

Lieta C-188/09

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

pret

Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, agr. k – Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j

(Naczelny Sąd Administracyjny līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu summas samazināšana pienākuma lietot kases aparātu neizpildes gadījumā

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana

(Padomes Direktīvas 67/227 2. panta 1. un 2. punkts un Padomes Direktīvas 77/388 2. pants, 10. panta 1. un 2. punkts un 17. panta 1. un 2. punkts)

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

(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 – Jēdziens “apgrozījuma nodokļi” – Piemērojama

(Padomes Direktīvas 77/388 33. pants)

1. Tas, ka dalībvalsts uz laiku samazina tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu summu nodokļa maksātājiem, kuri nav ievērojuši formālu prasību grāmatvedības uzskaitē reģistrēt savus pārdošanas darījumus, nav pretrunā kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai, kas definēta Pirmās direktīvas 67/227 par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu 2. panta 1. un 2. punktā un Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kura grozīta ar Direktīvu 2004/7, 2. pantā un 10. panta 1. un 2. punktā, kā arī 17. panta 1. un 2. punktā, – ar nosacījumu, ka ar šādi paredzēto sankciju tiek ievērots samērīguma princips.

Precīzāk, tiklīdz, ciklīdz šāda reģistrācijas pienākuma mērķis ir nodrošināt pareizu nodokļu iekasēšanu un krāpšanas novēršanu, tas ir viens no pasākumiem, ko dalībvalstis var noteikt, pamatojoties uz Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu. Šajā kontekstā, tātad kā šis pasākums paredz, ka šā reģistrācijas pienākuma neizpildes gadījumā nodokļa maksātāja atskaitēm nodokļa daļa tiek samazināta par 30 %, tas ir jāuzskata par administratīvu sankciju, kuras preventīvās iedarbības mērķis ir nodrošināt minimālu reģistrācijas pienākuma efektivitāti. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai sankcijas summas noteikšanas kārtības un nosacījumu, kādos

tiekl konstatēti, izmeklēti un attiecīgā gadījumā izvērtēti nodokļu administrācijas norādītie fakti, lai īstenotu minēto sankciju, rezultātā tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitēšanu nezaudētu savu jēgu un tādējādi netiktu pārkāpts neitralitātes princips par finansēlo apgrozījumu visām saimnieciskajām darbībām. Šajā ziņā nodokļu ieturējumu likme, kura ir samazināta līdz 30 % un kura tādējādi saglabā būtisku priekšnodokļa summas daļu, nešķiet ne pārliedzīga, ne nepietiekama, lai nodrošinātu attiecīgās sankcijas preventīvo raksturu un līdz ar to – tās efektivitāti. Turklāt šāds ieturējums no nodokļu maksātāja veiktajiem maksājumiem nav acīmredzami bez saiknes ar ieinteresētās personas saimnieciskās darbības līmeni. Tāpat arī, tā kā šīs sankcijas mērķis nav grāmatvedības kārtu labošana, bet to novēršana, tās iepriekš noteiktais raksturs, kas izriet no fiksētās 30 % likmes piemērošanas un pēc tam no tā, ka nepastāv saikne starp tās summu un nodokļu maksātāja, iespējams, pieļauj mērķa, nav jāemams vērā, novērtējot minētās sankcijas samērīgo raksturu.

(sal. ar 27., 28., 34.–37. un 39. punktu un rezolūvās daļas 1) punktu)

2. Valsts tiesību normas, kurās pievienotās vērtības nodokļa maksājumi ir paredzēti administratīvā sankcija, tiklīdz tiek konstatēts, ka tie nav izpildījuši pienākumu izmantot kases aparātu, lai savā grāmatvedības uzskaitē reģistrētu apgrozījumu un maksājumu nodokļa summu, nav “paši atkāpes pasākumi”, kuru mērķis ir novērst dažus nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas veidus. Sestās direktivas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas grozīti ar Direktīvu 2004/7, 27. panta 1. punkta izpratnē. Šāds pasākums neietilpst minētā 27. panta 1. punkta piemērošanas jomā, jo tam ir tāds pats raksturs kā pasākumiem, kuri paredzēti Sestās direktivas 22. panta 8. punktā, atbilstoši kuram dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu nodokļu pareizu uzlikšanu un iekasēšanu un novērstu krāpšanu.

