ĢENERĀLADVOKĀTA JANA MAZAKA [*JÁN MAZÁK*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 26. februārī [1]

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko ir iesniegusi *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Lejassilēzijas 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.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

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

2. It īpaši iesniedzējtiesa šaubās 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 šī laika posma saīsināšanu, atbilst Kopienu tiesību aktiem.

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 attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa 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 nodokļu maksātāji, kuri ir paziņojuši savai nodokļu iestādei, ka tie ir iecerējuši veikt savu pirmo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu Kopienas iekšienē vai savu pirmo pirkumu Kopienas iekšienē. Turpmāk tekstā skat. Polijas tiesību normas, kas reglamentē reģistrācijas pienākumu šādos apstākļos.

izmaksu komponentiem tieši piemērotais [PVN].

[PVN] kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

5. Sestās direktīvas 18. panta 4. punktā noteikts:

"Ja attiecīgajam taksācijas periodam atļautā atskaitījuma summa pārsniedz maksājamo nodokli, dalībvalstis var vai nu veikt atmaksāšanu, vai saskaņā ar noteikumiem, kurus tās pieņem, pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu.

[..]"

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

"Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus 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 izvairīšanos no nodokļu maksāšanas]. Pasākumi, kas vērsti uz to, lai vienkāršotu kārtību, kādā iekasē nodokli, nedrīkst ietekmēt gala patēriņa stadijā maksājamo nodokli, izņemot gadījumus, kad tas notiek niecīgā 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 izskatāmajā lietā (turpmāk tekstā — "PVN likums"):

"1. Gadījumā, ja noteiktā taksācijas periodā atskaitāmā 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 teikumā 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 ļauts veikt novēlotu maksājumu vai ja maksājumu tiktu atļauts maksāt daļās.

5 — *Dziennik Ustaw* (Likumu Žurnāls) Nr. 54, 535. virsraksts.

3. Ja atmaksājamā nodokļa starpība pārsniedz priekšnodokli par tādu preču vai pakalpojumu iegādi, ko nodokļu maksātājs uzskata par daļu no saviem norakstāmajiem 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 nodokļiem ar likmēm, kas ir zemākas nekā 41. panta 1. punktā paredzētās, un par apgrozījumu no 86. panta 8. punkta 1. apakšpunktā minēto preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, tad minētā starpība ir jāatmaksā 180 dienu laikā pēc nodokļu deklarācijas iesniegšanas.

3.a. Šī panta 3. punktā minētais apgrozījums ietver apgrozījumu, kas saistīts ar tirdzniecības parādu saņemšanu, 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 piegādi Kopienas iekšienē, uz ko attiecas atbilstošais tirdzniecības parāds, nodokļu iestādēm tiek iemaksāts drošības naudas depozīts, kas atbilst tā nodokļa apmēram, kas būtu jāmaksā, ja apgrozījums būtu attiecies uz preču piegādi valsts teritorijā. [..]”

8. PVN likuma 97. pantā noteikts:

“1. 15. pantā minētajiem nodokļu maksātājiem, kuriem ir pienākums reģistrēties kā aktīviem PVN maksātājiem, pirms pirmās preču piegādes vai pirkuma Kopienas iekšienē ir pienākums paziņot nodokļu iestādes vadītājam par savu nolūku veikt šādas darbības, iesniedzot 96. pantā minēto reģistrācijas pieteikumu.

[..]

5. Attiecībā uz tādiem nodokļu maksātājiem, kas uzsāk 5. pantā minētās darbības, un nodokļu maksātājiem, kuri ir uzsākuši šādas darbības mazāk nekā 12 mēnešus pirms šī panta 1. punktā minētā pieteikuma iesniegšanas un kuri ir reģistrējušies kā Eiropas Savienības PVN maksātāji[6], 87. panta 2. un 4.–6. punktā minētais termiņš nodokļu starpības atmaksāšanai tiek pagarināts līdz 180 dienām[7].

[..]

7. Šī panta 5. punkta noteikumi nav piemērojami, ja nodokļu maksātājs nodokļu iestādei [iesniedz] garantiju, izmantojot i) drošības naudas depozītu, ii) lietisku nodrošinājumu vai iii) bankas garantiju PLN 250 000 apmērā, kas turpmāk tiks minēta kā “drošības depozīts”.”

