.

107. Pirmkārt, vispirms Itālijas valdība tiesas sēdē precizēja, ka nodokļu maksātājiem nepiemēro noziedzīgu nodarījumu režīmu par tiešo nodokļu nemaksāšanu. Nodarījums, ar kuru ir saistīts 10. *bis* pants, attiecas nevis uz nodokļu maksātāju, bet uz personu, kurai tā vietā ir jāmaksā ienākumu gūšanas vietā ieturamais nodoklis.

108. Otrkārt, izņemot vispārējās strukturālās atšķirības, kas izriet no nodokļu uzlikšanas tiešā un netiešā rakstura, Itālijas valdība ir izvirzījusi konkrētu diferencēšanas pamatojumu. Tas attiecas uz augstāko smaguma pakāpi un lielākām atklāšanas un iekasēšanas grūtībām.

109. No vienas puses, attiecībā uz ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa nemaksāšanu, kas izriet no sertifikācijas, kura izsniegta nodokļa maksātājam, attiecībā uz kuru ienākumu gūšanas vietā tiek ieturēts nodoklis, Itālijas valdība paskaidro, ka 10.*bis* pants attiecas ne tikai uz nemaksāšanu, bet arī nepareiza dokumenta izdošanu. Tāpēc tiek kavēta nodokļu nemaksāšanas atklāšana un nodokļu iekasēšana, jo starpnieks saņem sertifikātu, kas atbrīvo viņu no maksājumiem administrācijai.

110. No otras puses, attiecībā uz ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa nesamaksāšanu, kas izriet no tā gada nodokļu deklarācijas, ko iesniedzis nodokļus ieturošais starpnieks, Itālijas valdība norāda, ka augstāka smaguma pakāpe izriet no sekām, ko šī nesamaksāšana var radīt aizstātajiem nodokļu maksātājiem, kuri ir pakļauti riskam divas reizes maksāt nodokļa summu.

111. Abu šo iemeslu dēļ tika teikts, ka valsts likumdevējs uzskatīja, ka pārkāpuma atklāšanas grūtības [54], kā arī dažādās aizsargātās intereses attaisno izskatāmo sliekšņu diferencēšanu.

112. Protams, dažus Itālijas valdības izvirzītos argumentus var uzskatīt par pārliecinošākiem nekā citus. Tāpat, iespējams, joprojām nav skaidrības par to, kas tiešām ir notika 2015. gadā, lai izraisītu to, ka pēkšņi bija jādiferencē sliekšņi abos nodarījumos, kā tas nebija iepriekš, kad abi pārkāpumi tika regulēti ar vienādiem noteikumiem.

54 Par to, cik būtiskas ir grūtības konstatēt pārkāpumu, skat. 1988. gada 25. februāra spriedumu *Drexl* (299/86, EU:C:1988:103, 22. un 23. punkts).

113. Tomēr uzskatu, ka tieši tādu jautājumu sfērā kā šī dalībvalstīm ir tiesības pašām veikt likumdošanas izvēli. Manuprāt, Itālijas valdība ir piedāvājusi ticamus iemeslus, kāpēc tā vēlējās diferencēšanu. Tā ir arī pierādījusi, ka valsts līmenī šajā ziņā ir noticis apspriešanas process. Ja procesuālās rīcības brīvības un institucionālās autonomijas piemērošanas jomai šajā sfērā ir kāda nozīme, Tiesai nevajadzētu izteikt minējumus par šādu valsts likumdošanas izvēli, kas turklāt ir nostiprināta plašākajā un sarežģītākajā dalībvalstu likumdošanas sistēmā nodokļu jomā.

114. Tāpēc ierosinu, ka LES 4. panta 3. punktā, to lasot saistībā ar LESD 325. panta 1. punktu un PVN direktīvu, nav aizliegtas valsts tiesību normas, kurās, lai noteiktu sodāmu raksturu rīcībai, kas ietver nodokļa nemaksāšanu līdz likumā noteiktajam termiņam, ir noteikts finanšu slieksnis, kas PVN ir augstāks par slieksni, kurš ir paredzēts ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa gadījumā.

3. Par otro jautājumu un trešā jautājuma otro daļu: kriminālatbildības dzēšana un efektīvas un atturošas sankcijas

115. Valsts tiesa turklāt ir paudusi šaubas par to, kā Leģislatīvā dekrēta 74/2000 paredzēto kriminālsankciju efektivitāti un atturošo iedarbību varētu ietekmēt abi ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 ieviestie grozījumi.

116. Pirmkārt, ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai LES 4. panta 3. punktā, to lasot kopā ar LESD 325. panta 1. punktu un PVN direktīvu, ir aizliegta valsts tiesību norma, kas dzēš tādu personu kriminālatbildību, kuras ir atbildīgas par fiskāliem jautājumiem, ja vienība, kuru tās pārstāv, veic maksājamās PVN summas samaksu kopā ar procentiem un administratīvajiem sodiem saistībā ar novēlotu maksājumu, iekams nav paziņots par tiesvedības uzsākšanu pirmās instances tiesā. Valsts tiesa uzsver, ka Itālijas sistēmā šīm personām netiek uzlikts nekāds cits, pat ne administratīva rakstura sods.

117. Otrkārt, trešā jautājuma otrajā daļā iesniedzējtiesa jautā, vai LESD 325. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā par nodokļu jautājumiem atbildīgās personas tiek atbrīvotas no krimināltiesiskās un administratīvās atbildības par PVN nesamaksāšanu un daļēju vai novēlotu samaksu, ja attiecīgās summas atbilst *PIF* konvencijā noteiktā EUR 50 000 minimālā sliekšņa trīskāršam vai pieckāršam apmēram.

118. Abi šie jautājumi attiecas uz dalībvalstu pienākumu paredzēt efektīvas un atturošas sankcijas. Šajā sadaļā es tos abus izskatīšu pēc kārtas.

a) Jauns iemesls kriminālatbildības dzēšanai

119. Komisija uzskata, ka otrais jautājums saistībā ar jauno iemeslu kriminālatbildības dzēšanai, kas ir ieviests ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 (jaunais Leģislatīvā dekrēta 74/2000 13. panta 1. punkts), būtu jāatzīst par nepieņemamu. Tā norāda, ka, paturot prātā, ka ar PVN saistītā nodarījuma slieksnis (EUR 250 000) šajā lietā nav sasniegts (maksājamā summa bija EUR 175 272), minēto iemeslu šajā lietā nevarēja piemērot.

120. Tam jāpiekrīt. Patiešām, ja Tiesa izlems piekrist manām piedāvātajām atbildēm uz pirmo un trešo jautājumu, tad atbilde uz otro jautājumu nebūs vajadzīga. Tomēr, lai pilnībā palīdzētu Tiesai, īsumā aprakstīšu atbildi uz šo konkrēto jautājumu, ja Tiesai būtu jāizdara citāds secinājums.

121. Kopumā [55] pienākums nodrošināt efektīvas, atturošas un samērīgas sankcijas Savienības finanšu interešu aizsardzībai izriet no diviem Savienības tiesību avotiem. LES 4. panta 3. punktā paredzētais lojālas sadarbības pienākums ir saistīts ar prasību efektīvi un preventīvi vērsties pret PVN maksāšanas pienākuma pārkāpumiem saskaņā ar PVN direktīvas 206. un 273. pantu: pastāv vispārējs pienākums veikt visus normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā savā teritorijā [56]. Tas pats izriet arī no LESD 325. panta 1. punkta, kurā dalībvalstīm ir pieprasīts apkarot krāpšanu un citādu nelikumīgu rīcību, kas apdraud Savienības finanšu intereses, veicot efektīvus pasākumus, kuriem jāattur no šādas rīcības [57].

