

Lieta C-502/07

K-1 sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

(Naczelny Sąd Administracyjny I gums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

PVN – Pārskatīti nodokļa maksājuma deklarācija – Papildu nodoklis

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Tiesiskais regulējums, kas paredz tādus nodokļa maksājumus piemērojamu administratīvu sankciju kā “papildu nodokļa maksājums”, kas ir noteikts Polijas tiesību aktos

(Padomes Direktīvas 67/227 2. panta pirmā un otrā daļa, Direktīvas 77/388 2. pants un 10. panta 1. punkta a) apakšpunkts un 2. punkts)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 77/388 – Atkāpes saturoši valsts pasākumi

(Padomes Direktīvas 77/388 27. panta 1. punkts)

3. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Aizliegums iekasēt citus valsts nodokļus, kuriem ir apgrozījuma nodokļa raksturs

(Padomes Direktīvas 77/388 33. pants)

1. Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma, kā tā ir definēta 2. panta pirmajā un otrajā daļā? Pirmajā direktīvā 67/227 par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu, kā arī 2. pantā, 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 10. panta 2. punktā? Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2004/66, neliedz dalībvalstij savos tiesību aktos paredzēt tādus pievienotās vērtības nodokļa maksājumus piemērojamu administratīvu sankciju kā “papildu nodokļa maksājums”, kas ir paredzēts Polijas tiesību aktos un kas ir jāmaksā, ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs nodokļa deklarācijā ir norādījis atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa starpības vai atmaksājamo priekšnodokļa summu, kas ir lielāka par viāam faktiski atmaksājamo summu.

Šāds “papildu nodokļa maksājums” neatbilst būtiskajam pievienotās vērtības nodokļa pazīmam, tādēļ ka tā pamats ir nevis kāds darījums, bet gan kāda deklarācija un ka tā apmērs netiek noteikts proporcionāli nodokļa maksājuma iekasētajai summai. Tas ir nevis nodoklis, bet gan administratīvā sankcija, ko piemēro, ja tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs ir deklarējis lielāku atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa starpības vai priekšnodokļa summu, nekā tam ir atmaksājama.

Kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas princips neliedz dalībvalstīm ieviest pasākumus, lai sodtu par pirkumiem maksājamo nodokļa apmēra deklarācijā. Tieši otrādi, Sestās direktivas 22. panta 8. punkts ir noteikts, ka dalībvalstis var noteikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus.

(sal. ar 18.–21. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Noteikumi par pievienotās vērtības nodokli, kas paredz administratīvu sankciju, ko var piemērot nodokļa maksātājiem, ja tiek konstatēts, ka tie ir deklarējuši lielāku atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa starpību vai priekšnodokļa summu, nekā tiem ir atmaksājama, nav “paši atkāpes pasākumi”, kuru mērķis ir novērst krāpšanu vai nodokļu nemaksāšanu, kā tas ir paredzēts Sestajā direktivā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 27. panta 1. punkts.

Šāds administratīvs sods neietilpst minētā 27. panta 1. punkta piemērošanas jomā, tāpēc ka tas ir Sestās direktivas 22. panta 8. punkts paredzēts pasākums, saskaņā ar kuru dalībvalstis var noteikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.

(sal. ar 23.–25. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

3. Sestās direktivas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 33. pants grozījuma redakcijā neliedz paturēt spēkā tādus noteikumus, kas ir paredzēti Polijas likumā par nodokli precēm un pakalpojumiem, kurā ir paredzēta administratīvā sankcija, ko var piemērot nodokļa maksātājiem, ja tiek konstatēts, ka tie ir deklarējuši lielāku atmaksājamo nodokļa starpību vai priekšnodokļa summu, nekā tiem ir atmaksājama, tāpēc ka ar šiem noteikumiem netiek ieviesta nodeva, maksājums vai nodoklis.