(sal. ar 41.–43. punktu un rezolūvās daļas 2) punktu)

3. Sestās direktivas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kura grozīti ar Direktīvu 2004/7, 33. pants nav šķērslis tam, lai saglabātu tādus noteikumus kā Polijas likums par nodokli precēm un pakalpojumiem esošie, kuros ir paredzēta administratīvā sankcija, ko var uzlikt pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem, tiklīdz tiek konstatēts, ka tie nav izpildījuši pienākumu izmantot kases aparātu, lai savā grāmatvedības uzskaitē reģistrētu apgrozījumu un maksājumu nodokļa summu.

(sal. ar 49. punktu un rezolūvās daļas 3) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2010. gada 29. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Tiesības uz nodokļa atskaitēšanu – Tiesību uz nodokļa atskaitēšanu summas samazināšana pienākuma lietot kases aparātu neizpildes gadījumā

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirmo direkt?vu 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 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, kas groz?ta ar Padomes 2004. gada 20. janv?ra Direkt?vu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? PVN direkt?va”).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. J*, agrāk – *Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j* (turpmāk tekstā – “Profaktor”), un *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku* (Belostokas Nodokļu kameras direktors) par ierobežojumu tiesībām uz tās pievienotās vārsta nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu, kas maksājams par iepriekš veiktiem darījumiem, ja nodokļa maksātājs nav izpildījis pienākumu izmantot kases aparātu, lai grāmatvedības uzskaitē reģistrētu pārdošanas darījumus ar “fiziskām personām, kuras neveic saimniecisku darbību”.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Pirmās PVN direktīvas 2. panta pirmo un otro daļu:

“[PVN] kopīgās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu [PVN], ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais [PVN].”

4 Sestās PVN direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rādītājs.

2. Par preču ieviešanu.”

5 Minutās direktīvas 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā “darbība, par kuru jāmaksā nodoklis”, ir definēta šādi, proti, kā “notikums, kura dēļ juridiskais subjekts atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasājams”. Šī 10. panta 2. punkts ir noteikts:

“Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasājams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. Preču piegādes, izņemot 5. panta 4. punkta b) apakšpunktā minētās preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada vāļkusu rādītāju pārskatus vai maksājumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rādītāju pārskati vai maksājumi. [...]”

6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 17. pantam:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vāļ piegādājis vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

c) [PVN], kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

[..]

4. Pēc Komisijas priekšlikuma un lemjot vienprātīgi, Padome cenšas līdz 1977. gada 31. decembrim pieņemt Kopienas noteikumus, kas nosaka kārtību, kā saskaņā ar 3. punktu veicama atmaksāšana nodokļa maksātājiem, kuri reģistrēti ārpus attiecīgās valsts. Līdz laikam, kad šāda Kopienas kārtība stājas spēkā, dalībvalstis pašas nosaka paņēmienus, ar kuriem veic attiecīgo atmaksāšanu. Ja nodokļa maksātājs nav Kopienas teritorijas rezidents, dalībvalstis var atteikties atmaksāšanu vai piemērot tai papildu nosacījumus.”

7 Sestās PVN direktīvas 22. pantā, kurš iekļauts tās XIII sadaļā ar nosaukumu “To personu pienākumi, kuriem jāmaksā nodoklis”, ir noteikts:

“[..]

2. Katrs nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai būtu iespējams piemērot [PVN] un nodokļu iestādei veikt pārbaudi.

[..]

8. Ciktāl tas nav pretrunā ar noteikumiem, kas pieņemami, pildot 17. panta 4. punktu, dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.

[..]”

8 Atbilstoši šīs direktīvas 27. panta 1. punktam:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā piemēro nodokli vai novērš dažus nodokļu nemaksāšanas veidus. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā piemēro nodokli, nedrīkst ietekmēt galapatēriņa posmā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad ietekme ir neliela.”