122. Manuprāt, ar izskatāmo jauno iemeslu krimināltiesvedības dzēšanai netiek pārkāpts pienākums piemērot efektīvas un atturošas sankcijas.

123. Pirmkārt, kopumā pienākums paredzēt samērīgus, efektīvus un atturošus sodus PVN jomā ne vienmēr ir saistīts ar pienākumu piemērot krimināltiesiska rakstura sankcijas [58]. Patiešām, noteiktās situācijās nodarījumu smagums var paredzēt krimināltiesvedības noteikšanu kā vienīgo risinājumu, lai garantētu efektivitāti un preventīvo iedarbību [59]. Tomēr, ja šādas īpašas un nopietnas situācijas nav, tad piemērojamie sodi var būt administratīvie sodi, krimināltiesas vai abu sodu kombinācija [60].

124. PVN kontekstā *pareizi* deklarētā nodokļa nesamaksāšanu līdz tiesību aktos noteiktajam termiņam nevar uzskatīt par tik smagu pārkāpumu, ka pienākums veikt efektīvus un atturošus pasākumus vienmēr prasītu krimināltiesas noteikšanu [61]. Dalībvalstis, protams, pienācīgi ņemot vērā to ekonomisko un sociālo situāciju, var paredzēt šādas sankcijas gadījumos, kurus tās uzskata par pietiekami smagiem, kaut arī ievērojot samērīguma principu. Tomēr krimināltiesvedības noteikšanu par šādu rīcību nevar uzskatīt par nepieciešamu Savienības tiesību izpratnē.

125. Otrkārt, Itālijas tiesību aktos PVN iekasēšanas nodrošināšanai paredzēto pasākumu efektīvais un atturošais raksturs ir jāaplūko plašākā, sistēmiskā izpratnē. Pienācīga uzmanība jāpievērš dažādu krimināltiesisko un administratīvo sankciju savstarpējai iedarbībai, kas ir piemērojamas PVN nemaksāšanas gadījumā līdz tiesību aktos noteiktajam termiņam [62].

126. Itālijas valdība ir paskaidrojusi, ka saskaņā ar Leģislatīvā dekrēta 471/1997 13. panta 1. punktu uz vienībām, kurām jāmaksā nodoklis, katrā ziņā attiecas administratīvo sankciju sistēma, kas var sasniegt 30 % no nesamaksātās summas un procentiem. No apskatāmā grozījuma likumdošanas vēstures izriet, ka administratīvo sankciju esamība, ko turpina piemērot attiecībā uz tām situācijām, kurās nav sasniegts krimināltiesas slieksnis, ir pienācīgi ņemta vērā, Leģislatīvajā dekrētā 158/2015 grozot

55 Skat. iepriekš šo secinājumu 52.–84. punktu.

56 Spriedumi, 2008. gada 17. jūlijs, Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts); 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts), un 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. punkts).

57 Spriedumi, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts), un 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 37. punkts).

58 Skat. arī iepriekš 77. un 83. punktu.

59 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta Damaso Ruisa-Harabo Kolomera [*Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā Komisija/Padome (C-176/03, EU:C:2005:311, 43. punkts).

60 Spriedumi, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 34. punkts), un 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. punkts).

61 Salīdzinošā perspektīvā jāatzīmē, ka ne visas dalībvalstis paredz krimināltiesas par rīcību, kas ir saistīta ar PVN nesamaksāšanu līdz tiesību aktos noteiktajam termiņam. Šķiet, ka šajā jomā ir būtiskas atšķirības.

62 Varētu piebilst, ka saistītais jautājums par *ne bis in idem* principu ir izskatāmās lietas *Menci* priekšmets. Ņemot vērā to jautājumu nozīmi, kas izvirzīti Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2016. gada 15. novembra spriedumā *A* un *B* pret Norvēģiju (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, Lielā palāta) par Hartas 50. panta interpretāciju, šī lieta ir nodota izskatīšanai virspalātā un ir atsākts mutvārdu process. Skat. Tiesas (virspalāta) rīkojumu, 2017. gada 25. janvāris, *Menci* (C-524/15, nav publicēts, EU:C:2017:64).

slieksni[63]. Tāpat jaunais iemesls ar maksāšanu saistītās krimināltiesiskās sankcijas dzēšanai ir likumdevēja izvēle ļaut izvairīties no krimināltiesiskās sankcijas, ja vienība, kas ir atbildīga par nodokļa nomaksu, samaksā savus parādus, tostarp maksājamo nodokli, procentus un administratīvo sankciju. Arī šajā situācijā likumdevējs par pietiekamu uzskata administratīvo sankciju piemērošanu nodokļu maksātājiem[64].

127. Citiem vārdiem sakot, pat ja juridiskās personas atbildīgais direktors, kam ir jāmaksā nodoklis, varētu izvairīties no krimināltiesiskās sankcijas, ja juridiskā persona galu galā veic maksājumu, tad šī juridiskā persona, kura ir pirmām kārtām atbildīga, tomēr saskarsies ar procentu maksājumiem un administratīvajiem sodiem par novēlotu maksājumu.

128. Šajā posmā varētu būt lietderīgi atkāpties atpakaļ un mēģināt saskatīt mežu, ne tikai atsevišķu koku. Kāds ir mērķis krimināltiesiskās sankcijas noteikšanai par valsts kasei pienākošos summu novēlotu samaksu? Varbūt pretēji citiem noziedzīgajiem nodarījumiem, kur nodarīto kaitējumu nav iespējams vērst par labu un kur sankcijas galvenais mērķis ir sodīt un labot pārkāpēju, fiskālo vai nodokļu noziegumu gadījumā mērķis ir *arī* izmantot krimināltiesiskas sankcijas draudus, lai piespiestu veikt maksājumu konkrētajā gadījumā un tādējādi nākotnē veicinātu atbilstību vispār. Citiem vārdiem sakot, krimināltiesiskās sankcijas noteikšana pati par sevi nav vienīgais mērķis. Iespējams, ka cits šīs sankcijas mērķis ir saglabāt fiskālo stabilitāti un panākt atbilstību. Ja tiek izmantota šī loģika, tad fakts, ka pārkāpējam ir dota pēdējā iespēja izpildīt prasības līdz lietas iztiesāšanas sākumam, faktiski netraucē izpildes efektivitātei, bet gan gluži pretēji[65].

129. Ņemot vērā iepriekš minēto, Leģislatīvā dekrēta 74/2000 13. pantā ieviestais iemesls krimināltiesiskās sankcijas dzēšanai veicina atbilstību un līdz ar to sekmē izpildes sistēmas efektivitāti un preventīvo ietekmi. Sankciju efektivitāte ir saistīta ar pamudinājumu maksāt nodokli. Preventīvā ietekme tiek nodrošināta ar nepieciešamību iegūt ne tikai pamatsummu, bet arī uzkrātos procentus un atbilstošo administratīvo sankciju summu.

130. Varētu atgādināt, ka iepriekš Tiesa ir atzinusi, ka pakāpenisku sankciju režīms ir piemērots maksājumu nokārtošanas veicināšanai[66]. Tā arī ir uzskatījusi procentus par atbilstīgu sankciju gadījumos, kas ir saistīti ar formāla rakstura pārkāpumiem[67].