(sal. ar 28. un 29. punktu un rezolūcijas daļas 3) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2009. gada 15. janvāris (*)

PVN – Pirkumu nodokļa maksātāja deklarācija – Papildu nodoklis

Lieta C-502/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 31. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 16. novembrī, tiesvedībā

K-1 sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [C. W. A. Timmermans], tiesneši Ž. K. Bonišo [J. ?C. Bonichot] (referents), K. Š?mans [K. Schiemann], J. Makar?iks [J. Makarczyk] un K. Toadere [C. Toader],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [J. Mazák],

sekret?re K. Štranca?Slavi?eka [K. Sztranc?S?awiczek], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2008. gada 20. novembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- K?1 sp. z o.o. v?rd? – M. Lukasiks [M. ?ukasik] un M. Zlotopolska?Novaka [M. Z?otopolska?Nowak], *radcy prawni*,
- Polijas vald?bas v?rd? – M. Dov?elevis [M. Dowgielewicz] un M. Jarošs [M. Jarosz], k? ar? A. Rutkovska [A. Rutkowska], p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – S. Spiropuls [S. Spyropoulos] un I. Bakopuls [I. Bakopoulos], k? ar? M. Tasopulu [M. Tassopoulou], p?rst?vji,
- Kipras vald?bas v?rd? – I. Neofitu [I. Neofytou] un E. Simeonidu [E. Symeonidou], p?rst?ves,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – L. S?boruts [L. Seeboruth] un K. Gibsa [C. Gibbs], p?rst?vji, kuriem pal?dz R. Hils [R. Hill], *barrister*,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [D. Triantafyllou] un K. Hermane [K. Herrmann], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums ir iesniegts, lai sa?emtu prejudici?lu nol?mumu par to, k? interpret?t 2. panta pirmo un otro da?u Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirmaj? direkt?v? 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.; turpm?k tekst? – “Pirm? PVN direkt?va”) un vair?kus pantus Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 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.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2004. gada 26. apr??a Direkt?vu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? PVN direkt?va”).

2 Šis l?gums tika iesniegts pr?v? starp K?1 sp. z o.o. (turpm?k tekst? – “K?1”) un *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bidgoš?as Finanšu pal?tas direktors) jaut?jum? par “papildu nodok?a maks?jumu”, kas nodok?u maks?t?jam tiek piem?rots, ja tas sav? deklar?cij? ir nor?d?jis liel?ku pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atmaks?jam?s nodok?u starp?bas

summu vai samaks?t? priekšnodok?a summu, nek? tam ir atmaks?jama.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Pirm?s PVN direkt?vas 2. panta pirmaj? un otraj? da?? ir noteikts:

“[PVN] 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 [PVN], 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 daž?diem izmaksu komponentiem tieši piem?rotais [PVN].”

4 Sest?s PVN direkt?vas 2. pant? attiec?gi ir noteikts:

“[PVN] j?maks?:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.

2. Par pre?u ieviešanu.”

5 T?s pašas direkt?vas 10. panta 1. punkta a) apakšpunkt? “darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis” ir defin?ta k? “notikums, kura d?? juridiskais st?voklis atbilst tam, lai nodoklis k??tu iekas?jams”. Š? 10. panta 2. punkt? tostarp ir noteikts:

“Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti. Pre?u pieg?des, iz?emot 5. panta 4. punkta b) apakšpunkt? min?t?s preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada v?l?kus r??inu p?rskatus vai maks?jumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas š?di r??inu p?rskati vai maks?jumi. [..]”

6 Sest?s PVN direkt?vas 22. panta 8. punkt? ir noteikts:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar noteikumiem, kas pie?emami, pildot 17. panta 4. punktu, dal?bvalstis var uzlikt citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi uzliktu un iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu.”

7 Sest?s PVN direkt?vas 27. panta 1. punkt? ir noteikts:

“1. Padome p?c Komisijas priekšlikuma ar vienpr?t?gu l?mumu var at?aut jebkurai dal?bvalstij ieviest ?pašus pas?kumus, lai atk?ptos no š?s direkt?vas noteikumiem nol?k? vienk?ršot proced?ru, k?d? piem?ro nodokli vai nov?rš dažus nodok?u nemaks?šanas veidus. Pas?kumi, kas v?rsti uz to, lai vienk?ršotu k?rt?bu, k?d? piem?ro nodokli, nedr?kst ietekm?t galapat?ri?a posm? maks?jamo nodokli, iz?emot gad?jumus, kad ietekme ir neliela.”

