

Lieta C-25/07

Alicja Sosnowska

pret

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

PVN – Direkt?vas 67/227/EEK un 77/388/EEK – Valsts ties?bu akti, kuros ir noteikti p?rmaks?t? PVN atmaks?šanas noteikumi – Nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principi – ?paši noteikumi, kas paredz atk?pes

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana

(Padomes Direkt?vas 77/388 18. panta 4. punkts)

T?ds valsts tiesiskais regul?jums, kurš, lai ?autu izdar?t p?rbaudes, kas nepieciešamas, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, pagarina no 60 l?dz 180 dien?m, s?kot no br?ža, kad nodok?u maks?t?js iesniedz pievienot?s v?rt?bas nodok?a deklar?ciju, termi?u, kas ir valsts nodok?u administr?cijas r?c?b?, lai atmaks?tu k?dai nodok?u maks?t?ju kategorijai p?rmaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, ja vien tie nav iemaks?juši noteiktu augstu nodrošin?juma summu, ir pretrun? Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 18. panta 4. punktam un sam?r?guma principam.

Valsts tiesiskais regul?jums, kur? vienai nodok?u maks?t?ju kategorijai ir noteikti apgr?tinoš?ki p?rmaks?t? pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanas noteikumi, pie?emot, ka past?v kr?pšanas risks, un nodok?u maks?t?jam netiek dota iesp?ja pier?d?t, ka netiek ne izkr?pti nodok?i, ne ar? notiek izvair?šanās no nodok?u maks?šanas, lai tiem piem?rotu maz?k trauc?jošus nosac?jumus, nav l?dzeklis, kas b?tu sam?r?gs ar m?r?i apkarot kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no to maks?šanas, un tas p?rm?r?gi kait? Sest?s direkt?vas m?r?iem un principiem.

Turkl?t š?ds tiesiskais regul?jums neš?iet sader?gs ar nosac?jumu, ka p?rmaks?t? nodok?a atmaks?šana ir j?veic sapr?t?g? termi??. 180 dienu termi?š atmaksas veikšanai, kas ir paredz?ts jaunajiem nodok?u maks?t?jiem, t.i., nodok?u maks?t?jiem, kas savu darb?bu ir uzs?kuši pirms maz?k k? 12 m?nešiem, ir, pirmk?rt, sešas reizes ilg?ks nek? viena m?neša periods nodok?a deklar?šanai un, otrk?rt, tr?s reizes gar?ks nek? p?r?jiem nodok?u maks?t?jiem piem?rojamais termi?š, un turkl?t nav pier?d?ta nepieciešam?ba ieviest š?da apm?ra atš?ir?gu attieksmi, lai apkarotu kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no to maks?šanas.

Jaunajiem nodok?u maks?t?jiem pied?v?t? iesp?ja iemaks?t nodrošin?jumu, lai ieg?tu ties?bas uz parasto 60 dienu termi?u neatsp?ko šo argument?ciju, jo min?tais nodrošin?jums nav sam?r?gs ne ar atmaks?jam? p?rmaks?t? nodok?a summu, ne nodok?u maks?t?ja saimniecisko izm?ru. It ?paši š?da nodrošin?juma iemaks?šana var rad?t finanšu risku, kas nav niec?gs, uz??mumiem,

kuri uzskatīja savu darbību un kuru rīcībā tādēļ var nebūt ievērojami resursi. Faktiski pienākuma iemaksēt minēto nodrošinājumu, lai varētu atsaukties uz parasti piemērojamo termiņu, sekas ir vienāgi, ka finanšu apgrūtinājums, kas saistīts ar pārmaksātu nodokļa summas iesaldēšanu uz 180 dienām, tiek aizstāts ar citu, iesaldējot nodrošinājuma summu.

(sal. ar 24., 26., 27. un 29.–33. punktu un rezolūvās daļas 1) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2008. gada 10. jūlijā (*)

PVN – Direktīvas 67/227/EEK un 77/388/EEK – Valsts tiesību akti, kuros ir noteikti pārmaksātu PVN atmaksāšanas noteikumi – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi – Paši noteikumi, kas paredz atkāpes

Lieta C-25/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Polija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2006. gada 11. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 25. janvārī, tiesvedībā

Alicja Sosnowska

pret

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānns [*P. Jann*], tiesneši A. Ticano [*A. Tizzano*] (referenti), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*], M. Ilešis [*M. Ilešis*] un E. Levits,