131. Visbeidzot ir jāatgādina, ka, piemērojot efektīvas un atturošas sankcijas Savienības tiesību aktu piemērošanas jomā, dalībvalstīm ir jāievēro arī samērīguma princips. No Leģislatīvā dekrēta 158/2015 sagatavošanas dokumentiem izriet, ka Itālijas likumdevējs ir izvēlējies pieņemt administratīvo un krimināltiesisko sankciju progresīvo struktūru. Atspoguļojot samērīguma apsvērumus, tajā krimināls odi ir paredzēti vissmagākajiem gadījumiem. Saistībā ar to šajā lietā aplūkoto iemeslu krimināltiesiskās dzēšanai var uzskatīt arī par turpmāku samērīguma apsvērumu iekļaušanu vispārējā izpildes režīmā.

b) "PIF" konvencijā noteiktā EUR 50 000 sliekšņa nozīme

132. Attiecībā uz iesniedzējtiesas uzdotā trešā jautājuma otro daļu neuzskatu, ka *PIF* konvencijas slieksnis ir atbilstošs atskaites punkts, lai novērtētu sankciju efektivitāti ārpus saskaņā ar minēto konkrēto dokumentu definētās struktūras.

63 Skat. 8. panta skaidrojumu (grozot Leģislatīvā dekrēta 74/2000 10.b pantu) 2015. gada 26. jūnija leģislatīvā dekrēta projektam (*Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio*) pievienotajā paskaidrojumā.

64 Skat. turpat 11. panta skaidrojumu (grozot Leģislatīvā dekrēta 74/2000 13. pantu).

65 Varbūt arī tāpēc dažādi formulētus noteikumus attiecībā uz publiskās apsūdzības pārtraukšanu par fiskālo, nodokļu vai sociālās apdrošināšanas iemaksu nesamaksāšanu, ja tiek samaksāts parāds pilnā apmērā pirms debašu sākšanas, var atrast vairāku dalībvalstu tiesību sistēmās.

66 Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, 40. punkts).

67 Attiecībā uz formālo pienākumu pārkāpumiem; skat. spriedumu, 2014. gada 17. jūlijs, *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

133. Pirmkārt un galvenokārt, kā paskaidrots šo secinājumu 48.–51. punktā, izskatāmais nodarījums neietilpst *PIF* konvencijas darbības jomā. Ar *PIF* konvenciju noteiktais slieksnis attiecas tikai uz konkrēto krāpšanas nodarījumu.

134. Otrkārt, papildus ir jāatzīmē, ka *PIF* konvencijas 2. pantā minēto EUR 50 000 slieksni piemēro tikai kā kritēriju, lai noteiktu minimālo summu, kuru pārsniedzot krāpšana tiek uzskatīta par tik nopietnu, lai radītu *ar brīvības atņemšanu saistītus sodus, kas var izraisīt izdošanu*. Tomēr EUR 50 000 slieksnis nav pat piemērojams kā vispārējs slieksnis krimināltiesību noteikšanai.

135. Tāpēc neuzskatu, ka uz *PIF* konvencijā minēto slieksni varētu atsaukties pat plašākas analoģijas izpratnē. Tas nepavisam nav būtisks tādā lietā kā šī.

c) Starpsecinājums

136. Tāpēc ierosinu Tiesai uz otro jautājumu un trešā jautājuma otro daļu atbildēt šādi: ar LESD 325. panta 1. punktu un LES 4. panta 3. punktu, lasot to kopā ar PVN direktīvu, noteiktais pienākums paredzēt efektīvus, atturošus un samērīgus sodus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu, neaizliedz valsts tiesību aktus, piemēram, šajā lietā aplūkotos, ar ko, lai gan paredzot administratīvu sankciju sistēmu, par nodokļu jautājumiem atbildīgās fiziskās personas var atbrīvot:

– no krimināltiesību un administratīvas atbildības par pareizi deklarētā PVN nesamaksāšanu tiesību aktos noteiktajā termiņā saistībā ar summām, kas vienādas ar trīskārtīgu vai pieckārtīgu *PIF* konvencijā noteikto minimālo slieksni EUR 50 000 apmērā;

– no krimināltiesību, ja vienība, attiecībā uz kuru tās veic darbību, ir novēloti samaksājusi maksājamo PVN, kā arī procentus un summas, kas noteiktas ar administratīvām sankcijām, iekams nav paziņots par tiesvedības uzsākšanu pirmās instances tiesā.

C. Valsts tiesību aktu un Savienības tiesību aktu iespējamās neatbilstības ietekme

137. Šajos secinājumos esmu ierosinājis Tiesai atbildēt uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem tā, ka ar attiecīgajiem Savienības tiesību aktu noteikumiem *nav* aizliegti ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 veiktie grozījumi. Ja Tiesa izdarītu tādu pašu secinājumu, šajā lietā nebūtu jāizskata neatbilstības atzinuma iespējamā iedarbība (laikā).

138. Ja Tiesa izlemtu citādi, tad būtu jāizskata valsts tiesību aktu neatbilstības Savienības tiesību aktiem iedarbība. It īpaši būtu jāaplūko praktiskā ietekme, kas izriet no Savienības tiesību aktu augstāka spēka principa, proti, prasība nepiemērot valsts tiesību normas, kas ir pretrunā Savienības tiesību aktiem. Tas būtu jādara, ņemot vērā attiecīgo scenāriju, kad aplūkotā valsts tiesību norma ir *saudzīgāka* krimināltiesību norma notiekošajā krimināprocesā.

139. Lai pilnībā palīdzētu Tiesai, piedāvāšu dažas noslēguma domas par šo jautājumu, jo to skaidri ir izteikusi iesniedzējtiesa un ieinteresētās personas apspriedušas uzklausīšanas laikā tiesas sēdē.

140. Valsts tiesa pauda viedokli, ka, ja ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 izdarītie grozījumi tiktu uzskatīti par neatbilstīgiem Savienības tiesībām, tad sekojošā saudzīgāko noteikumu nepiemērošana nebūtu pretrunā Hartas 49. panta 1. punktā ietvertajam likumības principam vai *lex mitior* principam. Pirmkārt, ar Leģislatīvo dekrētu 158/2015 grozīto valsts tiesību normu nepiemērošanai būtu jābūt saistītai ar minēto normu tās iepriekšējās versijas (atkārtotu) piemērošanu, kas bija spēkā nozīmīgo faktu norises laikā. Otrkārt, ja jaunās normas atzītu par nesaderīgām ar Savienības tiesību aktiem, tās likumīgi nekad nebūtu bijušas Itālijas tiesiskā regulējuma daļa. Tā kā Tiesas lēmumiem prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā ir *ex tunc* iedarbība, tādējādi interpretētā tiesību norma Tiesas norādītajā veidā būtu jāpiemēro arī tiesiskajām attiecībām, kas bija spēkā pirms sprieduma, taču vēl nav beigušās.

141. Komisija un Itālijas valdība pievērsās šiem argumentiem tiesas sēdē. Šķiet, ka tās uzskata, ka saudzīgākās valsts tiesību normas šajā lietā nevarētu nepiemērot, *pat ja* šīs tiesību normas būtu atzītas par neatbilstīgām Savienības tiesību aktiem.

142. Piekrītu Komisijai un Itālijas valdībai. Manuprāt, likumības princips izslēdz iespēju notiekošās tiesvedības laikā krimināllietā nepiemērot saudzīgākas kriminmāltiesību normas pat tad, ja šie saudzīgākie noteikumi ir atzīti par nesaderīgiem ar Savienības tiesību aktiem. Citiem vārdiem sakot, tādā lietā kā šī ar Savienības tiesību normu pārākuma principu dalībvalstīm noteiktais pienākums piemērot efektīvas, atturošas un analoģiskas sankcijas ir jāpiemēro atbilstoši citiem noteikumiem ar vienādu juridisko statusu Savienības tiesību sistēmā: Hartas 49. panta 1. punktā paredzēto *lex mitior* principu apvienojumā ar tiesiskās paļāvības un tiesiskās noteiktības aizsardzību, ņemot vērā krimināltiesību īpašo kontekstu.

