

**Lieta C-418/22****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar  
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2022. gada 21. jūnijs

**Iesniedzējtiesa:***Tribunal de première instance du Luxembourg* (Beļģija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2022. gada 8. jūnijs

**Prasītāja:**

SA CEZAM

**Atbildētāja:***État belge***Pamatlietas tiesvedības priekšmets**

Prasītāja pamatlietā vēlas tostarp saņemt jaunu samērīgu nodokļu soda aprēķinu, kuru tai ir uzlikusi Beļģijas nodokļu iestāde periodisko PVN deklarāciju neiesniegšanas dēļ. Tā apgalvo, ka šādi sodi ir jāaprēķina nevis, balstoties uz nodokļa bruto summu, bet gan tā neto summu, proti, pamatojoties uz maksājamo PVN bāzi pēc PVN, kas ir samaksāts kā priekšnodoklis, atskaitīšanas.

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

*Le tribunal de première instance du Luxembourg* [Luksemburgas tiesu apgabala pirmās instances tiesa, Beļģija] ieskatā, lai tā varētu pieņemt nolēmumu pamatlietā, tai ir jāvēršas Eiropas Savienības Tiesā saskaņā ar LESD 267. pantu ar jautājumiem par valsts tiesību normu par nodokļu sodiem, kas ir jāmaksā PVN nenomaksāšanas gadījumā, saderību ar Direktīvas 2006/112/EK normām un neitralitātes un samērīguma principiem.

## Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 62. panta [2. punkts], 63., 67., 167., 206., 250. un 273. pants un samērīguma princips, kā tas tostarp ir interpretēts Tiesas 2019. gada 8. maija spriedumā *EN.SA* (C-712/17), to lasot kopsakarā ar neitralitātes principu, nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *Code de la TVA* [PVN kodekss] 70. panta [1. punkts] un *Arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée* [Karaļa dekrēts Nr. 41, ar ko nosaka samērīgus nodokļu sodus pievienotās vērtības nodokļa jomā] pielikuma G tabulas V rubrika, atbilstoši kam gadījumā, ja grāmatvedības pārbaudē tiek konstatētas neatbilstības tās saturā, lai piemērotu sodu ar nodokli apliekamajiem grāmatvedībā pilnībā vai daļēji neiekļautajiem darījumiem par summu, kas pārsniedz 1250 euro, šāds pārkāpums tiek sodīts ar maksājamā nodokļa fiksētu naudas sodu ar samazinātu 20 % likmi, bez iespējas naudas soda aprēķināšanas nolūkā atskaitīt samaksāto priekšnodokli, kas nav ticis atskaitīts deklarācijas neiesniegšanas dēļ, un kaut arī saskaņā ar Karaļa dekrēta Nr. 41 [1. panta otro daļu] samazinājuma pakāpes, kas ir paredzētas šī dekrēta pielikuma A līdz J tabulās, ir piemērojamas vienīgi ar nosacījumu, ka pārkāpumi, par kuriem ir piemērots sods, ir izdarīti bez nolūka izvairīties no nodokļiem vai pieļaut izvairīšanos no nodokļiem?

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

## Atbilstošās Savienības tiesību normas

***Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu***

62. panta 2. punkts:

“Šā panta nozīmē:

[..]

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

63. pants:

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

167. pants

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

206. pants

“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.”

250. pants

“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.

[..]”

273. pants

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

#### ***Code de la taxe sur la valeur ajoutée [Pievienotās vērtības nodokļa kodekss]***

70. pants

“1. Par katru nodokļa maksāšanas pienākuma pārkāpumu piemēro naudas sodu, kas ir divas reizes augstāks par nodokli, no kura nomaksas ir notikusi izvairīšanās vai kas ir tikusi veikta novēloti.

[..]”

84. pants

“[..]

Atbilstoši likumā noteiktajiem ierobežojumiem šajā Kodeksā noteikto samērīgo nodokļu sodu apmērs [...] ir noteikts saskaņā ar pakāpēm, kuras ir paredzējis Karalis.”

***Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée [Karaļa 1987. gada 30. janvāra dekrēts Nr. 41, ar ko nosaka samērīgus nodokļu sodus pievienotās vērtības nodokļa jomā]***

1. pants

“Samazinājuma pakāpes samērīgiem nodokļu sodiem pievienotās vērtības nodokļa jomā nosaka:

1° pārkāpumiem, kas ir izdarīti pirms 1993. gada 1. novembra – šī dekrēta pielikumā ietvertajā tabulā A; pārkāpumiem, kas ir izdarīti pēc 1993. gada 1. novembra – šī dekrēta pielikumā ietvertajā tabulā G, gadījumā, ja ir izdarīti pārkāpumi, kas ir minēti Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa 70. panta 1. punktā;

[..]”