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesa un 2007. gada 22. novembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– A. Sosnovskas [*A. Sosnowska*] vārdā – M. Svorobovičs [*M. Sworobowicz*], *doradca podatkowy*,

– Polijas valdības vārdā – E. Osēcka-Tamecka [*E. Ośniecka-Tamecka*] un H. Majščiķa [*H. Majszczyk*], kā arī M. Jarošs [*M. Jarosz*], pārstāvji,

– Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – K. Hermāne [*K. Herrmann*] un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*]

], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2008. gada 26. febru?ra tiesas s?d?, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir, pirmk?rt, par EKL 5. panta treš?s da?as, skat?tas kop? ar Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm?s Direkt?vas 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 71, 1301. lpp.), kas ir groz?ta ar Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direkt?vu 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Pirm? PVN direkt?va”) 2. pantu, un Sest?s direkt?vas 77/388, kas ir groz?ta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direkt?vu 2005/92/EK, (OV L 345, 19. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? PVN direkt?va”) 18. panta 4. punkta interpret?ciju. Š? pras?ba ir, otrk?rt, par Sest?s PVN direkt?vas 27. panta 1. punkta interpret?ciju.

2 Šie jaut?jumi rad?s tiesved?b? starp Sosnovsku [Sosnowska] (turpm?k tekst? – “pras?t?ja”) un *Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu* (Vroclavas nodok?u pal?tas direktors, turpm?k tekst? – “Dyrektor”) par pras?bu atmaks?t pras?t?jas p?rmaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Pirm?s PVN direkt?vas 2. pant? ir noteikts:

“Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kop?j?s sist?mas princips ir piem?rot prec?m un pakalpojumiem visp?r?ju nodokli par pat?ri?u, kas b?tu tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai neatkar?gi no dar?jumu skaita, kas veikti ražošanas un izplat?šanas procesos pirms stadijas, kur? uzliek nodokli.

Par katru dar?jumu pievienot?s v?rt?bas nodokli, ko apr??ina no pre?u vai pakalpojumu cenas p?c attiec?g?m prec?m vai pakalpojumiem piem?rotas likmes, uzliek p?c tam, kad at?emts da?dziem izmaksu komponentiem tieši piem?rotais pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kop?jo sist?mu piem?ro l?dz mazumtirdzniec?bas stadijai, to ieskaitot.”

4 Sest?s PVN direkt?vas 18. panta 2. punkta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?js ?steno atskait?šanu, no kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?a summas, kas maks?jama par attiec?go taks?cijas periodu, at?emot kop?jo nodok?a summu, par kuru taj? paš? period? atbilst?gi 1. punkta noteikumiem raduš?s un ir ?stenojamas atskait?šanas ties?bas.

[..]”

5 Sest?s PVN direkt?vas 18. panta 4. panta pirmaj? da?? ir noteikts:

“Ja attiecīgajam taksācijas periodam ataut atskaitījuma summa pārsniedz maksājamo nodokli, dabūvalstis var vai nu veikt atmaksāšanu, vai saskaņā ar noteikumiem, kurus tās pieņem, pārnest pārpalikumu uz nākamā periodu.”

6 Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkts ir noteikts:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var ataut jebkurai dabūvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu [noteikta veida krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas]. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patērētāja stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiekniecīgā apjomā.”

Valsts tiesības

7 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*ustawa o podatku od towarów i usług*) (Dz. U 2004, Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 87. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1. Ja priekšnodokļa samaksātājs PVN [...] pārsniedz vēlāk aprēķināto PVN, nodokļu maksātājs ir tiesīgs atskaitīt šo starpību no nākamajā periodā maksājams PVN summas vai saņemt atmaksu savā bankas kontā.

2. [...] Pārmaksātā PVN atmaksā nodokļu maksātājam [...] notiek 60 dienu laikā, skaitot no dienas, kad nodokļu maksātājs ir iesniedzis nodokļu deklarāciju. Nodokļu administrācijas vadītājs var pagarināt šo termiņu, lai saņemtu nepieciešamos paskaidrojumus, ja viņš uzskata par lietderīgu plašāk pārbaudīt atmaksāšanas likumību. [...]”

8 Likuma par PVN 97. pants ir noteikts:

“1. 15. pants minētajiem nodokļu maksātājiem, kuriem ir pienākums reģistrēties kā PVN maksātājiem, pirms pirmās piegādes vai pirkuma Kopienā veikšanas ir jāpaziņo nodokļu administrācijas vadītājam par savu nodomu uzskatīt šāda veida darbību, iesniedzot 96. pants minēto reģistrācijas pieteikumu.

