

ENERĢĻADVOKĀTA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 26. februārī (1)

Lieta C-25/07

Alicja Sosnowska

pret

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – PVN – Padomes Direktīva 67/227/EEK un Direktīva 77/388/EEK – Valsts tiesību akti, kuros paredzēti pārmaksātā PVN atmaksāšanas noteikumi – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

1. Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu, ko ir iesniegusi *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Lejassilīzijas vojevodistes Vroclavas Administratīvā tiesa) (Polija), ir par to, kā interpretēt EKL 5. panta trešo daļu apvienojumā ar Pirmās PVN direktīvas (2) 2. pantu un Sestās PVN direktīvas (3) 18. panta 4. punktu un 27. panta 1. punktu.

2. It paši iesniedzētāja šaubas par to, vai Polijas tiesību normas, kurās ir paredzēts laika posms, kurā ES PVN maksātājiem (4) pirmajos divpadsmit mēnešos pēc to reģistrācijas ir jāatmaksā priekšnodoklis, kas pārsniedz maksājamo nodokli (turpmāk tekstā – “pārmaksātais PVN”), pārskaitot to uz tiem piederošo bankas kontu, kā arī nosacījumi, kas reglamentē šā laika posma saņemšanu, atbilst Kopienas tiesību aktiem.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

3. EKL 5. panta trešajā daļā noteikts, ka “Kopienas rīcība vienmēr ir samērīga ar šā Līguma mērķiem”.

4. Pirmās direktīvas 2. pantā noteikts:

“[PVN] kopējās 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 cenas pēc attiecīgā precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atēmts dažādiem izmaksu

komponentiem tieši piemērotais [PVN].

[PVN] kopājo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

5. Sestās direktivas 18. panta 4. punkts noteikts:

“Ja attiecīgajam taksācijas periodam atbilst atskaitējuma summa pārsniedz maksājamo nodokli, dalībvalstis var vai nu veikt atmaksāšanu, vai saskaņā ar noteikumiem, kurus tās pieņem, pārnest pārpalikumu uz nākamā periodu.

[..]”

6. Visbeidzot, atbilstoši Sestās direktivas 27. panta 1. punktam:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest pašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktivas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai apiešanu [noteikta veida krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos 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.”

B – *Valsts tiesības*

7. Atbilstoši 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par nodokli par precēm un pakalpojumiem) (5) 87. pantam redakcijā, kas ir piemērojama iesniedzējtiesas izskatīmajā lietā (turpmāk tekstā – “PVN likums”):

“1. Gadījumā, ja noteiktā taksācijas periodā atskaitēmā priekšnodokļa apmērs [..] pārsniedz maksājamo nodokli, tad nodokļu maksātājam ir tiesības nākamajos taksācijas periodos samazināt maksājamo nodokli par atbilstošo starpību, vai arī tiesības uz šīs starpības atmaksu, kas tiek pārskaitīta uz attiecīgās personas bankas kontu.

2. [..] Nodokļu starpība ir jāatmaksā [..] 60 dienu laikā, skaitot no dienas, kad nodokļu maksātājs ir iesniedzis nodokļu deklarāciju.

Ja ir jāveic papildu pārbaude par to, vai starpība ir jāatmaksā, tad nodokļu iestāde drīkst pagarināt šo termiņu līdz brīdim, kad ir tikusi veikta nepieciešamā pārbaude. Ja šādas pārbaudes rezultātā tiek konstatēts, ka iepriekšējā teikuma minētā atmaksa ir pamatota, tad nodokļu iestāde nodokļu maksātājam izmaksā tam pienākušos summu, kā arī procentus tādā apmērā, kas nodokļu maksātājam būtu bijuši jāmaksā gadījumā, ja tam tiktu jāauts veikt novēlotu maksājumu vai ja maksājumu tiktu atļauts maksāt daļēji.

3. Ja atmaksājams nodokļa starpība pārsniedz priekšnodokli par tūdu preču vai pakalpojumu iegādi, ko nodokļu maksātājs uzskata par daļu no saviem norakstīmajiem fiksētajiem līdzekļiem, nemateriālajiem līdzekļiem un juridiskiem līdzekļiem atbilstoši tiesību normām, kas attiecas uz ienākuma nodokli, [..] palielinātu par 22 % no nodokļu maksātāja apgrozījuma, ko apliek ar nodokli ar likmi, kas ir zemāks nekā 41. panta 1. punkta paredzētās, un par apgrozījumu no 86. panta 8. punkta 1. apakšpunkta minēto preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, tad minētā starpība ir jāatmaksā 180 dienu laikā pēc nodokļu deklarācijas iesniegšanas.