9 Sestās PVN direktīvas 33. panta 1. punktā ir noteikts:

“Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajos Kopienas normatīvajos aktos par vispārīgiem nosacījumiem, kā galbūt, pārvietot un uzraudzēt ražojumus, uz kuriem attiecas akcīzes nodoklis, šā direktīva nekavējot dalībvalsti saglabāt vai ieviest nodokli par apdrošināšanas līgumiem, azartspēļu un derību nodokli, akcīzes nodokli, valsts nodevas un vispār jebkurus nodokļus vai maksājumus, ko nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem, tomēr ar noteikumu, ka šie nodokļi vai maksājumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitētes, šā rīkojot robežas.”

Valsts tiesību akti

10 Atbilstoši 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem (*ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U* Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekstā – “2004. gada Likums par PVN”) 111. panta 1. un 2. punktam:

“1. Nodokļu maksātāju, kas slēdz pārdošanas darījumus ar fiziskām personām, kuras neveic saimniecisku darbību [..], pienākums ir veikt apgrozījuma un [budžeta] maksājuma nodokļa summu uzskaiti, izmantojot kases aparātus.

2. Nodok?u maks?t?ji, kas nepilda š? panta 1. punkt? paredz?to pien?kumu, zaud? ties?bas samazin?t maks?jam? nodok?a summu par 30 % no priekšnodok?a summas, kas apr??in?ta, ieg?d?joties preces un pakalpojumus, l?dz tie s?k uzskait?t apgroz?juma un maks?jam? nodok?a summas, izmantojot kases apar?tus.”

11 Min?t? likuma 87. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja 86. panta 2. punkt? paredz?t? priekšnodok?a summa k?d? taks?cijas period? ir augst?ka nek? maks?jam? nodok?a summa, nodok?u maks?t?js par n?kamajiem laika posmiem maks?jam? nodok?a summu var samazin?t par [attiec?go] starp?bu vai piepras?t atmaks?t vi?am šo starp?bu, p?rskaitot to uz bankas kontu.”

Pamata lieta un prejudici?lie jaut?jumi

12 Ar 2006. gada 17. oktobra l?mumu *Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej w Bia?ymstoku* (Belostokas Nodok?u kontroles iest?des direktors) noteica PVN, kas *Profaktor* ir j?maks? par dažiem m?nešiem 2004. un 2005. gad? un kura summa, p?c š?s sabiedr?bas dom?m, atš??r?s no t?s iesniegtaj?s deklar?cij?s nor?d?t?s summas. Viš?, piem?rojot 2004. gada Likuma par PVN 111. panta noteikumus, par 30 % samazin?ja par pre?u un pakalpojumu ieg?di samaks?to priekšnodokli, jo *Profaktor* nebija izpild?jis pien?kumu re?istr?t savu apgroz?jumu un š? nodok?a summu, izmantojot kases apar?tus.

13 P?c pras?bas, ko c?la min?t? sabiedr?ba, 2007. gada 7. febru?r? *Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku* apstiprin?ja apstr?d?to l?mumu.

14 *Profaktor* v?rs?s *Wojewódzki S?d Administracyjny w Bia?ymstoku* (Belostokas vojevodistes Administrat?v? tiesa), l?dzot atcelt 2007. gada 7. febru?ra l?mumu. T? iesniegto pras?bu apmierin?ja da??ji, uzskatot, ka p?c Polijas Republikas pievienošan?s Eiropas Savien?bai attiec?gie 2004. gada Likuma par PVN 111. panta noteikumi nav sader?gi ar Savien?bas ties?b?m, it ?paši ar Sest?s PVN direkt?vas 17. un 27. pantu. T? uzskat?ja, ka šajos noteikumos paredz?t? ties?bu uz iepriekš samaks?t? PVN atskait?šanu ierobežošana veidojot atk?pi no Sest?s PVN direkt?vas 17. pant? paredz?taj?m ties?b?m un ka š? ierobežošana esot ?pašs pas?kums, kurš Polijas Republik? neesot ieviests atbilstoši š?s direkt?vas 27. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem.