Pielikums

“Tabula G – KODEKSA 70. PANTA 1. PUNKTĀ MINĒTAJIEM PĀRKĀPUMIEM PIEMĒROJAMIE NAUDAS SODI

1. sadaļa – Darījumi valsts un Kopienas iekšienē

[..]

V. Neprecizitātes, kas ir konstatētas grāmatvedības pārbaudē attiecībā uz tās saturu;

ar nodokli apliekami darījumi, kas pilnībā vai daļēji nav ietverti grāmatvedībā, vai arī šim nolūkam paredzētajā deklarācijā ir ietverti novēloti;

persona, kam nav jāiesniedz deklarācija, neveic maksājamā nodokļa apmaksu noteiktajā termiņā un tam paredzētajā veidā.

Maksājamo nodokļu summa par viena gada pārbaudes laikposmu ir:

- zemāka vai vienāda ar 1250 euro: 10 % no maksājamā nodokļa
- virs 1250 euro: 20 % no maksājamā nodokļa

[..]”

**Īss pamatlietas faktu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Prasītāja pamatlietā nav iesniegusi periodiskās PVN deklarācijas kopš 2013. gada jūnija.
- 2 2015. gada 10. novembrī tika izdots korekcijas aprēķins par 2013. gadu. Šis aprēķins palika bez atbildes, arī tā atgādinājumam nesevoja reakcija. Līdz ar to komercsabiedrībai tika sastādīts un paziņots protokols par 2013. gada nodokļu gadu.
- 3 Tā kā periodiskās PVN deklarācijas netika iesniegtas arī par 2014. un 2015. gadu, neraugoties uz norādēm un atgādinājumiem, par šiem diviem gadiem tika veikta aplikšana ar nodokļiem *ex officio*.
- 4 Vēlāk 2017. gadā tika izveidots īpašs konts, jo prasītāja jau atkal nebija iesniegusi visas deklarācijas un nebija nomaksājusi maksājamo PVN, kas izrietēja no iesniegtajām deklarācijām.
- 5 Atbilstoši samaksas pieprasījumiem maksājamās summas ir šādas:
  - par 2013. gadu:
    - PVN pēc ieskaista: 278 880,50 euro;
    - naudas sodi: 265 940 euro;
    - procenti, kas ir aprēķināti līdz 2016. gada 20. martam: 58 007,04 euro.
  - par 2014. un 2015. gadu:
    - PVN pēc ieskaista: 1 430 991,16 euro;
    - naudas sodi: 923 650,00 euro;
    - procenti, kas ir aprēķināti līdz 2017. gada 20. janvārim: 137 375,04 euro.
  - īpašajam kontam par laikposmu no 2017 gada 31. janvāra līdz 2017. gada 30. jūnijam:
    - maksājamais PVN: 88 610,36 euro;
    - naudas sodi: 14 290 euro;
    - procenti, kas ir aprēķināti līdz 2017. gada 20. decembrim: 4 962,16 euro.
- 6 Prasīto naudas sodu apmērs atbilst 20 % no bruto PVN, proti, neņemot vērā atskaitāmo PVN.

## Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 Kā apgalvo prasītāja, naudas sods ir jāaprēķina par maksājamo nodokli pēc atskaitāmā PVN aprēķināšanas, proti, par nodokļa neto summu (pēc priekšnodokļa atskaitīšanas), un nevis par tā bruto summu.
- 8 Pirmkārt, valsts tiesībās ir paredzēts, ka sods ir 20 % “no maksājamā nodokļa” (Karaļa dekrēta Nr. 41 G tabulas V rubrika), proti, pēc atskaitāmā PVN ņemšanas vērā. Pretējā gadījumā naudas sodu aprēķinātu, pamatojoties uz pievienotās vērtības nodokļa, kas nodokļa maksātājam galu galā nav jāmaksā, bāzi.
- 9 Otrkārt, šis secinājums izrietot no nodokļu neitralitātes principa.
- 10 Šajā nozīmē prasītāja atsauca uz 2019. gada 8. maija spriedumu *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), kurā Tiesa būtībā lēma, ka, lai gan dalībvalstu kompetencē ietilpst izvēlēties sodus, kas tām šķiet atbilstoši par Savienības tiesībās ietvertu nosacījumu PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai neievērošanu, tomēr tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, it īpaši samērīguma un PVN neitralitātes principus.
- 11 Tādējādi Tiesa norādīja, ka “sodi nedrīkst nedz pārsniegt to, kas vajadzīgs PVN direktīvas 273. panta mērķu sasniegšanai, nedz arī kaitēt šī nodokļa neitralitātei” un “nepamatoti atskaitītā priekšnodokļa pilnā apmērā noteikts naudas sods, kurš tiek piemērots, neņemot vērā apstākli, ka tāda paša apmēra PVN summa ir tikusi regulāri samaksāta par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem un ka Valsts kase tādēļ nav zaudējusi nodokļu ieņēmumus, ir sods, kas nav samērīgs ar tā mērķi” (spriedums, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 39. un 42. punkts).
- 12 Prasītāja no tā secina, ka:
  - 1) “Nodokļa maksātāja nodokļu parādu vienmēr veido maksājamais nodoklis par izejošajiem darījumiem, atņemot atskaitāmo priekšnodokli par ienākošajiem darījumiem tajā pašā taksācijas periodā.” (Ģenerālvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumi lietā *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:35, 62. punkts, skat. arī spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 41. punkts);
  - 2) Vienā nodokļu gadā nav nodalāmi izejošie un ienākošie darījumi;
  - 3) Samērīguma princips prasa, lai dalībvalstis nepiemērotu naudas sodu, kas ir vienāds ar atskaitāmo PVN, pretējā gadījumā minētajai atskaitīšanai vairs nav lietderības un tā zaudē savu jēgu;
  - 4) Ir jāpārbauda, vai ir novērsts nodokļu zaudējumu risks.
- 13 Beļģijas nodokļu administrācijai neņemot vērā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, tā neveic naudas soda aprēķinu, pamatojoties uz nodokļu maksātāja faktisko nodokļu parādu, jo samērīgais nodokļa sods 20 % apmērā tiek aprēķināts no tās PVN daļas,