3.a. Šā panta 3. punkta minētais apgrozījums ietver apgrozījumu, kas saistīts ar tirdzniecības pārdošanu, attiecībā uz kuriem ir jāmaksā nodoklis atbilstoši 19. panta 12. punktam vai 20. panta 3. punktam, ja, pirms tiek iesniegti dokumenti, kas apliecina preču eksportu vai preču

pieg?di Kopienas iekšien?, uz ko attiecas atbilstošais tirdzniec?bas par?ds, nodok?u iest?d?m tiek iemaks?ts droš?bas naudas depoz?ts, kas atbilst t? nodok?a apm?ram, kas b?tu j?maks?, ja apgroz?jums b?tu attiecies uz pre?u pieg?di valsts teritorij?. [..]”

8. PVN likuma 97. pant? noteikts:

“1. 15. pant? min?tajiem nodok?u maks?t?jiem, kuriem ir pien?kums re?istr?ties k? akt?viem PVN maks?t?jiem, pirms pirm?s pre?u pieg?des vai pirkuma Kopienas iekšien? ir pien?kums pazi?ot nodok?u iest?des vad?t?jam par savu nol?ku veikt š?das darb?bas, iesniedzot 96. pant? min?to re?istr?cijas pieteikumu.

[..]

5. Attiec?b? uz t?diem nodok?u maks?t?jiem, kas uzs?k 5. pant? min?t?s darb?bas, un nodok?u maks?t?jiem, kuri ir uzs?kuši š?das darb?bas maz?k nek? 12 m?nešus pirms š? panta 1. punkt? min?t? pieteikuma iesniegšanas un kuri ir re?istr?jušies k? Eiropas Savien?bas PVN maks?t?ji [(6)], 87. panta 2. un 4.–6. punkt? min?tais termi?š nodok?u starp?bas atmaks?šanai tiek pagarin?ts l?dz 180 dien?m [(7)].

[..]

7. Š? panta 5. punkta noteikumi nav piem?rojami, ja nodok?u maks?t?js nodok?u iest?dei [iesniedz] garantiju, izmantojot i) droš?bas naudas depoz?tu, ii) lietisku nodrošin?jumu vai iii) bankas garantiju PLN 250 000 apm?r?, kas turpm?k tiks min?ta k? “droš?bas depoz?ts”.

II – Fakti, procesu?l? v?sture un prejudici?lie jaut?jumi

9. “PVN?7” deklar?cij? par 2006. gada janv?ri pras?t?ja (Alicija Sosnovska [Alicja Sosnowska]) fiks?ja p?rmaks?tu PVN PLN 44 782 apm?r?. Atsaucoties uz *inter alia* Sest?s direkt?vas 18. panta 4. punktu, vi?a l?dza Švid?icas [Swidnica] nodok?u iest?dei atmaks?t šo p?rmaks?to PVN 60 dienu laik?, s?kot no dienas, kad tika iesniegta min?t? deklar?cija.

10. Tom?r Švid?icas nodok?u iest?de atteic?s to dar?t, pamatojoties uz PVN likuma 87. panta 1. un 2. punktu un 97. panta 5. un 7. punktu. Pamatojot šo l?mumu, nodok?u iest?de nor?d?ja, ka deklar?cijas iesniedz?ja neatbilda PVN likum? paredz?tajiem nosac?jumiem PVN starp?bas atmaks?šanai uz pras?t?jas bankas kontu 60 dienu laik?, jo vi?a nodok?u iest?dei nebija iesniegusi droš?bas depoz?tu, lietisku nodrošin?jumu vai bankas garantiju PLN 250 000 apm?r? (apm?ram EUR 62 000).

11. Pras?t?ja par šo l?mumu iesniedza administrat?vu apel?cijas s?dz?bu *Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu* (Vroclavas nodok?u iest?des Valbžihas [Walbrzych] noda?as direktoram, turpm?k tekst? – “Nodok?u iest?de”), kurš apstiprin?ja l?mumu, ko iest?de bija pie??musi pirmaj? instanc?. T?d?? pras?t?ja p?rs?dz?ja Nodok?u iest?des l?mumu *Wojewódzki S?d Administracyjny* Vroclav?.