[..]

5. Attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kas uzsāk 5. pants norādītās darbības, vai nodokļu maksātājiem, kas ir uzsākuši šīs darbības mazāk nekā 12 mēnešus pirms 1. punkta paredzētā pieteikuma iesniegšanas un kuri ir reģistrēti kā ES PVN maksātāji (turpmāk tekstā – “jaunie nodokļu maksātāji”), 87. panta 2. punkts [...] minētais termiņš nodokļa starpības atmaksāšanai tiek pagarināts līdz 180 dienām. [...]

6. Attiecībā uz 5. punkta norādītajiem nodokļu maksātājiem 87. panta 2.–6. punkts noteiktie atmaksas principi un termiņi ir piemērojami, sākot no deklarācijas par periodu, kas seko 12 mēnešu vai ceturtrimestru periodam, par kuru nodokļu maksātājs ir iesniedzis nodokļu deklarāciju un termiņos ir samaksājis nodokļus, kuri veido valsts ienākumus, tajā skaitā tam uzliedzamo fizisko personu ienākumu nodokli, iesniegšanas.

7. 5. punkta noteikumi nav piemērojami, ja nodokļu maksātājs nodokļu administrācijai iesniedz garantiju, izmantojot i) galvojumu, ii) mantisku nodrošinājumu vai arī iii) bankas garantiju PLN 250 000 apmērā, turpmāk tekstā – “nodrošinājums”.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

9 2006. gada janv?ra PVN deklar?cij? pras?t?ja nor?d?ja, ka vi?a šo nodokli ir p?rmaks?jusi PLN 44 782 apm?r?. Atsaucoties uz Sest?s PVN direkt?vas 18. panta 4. punktu, vi?a l?dza Švid?icas [?widnica] nodok?u administr?cijai atmaks?t šo p?rmaks?to summu 60 dienu laik? no PVN deklar?cijas iesniegšanas.

10 Pamatojoties uz Likuma par PVN 87. panta 1. un 2. punktu un 97. panta 5. un 7. punktu, Švid?icas nodok?u administr?cija noraid?ja šo l?gumu. Min?t? administr?cija apgalvo, ka pras?t?ja neesot var?jusi sa?emt p?rmaks?t? PVN atmaksu 60 dienu laik?, jo, t? k? vi?a savu darb?bu esot s?kusi pirms maz?k k? 12 m?nešiem un neesot iesniegusi nodok?u administr?cijai nodrošin?jumu min?t? 97. panta 7. punkta noz?m?, vi?a neatbilstot min?taj? likum? noteiktajiem nosac?jumiem, lai sa?emtu cer?to atmaksu.

11 Pras?t?ja par šo l?mumu iesniedza s?dz?bu *Dyrektor*, kurš apstiprin?ja l?mumu noraid?t l?gumu.

12 T? k? pras?t?ju neapmierin?ja š?da nost?ja, vi?a p?c tam c?la pras?bu *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* [Vroclavas Administrat?vaj? apgabalties?], kura, šauboties par attiec?go valsts ties?bu normu sader?bu ar Kopien? ties?b?m, aptur?ja tiesved?bu un uzdeva Tiesai š?dus divus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai EKL 5. panta treš? da?a, skat?ta kop? ar [Pirm?s PVN direkt?vas] 2. pantu un [Sest?s PVN direkt?vas] 18. panta 4. punktu, pieš?ir dal?bvalstij ties?bas iek?aut valsts tiesiskaj? regul?jum? attiec?b? uz pre?u un pakalpojumu nodokli t?das ties?bu normas, k?das ir ietvertas [Likuma par PVN] 97. panta 5. un 7. punkt??

2) Vai ar? ir j?uzskata, ka [Likuma par PVN] 97. panta 5. un 7. punkta normas var klasific?t k? ?pašus pas?kumus, kas nor?d?ti [Sest?s PVN direkt?vas] 27. panta 1. punkt?, kuru m?r?is ir nov?rst noteikta veida kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

13 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s PVN direkt?vas 18. panta 4. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds tas ir pamata pr?v?, kurš, lai ?autu izdar?t p?rbaudes, kas nepieciešamas, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, pagarina no 60 l?dz 180 dien?m, s?kot no br?ža, kad nodok?u maks?t?js iesniedz PVN deklar?ciju, termi?u, kas ir valsts nodok?u administr?cijas r?c?b?, lai atmaks?tu k?dai nodok?u maks?t?ju kategorijai p?rmaks?to PVN, ja vien tie nav iemaks?juši nodrošin?jumu PLN 250 000 apm?r?.