6 — Turpmāk tekstā — “nesen reģistrētie ES PVN maksātāji”.

7 — *Mutatis mutandis* ir jāpiemēro 87. panta 2. punkta otrais un trešais teikums, kas ir piemērojami gadījumos, kad ir jāveic papildu pārbaude.

II — Fakti, procesuālā vēsture un prejudiciālie jautājumi

9. "PVN-7" deklarācijā par 2006. gada janvāri prasītāja (Alicija Sosnovska [*Alicja Sosnowska*]) fiksēja pārmaksātu PVN PLN 44 782 apmērā. Atsaucoties uz *inter alia* Sestās direktīvas 18. panta 4. punktu, viņa lūdza Švidņicas [*Swidnica*] nodokļu iestādei atmaksāt šo pārmaksāto PVN 60 dienu laikā, sākot no dienas, kad tika iesniegta minētā deklarācija.

10. Tomēr Švidņicas nodokļu iestāde atteicās to darīt, pamatojoties uz PVN likuma 87. panta 1. un 2. punktu un 97. panta 5. un 7. punktu. Pamatojot šo lēmumu, nodokļu iestāde norādīja, ka deklarācijas iesniedzēja neatbilda PVN likumā paredzētajiem nosacījumiem PVN starpības atmaksāšanai uz prasītājas bankas kontu 60 dienu laikā, jo viņa nodokļu iestādei nebija iesniegusi drošības depozītu, lietisku nodrošinājumu vai bankas garantiju PLN 250 000 apmērā (apmēram EUR 62 000).

11. Prasītāja par šo lēmumu iesniedza administratīvu apelācijas sūdzību *Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu* (Vroclavas nodokļu iestādes Valbžihas [*Walbrzych*] nodaļas direktoram, turpmāk tekstā — "Nodokļu iestāde"), kurš apstiprināja lēmumu, ko iestāde bija pieņēmusi pirmajā instancē. Tādēļ prasītāja pārsūdzēja Nodokļu iestādes lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny* Vroclavā.

12. Iesniedzējtiesa šaubās par apskatāmo valsts tiesību normu atbilstību Kopienu tiesību aktiem un, pastāvot šādiem apstākļiem, ir izlēmusi apturēt tiesvedību un iesniegt Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

"1) Vai [EKL] 5. panta trešā daļa, skatīta kopā ar [Pirmās direktīvas] 2. pantu un [Sestās direktīvas] 18. panta 4. punktu, piešķir dalībvalstij tiesības iekļaut valsts tiesiskajā regulējumā attiecībā uz [PVN] tādas tiesību normas, kādas ir ietvertas [PVN likuma] 97. panta 5. un 7. punktā?

2) Vai [PVN likuma] 97. panta 5. un 7. punkta normas var klasificēt kā īpašus pasākumus, kas norādīti Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā, kuru mērķis ir novērst noteikta veida krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos 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 lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, kuram viņa piekrīt.

III — Vērtējums

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

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 iekļaut valsts tiesiskajā regulējumā attiecībā uz PVN tādus pasākumus, 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 Kopienu 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.

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 jāļauj nodokļu maksātājam pilnībā atgūt nodokļa kredītu, kas ir saistīts ar šo pārmaksāto PVN. No tā netieši izriet, ka atmaksāšana tiek veikta saprātīgā laika posmā, izmaksājot likvīdus līdzekļus vai izmantojot līdzvērtīgas metodes. Jebkurā gadījumā, izvēlētā atmaksāšanas metode nodokļu maksātājam nedrīkst radīt nekādu finanšu risku [9].

8 — Skat. 2001. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-78/00 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-8195. lpp., 32. un 33. punkts).

9 — Turpat, 34. punkts.

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 cīņa pret nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no to maksāšanas ir patiess mērķis [10]. Dalībvalstīm patiešām ir leģitīmas intereses, kas saistītas ar to finanšu interešu aizsardzību, un Tiesa ir atzinusi, ka "cīņa pret krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējami ļaunprātīgu rīcību ir mērķis, ko atzīst un veicina Sestā direktīva" [11].

20. Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, kaut gan ļauj tām efektīvi sasniegt mērķi, ko cenšas panākt to iekšējie tiesību akti, ir vismazāk kaitīgi atbilstošajos Kopienu tiesību aktos paredzētajiem mērķiem un principiem. Līdz ar to, kaut arī dalībvalstu veikto pasākumu mērķis likumīgi var būt pēc iespējas efektīvi aizsargāt Valsts kases tiesības, tie nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šī mērķa sasniegšanai. Tādēļ tos nedrīkst izmantot tādā veidā, kas sistemātiski apdraudētu PVN atskaitīšanas tiesības, kas ir atbilstošajos Kopienu tiesību aktos paredzēts PVN kopējās sistēmas pamatprincips [12].

21. Attiecībā uz jautājumu par to, vai šajā lietā aplūkojamās valsts tiesību normas par pārmaksātā PVN atmaksāšanu atbilst šīm prasībām, vispirms ir jāatzīmē, ka *per se* netiek apšaubītas nodokļu maksātāju tiesības pilnībā atgūt pārmaksāto PVN. Turklāt pamata tiesvedībā izskatāmajā lietā šāda veida atgūšana bija atļauta arī pārnesot pārmaksāto PVN uz nākamo taksācijas periodu [13]. Tātad šajā lietā jautājums ir par procedūrām, kas reglamentē tiesības uz atmaksu.

22. Neskarot PVN likuma 87. panta 3. un 3.a punktu, pārmaksātais PVN ir jāieskaita nodokļu maksātāja bankas kontā 60 dienu laikā. Prasītājai, kā nesen reģistrētai ES PVN maksātājai, ir tiesības uz pārmaksātā PVN atmaksu 180 dienu laikā. Tomēr, ja nodokļu iestādēm tiek iemaksāts drošības depozīts

10 — Šai sakarā skat. ģenerāladvokāta Fennelija [*Fennelly*] 1997. gada 20. marta secinājumus apvienotajās lietās 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. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 71. punkts un tajā minētā judikatūra), 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 54. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp., 76. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta Kosmas [*Cosmas*] 2000. gada 23. marta secinājumus apvienotajās lietās 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. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide* u.c., 47. punkts, un ģenerāladvokāta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] 2005. gada 16. februāra secinājumus apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (2006. gada 12. janvāra spriedums, Krājums, I-483. lpp., 43. punkts).

12 — Skat. iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide* u.c., 46. un 47. punkts. Kā piemēru attiecībā uz Sestās direktīvas 22. panta 8. punktu skat. arī iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Halifax* u.c., 92. punkts un tajā minētā judikatūra. Attiecībā uz cīņu ar krāpšanu skat. 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Albert Collée* (Krājums, I-7861. lpp., 26. punkts) un arī ģenerāladvokāta Kosmas 1998. gada 12. februāra secinājumus lietā C-361/96 *Société générale des grandes sources* (1998. gada 11. jūnija spriedums, *Recueil*, I-3495. lpp., 14. punkts).

13 — Šajā lietā prasītāja atbilstoši Polijas tiesību aktiem lūdza ieskaitīt pārmaksāto PVN viņas bankas kontā (tā sauktā tiešā atmaksāšana). Otra iespēja, kas ir saistīta ar pārmaksātā PVN pārnešanu uz nākamo deklarējamo laika posmu, tiek saukta par netiešo atmaksāšanu.

PLN 250 000 apmērā, šis laika posms var tikt saīsināts līdz 60 dienām [14].

23. Man ir jāatzīmē, ka pretstatā tam, ko šķietami apgalvo lietas dalībnieces, es neuzskatu, ka šajā kontekstā izšķiroša nozīme ir tam, kurš no diviem pārmaksātā PVN atmaksāšanas termiņiem — t.i., attiecīgi 60 un 180 dienas — ir jāuzskata par "pamata" termiņu. Pēc manām domām, drīzāk ir jāizvērtē visi apskatāmie Polijas tiesību akti kopumā, it īpaši ņemot vērā nesen reģistrētajiem ES PVN maksātājiem piemērojamo (pagarināto) termiņu.

24. Pēc manām domām, apskatāmie tiesību akti neatbilst iepriekš izklāstītajām prasībām, kas ir piemērojamas attiecībā uz pārmaksātā PVN atmaksāšanu.