12. Iesniedz?jtiesa šaub?s par apskat?mo valsts ties?bu normu atbilst?bu Kopienu ties?bu aktiem un, past?vot š?diem apst?k?iem, ir izl?musi aptur?t tiesved?bu un iesniegt Tiesai l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

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

2) Vai [PVN likuma] 97. panta 5. un 7. punkta normas var klasificēt kā "pašus paškumus, kas norādīti Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā, kuru mērķis ir novērst noteikta veida krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas?"

13. Polijas valdība un Komisija ir iesniegušas rakstveida apsvērumus un izteica mutiskus apsvērumus 2007. gada 22. novembra tiesas sēdē. Prasītāja neizvirzīja nekādus savus argumentus, bet gan vispārīgi atsaucās uz iesniedzējtiesas viedokli līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu, kuram viņa piekrīt.

III – Vērtējums

A – Pirmais jautājums

14. Kaut gan iesniedzējtiesa ar savu pirmo jautājumu vaicā, vai EKL 5. panta trešā daļa apvienojumā ar Pirmās direktīvas 2. pantu un Sestās direktīvas 18. panta 4. punktu piešķir dalībvalstij tiesības iekāut valsts tiesiskajā regulājumā attiecībā uz PVN tādus paškumus, kādi ir paredzēti PVN likuma 97. panta 5. un 7. punktā, es šo jautājumu izprotu tādējādi, ka ar to būtībā tiek jautāts, vai Polijas tiesiskais regulējums attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksu – nesen reģistrēto ES PVN maksātāju gadījumā šādas atmaksas termiņu pagarinot no 60 līdz 180 dienām, ja vien tie neiemaksā drošības depozītu PLN 250 000 apmērā, – atbilst Kopienas tiesību aktiem, it īpaši Sestās direktīvas 18. panta 4. punktam, ņemot vērā nodokļu neitralitātes un samērīguma principus.

15. Vispirms ir jāatzīmē, ka Sestajā direktīvā nav paredzēti precīzi nosacījumi, atbilstoši kuriem dalībvalstīm ir jāveic pārmaksātā PVN atmaksa nodokļu maksātāja kontā.

16. Tomēr ir jāatgādina, ka tad, kad dalībvalstis izmanto pilnvaras, ko tām piešķirušas Kopienas direktīvas, tām katrā ziņā ir jāievēro vispārīgie tiesību principi, kas veido Kopienas tiesību sistēmas daļu, piemēram, samērīguma princips. Turklāt, interpretējot un piemērojot Sesto direktīvu, ir jāņem vērā tās pamatā esošais nodokļu neitralitātes princips.

17. Šai sakarā, lai arī Tiesa ir konstatējusi, ka dalībvalstīm, paredzot pārmaksātā PVN atmaksāšanas nosacījumus, ir zināma manevrēšanas brīvība, jo pārmaksātā PVN atmaksa ir viens no pamata faktoriem, kas nodrošina neitralitātes principa piemērošanu kopējā PVN sistēmā, dalībvalstu paredzētie nosacījumi tomēr nedrīkst pārkāpt šo principu, liekot nodokļu maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties PVN nastu (8).

18. Tiesa ir atzinusi, ka nosacījumiem, ko dalībvalsts paredz attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu, atbilstošos apstākļos jābūt nodokļu maksātājam pilnībā atgāt nodokļa kredītu, kas ir saistīts ar šo pārmaksāto PVN. No tā netieši izriet, ka atmaksāšana tiek veikta saprātīgā laika posmā, izmaksājot likvidus līdzekļus vai izmantojot līdzvērtīgas metodes. Jebkurā gadījumā, izvēloties atmaksāšanas metode nodokļu maksātājam nedrīkst radīt nekādu finanšu risku (9).

19. Šeit ir jāatzīmē, ka Polijas valdība apgalvo, ka apskatāmie valsts pasākumi ir nepieciešami, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no to maksāšanas. Šai sakarā es piekrītu, ka cēlā pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no to maksāšanas ir patiešmērīgs (10). Dalībvalstīm patiešmēr ir leģitīmas intereses, kas saistītas ar to finanšu interešu aizsardzību, un Tiesa ir atzinusi, ka "cēlā pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējami āunprātīgu rīcību ir mērīgs, ko atzīst un veicina Sestā direktīva" (11).

20. Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir

j?izmanto l?dzek?i, kas, kaut gan ?auj t?m efekt?vi sasniegt m?r?i, ko cenšas pan?kt to iekš?jie ties?bu akti, ir vismaz?k kait?gi atbilstošajos Kopienu ties?bu aktos paredz?tajiem m?r?iem un principiem. L?dz ar to, kaut ar? dal?bvalstu veikto pas?kumu m?r?is likum?gi var b?t p?c iesp?jas efekt?vi aizsarg?t Valsts kases ties?bas, tie nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs š? m?r?a sasniegšanai. T?d?? tos nedr?kst izmantot t?d? veid?, kas sistem?tiski apdraud?tu PVN atskait?šanas ties?bas, kas ir atbilstošajos Kopienu ties?bu aktos paredz?ts PVN kop?j?s sist?mas pamatprincips (12).

21. Attiec?b? uz jaut?jumu par to, vai šaj? liet? apl?kojam?s valsts ties?bu normas par p?rmaks?t? PVN atmaks?šanu atbilst š?m pras?b?m, vispirms ir j?atz?m?, ka *per se* netiek apšaub?tas nodok?u maks?t?ju ties?bas piln?b? atg?t p?rmaks?to PVN. Turkl?t pamata tiesved?b? izskat?maj? liet? š?da veida atg?šana bija at?auta ar? p?rnesot p?rmaks?to PVN uz n?kamo taks?cijas periodu (13). T?gad šaj? liet? jaut?jums ir par proced?r?m, kas reglament? ties?bas uz atmaksu.

22. Neskarot PVN likuma 87. panta 3. un 3.a punktu, p?rmaks?tais PVN ir j?ieskaita nodok?u maks?t?ja bankas kont? 60 dienu laik?. Pras?t?jai, k? nesen re?istr?tai ES PVN maks?t?jai, ir ties?bas uz p?rmaks?t? PVN atmaksu 180 dienu laik?. Tom?r, ja nodok?u iest?d?m tiek iemaks?ts droš?bas depoz?ts PLN 250 000 apm?r?, šis laika posms var tikt sa?sin?ts l?dz 60 dien?m (14).

23. Man ir j?atz?m?, ka pretstat? tam, ko š?ietami apgalvo lietas dal?bnieces, es neuzskatu, ka šaj? kontekst? izš?iroša noz?me ir tam, kurš no diviem p?rmaks?t? PVN atmaks?šanas termi?iem – t.i., attiec?gi 60 un 180 dienas – ir j?uzskata par “pamata” termi?u. P?c man?m dom?m, dr?z?k ir j?izv?rt? visi apskat?mie Polijas ties?bu akti kopum?, it ?paši ?emot v?r? nesen re?istr?tajiem ES PVN maks?t?jiem piem?rojamo (pagarin?to) termi?u.

24. P?c man?m dom?m, apskat?mie ties?bu akti neatbilst iepriekš izkl?st?taj?m pras?b?m, kas ir piem?rojamas attiec?b? uz p?rmaks?t? PVN atmaks?šanu.

25. Pirmk?rt, ir j?atz?m?, ka attiec?b? uz visiem nesen re?istr?tajiem ES PVN maks?t?jiem 60 dienu termi?š tiek (autom?tiski) pagarin?ts l?dz 180 dien?m, ja vien vi?i nodok?u iest?d?m neiemaks? droš?bas depoz?tu. L?dz ar to ar apskat?majiem valsts pas?kumiem tiek piem?rots 180 dienu termi?š plaš? un negroz?m? veid?, nemainot šo termi?u attiec?b? uz daž?d?m nodok?u maks?t?ju grup?m nesen re?istr?tu ES PVN maks?t?ju “apakšsist?m?”. L?dz ar to visp?r?g? veid? un bez jebk?da objekt?va pamata tiek pie?emts, ka šo nodok?u maks?t?ju r?c?ba var?tu b?t v?rsta uz to, lai rad?tu kait?jumu Valsts kases interes?m (15).