kas ir atskaitāma (kuras apmēru šajā lietā nodokļu administrācija neapstrīd), un tas samazina atskaitīšanas tiesību apjomu un lietderību un apdraud nodokļa neitralitāti, liedzot nodokļa maksātājam (labvēlīgās) sekas no viņa tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu.

- 14 Tik tiešām, “starp abām šīm aprēķina metodēm [...] var rasties ievērojamas atšķirības. Galējā gadījumā, ja sakrīt maksājamā nodokļa un atskaitāmā nodokļa summa [...], samērīgā naudas soda vērtība [ja naudas sodu aprēķina, pamatojoties uz neto summu] būs nulle, jo, veicot abu summu ieskaitu, iegūtais iznākums arī ir nulle.” (*Houet C.*, *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive ? [Samērīgie PVN naudas sodi, vai Beļģijas tiesiskais regulējums atbilst direktīvai?]* [https://expert.taxwin.be/fr/tw\\_actu\\_h/document/ht20200221-1-fr](https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr)).
- 15 Piemēram, ja šajā lietā piemēro naudas sodu 20 % apmērā, pieņemot, ka pastāv pārkāpums par maksājamo nodokli 10 000 euro apmērā, par kuru var prasīt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu 5000 euro apmērā, aprēķinot bruto summu, samērīgā nodokļu soda summa būs 2000 euro (20 % no 10 000 euro), savukārt aprēķina iznākums, ja ņem par pamatu neto summu, būtu naudas sods 1000 euro apmērā (20 % no galīgās summas, proti 10 000 mīnus 5000) (skat. pēc analogijas iepriekš citēto *Houet C.*).
- 16 Attiecībā uz nodokļu zaudējumu risku prasītāja norāda, ka šajā lietā tas nepastāv, jo atskaitāmā daļa, par kuru administrācija ir iecerējusi iekasēt samērīgo naudas sodu, neveido Beļģijas valsts nodokļu ieņēmumus.
- 17 Prasītāja piebilst, ka agrākā lietā nodokļu iestāde ir piekritusi, ka samērīgais naudas sods tiek aprēķināts, pamatojoties uz “nodokli, kas ir maksājams par darījumiem, kas ir reģistrēti kā izejošie, atskaitot nomaksāto priekšnodokli par ienākošajiem darījumiem par to pašu nodokļu gadu” (iesniedzējtiesas 2021. gada 17. februāra spriedums).

### **Atbildētājas pamatlietā galvenie argumenti**

- 18 Kā apgalvo Beļģijas valsts, PVN kodeksa 70 panta 1. punktā ir noteikts, ka “par katru nodokļa maksāšanas pienākuma pārkāpumu piemēro naudas sodu, kas ir divas reizes augstāks par nodokli, no kura nomaksas ir notikusi izvairīšanās vai kas ir tikusi veikta novēloti”, un līdz ar to naudas soda aprēķina bāze ir nedeklarētā PVN summa, jo nevienā tiesību normā nav paredzēts, ka maksājamā nodokļa summa tiek aprēķināta pēc atskaitāmā PVN atņemšanas. Nodokļa maksāšanas pienākums pastāv vienīgi par maksājamo nodokli, proti, saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 62. panta 2. punktu, “nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt”.
- 19 Attiecībā uz 2019. gada 8. maija spriedumu *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374) – tas neesot piemērojams šajā lietā, jo tas attiecas uz īpašajiem

Direktīvas 2006/112/EK 168. panta mehānismiem (atskaitīšanas tiesības) un šīs direktīvas 203. pantu, atbilstoši kuram “PVN maksā ikviena persona, kura PVN norāda rēķinā”.