25. Pirmkārt, ir jāatzīmē, ka attiecībā uz visiem nesen reģistrētajiem ES PVN maksātājiem 60 dienu termiņš tiek (automātiski) pagarināts līdz 180 dienām, ja vien viņi nodokļu iestādēm neiemaksā drošības depozītu. Līdz ar to ar apskatāmajiem valsts pasākumiem tiek piemērots 180 dienu termiņš plašā un negrozāmā veidā, nemainot šo termiņu attiecībā uz dažādām nodokļu maksātāju grupām nesen reģistrētu ES PVN maksātāju "apakšsistēmā". Līdz ar to vispārīgā veidā un bez jebkāda objektīva pamata tiek pieņemts, ka šo nodokļu maksātāju rīcība varētu būt vērsta uz to, lai radītu kaitējumu Valsts kases interesēm [15].

26. Otrkārt, es arī piekrītu iesniedzējtiesai, ka, ņemot vērā, ka 180 dienu termiņš — kura laikā tiek *de facto* apturētas nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt PVN — ir: i) sešas reizes garāks nekā piemērojamais PVN deklarēšanas laika posms (viens mēnesis) un ii) trīs reizes garāks nekā pamata laika posms sevišķi sarežģītu jautājumu izskatīšanai (divi mēneši) [16], šo termiņu var attiecīgi uzskatīt par nesamērīgu. Drošības depozīta apmērs, kas ir paredzēts Valsts kases interešu aizsardzībai, ir aptuveni EUR 62 000, kas ir simts reizes vairāk nekā vidējie mēneša ienākumi Polijas ekonomikā.

27. Turklāt tirgus dalībnieks, kurš ir nesen reģistrēts ES PVN maksātājs, kad tas tiek lūgts iemaksāt drošības depozītu un tādējādi gūt labumu no 60 dienu termiņa, attiecīgajā

14 — Drošības depozīts nav nosacījums tam, lai tiktu atmaksāts pārmaksātais PVN. Tas ir nosacījums tiem, kuri vēlas izmantot termiņu, kas ir īsāks par 180 dienām. Pēc tam, kad ir pagājuši 12 mēneši, kuru laikā nodokļu maksātājs ir iesniedzis nodokļu deklarāciju un laicīgi nomaksājis visus nodokļus, tai skaitā ienākuma nodokli par fiziskām personām, viņš var lūgt atbrīvot vai atmaksāt drošības depozītu.

15 — Kā pareizi norāda iesniedzējtiesa, tas, ka saistībā ar 180 dienām visi ES PVN maksātāji (to pirmajos 12 darbības mēnešos) tiek iekļauti to personu kategorijā, kuru darbības rada draudus Valsts kases interesēm, šķiet pārmērīgi mehāniska pieeja, jo atbilstošās valsts tiesību normas neņem vērā nosacījumus, 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 kodeksā noteiktajam. Iesniedzējtiesa atsaucas uz 1997. gada 29. augusta *Ustawa Ordynacja Podatkowa* (Likums par nodokļu kodeksu) 139. panta 1. punktu.

brīdī tikai attīsta savu saimniecisko darbību, un, kā pierāda prakse, tas ir saistīts ar būtiskiem investīciju izdevumiem, un bieži šis tirgus dalībnieks vēl nedarbojas plašā mērogā. Tādēļ nepieciešamība gaidīt 180 dienas, lai saņemtu pārmaksātā PVN atmaksu, un/vai nespēja iemaksāt PLN 250 000 var būtiski ietekmēt nodokļu maksātāja finanšu rādītājus [17]. Tāpat šķiet, ka lielākai Polijas uzņēmējsabiedrībai piekļuve Kopienas tirgum ir daudz vieglāka nekā mazam Polijas tirgus dalībniekam (faktiski tāda summa mazam tirgus dalībniekam var pat izrādīties par nepārvaramu šķēršli).

28. Faktiski tas, ka pastāv prasība iemaksāt drošības depozītu PLN 250 000 apmērā un alternatīva iespēja ir saņemt pārmaksātā PVN atmaksu tikai pēc 180 dienām, praksē var radīt šķēršli 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, šķiet vispārīgi pārsniedzam to, kas ir nepieciešams krāpšanas novēršanai un Valsts kases interešu aizsardzībai.