26. Otrk?rt, es ar? piekr?tu iesniedz?jtiesai, ka, ?emot v?r?, ka 180 dienu termi?š – kura laik? tiek *de facto* aptur?tas nodok?u maks?t?ja ties?bas atskait?t PVN – ir: i) sešas reizes gar?ks nek? piem?rojamais PVN deklar?šanas laika posms (viens m?nesis) un ii) tr?s reizes gar?ks nek? pamata laika posms seviš?i sarež?tu jaut?jumu izskat?šanai (divi m?neši) (16), šo termi?u var attiec?gi uzskat?t par nesam?r?gu. Droš?bas depoz?ta apm?rs, kas ir paredz?ts Valsts kases interešu aizsardz?bai, ir aptuveni EUR 62 000, kas ir simts reizes vair?k nek? vid?jie m?neša ien?kumi Polijas ekonomik?.

27. Turkl?t tirgus dal?bnieks, kurš ir nesen re?istr?ts ES PVN maks?t?js, kad tas tiek l?gts iemaks?t droš?bas depoz?tu un t?d?j?di g?t labumu no 60 dienu termi?a, attiec?gaj? br?d? tikai att?sta savu saimniecisko darb?bu, un, k? pier?da prakse, tas ir saist?ts ar b?tiskiem invest?ciju izdevumiem, un bieži šis tirgus dal?bnieks v?l nedarbojas plaš? m?rog?. T?d?? nepieciešam?ba gaid?t 180 dienas, lai sa?emtu p?rmaks?t? PVN atmaksu, un/vai nesp?ja iemaks?t PLN 250 000 var b?tiski ietekm?t nodok?u maks?t?ja finanšu r?d?t?jus (17). T?pat š?iet, ka liel?kai Polijas uz??m?jsabiedr?bai piek?uve Kopienas tirgum ir daudz viegl?ka nek? mazam Polijas tirgus

28. Faktiski tas, ka pastāv prasība iemaksēt drošības depozītu PLN 250 000 apmērā un alternatīva iespēja ir saņemt pārmaksātā PVN atmaksu tikai pēc 180 dienām, praksē var radīt šķērslī maziem un vidējiem uzņēmumiem, kuri vēlas darboties Kopienas tirgū. Katrā ziņā es piekrītu Komisijai, ka tas, ka no visiem nesen reģistrētajiem ES PVN maksātājiem tiek pieprasīta fiksēta summa PLN 250 000 apmērā (18), lai uz tiem varētu tikt attiecināts 60 dienu termiņš, šāiet vispārīgi pārsniedzam to, kas ir nepieciešams krāpšanas novēršanai un Valsts kases interešu aizsardzībai.

30. Var atgādināt, ka dalībvalstu iestāžu rīcībā ir Kopienų sadarbības un administratīvas palīdzības instrumenti, kas ir tikuši pieņemti, lai nodrošinātu pareizu PVN aprēķināšanu un cēnītos pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanās no to maksāšanas šajā jomā, piemēram, pasākumi, kas paredzēti Padomes Regulā (EK) Nr. 1798/2003 (20) un Komisijas Regulā (EK) Nr. 1925/2004 (21).

32. Katr? zi?? vissvar?g?k ir tas, ka š?iet, ka š?da nepieciešam?ba – lai b?tu pietiekami daudz laika p?rbaudes veikšanai – jau ir ?emta v?r? PVN likuma 87. panta 2. un 3. punkta noteikumos un ar to starpniec?bu 97. panta 5. punkta noteikumos (23). T?d?? argumenti, ar ko Polijas vald?ba pamato 180 dienu termi?u (vai, pak?rtoti, droš?bas depoz?ta iemaksu), nav seviš?i p?rliecinoši.

34. P?c man?m dom?m, dal?bvalst?m neb?tu j?past?v iesp?jai aizsarg?ties pret nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanas no to maks?šanas, liekot visiem vai pat tikai da?iem nesen re?istr?tajiem ES PVN maks?t?jiem uz?emties PVN nastu. Ja termi?i ir p?r?k ilgi, tas noz?m?, ka nodok?u maks?t?ji uz?emas, pat ja tikai da??ji, PVN nastu, kas apdraud sist?mas neitralit?ti. Dr?z?k valstij b?tu j?b?t tai, kas galvenok?rt uz?emas: i) atbild?bu par t?s nodok?u sist?mas p?rvaldi, tai skait? nodok?u nemaks?šanas un izvair?šanas no to maks?šanas risku nov?ršanu, k? ar? ii) atbilstošos riskus.