8 Sest?s PVN direkt?vas 33. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo ?paši tos, kas noteikti sp?k? esošajos Kopienas normat?vajos aktos par visp?r?jiem nosac?jumiem k? glab?t, p?rvietot un uzraudz?t ražojumus, uz kuriem attiecas akc?zes nodoklis, š? direkt?va nekav? dal?bvalsti saglab?t vai ieviest nodokli par apdrošin?šanas l?gumiem, azartsp??u un der?bu nodokli, akc?zes nodokli, valsts nodevas un visp?r jebkurus nodok?us vai maks?jumus, ko nevar uzskat?t par apgroz?juma nodok?iem, tom?r

ar noteikumu, ka šie nodokļi vai maksājumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Valsts tiesību akti

9 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem (*ustawa o podatku od towarów i usług*; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 109. panta 5. un 6. punkts ir noteikts:

“5. Gadījumos, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijā ir norādījis atmaksājamo nodokļu starpību vai atmaksājamo priekšnodokļa summu, kas ir lielāka par viā faktiski atmaksājamo summu, finanšu pārvaldes vadītājs vai finanšu kontroles iestāde konstatē atbilstošās summas pareizo apmēru un nosaka papildu nodokļa maksājumu 30 % apmērā no pārsniegtās summas.

6. 5. punkts *mutatis mutandis* ir piemērojams arī saistībā ar nodokļa starpību 87. panta 1. punkta izpratnē.”

10 Tā pašā likuma 87. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ja priekšnodokļa summa 86. panta 2. punkta izpratnē taksācijas periodā ir lielāka par maksājamo nodokļa summu, nodokļu maksātājs var šo starpību ieskaitīt nākamajā taksācijas periodā maksājamo nodokļa summu vai pieprasīt, lai nodokļa starpība tiek pārskaitīta uz viā bankas kontu.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

11 Ar 2005. gada 17. augusta lēmumu *Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu* (Toruņas Pirmā nodokļu pārvalde) direktors attiecībā uz K-1 konstatēja, ka PVN summa, kas deklarēta kā priekšnodoklis, pārsniedz 2005. gada maijā maksājamo nodokļa summu, un par šo mēnesi noteica papildu nodokļa maksājumu. Nodokļu administrācija apšaubīja PVN atskaitījumu, kas bija norādīts 2005. gada 29. aprīlī rādītā par apbēvta nekustamā īpašuma iegādi Torunā. Tā kā šīs nekustamās īpašums bija lietots, tā iegādē bija atbēvota no PVN un tādēļ attiecīgais rādītājs nevarēja būt pamats maksājamo nodokļa samazināšanai un PVN starpību vai priekšnodokļa atmaksai. Ēmot vērā priekšnodokļa pārvērtēšanu, sabiedrība tika aplikta ar papildu nodokļa maksājumu atbilstoši Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktam.

12 K-1 šo lēmumu pārsūdzēja *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*. Šajā sūdzībā tā apgalvoja, ka papildu nodokļa maksājums, kas uzlikts ar šo lēmumu, neesot saderīgs ar Sestās PVN direktīvas 27. pantu. *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* ar 2005. gada 9. novembra lēmumu noraidīja sabiedrības argumentus un strādāgo lēmumu atstāja negrozītu.

13 Tādēļ K-1 šo lēmumu pārsūdzēja *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bīdgošas vojevodistes administratīvā tiesa). Ar 2006. gada 31. maija spriedumu šī tiesa nolēma, ka Sestās PVN direktīvas 33. panta 1. punkts neizslēdz iespēju piemērot papildu nodokļa maksājumu atbilstoši Likuma par PVN noteiktajiem principiem, un noraidīja K-1 prasību. Tā uzskatīja, ka šim maksājumam nepiemēta būtiskās PVN pazīmes un tirdzniecībā starp dalībvalstīm tas nerada formalitātes, šķērsojot robežas. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* nepieņēma arī apgalvojumu par to, ka papildu nodokļa maksājums ir pašpasākums Sestās PVN direktīvas nozīmē. Tāpat tiesa uzskatīja, ka lietā nav jāuzsāk procedūra atbilstoši šīs direktīvas 27. pantam.