15 *Dyrektor Izby Skarbowej w Bia?ymstoku* par min?to spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu, apgalvojot, ka attiec?gajiem noteikumiem esot tikai sankcijas raksturs, kas l?dz ar to neesot atk?pe no Sest?s PVN direkt?vas, un t?d?j?di to m?r?is esot nepie?aut kr?pšanu nodok?u jom?, nevis ierobežot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

16 *Naczelny S?d Administracyjny* [Augst?k? administrat?v? tiesa], kur? tika iesniegta š? kas?cijas s?dz?ba, uzskat?ja, ka š? sankcija attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju, kurš neizpilda re?istr?šanas pien?kumu, radot PVN neitralit?tes principa p?rk?pumu, liekot tam maks?t iepriekš samaks?t? PVN da?u. T? uzskat?ja, ka past?v šaubas par apl?koto noteikumu atbilst?bu sam?r?guma principam, par to, vai runa ir par administrat?vu sankciju, vai – ?pašu pas?kumu Sest?s PVN direkt?vas 27. panta izpratn?, un par to, vai šo pas?kumu pašu par sevi var kvalific?t k? nodokli, vai – apgroz?juma nodoklim piel?dzin?mu nodevu.

17 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [...] Pirm?s [PVN] direkt?vas 2. panta 1. un 2. punkts apvienojum? ar [...] Sest?s [PVN]

direktīvas 2. pantu, 10. panta 1. un 2. punktu, kā arī 17. panta 1. un 2. punktu pieļauj tādā noteikumā kā [2004. gada Likuma par PVN] 111. panta 2. punkts apvienojumā ar šā paša panta 1. punktu, kurā ir paredzēts, ka nodokļu maksātāji, kas slēdz pārdošanas darījumus ar fiziskām personām, kuras neveic saimniecisku darbību, [...] uz laiku zaudē tiesības samazināt [...] nodokļa summu par 30 % no priekšnodokļa summas, kas aprēķināta, iegādājoties preces un pakalpojumus, ja tie nepilda pienākumu veikt apgrozījuma un maksājumu nodokļa summu uzskaiti, izmantojot kases aparātus?

2) Vai par “pašiem pasākumiem” Sestās [PVN] direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmē, ņemot vērā to raksturu un mērķi, var uzskatīt tiesību uz nodokļa atskaitījumu pagaidu ierobežojumu, kāds 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 2. punktā apvienojumā ar šā paša panta 1. punktu ir paredzēts attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kuri nepilda pienākumu veikt sava apgrozījuma un maksājumu nodokļa summu uzskaiti, izmantojot kases aparātus, un vai šo pasākumu ieviešanai ir nepieciešams piemērot Sestās [PVN] direktīvas 27. panta 2.–4. punktu paredzēto procedūru?

3) Vai Sestās [PVN] direktīvas 33. panta 1. punktā minētās dalībvalstu tiesības ietver tiesības attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kuri nepilda pienākumu veikt sava apgrozījuma un maksājumu nodokļa summu uzskaiti, izmantojot kases aparātus, noteikt sankciju, kuras rezultātā tie uz laiku zaudē tiesības samazināt maksājumu nodokļa summu par 30 % no priekšnodokļa summas, kas aprēķināta, iegādājoties preces un pakalpojumus, kā tas ir paredzēts 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 2. punktā apvienojumā ar šā paša panta 1. punktu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

18 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai kopā PVN sistēmā, kas ir definēta Pirmās PVN direktīvas 2. panta 1. un 2. punktā un Sestās PVN direktīvas 2. pantā un 10. panta 1. un 2. punktā, kā arī 17. panta 1. un 2. punktā, ir pretrunā, ka dalībvalsts uz laiku ierobežo tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu summu nodokļa maksātājiem, kuri nav ievērojuši formalitāti grāmatvedības uzskaitē reģistrēt savus darījumus.

19 Jāatgādina, ka Sestās PVN direktīvas 17.–20. pantā paredzētās atskaitījuma tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti kā priekšnodoklis (skat. it īpaši 2008. gada 13. marta spriedumu lietā C-437/06 *Securita*, Krājums, I-1597. lpp., 24. punkts; 2009. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-102/08 *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Krājums, I-4629. lpp., 70. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-0000. lpp., 55. punkts).

20 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopā PVN sistēmā nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no tā, mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. it īpaši 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld*, *Recueil*, I-5547. lpp., 37. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 56. punkts).