35. Es v?los piebilst, ka, "lai ar? Tiesa nav piem?rot? poz?cij?, lai koment?tu, cik piem?roti ir citi iesp?jami pl?notie nodok?u nemaks?šanas un apiešanas [izvair?šanas s no to maks?šanas]

apkarošanas plāni” (24), noteikti pastāv mazāk apgrūtinoši un ierobežojoši līdzekļi, kā aizsargāt šādas Valsts kases intereses. Piemēram, būtu iespējams noteikt, ka drošības depozīta apmēram jābūt proporcionālam atmaksājamajam pārmaksātajam PVN apmēram (25) vai ka tam ir jābūt atkarīgam no nodokļu maksātāja veikto uzņēmējdarbības apmēra un/vai maksātspējas, ko varētu izsecināt no šīs personas iesniegtās nodokļu deklarācijas. Pakārtoti, tū vietā varētu piemērot noteiktas robežvērtības.

36. Noslogumā Sestās direktivas 18. panta 4. punkts principā aizliedz tādus valsts pasākumus, kādi tiek aplūkoti pamata tiesvedībā, kas ir nesamērīgi un kā tādā apdraud PVN kopējās sistēmas pamatprincipu, it īpaši atskaitīšanas tiesību, ieviešanu.

37. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, valsts tiesa ir tā, kurai – ēmot vērā visus atbilstošos apstākļus tās izskatāmā lietā – ir jānosaka un jāpārliedz par to, vai attiecīgā valsts pasākumi atbilst neitralitātes un samērīguma principiem, vajadzības gadījumā nepiemērojot jebkādu tiem pretrunā esošu valsts tiesību normu (26).

B – Otrās jautājums

38. Iesniedzītāja ar savu otro jautājumu vaicā, vai apskatāmie valsts pasākumi tomēr ir uzskatāmi par īpašiem pasākumiem, lai novērstu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas Sestās direktivas 27. panta 1. punkta izpratnē.

39. Pēc manām domām, uz otro jautājumu ir jāsniedz šā atbilde. Neatkarīgi no tā, vai apskatāmie valsts pasākumi faktiski ir šāda veida īpaši pasākumi, tos par tiem nevar uzskatīt tikai tāpēc, – kā izriet no Tiesai iesniegtajiem dokumentiem un netieši no Polijas valdības izvirzītajiem argumentiem (27) – ka Polijas Republika neizmantoja formālo procedūru, kas ir tieši paredzēta Sestās direktivas 27. pantā, un nesaņēma atļauju, kas ir minēta 27. panta 1. punktā (28).

IV – Secinājumi

40. Tādēļ es uzskatu, ka Tiesai uz *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* iesniegtajiem jautājumiem ir jāsniedz šādas atbildes:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 18. panta 4. punkts principā nepieļauj tādus valsts pasākumus, kādi tiek aplūkoti pamata tiesvedībā, kas ir nesamērīgi un kā tādā apdraud PVN kopējās sistēmas pamatprincipu, it īpaši atskaitīšanas tiesību, ieviešanu;

2) noteikumi, kas ir paredzēti tādus valsts pasākumus, kādi ir pamata tiesvedībā apskatāmie, nav uzskatāmi par īpašiem pasākumiem, lai novērstu noteikta veida krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas Direktivas 77/388/EEK 27. panta 1. punkta izpratnē, ja nav tikusi ieviesta formālā procedūra, kas ir tieši paredzēta Direktivas 77/388/EEK 27. pantā.

1 – Oriģinālvārdā – angļu.

2 – Padomes 1967. gada 11. aprīlī Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.) (turpmāk tekstā – “Pirmā direktīva”).

3 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

4 – Proti, tie nodok?u maks?t?ji, kuri ir pazi?ojuši savai nodok?u iest?dei, ka tie ir iecer?juši veikt savu pirmo pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu Kopienas iekšien? vai savu pirmo pirkumu Kopienas iekšien?. Turpm?k tekst? skat. Polijas ties?bu normas, kas reglament? re?istr?cijas pien?kumu š?dos apst?k?os.

5 – *Dziennik Ustaw* (Likumu Žurn?ls) Nr. 54, 535. virsraksts.

6 – Turpm?k tekst? – “nesen re?istr?tie ES PVN maks?t?ji”.

7 – *Mutatis mutandis* ir j?piem?ro 87. panta 2. punkta otrais un trešais teikums, kas ir piem?rojami gad?jumos, kad ir j?veic papildu p?rbaude.

8 – Skat. 2001. gada 25. oktobra spriedumu liet? C?78/00 Komisija/It?lija (*Recueil*, I?8195. lpp., 32. un 33. punkts).

9 – Turpat, 34. punkts.