14 K-1 par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzības pamatojumā sabiedrība apgalvoja, ka obligātā papildu nodokļa maksājuma piemērošana, kā tas paredzēts

Likuma par PVN 109. panta 5. punkt?, nav sader?ga ar Kopienu ties?bu, ?paši Sest?s PVN direkt?vas, norm?m.

15 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai Pirm?s [PVN] direkt?vas 2. panta [pirm? un otr? da?a] apvienojum? ar Sest?s [PVN] direkt?vas 2. pantu, 10. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 10. panta 2. punktu aizliedz dal?bvalst?m [PVN] maks?t?jam piem?rot papildu nodok?a maks?jumu [Likuma par PVN] 109. panta 5. un 6. punkta noz?m?, ja tiek konstat?ts, ka PVN maks?t?js iesniedz? nodok?u deklar?cij? ir nor?d?jis atmaks?jam?s PVN starp?bas vai atmaks?jam? priekšnodok?a summu, kas ir liel?ka par faktiski atmaks?jamo summu?

2) Vai ar “?pašiem pas?kumiem” Sest?s [PVN] direkt?vas 27. panta 1. punkta noz?m?, iev?rojot to raksturu un m?r?i, var paredz?t iesp?ju, ka PVN maks?t?jam tiek piem?rots papildu nodok?a maks?jums, ko nosaka ar nodok?u administr?cijas l?mumu, ja tiek konstat?ts, ka nodok?u maks?t?js ir deklar?jis liel?ku atmaks?jam?s PVN starp?bas vai atmaks?jam? priekšnodok?a summu?

3) Vai ties?bas atbilstoši Sest?s [PVN] direkt?vas 33. pantam ietver ar? ties?bas ieviest papildu nodok?a maks?jumu, kas ir paredz?ts [Likuma par PVN] 109. panta 5. un 6. punkt?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

16 Iesniedz?jtiesa ar savu pirmo jaut?jumu b?t?b? v?las noskaidrot, vai kop?j? PVN sist?ma, k? t? ir defin?ta Pirm?s PVN direkt?vas 2. panta pirmaj? un otraj? da?? un Sest?s PVN direkt?vas 2. pant?, 10. panta 1. punkta a) apakšpunkt? un 10. panta 2. punkt?, ?auj dal?bvalstij piem?rot PVN maks?t?jam t?du “papildu nodok?a maks?jumu”, k?ds ir noteikts Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punkt?.

17 Tiesa ir atg?din?jusi b?tisk?s PVN paz?mes. Past?v ?etras š?das paz?mes: visp?r?ja nodok?a piem?rošana dar?jumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; t? apm?ra noteikšana proporcion?li nodok?u maks?t?ja sa?emtajai samaksai par prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem; nodok?a iekas?šana katr? ražošanas un izplat?šanas stadij?, ieskaitot mazumtirdzniec?bu, un neatkar?gi no iepriekš notikušo dar?jumu skaita; summu, kas samaks?tas iepriekš?j?s procesa stadij?s, atskait?šana no maks?jam? nodok?a apm?ra, ko veic nodok?u maks?t?js, l?dz ar to nodoklis attiec?gaj? stadij? tiek uzlikts tikai šaj? stadij? pievienotajai v?rt?bai un, visbeidzot, t? gal?go apm?ru sedz gala pat?r?t?js (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?475/03 *Banca popolare di Cremona*, Kr?jums, l?9373. lpp., 28. punkts).

18 “Papildu nodok?a maks?jums”, kas ir paredz?ts pamata pr?v? izskat?majos valsts ties?bu aktos, neatbilst š?m paz?m?m. Šaj? sakar? pietiek vien konstat?t, ka t? pamats ir nevis k?ds dar?jums, bet gan k??da deklar?cij? un ka t? apm?rs turkl?t netiek noteikts proporcion?li nodok?u maks?t?ja iekas?tajai cenai.

19 Tas ir nevis nodoklis, bet gan administrat?va sankcija, kas tiek piem?rota, ja tiek konstat?ts, ka nodok?u maks?t?js ir deklar?jis liel?ku atmaks?jam?s PVN starp?bas vai priekšnodok?a summu, nek? tam ir atmaks?jama.