143. Netiek apstrīdēts, ka saskaņā ar Savienības tiesību aktu pārākuma principu Līgumu noteikumiem un tieši piemērojamiem sekundāro tiesību aktu noteikumiem ir tāda iedarbība, ka tikai līdz ar to stāšanos spēkā pretrunīgas valsts tiesību normas kļūst nepiemērojamas [68].

144. Iespējams, ka nepiemērošanas pienākums ir šā principa visenerģiskākā izpausme. Tomēr pārākuma praktiskās sekas konkrētos gadījumos ir jāizvērtē un jāsaskaņo ar vispārējo tiesiskās noteiktības principu un, konkrētāk krimināltiesību jomā, likumības principu. Dalībvalstu pienākumi nodrošināt efektīvu Savienības līdzekļu iekasēšanu galu galā nevar būt pretrunā Hartas [69] tiesībām, kurā arī ir paredzēti likumības, *lex mitior* un tiesiskās noteiktības pamatprincipi.

145. Turpmākajā vērtējumā apgalvošu, ka likumības princips, kas ir pareizi jāsaprot ne tikai minimālā veidā (1), bet plašāk tā, ka tas ietver arī *lex mitior* noteikumu kopā ar lielākas tiesiskās noteiktības principu krimināllietās (2), šajā gadījumā prasa, lai saudzīgākās Leģislatīvā dekrēta 158/2015 normas nevarētu nepiemērot (3). Pēdējais secinājums paliek spēkā neatkarīgi no tā, vai iespējamā neatbilstība Savienības tiesību aktiem būtu jāatzīst attiecībā uz primāro tiesību aktu (LESD 325. panta 1. punktu) vai PVN direktīvu.

1. Likumības principa "būtība": atpakaļejoša spēka aizliegums

146. Hartas 49. panta 1. punktā nostiprinātais likumības princips, pirmkārt un galvenokārt, ir saistīts ar atpakaļejoša spēka aizliegumu. Tas ir paredzēts šīs normas pirmajos divos teikumos [70]. Hartas 52. panta 3. punkta nozīmē tas atbilst Eiropas Cilvēktiesību konvencijas (turpmāk tekstā – ECTK) 7. pantam.

147. Var teikt, ka likumības principa, kas ir visspēcīgākā un konkrētākā tiesiskās noteiktības principa izpausme [71], "būtība" attiecas tikai uz nodarījumu un sodu definīcijas *materiāltiesiskajiem* elementiem. Ar to ir pieprasīts, ka likumā ir skaidri jādefinē pārkāpumi un sodi, kas ir piemērojami brīdī, kad ir izdarīta sodāmā darbība vai bezdarbība. Šis nosacījums ir izpildīts tad, ja attiecīgā persona no

68 Skat., piemēram, spriedumus, 1978. gada 9. marts, *Simmenthal* (106/77, EU:C:1978:49, 17. punkts), un 2012. gada 14. jūnijs, *ANAFE* (C-606/10, EU:C:2012:348, 73. punkts un tajā minētā judikatūra).

69 Šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 29. marts, *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 23. punkts).

70 Pirms Hartas stāšanās spēkā princips, ka krimināltiesību normām nedrīkst būt atpakaļejošs spēks, arī tika uzskatīts par vienu no vispārējiem tiesību principiem, kuru ievērošanu nodrošina Tiesa. Skat., piemēram, spriedumus, 1984. gada 10. jūlijs, *Kirk* (63/83, EU:C:1984:255, 22. punkts); 1990. gada 13. novembris, *Fédesa* u.c. (C-331/88, EU:C:1990:391, 42. punkts); 2004. gada 7. janvāris, *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 63); 2004. gada 15. jūlijs, *Gerekens* un *Procola* (C-459/02, EU:C:2004:454, 35. punkts), un 2010. gada 29. jūnijs, *E* un *F* (C-550/09, EU:C:2010:382, 59. punkts).

71 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2008. gada 3. jūnijs, *Intertanko* u.c. (C-308/06, EU:C:2008:312, 70. punkts), un 2017. gada 28. marts, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 162. punkts).

atbilstošās normas formulējuma, vajadzības gadījumā izmantojot tiesu sniegto normas interpretāciju, var uzzināt, par kādām darbībām vai bezdarbību tai iestāsies krimināatbildība[72]. Šīs prasības tomēr neaizliedz to normu saturu, kurās ir paredzēta krimināatbildība, noskaidrot pakāpeniski, tiesām sniedzot interpretāciju, ja vien šī interpretācija ir saprātīgi paredzama[73].

148. Līdz ar to, ja valsts tiesību aktos pamatlietas faktisko apstākļu norises laikā piemērojamā redakcijā nebija ietverti skaidri noteikumi, kas noteiktu krimināatbildību par konkrētu rīcību, "Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 49. panta 1. punktā ietvertais sodu tiesiskuma princips aizliedz sodīt par šādu darbību, pat ja valsts tiesību norma ir pretrunā Savienības tiesībām"[74].

149. Tātad Hartas 49. panta 1. punkta pirmajā un otrajā teikumā atspoguļotā likumības principa "būtība" aizliedz ar atpakaļejošu spēku piemērot jaunus krimināltiesību noteikumus par noziedzīgu nodarījumu un sodu noteikšanu, kas nebija spēkā sodāmās darbības veikšanas laikā. Īpaši ir jāuzsver divi elementi: darbības un soda *materiāltiesisko* elementu ierobežošana, koncentrējoties uz *vienu konkrētu brīdi* laikā, kad darbība vai bezdarbība notika.

2. Likumības principa plašāka izpratne: "lex mitior" un tiesiskā noteiktība krimināllietās

150. Tomēr 49. panta 1. punktā paredzēto garantiju saturs ar to nebeidzas. Manuprāt, 49. panta 1. punktā sniegto garantiju patiesā būtība ir plašāka abās tikko izklāstītajās dimensijās: materiāltiesiskajā, kā arī laika dimensijā.

151. Bez turpmākām padziļinātām diskusijām par to, kas tieši tiek *materiāltiesiski* aptverts, iespējams, varētu vienkārši atgādināt, ka ECTK arī ne tuvu nav skaidra 7. panta 1. punkta precīza piemērošanas joma. It īpaši judikatūrā notiek jēdziena "sods" un tā piemērošanas jomas zināma attīstība. Nesen spriedumā *Del Río Prada* Eiropas Cilvēktiesību tiesas (ECT) Lielā palāta atgādināja, ka nav skaidri izteiktas atšķirības starp "sodu" ("materiāltiesiskais saturs", uz ko jāattiecina ECTK 7. panta 1. punkts), un pasākumu, kas attiecas uz soda izpildi (vairāk vērsts uz "procedūras" elementiem)[75]. ECT veica plašāku vērtējumu, pamatojoties tostarp uz pasākuma būtību un mērķi, tā raksturojumu saskaņā ar attiecīgās valsts tiesību aktiem un tā ietekmi.

152. Ir daudz ko teikt par šādu seku vai uz ietekmi vērstu vērtējumu, kas ir mazāk saistīts ar klasifikācijas smalkumiem atsevišķās valstīs un kas, protams, dažādās dalībvalstīs var atšķirties un konkrētāk aplūko šo noteikumu patieso darbību. Tomēr galvenokārt, iespējams, ar to vislabāk tiek atspoguļots tas, kam jābūt pamattiesību efektīvas aizsardzības uzmanības centrā: indivīds un kā noteikums ietekmē tā stāvokli, nevis atbilstošajos valsts tiesību aktos tam pievienotās klasifikācijas norādes.