10 – Šai sakar? skat. ?ener?ladvok?ta Fennelija [*Fennelly*] 1997. gada 20. marta secin?jumus apvienotaj?s liet?s C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96 *Molenheide* u.c. (1997. gada 18. decembra spriedums, *Recueil*, I?7281. lpp., 37.–39. punkts).

11 – Skat. 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax* u.c. (Kr?jums, I?1609. lpp., 71. punkts un taj? min?t? judikat?ra), 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Kr?jums, I?6161. lpp., 54. punkts) un 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). Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Kosmas [*Cosmas*] 2000. gada 23. marta secin?jumus apvienotaj?s liet?s C?177/99 un C?181/99 *Ampafrance* un *Sanofi* (2000. gada 19. septembra spriedums, *Recueil*, I?7013. lpp., 70. un 72. punkts), iepriekš 10. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Molenheide* u.c., 47. punkts, un ?ener?ladvok?ta Pojareša Maduru [*Poiarés Maduro*] 2005. gada 16. febru?ra secin?jumus apvienotaj?s liet?s C?354/03, C?355/03 un C?484/03 *Optigen* u.c. (2006. gada 12. janv?ra spriedums, Kr?jums, I?483. lpp., 43. punkts).

12 – Skat. iepriekš 10. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Molenheide* u.c., 46. un 47. punkts. K? piem?ru attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 22. panta 8. punktu skat. ar? iepriekš 11. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Halifax* u.c., 92. punkts un taj? min?t? judikat?ra. Attiec?b? uz c??u ar kr?pšanu skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu liet? C?146/05 *Albert Collée* (Kr?jums, I?7861. lpp., 26. punkts) un ar? ?ener?ladvok?ta Kosmas 1998. gada 12. febru?ra secin?jumus liet? C?361/96 *Société générale des grandes sources* (1998. gada 11. j?nija spriedums, *Recueil*, I?3495. lpp., 14. punkts).

13 – Šaj? liet? pras?t?ja atbilstoši Polijas ties?bu aktiem l?dza ieskait?t p?rmaks?to PVN vi?as bankas kont? (t? saukt? tieš? atmaks?šana). Otrā iesp?ja, kas ir saist?ta ar p?rmaks?t? PVN p?rnešanu uz n?kamo deklar?jamo laika posmu, tiek saukta par netiešo atmaks?šanu.

14 – Droš?bas depoz?ts nav nosac?jums tam, lai tiktu atmaks?ts p?rmaks?tais PVN. Tas ir nosac?jums tiem, kuri v?las izmantot termi?u, kas ir ?s?ks par 180 dien?m. P?c tam, kad ir pag?juši 12 m?neši, kuru laik? nodok?u maks?t?js ir iesniedzis nodok?u deklar?ciju un laic?gi nomaks?jis visus nodok?us, tai skait? ien?kuma nodokli par fizisk?m person?m, viš var l?gt atbr?vot vai atmaks?t droš?bas depoz?tu.

15 – K? pareizi nor?da iesniedz?jtiesa, tas, ka saist?b? ar 180 dien?m visi ES PVN maks?t?ji (to pirmajos 12 darb?bas m?nešos) tiek iek?auti to personu kategorij?, kuru darb?bas rada draudus

Valsts kases interesēm, šī ietērīg mehāniska pieeja, jo atbilstošs valsts tiesību normas neēm vērī nosacījums, kuru izpildes gadījumā būtu iespējams objektīvi secināt, ka šo nodokļu maksātāju darbības varētu būt iecerētas, lai radītu kaitējumu Valsts kasei. Šāds secinājums attaisnotu “negodīgu” nodokļu maksātāju sodīšanu un mazāk labvēlīgu attieksmi pret tiem ne tikai attiecībā uz personām, kas veic ar PVN apliekamas darbības ilgāk nekā 12 mēnešus no to reģistrācijas brīža, bet arī attiecībā uz personām, kas godprātīgi maksā PVN sava pirmā darbības gada laikā.

16 – Atbilstoši Polijas nodokļu kodeksa noteiktajam. Iesniedzējtiesa atsaucas uz 1997. gada 29. augusta *Ustawa Ordynacja Podatkowa* (Likums par nodokļu kodeksu) 139. panta 1. punktu.

17 – Jo ir skaidrs, ka šāda summa neapšaubami ir finansējums.