- 20 Minētajā lietā par fiktīviem darījumiem (vienas grupas sabiedrības, kas pārdeva un pēc tam atpīrka identisku elektroenerģijas daudzumu par tādu pašu cenu), rēķina izdevējs bija samaksājis PVN, kas bija norādīts rēķinā par darījumu, kas tika atzīts par fiktīvu, pirms tā atskaitīšanas, veicot atpirkšanu. Direktīvas 2006/112/EK 168. un 203. pantā noteiktās prasības tātad bija piemērojamas kopā tam pašam saimnieciskās darbības subjektam, lai gan darījums nebija radījis nekādas nodokļa priekšrocības nevienam no tā veicējiem un tas arī attiecīgi nebija radījis nekāda veida zaudējumus nodokļu iestādei.
- 21 Šādā specifiskā kontekstā Tiesa lēma, ka samērīguma un neitralitātes principiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru nosaka vienādā apmērā naudas sodu atbilstoši atskaitītajai summai par prettiesisko PVN atskaitīšanu, neņemot vērā nodokļu parāda summu. Šī sprieduma atziņas tātad nevarot tikt attiecinātas uz citām situācijām kā, piemēram, šo lietu, kurā ir noteikts sods par PVN nomaksas pārkāpumu (un nevis par tā atskaitīšanu).
- 22 Šajā lietā naudas sodi ir uzlikti nevis par prettiesisku atskaitīšanu, kas nerada zaudējumus nodokļu iestādei (nodokļu parāds 0), bet gan tādēļ, ka nav ticis nomaksāts PVN par izejošiem darījumiem, tādējādi radot priekšrocības nodokļa maksātājam (kas izpaužas kā kredītlinija, kas rada zaudējumus nodokļu iestādei) un rada nodokļu zaudējumu gadījumā, ja maksājamais nodoklis netiek atgūts. Turklāt sods nav 100 % apmērā no prettiesiskās atskaitīšanas, bet gan 20 % apmērā no maksājamā PVN, un šo sodu Beļģijas apelācijas un kasācijas tiesas ir atzinušas par samērīgu.
- 23 Ja aprēķinu veic, par bāzi ņemot bāzi [neto summu], rastos tādas absurdas sekas, ka samērīgā naudas soda vērtība varētu būt nulle (skat. šī kopsavilkuma 14. punktu), un līdz ar to nodokļu maksātājam netiktu uzlikts naudas sods, lai gan tas ir pārkāpis savu pienākumu nomaksāt nodokli.
- 24 Atbildētāja precizē, ka soda bardzības ierobežošanai tā šajā lietā ir piemērojusi atskaitāmo nodokļu tiešu ieskaitīšanu. Tomēr šī ieskaitīšana, šķiet, ir nodokļu nomaksas mehānisms, un tas nekādi negroza naudas soda aprēķina bāzi.

### **Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu īss pamatojums**

- 25 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 273. pantu dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu.
- 26 “Tā kā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kuri paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Tomēr dalībvalstīm šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot



Savienības tiesības un to vispārējos principus, tātad arī samērīguma principu” (spriedums, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 59. punkts). Tādējādi šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šādi noteikto mērķu sasniegšanai, un tātad tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā (spriedums, 2013. gada 11. aprīlis, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 28. un 29. punkts).

- 27 Tādējādi, lai izvērtētu, vai sankcija atbilst samērīguma principam, tostarp ir jāņem vērā pārkāpuma, kuru iecerēts sodīt ar šo sankciju, raksturs un smagums, kā arī tās apmēra noteikšanas nosacījumi (spriedumi, 2017. gada 26. aprīlis, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 60. punkts, 2019. gada 8. maijs, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, 40. punkts, un 2021. gada 15. aprīlis, *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287, 27. punkts).
- 28 *Le tribunal de première instance du Luxembourg* līdz ar to ir radies jautājums, vai neitralitātes princips ir tieši piemērojams sodiem, kas ir paredzēti par nodokļu maksātāja pienākumu neizpildi, vai šis princips ir tieši vai netieši jāņem vērā saistībā ar pārbaudi par iepriekš minētā samērīguma principa ievērošanu regulējumā par samērīgiem sodiem, kāds ir paredzēts ar Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa 70. panta 1. punktu un ar Karaļa dekrētu Nr. 41, ar ko nosaka samērīgus nodokļu sodus pievienotās vērtības nodokļa jomā.
- 29 Līdz ar to pastāv Savienības tiesību interpretācijas grūtības, par ko, iesniedzējtiesas ieskatā ir jāvēršas Tiesā atbilstoši LESD 267. pantam, uzdodot iepriekš minētos prejudiciālos jautājumus.