153. Šī iemesla dēļ, lai gan Hartas 49. panta 1. punkta trešā teikuma formulējumā ir runa par "vieglāku sodu", nedomāju, ka šo tiesību normu varētu interpretēt tā, ka tajā ir minēts tikai un vienīgi soda smagums. Tā interpretācijā pavisam vienkārša iemesla dēļ ir jāietver arī vismaz visi noziedzīga nodarījuma sastāva elementi: ja pēc noziedzīga nodarījuma veikšanas tiek ieviests jauns tiesību akts,

72 Skat., piemēram, spriedumus, 2007. gada 3. maijs, *Advocaten voor de Wereld* (C-303/05, EU:C:2007:261, 50. punkts); 2011. gada 31. marts, *Aurubis Balgaria* (C-546/09, EU:C:2011:199, 42. punkts), un 2017. gada 28. marts, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 162. punkts).

73 Skat. spriedumu, 2017. gada 28. marts, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 167. punkts un tajā minētā judikatūra).

74 Skat., piemēram, spriedumus, 2004. gada 7. janvāris, *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 63. punkts), un 2012. gada 28. jūnijs, *Caronna* (C-7/11, EU:C:2012:396, 55. punkts).

75 Skat. Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumu, 2013. gada 21. oktobris, *Del Río Prada* pret Spāniju [Lielā palāta], (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 85. un nākamie punkti, atsaucoties tostarp uz spriedumu, 2008. gada 12. februāris, *Kafkaris* pret Kipru [Lielā palāta], CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, 142. punkts).

kas maina noziedzīga nodarījuma definīciju apsūdzētajam par labu, tas nozīmētu, ka personas rīcība vairs (vispār) nebūtu krimināli sodāma. Ja tā vairs nebūtu sodāma, tas nozīmētu, ka nevar piemērot sodu. *Nesodīšana* noteikti ir *vieglāks* sods. Šādos apstākļos būtu vienkārši neloģiski uzstāt, ka jaunais tiesību akts tehniski tieši neregulē "sodus".

154. Svarīgāks šīs lietas elements, iespējams, ir otrais: *laika* dimensija tam, ko aizsargā likumības princips. Šajā ziņā Hartas 49. panta 1. punkta trešā teikuma redakcijā jau skaidri ir norādīts, ka šis princips attiecas arī uz laiku *pēc* noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas. Trešajā teikumā ir paredzēts ar atpakaļejošu spēku piemērot saudzīgāku sodu: *lex mitior*.

155. Tiesa jau ir atzinusi *lex mitior* noteikumu par vispārēju Savienības tiesību principu, kas izriet no dalībvalstu kopīgajām konstitucionālajām tradīcijām [76]. Faktiski ir izrādījies, ka šī judikatūra kopā ar Hartas 49. panta 1. punktu ir ietekmējusi ECT judikatūras attīstību. Šķiet, ka ECT ir atkāpusies no savas judikatūras, saskaņā ar kuru *lex mitior* princips netika ietverts Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 7. pantā, lai atzītu to par elementu, kas netieši minēts šajā tiesību normā, arī plašākas aizsardzības ietekmē, kas paredzēta saskaņā ar Savienības tiesību aktiem [77].

156. *Lex mitior* faktiski ir izņēmums no krimināltiesību piemērošanas ar atpakaļejošu spēku aizlieguma. Tajā ir atļauta piemērošana ar atpakaļejošu spēku *in bonam partem*. Tāpēc loģiski, ka ir aizliegta piemērošana ar atpakaļejošu spēku *in malam partem*.

157. Saskaņā ar neseno ECT judikatūru princips par saudzīgāku krimināltiesību piemērošanu ar atpakaļejošu spēku ir saistīts ar to, ka, "ja pastāv atšķirības starp nodarījuma veikšanas brīdī spēkā esošajiem krimināltiesību aktiem un krimināltiesību aktiem, kas ir stājušies spēkā laikā pirms galīgā sprieduma taisīšanas, tiesai ir jāpiemēro tie tiesību akti, kuru normas apsūdzētajam ir vislabvēlīgākās" [78]. Attiecībā uz ECT šis pienākums "no vairākiem krimināltiesību aktiem piemērot to, kura noteikumi ir vislabvēlīgākie apsūdzētajam, ir noteikumu par krimināltiesību secību skaidrojums, kas atbilst citam 7. pantā minētam būtiskam elementam, proti, sodu paredzamībai". Tāpat kā piemērošanas ar atpakaļejošu spēku aizliegumu, *lex mitior* piemēro attiecībā uz normām, kas nosaka nodarījumus un sodus [79].

158. Tomēr *lex mitior* noteikuma precīzais saturs ne tuvu nav noteikts. Šim principam pamatā ir konkrēts iedvesmas avots: tas "paredz likumu pēctecību laikā un balstās uz konstatāciju, ka likumdevējs ir mainījis savu viedokli vai nu par faktu krimināltiesisko kvalifikāciju, vai arī par nodarījumam piemērojamo sodu" [80]. Šis specifiskums ir izraisījis dažas pieejas, kurās tiek uzsvērti

76 Skat. spriedumus, 2005. gada 3. maijs, *Berlusconi* u.c. (C-387/02, C-391/02 un C-403/02, EU:C:2005:270, 68. punkts); 2007. gada 8. marts, *Campina* (C-45/06, EU:C:2007:154, 32. punkts); 2008. gada 11. marts, *Jager* (C-420/06, EU:C:2008:152, 59. punkts), un 2009. gada 4. jūnijs, *Mickelsson* un *Roos* (C-142/05, EU:C:2009:336, 43. punkts).

77 Eiropas Cilvēktiesību tiesas Lielās palātas spriedums, 2009. gada 17. septembris, *Scoppola* pret Itāliju (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 105.–109. punkts).

78 Skat. Eiropas Cilvēktiesību tiesas Lielās palātas spriedumus, 2009. gada 17. septembris, *Scoppola* pret Itāliju (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 109. punkts), 2014. gada 18. marts, *Öcalan* pret Turciju (Nr. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, 175. punkts). Skat. arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumus, 2016. gada 12. janvāris, *Gouarré Patte* pret Andoru (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, 28. punkts); 2016. gada 12. jūlijs, *Ruban* pret Ukrainu (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, 37. punkts), un 2017. gada 24. janvāris, *Koprivnikar* pret Slovēniju (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, 49. punkts).

79 Eiropas Cilvēktiesību tiesas Lielās palātas spriedums, 2009. gada 17. septembris, *Scoppola* pret Itāliju (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 108. punkts).

80 Spriedums, 2016. gada 6. oktobris, *Paoletti* u.c. (C-218/15, EU:C:2016:748, 27. punkts).

dažādie pamatojumi aizliegumam piemērot krimināltiesības ar atpakaļejošu spēku un *lex mitior* principam. Saskaņā ar šo viedokli *lex mitior* princips gluži nebūtu pamatots ar paredzamības prasībām vai tiesiskās noteiktības prasībām. Tas būtu balstīts tikai uz taisnīguma apsvērumiem, kas atspoguļo likumdevēja viedokļa maiņu attiecībā uz prettiesisku darbību [81].

159. Lai kāda tieši būtu *lex mitior* noteikuma pamatā esošā vērtība, tā darbību nav grūti saprast: ja vien nav nepārprotama savtīga tiesiskā regulējuma vai pat likumdošanas procedūru ļaunprātīgas izmantošanas gadījuma [82], tad *lex mitior* pēc definīcijas ir "vienvirziena biļete" uz saudzīgāku galamērķi. Tas nozīmē, ka pēc rīcības veikšanas jaunās krimināltiesību normas var piemērot vienīgi par labu apsūdzētajam. Diezgan maz ticamos gadījumos tas varētu notikt pat *atkārtoti* par labu apsūdzētajam. Tas arī var būt saskaņojams ar Hartas 49. panta 1. punkta trešā teikuma tekstu un būtību. Tomēr uzskatu, ka ar šo tiesību normu nevar saskaņot vai nu virziena maiņu uz stingrāku tiesību normu, kad *lex mitior* ir ticis pareizi izmantots, vai jaunu, bargāku krimināltiesību noteikumu pieņemšanu un to piemērošanu ar atpakaļejošu spēku. Ja tas tā būtu, tas pārvērstu *lex mitior* noteikumu par nestabilu, atgriezenisku noteikumu, kas ļautu dažādi mainīt krimināltiesību noteikumus pēc darbības veikšanas.