21 Kopā PVN sistēmas normāla darbība, kurai ir jānodrošina visām saimnieciskajām darbībām nosakāmo nodokļu neitralitāte, paredz precīzu nodokļa iekasēšanu. No Sestās PVN direktīvas 2. un 22. panta, kā arī no EKL 10. panta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā, un šajā sakarā dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasā maksājuma nodoklis (2008.

gada 17. jūlija spriedums liet? C?132/06 Komisija/I?lija, Kr?jums, I?5457. lpp., 37. punkts).

22 Kop?jas PVN sist?mas ietvaros dal?bvalst?m ir j?nodrošina nodok?u maks?t?jiem noteikto pien?kumu iev?rošana, un šaj? sakar? t?m ir zin?ma r?c?bas br?v?ba, tostarp attiec?b? uz to, k? ir izmantojami to r?c?b? esošie l?dzek?i (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/I?lija, 38. punkts).

23 K? viens no šiem pien?kumiem Sest?s PVN direkt?vas 22. panta 2. punkt? ir paredz?ts tas, ka katrs nodok?a maks?t?js veic pietiekami prec?zu uzskaiti, lai b?tu iesp?jams piem?rot PVN un nodok?u iest?dei veikt p?rbaudi.

24 Turkl?t saska?? ar Sest?s PVN direkt?vas 22. panta 8. punkta noteikumiem dal?bvalstis tik?t?, cik?t? tas nav pretrun? noteikumiem, kas pie?emami saska?? ar š?s direkt?vas 17. panta 4. punktu, var paredz?t citus pien?kumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai pareizi iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu.

25 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka c??a ar kr?pšanu, nodok?u nemaks?šanu un iesp?jamo ?aunpr?t?go izmantošanu ir Sestaj? PVN direkt?v? atz?ts un apstiprin?ts m?r?is (skat. 2004. gada 29. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, I?5337. lpp., 76. punkts; 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax u.c., Kr?jums*, I?1609. lpp., 71. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/I?lija, 46. punkts).

26 Tom?r pas?kumi, kurus dal?bvalstis var noteikt, nedr?kst p?rsniegt to, kas ir vajadz?gs, lai sasniegtu m?r?us – pareizi iekas?t nodok?us un nov?rst kr?pšanu. T?d?j?di tos nevar izmantot t?, lai apšaub?tu PVN neitralit?ti, kas ir PVN kop?j?s sist?mas pamatprincips (šaj? zi?? 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; 2005. gada 21. apr??a spriedumu liet? C?25/03 *HE, Kr?jums*, I?3123. lpp., 80. punkts, k? ar? 2008. gada 8. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?95/07 un C?96/07 *Ecotrade, Kr?jums*, I?3457. lpp., 66. punkts).

27 Attiec?b? uz pamata tiesved?b? apl?koto valsts pas?kumu, kurš ir paredz?ts 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punkt?, ir skaidrs, ka t? m?r?is, prasot, lai nodok?u maks?t?ji izmanto kases apar?tus, gr?matved?bas uzskait? re?istr?jot p?rdošanas dar?jumus un maks?jamo nodokli, ir nodrošin?t pareizu nodok?u iekas?šanu un kr?pšanas nov?ršanu. Nevar apstr?d?t, ka nodok?u maks?t?jiem noteiktais pien?kums ir viens no pas?kumiem, ko dal?bvalstis var noteikt, pamatojoties uz Sest?s PVN direkt?vas 22. panta 8. punktu.

28 Šaj? kontekst?, paredzot, ka š? re?istr?cijas pien?kuma neizpildes gad?jum? nodok?u maks?t?ja atskait?m? PVN da?a tiek samazin?ta par 30 %, min?tais pas?kums ir j?uzskata par administrat?vu sankciju, kuras prevent?v?s iedarb?bas m?r?is ir nodrošin?t min?t? pien?kuma efektivit?ti.