18 – Jo nodokļu iestādēm nav iespējas pieskaņot drošības depozīta summu konkrētajam gadījumam.

19 – Polijas valdība norāda, ka 180 dienu termiņš ir nepieciešams, jo ir jāpārbauda darījumi Kopienas iekšienā, *inter alia* VIES (PVN informācijas apmaiņa) sistēmas kontekstā, par ko tā apgalvo, ka šis process aizņem laiku.

20 – Padomes 2003. gada 7. oktobra Regula par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV L 264, 1. lpp.).

21 – Komisijas 2004. gada 29. oktobra Regula, ar ko nosaka kārtību, kādā piemērojami daži noteikumi Padomes Regulas (EK) Nr. 1798/2003 (OV L 331, 13. lpp.). Šai sakarā skat. 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-73/06 *Planzer Luxembourg* (Kārtums, līd. 5655. lpp., 48. punkts).

22 – Lai gan enerģētiskā Kokote [Kokott] izmantojusi šo argumentu attiecībā uz pamatbrīvību ierobežojumiem. Skat. viņas 2006. gada 30. marta secinājums lietā C-470/04 *N* (2006. gada 7. septembra spriedums, Kārtums, līd. 7409. lpp., 114. punkts).

23 – Proti, ja attiecībā uz atmaksāšanas pamatojumu ir jāveic papildu pārbaude. Attiecībā uz šo pagarinājumu nav paredzēti ierobežojumi laikā. Ja beigās tiek secināts, ka atmaksāšana ir likumīga, nodokļu iestādēm nodokļu maksātājam ir jāsamaksā attiecīgā summa un procenti.

24 – Skat. iepriekš 11. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu apvienotajā lietā *Ampafrance* un *Sanofi*, 62. punkts.

25 – Šī ietērīg, ka šāda iespēja attiecībā uz drošības depozītu saskatnāji ir tikusi paredzēta salīdzinoši nesenā Polijas PVN likuma grozījumu projektā. Šādi apsvērumi (ka drošības depozītam jābūt samērīgam ar pārmaksāto PVN) nāk prātā, it īpaši ņemot vērā faktu, ka drošības depozīta apmērs (veidā, kādā tas pastāv šobrīd) nekādā veidā neatbilst faktiskajam vai patiesajam riskam, ko Valsts kasei rada nesen reģistrēts ES PVN maksātājs. Sal., piemēram, ar 2001. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-262/99 *Louloudakis* (*Recueil*, līd. 5547. lpp., 69. punkts). Es varu piebilst, ka šobrīd drošības depozīts PLN 250 000 apmērā ir jāiemaksā pat attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Kopienas iekšienā, kuras vērtība citādi ir pilnīgi nenozīmīga. Turklāt var atzīmēt, ka šajā lietā drošības depozīta apmērs ir ievērojami lielāks nekā pārmaksātais PVN, par kuru prasītāja apgalvo, ka tas būtu atmaksājams.

26 – Attiecībā uz jautājumu par nepiemērošanu skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-357/06 *Frigerio Luigi & C.* (Krājums, I-12311. lpp., 28. punkts), kas atsaucas uz 1988. gada 4. februāra spriedumu lietā 157/86 *Murphy u.c.* (*Recueil*, 673. lpp., 11. punkts) un 2007. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-208/05 *ITC* (Krājums, I-181. lpp., 68. un 69. punkts).

27 – Kad tūlīt apgalvo, ka apskatāmos pasākumus nevar uzskatīt par “pašiem pasākumiem” Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē, jo šī direktīva nereglamentē jautājumus par termiņiem un procedūru, kas ir piemērojami attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu. Tie ir jautājumi, attiecībā uz kuriem dalībvalstīm ir rīcības brīvība.

28 – Skat. 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Francija (*Recueil*, 4797. lpp., 22. punkts), ģenerālvokāta Slinna [*Slynn*] 1988. gada 31. maija secinājumus apvienotajās lietās 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGI* (1988. gada 14. jūlija spriedums, *Recueil*, 4517. un 4535. lpp.), 1985. gada 13. februāra spriedumu lietā 5/84 *Direct Cosmetics* (*Recueil*, 617. lpp., 37. punkts) un 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-97/90 *Lennartz* (*Recueil*, I-3795. lpp., 33.–35. punkts). Sal. ar 1984. gada 10. aprīļa spriedumu lietā 324/82 Komisija/Belģija (*Recueil*, 1861. lpp.).