160. Tāpēc *lex mitior* un tiesiskās noteiktības principi netiek ierobežoti ar faktisko notikumu laiku. Tie ir piemērojami visā kriminālprocesa laikā [83].

161. Patiešām, būtu jāatgādina, ka pati *lex mitior* principa piemērošana ir iekļauta plašākā tiesiskās noteiktības principā, kas prasa, lai tiesību normas būtu skaidras un precīzas un lai to piemērošana būtu paredzama tiesību subjektiem [84]. Tam jāļauj ieinteresētajām personām zināt tām noteikto pienākumu apjomu un jānodrošina, ka šīs personas nepārprotami zina savas tiesības un pienākumus un spēj atbilstoši rīkoties [85].

162. Tāpēc *lex mitior* princips ir daļa no juridiskajiem pamatnoteikumiem, kas reglamentē turpmāk ieviesto krimināltiesību normu intertemporālo darbību. Tāpēc paredzamības un tiesiskās noteiktības prasības ietver arī tā piemērošanu, kas ietilpst valstu un Savienības tiesību sistēmās. Minētajām tiesiskās noteiktības principam būtiskajām prasībām būtu pretrunā tas, ja būtu ieviesta un kļūtu piemērojama saudzīgāka krimināltiesību norma, bet to nepiemērotu, lai atkal piemērotu stingrāku krimināltiesību normu, pat tad, ja tā būtu spēkā faktisko notikumu norises laikā.

163. Kopumā uzskatu, ka Hartas 49. panta 1. punkta trešajā teikumā garantētais *lex mitior* princips neļauj atgriezties pie iepriekšējiem, bargākiem noteikumiem attiecībā uz noziedzīga nodarījuma sastāvu un sodiem, ja vēlāk pienācīgi ieviestais valsts tiesību akts personiskajā jomā apsūdzētajam radīja tiesisko paļāvību. Šādu garantiju varētu uzskatīt vai nu par plašāku likumības principa slāni, vai arī par skaidri noteiktām tiesībām, kas izriet no tiesiskās noteiktības un krimināltiesību paredzamības prasībām.

81 Skat. it īpaši tiesneša *Nicolaou* daļēji atšķirīgo viedokli, kam pievienojās tiesneši *Bratza*, *Lorenzen*, *Jočienė*, *Villiger* un *Sajó* lietā *Scoppola* (77. zemsvītras piezīme), kā arī tiesneses *Sajò* atšķirīgo viedokli ECT 2017. gada 24. janvāra spriedumā *Koprivnikar* pret Slovēniju (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Plašāks skatījums uz šo principu tomēr bija ietverts tiesneša *Pinto de Albuquerque* atbalstošajā viedoklī, kam pievienojās tiesnesis *Vučinić*, Eiropas Cilvēktiesību tiesas Lielās palātas 2013. gada 18. jūlija spriedumā *Maktouf* un *Damjanović* pret Bosniju un Hercegovinu (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208).

82 Tādējādi, piemēram, uz likumdošanas procesa "nolaupīšanu" un savtīgu noteikumu pieņemšanu par labu dažām personām varētu neattiekties šāda *lex mitior* principa pareiza piemērošana. Šādām personām nevarēja būt nekādas labticības un tādēļ tiesiskas paļāvības. Turpretī attiecībā uz "parastajiem" tiesību aktu adresātiem pastāv saistība starp *lex mitior* principa piemērojamību un tiesisko noteiktību un tiesību paredzamību.

83 Vēlreiz ir jāatzīmē, ka, vērtējot ECTK 7. panta 1. punktu, ECT ir norādījusi, ka būtiska ir ne vien soda formulēšana nodarījumu veikšanas laikā, bet dažos gadījumos arī laikā, kad tika taisīts un pasludināts spriedums. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2013. gada 21. oktobra spriedums *Del Río Prada* pret Spāniju [Lielā palāta], (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 112 un 117. punkts), kurā ir atsauce uz to, ka izmaiņas judikatūrā (kā rezultātā ir pagarināts ieslodzījuma ilgums) pieteikuma iesniedzēja nevarēja paredzēt laikā, kad viņa tika notiesāta, un brīdī, kad viņai tika paziņots par lēmumu noteikt sodu kopumā uz maksimālo termiņu.

84 Skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 13. oktobris, *Polkomtel* (C-231/15, EU:C:2016:769, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

85 Skat., piemēram, spriedumus, 2017. gada 9. marts, *Doux* (C-141/15, EU:C:2017:188, 22. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2017. gada 28. marts, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, 161. punkts).

164. Pamatā esošā pamatproblēma ir skaidra – indivīdiem jāspēj paļauties uz pienācīgi izsludinātiem krimināltiesību noteikumiem [86] un attiecīgi pielāgot savu rīcību. Patiešām, ir pilnīgi iespējams, ka, paļaujoties uz saudzīgākiem noteikumiem, kas izsludināti valsts tiesību aktos, kriminālprocesa subjekts vai tā pārstāvis varētu pieņemt konkrētus procesuālos lēmumus vai mainīt savu rīcību veidā, kas ir būtisks turpmākai minētā procesa attīstībai.

165. Protams, Savienības tiesības ir daļa no valstu tiesību sistēmām. Tāpēc tas ir jāņem vērā, vērtējot atbilstību. Tāpēc varētu ierosināt, ka *ignoratia legis europae non excusat*. Personai, kas nemaksā nodokļus, nevar būt "tiesības uz nesodāmību", ko garantē valsts tiesību akti, kuri neatbilst Savienības tiesību aktiem.

166. Tādos gadījumos kā šis uzskatu, ka minēto ierosinājumu ir ļoti grūti izmantot vairākos līmeņos. Koncentrējoties tikai uz praktiskas ietekmes līmeni, vai tiešām būtu pamats sagaidīt, ka personas pašas pastāvīgi vērtē valsts tiesību aktus attiecībā uz to atbilstību Savienības tiesību aktiem un, pamatojoties uz to, lemj par savu krimināllatbildību? Pat tad, ja apgalvotu, ka tas patiešām būtu sagaidāms gadījumos, kad valsts tiesību aktā ir norādīts "X", bet Savienības tiesību aktu noteikumā skaidri ir norādīts, ka tas "nav X", vai to var sagaidīt arī attiecībā uz valsts noteikumu atbilstību nedaudz "tekstuāli ekonomiskajām" Savienības tiesību aktu normām, piemēram, LESD 325. panta 1. punktam, kuru interpretācijai ir vajadzīga Tiesas virspalātas (faktiski atkārtotā) uzmanība?

3. "Lex mitior" principa un tiesiskās noteiktības saistība ar šo lietu

167. Tiesa spriedumā *Berlusconi* [87] jau saskārās ar jautājumu, vai princips par saudzīgāka soda piemērošanu ar atpakaļejošu spēku ir piemērojams gadījumā, kad šis sods ir pretrunā citiem Savienības tiesību aktiem. Tomēr, ņemot vērā, ka minētā lieta bija saistīta ar direktīvu, sniegtās atbildes pamatā bija fakts, ka direktīvu normas nevar izmantot, lai pastiprinātu vai noteiktu privātpersonu krimināllatbildību [88].