29 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, t? k? nav veikta Savien?bas ties?bu saska?ošana attiec?b? uz piem?rojamaj?m sankcij?m par t?du nosac?jumu neiev?rošanu, kas paredz?ti ar š?m ties?b?m izveidotaj? sist?m?, dal?bvalstu kompetenc? ir izv?l?ties sankcijas, ko t?s uzskata par piem?rot?m. Dal?bvalst?m tom?r ir j??steno sava kompetence, iev?rojot Savien?bas ties?bas un to visp?r?jos principus, t?tad ar? sam?r?guma principu (2001. gada 12. jūlija spriedums liet? C?262/99 *Louloudakis, Recueil*, I?5547. lpp., 67. punkts).

30 Sam?r?guma principa konkr?ta piem?rošana ir iesniedz?jtiesas zi??, kurai ir j?p?rbauda, vai valsts pas?kumi ir sader?gi ar Savien?bas ties?b?m, jo Tiesas kompetenc? ir tikai sniegt jebk?das nor?des par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, kas ?auj iesniedz?jtiesai izv?rt?t š?du

sader?gumu (skat. it ?paši 1995. gada 30. novembra spriedumu liet? C?55/94 *Gebhard, Recueil*, l?4165. lpp., k? ar? iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Molenheide* u.c., 49. punkts).

31 T?d?j?di ir j?konstat?, pirmk?rt, ka 2004. gada Likuma par PVN noteikumi neietekm? ties?bu uz nodok?a atskait?šanu principu, kuru var izmantot visi nodok?a maks?t?ji. Š?s ties?bas ir izmantojamas pat tad, ja attiec?gais nodok?a maks?t?js nav izpild?jis šajos noteikumos paredz?to pien?kumu.

32 Otrk?rt, administrat?vajai sankcijai, kura papildina šo pien?kumu, ir finansi?la apgr?tin?juma raksturs, ko valsts likumdev?js ir v?l?jies noteikt nodok?u maks?t?jam p?rk?puma gad?jum? un tikai š? p?rk?puma laik?. Š?da izv?le, kas ietilpst attiec?g?s dal?bvalsts kompetenc?, neš?iet ac?mredzami nepiem?rota, ?emot v?r? izvirez?to m?r?i.

33 Trešk?rt, izv?le noteikt š?du finansi?lu apgr?tin?jumu, ieturot da?u no nodok?a, kas atskait?ms no maks?jam? PVN, nevis liekot nodok?a maks?t?jam Valsts kas? iemaks?t noteiktu summu, ar? ir attiec?g?s dal?bvalsts kompetenc?.

34 Tom?r ar šo sist?mu, tikt?l, cikt?l t? ietekm? ties?bu uz nodok?a atskait?jumu summu, var?tu tikt p?rk?pts neitralit?tes princips par finansi?lo apgr?tin?jumu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m, ja noteikumu par sankciju summas noteikšanu un nosac?jumu, k?dos tiek konstat?ti, izmekl?ti un attiec?g? gad?jum? izv?rt?ti nodok?u administr?cijas nor?d?tie fakti, lai piem?rotu min?to sankciju, rezult?t? ties?bas uz PVN atskait?šanu zaud?tu savu j?gu.

35 Kaut ar? iesniedz?tiesai ir j?p?rbauda, vai šie noteikumi un nosac?jumi, kas izriet no 2004. gada Likuma par PVN, nerada š?das sekas, šaj? zi?? ir j?nor?da, ka pamata liet? apl?kot? nodok?u ietur?jumu likme, kura ir ierobežota l?dz 30 % un kura t?d?j?di saglab? b?tisku priekšnodok?a summas da?u, neš?iet ne p?rm?r?ga, ne nepietiekama, lai nodrošin?tu attiec?g?s sankcijas prevent?vo raksturu un l?dz ar to t?s efektivit?ti.

36 Turkl?t š?ds ietur?jums no nodok?u maks?t?ja veiktajiem maks?jumiem nav ac?mredzami bez saiknes ar ieinteres?t?s personas saimniecisk?s darb?bas l?meni.