14 Šaj? sakar? vispirms ir j?atg?dina, ka nodok?u maks?t?ju ties?bas, kas ir garant?tas Sest?s PVN direkt?vas 17. pant?, atskait?t no PVN, kurš tiem ir j?maks?, PVN, kas jau iepriekš ir samaks?ts par t? ieg?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem, saska?? ar past?v?go judikat?ru ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, kurš tiek ?stenots Kopien? likumdošan? (šaj? sakar? skat. it ?paši 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96 *Molenheide u.c.*, *Recueil*, I?7281. lpp., 47. punkts, k? ar? 2001. gada 25. oktobra spriedumu liet? C?78/00 *Komisija/I?lija*, *Recueil*, I?8195. lpp., 28. punkts).

15 K? Tiesa ir atk?rtoti uzsv?rusi, no t? izriet, ka atskait?šanas ties?bas ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un t?s princip? nevar tikt ierobežotas. It ?paši š?s ties?bas nekav?joties

ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu liet. C-62/93 *BP Supergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts; 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfriša u.c., Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, kā arī 2007. gada 18. decembra spriedumu liet. C-368/06 *Cedilac*, Krājums, I-12327. lpp., 31. punkts).

16 Turklāt ir jāatgādina, ka, ja taksācijas periodā atskaitām nodokļa summa pārsniedz maksājamā nodokļa summu un līdz ar to nodokļu maksātājs nevar īstenot atskaitēšanu ar ieskaita palīdzību saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 18. panta 2. punktu, šīs pašas normas 4. punktā ir paredzēts, ka dalībvalstis var pārstāt pārpalikumu uz nākamā perioda vai arī veikt atmaksēšanu saskaņā ar to pieņemtiem noteikumiem.

17 Attiecībā uz pārdāto minēto iespēju, par kuru ir runa attiecīgajā pamata lietā, Tiesa ir precizējusi, ka, lai gan dalībvalstu rīcībā ir noteikta rīcības brīvība, nosakot pārmaksātā PVN atmaksas noteikumus, šie noteikumi nedrīkst ietekmēt PVN nodokļa sistēmas neitralitātes principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokli. It īpaši šādiem noteikumiem ir jāaizņem nodokļu maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šīs pārmaksātās PVN, tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā pieņemtais atmaksas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļu maksātājam (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. Komisija/Itālija, 32.–34. punkts).

18 Līdz ar to iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir jāpārbauda, ievērojot kopējās PVN sistēmas pamatprincipus, kas ir atgādināti iepriekšējās punktās.

19 No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka Likuma par PVN normas nosaka šo nodokļa atmaksas nodokļu maksātājam noteikumus, paredzot, ka nodokļu administrācijas rīcībā atmaksas veikšanai ir 60 dienu termiņš, kurš sākas brīdī, kad nodokļu maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, bet šis termiņš ir 180 dienas attiecībā uz – kā tas ir prasītājas pamata prāvā gadījumā – jauniem nodokļu maksājumiem, kas nav iemaksājuši nodrošinājumu 97. panta 7. punkta nozīmē.

20 Tātad ir jākonstatē, ka jaunajiem nodokļu maksājumiem tiek piemēroti apgrūtinošāki pārmaksātā PVN atmaksāšanas noteikumi nekā tie, kas tiek piemēroti pārējiem nodokļu maksājumiem. Tādējādi tiem ir jāuzņemamas PVN finanšu nasta ievērojami ilgāku laikposmu vismaz attiecībā uz atmaksājamo pārmaksātā PVN summu.

21 Polijas Republika paskaidro, ka šo termiņa pagarinājumu attaisnojot tas, ka runa ir par jauniem PVN maksājumiem, kas nodokļu administrācijai nav zināmi un par kuriem ir jāveic nozīmīgākas pārbaudes, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

22 Šajā sakarā ir jāatgādina, kā Tiesai ir jau bijusi precīzā, ka dalībvalstīm ir leģitīma interese pieņemt atbilstošus pasākumus, lai aizsargātu to finanšu intereses, un ka cēlā ar krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējamo āunprātīgo izmantošanu ir Sestajā PVN direktīvā atzēts un apstiprināts mērķis (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide u.c.*, 47. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu liet. C-255/02 *Halifax u.c.*, Krājums, I-1609. lpp., 71. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 54. punkts).