20 Kop?j?s PVN sist?mas princips neliedz dal?bvalst?m ieviest pas?kumus, lai sod?tu par p?rk?pumiem maks?jam? PVN apm?ra deklar?cij?. Tieši otr?di, Sest?s PVN direkt?vas 22. panta

8. punkts ir noteikts, ka dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus.

21 Šādos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka kopējā PVN sistēma, kā tā ir definēta Pirmās PVN direktīvas 2. panta pirmajā un otrajā daļā un Sestās PVN direktīvas 2. pantā, 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 10. panta 2. punktā, ļauj dalībvalstij piemērot PVN maksājumu tādā "papildu nodokļa maksājumā", kāds ir noteikts Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktā.

Par otro jautājumu

22 Iesniedzējtiesa ar savu otro jautājumu būtībā vālas noskaidrot, vai Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punkta noteikumi ir uzskatāmi par "pašiem atķepes pasākumiem", kuru mērķis ir novērst krāpšanu vai nodokļu nemaksāšanu, kā tas ir paredzēts Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā.

23 Šajā sakarā pietiek norādīt, ka tās administratīvās sods, ko uzliek, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs ir deklarējis lielāku atmaksājamo PVN starpības vai priekšnodokļa summu, nekā faktiski ir atmaksājama, kāds ir paredzēts Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktā, nav uzskatāms par šāda veida pašu atķepes pasākumu, kādi ir paredzēti Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā, bet, kā jau minēts iepriekš, tas ir Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktā paredzēts pasākums.

24 Tāpēc tādē noteikumi kā Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punkts nav ietverti minētā 27. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

25 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tādē noteikumi, kas ir minēti Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktā, nav "paši atķepes pasākumi", kuru mērķis ir novērst krāpšanu vai nodokļu nemaksāšanu, kā tas ir paredzēts Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā.

Par trešo jautājumu

26 Iesniedzējtiesa ar savu trešo jautājumu būtībā jautā, vai Sestās PVN direktīvas 33. pants liedz paturēt spēkā noteikumus, kas ir paredzēti Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktā.

27 Sestajā PVN direktīvā tās 33. pantā ir ļauts dalībvalstij saglabāt vai ieviest nodokļus un nodevas, kas tiek uzlikti preču piegādei, pakalpojumu sniegšanai vai importam, tikai tad, ja tos nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Banca popolare di Cremona*, 24. punkts).

28 Tādu nav jāpārbauda, vai ar tādē noteikumiem, kādi izskatāmi pamata prāvā, tiek ieviesta nodeva, maksājums vai nodoklis, kam ir apgrozījuma nodokļa pazīmes Sestās PVN direktīvas 33. panta nozīmē. Kā jau tas izriet no atbildes uz pirmo jautājumu, ar šiem noteikumiem netiek ieviesta nodeva, maksājums vai nodoklis, bet gan tajos ir paredzēta administratīvā sankcija, ko var piemērot PVN maksātājiem, ja tiek konstatēts, ka tie ir deklarējuši lielāku atmaksājamo PVN starpības vai priekšnodokļa summu, nekā tiem ir atmaksājama.

29 Šādos apstākļos uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās PVN direktīvas 33. pants neliedz paturēt spēkā tādus noteikumus, kādi ir paredzēti Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktā.

Par tiesāšanas izdevumiem

30 Attiecībā uz lietās dalībniekiem pamata lietā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies,

iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) **kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma, kā tā ir definēta 2. panta pirmajā un otrajā daļā Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajā direktīvā 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu, kā arī 2. pantā, 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 10. panta 2. punktā Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK, neliedz dalībvalstij savos tiesību aktos paredzēt tādā pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem piemērojamu administratīvu sankciju kā “papildu nodokļa maksājums”, kas ir paredzēts 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem (*ustawa o podatku od towarów i usług*) 109. panta 5. un 6. punktā;**

2) **noteikumi, kas ir minēti 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem 109. panta 5. un 6. punktā, nav “paši atkāpes pasākumi”, kuru mērķis ir novērst krāpšanu vai nodokļu nemaksāšanu, kā tas ir paredzēts Sestās direktīvas 77/388 27. panta 1. punktā;**

3) **Sestās direktīvas 77/388 33. pants grozījā redakcijā neliedz paturēt spēkā tādus noteikumus, kas ir paredzēti 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem 109. panta 5. un 6. punktā.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.