37 Turkl?t, t? k? š?s sankcijas m?r?is nav gr?matved?bas k??du labošana, bet to nov?ršana, t?s iepriekš noteiktais raksturs, kas izriet no fiks?t?s 30 % likmes piem?rošanas un p?c tam no t?, ka nepast?v saikne starp t?s summu un nodok?u maks?t?ja, iesp?jams, pie?autaj?m k??d?m, nav ?emams v?r?, nov?rt?jot min?t?s sankcijas sam?r?go raksturu. Starp citu, kases apar?tu neesam?ba tieši rada š??rsli veikto p?rdošanas dar?jumu summas prec?zai noteikšanai un l?dz ar to liedz nov?rt?t sankcijas piem?rot?bu iesp?jamo gr?matved?bas k??du summai.

38 Turkl?t attiec?b? uz Komisijas nor?d?to gad?jumu, kur? kases apar?tu neizmantošana bija pamatota ar apst?k?iem, kuri bija ?rpus nodok?a maks?t?ja kontroles, valsts tiesai, ja š?du apst?k?u past?všana ir pien?c?gi pier?d?ta saska?? ar valsts procesu?lo ties?bu un pier?d?jumu noteikumiem, tas ir j??em v?r?, lai, ?emot v?r? visus lietas apst?k?us, noteiktu, vai nodok?u sankcija tom?r ir j?piem?ro, un t?d? gad?jum? p?rbaud?tu, vai t? nav nesam?r?ga.

39 No iepriekš min?t? izriet, ka uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka kop?jai PNV sist?mai, kas ir defin?ta Pirm?s PVN direkt?vas 2. panta 1. un 2. punkt? un Sest?s PVN direkt?vas 2. pant? un 10. panta 1. un 2. punkt?, k? ar? 17. panta 1. un 2. punkt?, nav pretrun?, ka dal?bvalsts uz laiku ierobežo ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu summu nodok?a maks?t?jiem, kuri nav iev?rojuši formalit?ti gr?matved?bas uzskait? re?istr?t savus p?rdošanas dar?jumus, ar nosac?jumu, ka ar š?di paredz?to sankciju tiek iev?rots sam?r?guma princips.

Par otro jaut?jumu

40 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punkta noteikumus var uzskatīt par “pašiem atk?pes pas?kumiem”, kuru m?r?is ir nov?rst dažus nodok?u nemaks?šanas vai apiešanas veidus Sest?s PVN direkt?vas 27. panta 1. punkta izpratn?.

41 Šaj? zi?? pietiek nor?d?t, ka pamata tiesved?b? apl?kotais pas?kums, kas ir paredz?ts 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punkt?, ir administrat?va sankcija, kura tiek noteikta, tikl?dz tiek konstat?ts, ka nodok?a maks?t?js nav izpild?jis pien?kumu izmantot kases apar?tu, lai sav? gr?matved?bas uzskait? re?istr?tu apgroz?jumu un maks?jam? nodok?a summu. Š?ds pas?kums, kuram ir t?ds pats raksturs k? Sest?s PVN direkt?vas 22. panta 8. punkt? paredz?tajiem pas?kumiem, l?dz ar to nav ?pašs atk?pes pas?kums š?s direkt?vas 27. panta 1. punkta izpratn? (šaj? zi?? skat. 1988. gada 14. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGI, Recueil*, 4517. lpp., 15. punkts, k? ar? 2009. gada 15. janv?ra spriedumu liet? C?502/07 *K?1*, Kr?jums, l?161. lpp., 23. punkts).

42 Turklīt tādī noteikumi k? 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punkt? esošie
neietilpst minēt? 27. panta 1. punkta piemērošanas jom?.

43 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tādī noteikumi k? 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā esošie nav “paši atk?pes pasākumi”, kuru mērķis ir novērst dažus nodokļu nemaks?šanas vai apiešanas veidus Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē.

Par trešo jautājumu

44 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vālas noskaidrot, vai Sestās PVN direktīvas 33. pants ir šārslis tam, lai saglabātu tūds noteikumus k 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā esošie.

45 Sestaj? PVN direkt?v?, t?s 33. pant? ir ?auts dal?bvalstij saglab?t vai ieviest nodok?us un nodevas, kas tiek uzlikti pre?u pieg?dei, pakalpojumu sniegšanai vai importam, tikai tad, ja tos nevar raksturot k? apgroz?juma nodok?us (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?475/03 *Banca popolare di Cremona*, Kr?jums, l?9373. lpp., 24. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? K?1, 27. punkts).