23 Tomēr, kā norādījis ģenerāladvokāts secinājumā 20. punktā, atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ņemot vērā efektīvi sasniegt šo mērķi, vismazāk kaitē Kopienas tiesību aktos paredzētajiem mērķiem un tādēļ principiem kā PVN

atskait?šanas ties?bu pamatprincips (skat. iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Molenheide* u.c., 46. un 47. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?409/04 *Teleos* u.c., Kr?jums, l?7797. lpp., 52. un 53. punkts, k? ar? 2008. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?271/06 *Netto Supermarkt*, Kr?jums, l?771. lpp., 19. un 20. punkts).

24 Šaj? sakar? no judikat?ras izriet, ka valsts tiesiskais regul?jums, kur? vienai nodok?u maks?t?ju kategorijai ir noteikti apgr?tinoš?ki p?rmaks?t? PVN atmaks?šanas noteikumi, pie?emot, ka past?v kr?pšanas risks, un nodok?u maks?t?jam netiek dota iesp?ja pier?d?t, ka netiek ne izkr?pti nodok?i, ne ar? notiek izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas, lai tiem piem?rotu maz?k trauc?jošus nosac?jumus, nav l?dzeklis, kas b?tu sam?r?gs ar m?r?i apkarot kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, un tas p?rm?r?gi kait? Sest?s PVN direkt?vas m?r?iem un principiem (p?c analo?ijas atskait?šanas izsl?gšanas jom? skat. 2000. gada 19. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?177/99 un C?181/99 *Ampafrance* un *Sanofi, Recueil*, l?7013. lpp., 62. punkts; garantiju jom? skat. iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Molenheide* u.c., 51. punkts).

25 Tieši t?ds gad?jums, k? tas jau ir konstat?ts š? sprieduma 20. punkt?, ir pamata pr?v? apl?kojamais valsts tiesiskais regul?jums.

26 Rezult?t? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka Likuma par PVN 97. panta 5. un 7. punkts ir visp?r?ji un prevent?vi piem?rojami jaunajiem nodok?u maks?t?jiem, nedodot tiem iesp?ju pier?d?t, ka netiek ne apieti, ne nemaks?ti nodok?i.

27 Turkl?t attiec?g?s valsts ties?bu normas neš?iet sader?gas ar judikat?r? noteikto nosac?jumu, kas ir atg?din?ts š? sprieduma 17. punkt?, ka p?rmaks?t? PVN atmaks?šana ir j?veic sapr?t?g? termi??. K? tas ir preciz?ts iesniedz?jtiesas l?mum?, 180 dienu termi?š atmaksas veikšanai, kas ir paredz?ts jaunajiem nodok?u maks?t?jiem, ir, pirmk?rt, sešas reizes ilg?ks nek? viena m?neša periods PVN deklar?šanai un, otrk?rt, tr?s reizes gar?ks nek? p?r?jiem nodok?u maks?t?jiem piem?rojamais termi?š, un Polijas iest?des turkl?t nav iesniegušas pier?d?jumus, kas ?autu izskaidrot nepieciešam?bu ieviest š?da apm?ra atš?ir?gu attieksmi, lai apkarotu kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanas no nodok?u maks?šanas.

28 Turkl?t tik ilgs termi?š š?iet v?l jo maz?k nepieciešams t?d??, ka nodok?u administr?cija jebkur? gad?jum? var atbilstoši Likuma par PVN 87. panta 2. punktam pagarin?t 60 dienu termi?u, kur? ir j?veic atmaksa, ja izr?d?s lietder?gi s?k?k p?rbaud?t atmaks?šanas likum?bu un ir vajadz?gs sa?emt paskaidrojumus.

29 Visbeidzot, attiec?b? uz iesp?ju, kura jaunajiem nodok?u maks?t?jiem ir pied?v?ta Likuma par PVN 97. panta 7. punkt?, iemaks?t nodrošin?jumu, lai ieg?tu ties?bas uz parasto 60 dienu termi?u p?rmaks?t? PVN atmaksas sa?emšanai, t? neatsp?ko iepriekš?jos punktus sniegto argument?ciju.

30 K? to apgalvo Komisija, min?tais nodrošin?jums nav sam?r?gs ne ar atmaks?jam? p?rmaks?t? PVN summu, ne nodok?u maks?t?ja saimniecisko izm?ru.