168. Šajā lietā attiecīgās Savienības tiesību normas ir ne tikai PVN direktīva, to lasot saistībā ar LES 4. panta 3. punktu, bet arī primāro tiesību aktu normas, proti, LESD 325. panta 1. punkts, ar ko "dalībvalstīm ir noteikts pienākums sasniegt precīzu rezultātu, un [..] normas, kurā ir paredzēti šie noteikumi, piemērošana nav pakļauta nekādiem nosacījumiem" [89]. Tā rezultātā Tiesa nosprieda, ka ar LESD 325. panta 1. un 2. punktu "attiecībās starp šīm normām un dalībvalstu tiesību normām pat ar to, ka tās ir spēkā esošas, pilnībā tiek liegta jebkādu pretrunīgu spēkā esošu valsts tiesību normu piemērošana" [90]. Tomēr šis apgalvojums nekavējoties tika precizēts: šādā situācijā valsts tiesai ir arī jānodrošina, ka tiek ievērotas attiecīgo personu pamattiesības [91].

169. Likumības principa, tostarp *lex mitior* noteikuma, un tiesiskās noteiktības principa ievērošanas obligāta prasība, manuprāt, novērš iespēju pamatlietā nepiemērot saudzīgākas valsts krimināltiesību normas. Ir divi veidi, kā šajā lietā vajadzības gadījumā varētu izdarīt minēto secinājumu.

86 Atšķirībā no *ANAFE* lietas šī lieta nav saistīta ar administratīvu norādījumu, bet ar krimināltiesībām. Skat. 2012. gada 14. jūnija spriedumu *ANAFE* (C-606/10, EU:C:2012:348, 70. un nākamie punkti), kurā Tiesa noraidīja iespēju atsaukties uz tiesisko paļāvību atkārtotas ieceļošanas atļauju turētājiem, kuras izdevusi Francijas administrācija, pārkāpjot Šengenas kodeksu.

87 Skat. spriedumu, 2005. gada 3. maijs, *Berlusconi* u.c. (C-387/02, C-391/02 un C-403/02, EU:C:2005:270, 70. punkts).

88 Skat., piemēram, spriedumus, 1987. gada 11. jūnijs, *X* (14/86, EU:C:1987:275, 20. punkts); 1987. gada 8. oktobris, *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86, EU:C:1987:431, 13. punkts); 1996. gada 26. septembris, *Arcaro* (C-168/95, EU:C:1996:363, 37. punkts); 1996. gada 12. decembris, *X* (C-74/95 un C-129/95, EU:C:1996:491, 24. punkts); 2004. gada 7. janvāris, *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 61. punkts), un 2005. gada 3. maijs, *Berlusconi* u.c. (C-387/02, C-391/02 un C-403/02, EU:C:2005:270, 74. punkts), vai 2005. gada 22. novembris, *Grøngaard* un *Bang* (C-384/02, EU:C:2005:708, 30. punkts). Par pamatlēmumiem skat. arī spriedumus, 2005. gada 16. jūnijs, *Pupino* (C-105/03, EU:C:2005:386, 45. punkts), un 2016. gada 8. novembris, *Ognyanov* (C-554/14, EU:C:2016:835, 64. punkts).

89 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 51. punkts).

90 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 52. punkts).

91 Spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c. (C-105/14, EU:C:2015:555, 53. punkts).

170. Pirmkārt, grozījums, kas mainīja krimināltatbildības slieksni par deklarētā PVN nesamaksāšanas nodarījumu (papildinot arī ar jaunu iemeslu krimināltatbildības dzēšanai), manuprāt, ir izmainījis noziedzīga nodarījuma sastāva elementus. Monetārā sliekšņa noteikšana krimināltatbildības ierosināšanai ir noziedzīga nodarījuma definīcijas objektīvs elements. Šīs izmaiņas varētu uzskatīt par atbilstošām likumības principa "būtībai", tās interpretējot kopā ar *lex mitior* principu.

171. Otrkārt, pat tad, ja būtu jāuzskata, ka šādas secīgas izmaiņas neietilpst likumības principa šaurākā redzējumā, ciktāl tās burtiski pārsniedz to brīdi, kad tika veikta sākotnējā darbība, tās noteikti ietilpst šī principa plašākā izpratnē. Stājoties spēkā, jaunais grozījums valsts tiesību aktos lika darboties *lex mitior* noteikumam, kura rezultātā apsūdzētā personīgajā jomā ir radīta tiesiskā paļāvība, ka viņam būs piemērojama jaunā, saudzīgākā tiesību norma.

172. Ir vajadzīgas vēl divas noslēguma piezīmes.

173. Pirmkārt, tādā lietā kā šī galu galā nav lielas atšķirības, vai valsts noteikumu iespējamā nesaderība ar Savienības tiesību normām būtu atzīta attiecībā uz Savienības sekundārajiem tiesību aktiem vai Savienības primārajiem tiesību aktiem. Iepriekš minētie apsvērumi un Hartas 49. panta 1. punktā noteiktie ierobežojumi ir transversāli un piemērojami neatkarīgi no pienākuma avota Savienības tiesību aktu līmenī.

174. Protams, Tiesa ir uzsvērusi, ka "tieši piemērojamas Savienības tiesību normas, kuras ir tiešs tiesību un pienākumu avots visiem tiem, uz kuriem tās attiecas, proti, dalībvalstīm vai indivīdiem, kas ir puses tiesiskajās attiecībās Savienības tiesībās, ir jāpiemēro pilnībā un vienādi visās dalībvalstīs, sākot no to spēkā stāšanās brīža un tikmēr, kamēr tās ir spēkā" [92].

175. Tomēr tajā pašā laikā ir arī atzīts, ka neiespējamību paļauties uz konkrētām Savienības tiesību normām, lai noteiktu vai pastiprinātu krimināltatbildību, nevar ierobežot ar direktīvām pašām par sevi. Līdzīgi apsvērumi tika izmantoti attiecībā uz regulas normām, ar ko dalībvalstis tika pilnvarotas paredzēt sankcijas par tās noteikumu pārkāpumiem, tieši ar mērķi ievērot tiesiskās noteiktības principu un atpakaļejoša spēka aizlieguma principu, kas nostiprināts ECTK 7. pantā [93].

176. Manuprāt, nevar automātiski pieņemt, ka Līguma normās, ar ko dalībvalstīm tiek noteikts precīzs un beznosacījuma pienākums attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, kā tas ir LESD 325. panta 1. un 2. punkta gadījumā, katrā situācijā automātiski ir izpildīta paredzamības prasība, ko pieprasa likumības un tiesiskās noteiktības principi konkrētajā krimināltiesību jomā [94].

177. Likumības principu nevar interpretēt tā, ka tas aizliedz pakāpenisku krimināltatbildības noteikumu precizēšanu. Tomēr tas var "liegt ar atpakaļejošu spēku piemērot tās normas jaunu interpretāciju, kura paredz pārkāpumus" [95]. Un atkal galvenais elements ir attiecīgā konkrētā noteikuma paredzamība.

178. Kopumā sistēmiski uzskatu, ka ir grūti saprast, kāpēc judikatūrai attiecībā uz Līgumu normu diferencēto tiešo iedarbību, pretēji direktīvām, kas pati par sevi drīzāk ir radusies Tiesas vēsturiski nosacītas judikatūras rezultātā, nevis pamatojoties uz jebkādu principiālu izvēli, kuras pamatā ir skaidri saskatāmas atšķirības minēto Savienības tiesību avotu formulējumā, ir jābūt noteicošajam faktoram tādos gadījumos kā šis. Vai bijušo doktrīnu blokiem, kurus ir grūti izskaidrot pat ieinteresētam Eiropas

92 Skat. spriedumu, 2010. gada 8. septembris, *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

93 Skat. spriedumu, 2004. gada 7. janvāris, *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 62. un 63. punkts).

94 Tomēr varētu pastāvēt Līguma normas, kurās skaidri ir definēti "pārkāpumi un sodu raksturs un apjoms" tā, lai varētu izpildīt Hartas 49. panta 1. punkta prasības. Skat. 2011. gada 29. marta spriedumu *ThyssenKrupp Nirosta*/Komisija (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 82. un nākamie punkti), kurā Tiesa paziņoja, ka "faktu norises laikā [Eiropas Ogļu un tērauda kopienas dibināšanas līguma] 65. panta 1. un 5. punkts bija skaidrs juridiskais pamats šajā lietā piemērotajam sodam, tādējādi apelācijas sūdzības iesniedzēja nevarēja nezināt par savas rīcības sekām".