46 Lai novērtētu, vai nodokli, maksājumu vai nodevu var uzskatīt par apgrozījuma nodokli Sestās PVN direktīvas 33. panta izpratnē, ir jānoskaidro, vai tās rezultātā tiek apdraudēta kopējās PVN sistēmas darbība, ieturot nodokli par preču un pakalpojumu apriti un apliekot komercdarbījumus līdzīgā veidā, kādā tiek ieturēts PVN (2007. gada 11. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-283/06 un C-312/06 *KÖGÁZ* u.c., Krājums, I-8463. lpp., 34. punkts).

47 Saska?? ar past?v?go judikat?ru b?tisk?s PVN paz?mes ir ?etras, proti: visp?r?ja PVN piem?rošana dar?jumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; t? apm?ra noteikšana proporcion?li nodok?a maks?t?ja sa?emtajai samaksai par prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem; š? nodok?a ietur?šana katr? ražošanas un izplat?šanas procesa stadij?, ieskaitot mazumtirdzniec?bu un neatkar?gi no iepriekš notikušo dar?jumu skaita; k? ar? summu, kas samaks?tas iepriekš?j?s ražošanas vai izplat?šanas procesa stadij?s, atskait?šana no maks?jam? PVN apm?ra, ko veic nodok?a maks?t?js, l?dz ar to nodoklis attiec?gaj? stadij? tiek ietur?ts tikai par šaj? stadij? pievienoto v?rt?bu, un, visbeidzot, t? gal?go apm?ru sedz gala pat?r?t?js (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Banca popolare di Cremona*, 28. punkts; apvienotai?s liet?s KÖGÁZ u.c.,

37. punkts, k? ar? liet? K?1, 17. punkts).

48 Pamata tiesved?b? apl?kot? 2004. gada Likuma par PVN noteikumos paredz?tais pas?kums neatbilst šim raksturojumam. K? tas izriet no š? sprieduma 28. punkt? sniegt? v?rt?juma, šajos noteikumos ir paredz?ta tikai administrat?va sankcija, kuru var noteikt PVN maks?t?jiem, ja tiek konstat?ts, ka tie nav izpild?juši k?du no gr?matved?bas pien?kumiem. L?dz ar to šai sankcijai, kuru izraisa nevis k?ds dar?jums, bet gan gr?matved?bas pien?kuma neizpilde, nav apgroz?juma nodok?a rakstura Sest?s direkt?vas 33. panta izpratn?.

49 Š?dos apst?k?os uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s PVN direkt?vas 33. pants nav š??rslis, lai saglab?tu t?dus noteikumus k? 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punkt? esošie.

Par ties?šan?s izdevumiem

50 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

1) **kop?jai pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mai, kas defin?ta 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 2. panta 1. un 2. punkt? un Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 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, kura groz?ta ar Padomes 2004. gada 20. janv?ra Direkt?vu 2004/7/EK, 2. pant? un 10. panta 1. un 2. punkt?, k? ar? 17. panta 1. un 2. punkt?, nav pretrun?, ka dal?bvalsts uz laiku ierobežo ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu summu nodok?a maks?t?jiem, kuri nav iev?rojuši formalit?ti gr?matved?bas uzskait? re?istr?t savus p?rdošanas dar?jumus, ar nosac?jumu, ka ar š?di paredz?to sankciju tiek iev?rots sam?r?guma princips;**

2) **t?di noteikumi k? 2004. gada 11. marta Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli prec?m un pakalpojumiem (*ustawa o podatku od towarów i us?ug*) 111. panta 1. un 2. punkt? esošie nav “?paši atk?pes pas?kumi”, kuru m?r?is ir nov?rst dažus nodok?u nemaks?šanas vai apiešanas veidus Sest?s direkt?vas 77/388, kura groz?ta ar Direkt?vu 2004/7, 27. panta 1. punkta izpratn?;**

3) **Sest?s direkt?vas 77/388, kura groz?ta ar Direkt?vu 2004/7, 33. pants nav š??rslis, lai saglab?tu t?dus noteikumus k? 2004. gada 11. marta Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli prec?m un pakalpojumiem 111. panta 1. un 2. punkt? esošie.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.