31 It ?paši š?da nodrošin?juma iemaks?šana – pret?ji judikat?r? noteiktajai pras?bai, kas min?ta š? sprieduma 17. punkt?, – rada finanšu risku, kas nav niec?gs, uz??mumiem, kuri uzs?k savu darb?bu un kuru r?c?b? t?d?? var neb?t iev?rojami resursi.

32 Faktiski pien?kuma iemaks?t min?to nodrošin?jumu, lai var?tu atsaukties uz parasti piem?rojamo termi?u, sekas ir vien?gi, ka finanšu apgr?tin?jums, kas saist?ts ar p?rmaks?t? PVN summas iesald?šanu uz 180 dien?m, tiek aizst?ts ar citu, iesald?jot nodrošin?juma summu. Tas v?l jo maz?k ir pamatots t?d??, ka, pirmk?rt, p?d?j? min?t? summa var, k? tas ir pamata liet?, b?t

lielākā nekā attiecīgā pārmaksātā PVN summa un, otrkārt, nodrošinājuma iesaldēšanas ilgums ir garāks nekā jaunajiem nodokļu maksātājiem paredzētais pārmaksātā PVN atmaksas termiņš. Atbilstoši Likuma par PVN 97. panta 6. punktam nodrošinājumu var atcelt tikai divpadsmit mēnešu laikā ar nosacījumu, ka nodokļu maksātājs ir samaksājis visus nodokļus, kuri tam jāmaksā valstij, par šo periodu.

33 Pie šādiem nosacījumiem uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās PVN direktīvas 18. panta 4. punktam un samērīguma principam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir aplūkots pamata prāvā, kurš, lai autu izdarīt pārbaudes, kas nepieciešamas, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, pagarina no 60 līdz 180 dienām, sākot no brīža, kad nodokļu maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, termiņu, kas ir valsts nodokļu administrācijas rīcībā, lai atmaksātu kādai nodokļu maksātāju kategorijai pārmaksāto PVN, ja vien tie nav iemaksājuši nodrošinājumu PLN 250 000 apmērā.

Par otro jautājumu

34 Ar otro jautājumu iesniedzātāja būtībā jautā, vai Likuma par PVN 97. panta 5. un 7. panta normas var uzskatīt par “pašiem pasākumiem, lai atkāptos [no šīs direktīvas noteikumiem]” nolūkā novērst noteiktu veida krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmē.

35 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā ir paredzēta iespēja dalībvalstij ieviest šādas pasākumus, kas ir atkāpe no pašas procedūras, ja iepriekš ir saņemta Padomes vienprātīga piekrišana.

36 Kā to uzsvēris enerģētiskās secinājumu 39. punkts un pamatoti apgalvo Komisija, no lietas materiāliem neizriet, ka Padome būtu atļāvusi attiecīgus pasākumus saskaņā ar minēto tiesību normu kā pašus pasākumus, kas ir atkāpe no Sestās PVN direktīvas.

37 Šādos apstākļos tādās tiesību normas, kādas ir ietvertas Likuma par PVN 97. panta 5. un 7. punktā, neietilpst minētā 27. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

38 Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tādās tiesību normas, kādas ir aplūkotas pamata prāvā, nav “paši pasākumi, lai atkāptos [no Sestās PVN direktīvas noteikumiem]” nolūkā novērst noteiktu veida krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmē.

Par tiesāšanas izdevumiem

39 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzātāja, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozīta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK, 18. panta 4. punktam un samērīguma principam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir aplūkots pamata prāvā, kurš, lai autu izdarīt pārbaudes, kas nepieciešamas, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, pagarina no 60 līdz 180 dienām, sākot no brīža, kad nodokļu maksātājs iesniedz pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, termiņu, kas ir valsts nodokļu administrācijas rīcībā, lai atmaksātu kādai nodokļu maksātāju kategorijai**

p?rmaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, ja vien tie nav iemaks?juši nodrošin?jumu PLN 250 000 apm?r?;

2) t?das ties?bu normas, k?das ir apl?kotas pamata pr?v?, nav “?paši pas?kumi, lai atk?ptos [no Sest?s PVN direkt?vas noteikumiem]” nol?k? nov?rst noteiktu veida kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, Sest?s PVN direkt?vas 77/388, kas groz?ta ar Direkt?vu 2005/92, 27. panta 1. punkta noz?m?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.