95 Skat., piemēram, spriedumus, 2005. gada 28. jūnijs, *Dansk Rørindustri* u.c./Komisija (C-189/02 P, C-202/02 P, no C-205/02 P līdz C-208/02 P un C-213/02 P, EU:C:2005:408, 217. punkts), vai 2014. gada 10. jūlijs, *Telefónica* un *Telefónica de España*/Komisija (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, 147. punkts).

Savienības tiesību studentam, tiešām ir jābūt izšķirošai nozīmei, lai nodrošinātu krimināltiesību (ne)noteikšanu lietās, kas lielā mērā nav saistītas ar specifiskiem tiešās iedarbības jautājumiem? Vēl jo vairāk tādā gadījumā kā šis, kurā praktisku apsvērumu dēļ abu pienākumu (Līguma un PVN direktīvas) slāņu saturs ir diezgan līdzīgs un to vērtējums faktiski tiek veikts kopīgi?

179. Otrkārt, šajā lietā uzdotais pamatjautājums ir jautājums par Tiesas nolēmumu iedarbību laikā [96]. Kā valsts tiesa atgādināja lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, Tiesas nolēmumu piemērojamības laikā noteikums parasti būtībā ir *saistīts ar atpakaļejošu spēku*: Tiesa sniedz interpretāciju par Savienības tiesību aktu normām *ex tunc*, kas kļūst nekavējoties piemērojama visām izskatāmajām (un dažkārt pat slēgtajām [97]) lietām, kurās tiek piemērota tā pati norma. Tomēr šādai pieejai ir savas robežas, kas rada to pašu problēmu: paredzamība. Jo tālāk Tiesa attīsta tiesības ārpus interpretēto tiesību normu formulējumiem, jo grūtāk, iespējams, ir saglabāt noteikumu par šo tiesas nolēmumu pilnīgu *ex tunc* piemērošanu [98].

180. Valstu noteikumu iespējamā neatbilstība Savienības tiesību aktiem nepadara tos par neesošiem [99]. To, ka valsts noteikumi, kas vēlāk tiek atzīti par nesaderīgiem ar Savienības tiesību aktiem, var radīt tiesiskas sekas, kas noteiktos apstākļos var radīt cerības, pierāda fakts, ka Tiesa dažos gadījumos ir ierobežojusi savu spriedumu ietekmi laikā, lai aizsargātu tiesiskās noteiktības principa prasības. Saistībā ar šo var atgādināt Tiesas atzinumu, ka "izņēmuma kārtā un primāro tiesiskās noteiktības apsvērumu dēļ" (tikai) Tiesa var "noteikt nepiemērošanas seku, kādas rada Savienības tiesību normas piemērošana tām pretrunā esošām valsts tiesībām, īslaicīgu apturēšanu" [100].

181. Varētu uzsvērt, ka apgalvojot, ka saskaņā ar Savienības tiesību aktiem *lex mitior* un prasība par tiesisko noteiktību krimināllietās neļauj nepiemērot saudzīgākas valsts tiesību normas, nevajadzētu nozīmīgi pārvērtēt patiešām diezgan šauro pieeju attiecībā uz Tiesas nolēmumu iedarbības laikā ierobežošanu. Tas radītu tikai šauru izņēmumu attiecībā uz atsevišķiem notiekošajiem krimināltiesiskajiem procesiem, atstājot nemainīgas neatbilstības vispārējās normatīvās sekas. Tiesas konstatētais, protams, varētu būt pamats pārkāpumu tiesvedības uzsākšanai par no tās izrietošo pienākumu neizpildi [101], un katrā ziņā tas radītu pienākumu nākotnē attiecīgi mainīt valsts tiesību sistēmu.

V. Secinājumi

182. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Tribunale di Varese* (Varēzes rajona tiesa, Itālija) uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

– Krāpšanas jēdziens Konvencijas par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā neattiecas uz noziedzīgu nodarījumu, piemēram, pamatlietā aplūkoto, par pareizi deklarētā PVN nesamaksāšanu tiesību aktos noteiktajā termiņā.

96 Vispār par prejudiciālu nolēmumu ierobežojumiem laikā skat. Düsterhaus, D., "*Eppur Si Muove*! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure", no: *Yearbook of European Law*, 35. sēj., 2016, 1.–38. lpp.).

97 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2004. gada 13. janvāris, *Kühne & Heitz* (C-453/00, EU:C:2004:17, 28. punkts), vai 2007. gada 18. jūlijs, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, 63. punkts).

98 Varētu piebilst, ka šī problēma noteikti nav jauna un nekādā ziņā nav ierobežota ar Savienības tiesību sistēmu. Salīdzinošam apskatam skat., piemēram, Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, vai Popelier, P. u.c. (red.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Kembridža, 2014.

99 Šajā ziņā skat. spriedumus, 1998. gada 22. oktobris, *IN. CO. GE.'90* u.c. (no C-10/97 līdz C-22/97, EU:C:1998:498, 21. punkts), un 2009. gada 19. novembris, *Filipiak* (C-314/08, EU:C:2009:719, 83. punkts).

100 Skat. 2016. gada 28. jūlija spriedumu *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, 33. punkts), kurā ir atsauce uz 2010. gada 8. septembra spriedumu *Winner Wetten* (C-409/06, EU:C:2010:503, 67. punkts).

101 Skat., piemēram, spriedumus, 1989. gada 21. septembris, Komisija/Grieķija (68/88, EU:C:1989:339, 24. punkts); 2001. gada 18. oktobris, Komisija/Īrija (C-354/99, EU:C:2001:550, 46. līdz 48. punkts), un 2008. gada 17. jūlijs, Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 52. punkts).

– LES 4. panta 3. punktā, to lasot kopā ar LESD 325. panta 1. punktu un PVN direktīvu, nav aizliegtas valsts tiesību normas, kurās, lai noteiktu sodāmu raksturu rīcībai, kas ietver nodokļa nemaksāšanu līdz likumā noteiktajam termiņam, ir noteikts finanšu slieksnis, kas attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (PVN) ir augstāks nekā slieksnis, kāds ir paredzēts ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa gadījumā.

– Ar LESD 325. panta 1. punktu un LES 4. panta 3. punktu, lasot to kopā ar PVN direktīvu, noteiktais pienākums paredzēt efektīvus, atturošus un samērīgus sodus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu, neaizliedz valsts tiesību aktus, piemēram, šajā lietā aplūkotos, ar ko, lai gan ir paredzēta administratīvu sankciju sistēma, par nodokļu jautājumiem atbildīgās fiziskās personas var atbrīvot:

  – no kriminālatbildības un administratīvas atbildības par pareizi deklarētā PVN nesamaksāšanu tiesību aktos noteiktajā termiņā saistībā ar summām, kas vienādas ar trīskāršu vai pieckāršu *PIF* konvencijā noteikto minimālo slieksni EUR 50 000 apmērā;

  – no kriminālatbildības, ja vienība, attiecībā uz kuru tās veic darbību, ir novēloti samaksājusi maksājamo PVN, kā arī procentus un summas, kas noteiktas ar administratīvi sankcijām, iekams nav paziņots par tiesvedības uzsākšanu pirmās instances tiesā.