29. Attiecībā uz argumentu, ka 180 dienas (vai, pakārtoti, drošības depozīta iemaksa) ir nepieciešamas, lai pārbaudītu darījumus Kopienas iekšienē [19], pirmkārt, Polijas valdība nav adekvāti izskaidrojusi, kāpēc tai parasti ir vajadzīgas 180 dienas. Pat ja, kā tā apgalvo, 60 % gadījumu laika posms, kurā citas dalībvalstis sniedza atbildes Polijas iestādēm, pārsniedza trīs mēnešus, no tā tomēr automātiski neizriet, ka 180 dienas (tas ir, pilni seši mēneši) ir vismazāk apgrūtinošais termiņš, kas var tikt piemērots, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no to maksāšanas.

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

31. Turklāt, pēc analoģijas izmantojot argumentu, ko ģenerāladvokāte izvirzījusi lietā *N*, es piekrītu, ka, kaut gan praksē dalībvalstīm pieejamie sadarbības instrumenti ne vienmēr

17 — Jo ir skaidrs, ka šāda summa neapšaubāmi ir finansiāls apgrūtinājums.

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 iekšienē, *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 Regulā (EK) Nr. 1798/2003 (OV L 331, 13. lpp.). Šai sakarā skat. 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-73/06 *Planzer Luxembourg* (Krājums, I-5655. lpp., 48. punkts).

funkcionē raiti un apmierinoši, dalībvalstīm tomēr nebūtu jāpastāv iespējai atsaukties uz trūkumiem to nodokļu pārvalžu sadarbībā, lai ar to attaisnotu tāda PVN kopējās sistēmas pamatprincipa ierobežošanu, kādas ir tiesības uz atskaitīšanu [22].

32. Katrā ziņā vissvarīgāk ir tas, ka šķiet, ka šāda nepieciešamība — lai būtu pietiekami daudz laika pārbaudes veikšanai — jau ir ņemta vērā PVN likuma 87. panta 2. un 3. punkta noteikumos un ar to starpniecību 97. panta 5. punkta noteikumos [23]. Tādēļ argumenti, ar ko Polijas valdība pamato 180 dienu termiņu (vai, pakārtoti, drošības depozīta iemaksu), nav sevišķi pārliecinoši.

33. Pastāvot šādiem apstākļiem, lai arī dalībvalstīm principā nav aizliegts veikt piesardzības pasākumus, kas ir paredzēti, lai pārliecinātos par šķietami pārmaksātā PVN ticamību, kas izriet no informācijas, ko ietver attiecīgā nodokļu maksātāja iesniegtā deklarācija, pēc manām domām, apskatāmie valsts pasākumi ir nesamērīgi, jo tie sevišķi apgrūtina nesen reģistrētos ES PVN maksātājus. Tie neļauj šiem nodokļu maksātājiem piemērotos apstākļos pilnībā atgūt iepriekš samaksāto nodokli, it īpaši saprātīgā laika posmā.

34. Pēc manām domām, dalībvalstīm nebūtu jāpastāv iespējai aizsargāties pret nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no to maksāšanas, liekot visiem vai pat tikai dažiem nesen reģistrētajiem ES PVN maksātājiem uzņemties PVN nastu. Ja termiņi ir pārāk ilgi, tas nozīmē, ka nodokļu maksātāji uzņemas, pat ja tikai daļēji, PVN nastu, kas apdraud sistēmas neitralitāti. Drīzāk valstij būtu jābūt tai, kas galvenokārt uzņemas: i) atbildību par tās nodokļu sistēmas pārvaldi, tai skaitā nodokļu nemaksāšanas un izvairīšanos no to maksāšanas risku novēršanu, kā arī ii) atbilstošos riskus.

35. Es vēlos piebilst, ka, "lai arī Tiesa nav piemērotā pozīcijā, lai komentētu, cik piemēroti ir citi iespējami plānotie nodokļu nemaksāšanas un apiešanas [izvairīšanās no to maksāšanas] 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 atmaksājamā pārmaksātā PVN apmēram [25] vai ka tam ir jābūt atkarīgam

22 — Lai gan ģenerāladvokāte Kokote [*Kokott*] izmantojusi šo argumentu attiecībā uz pamatbrīvību ierobežojumiem. Skat. viņas 2006. gada 30. marta secinājumus lietā C-470/04 *N* (2006. gada 7. septembra spriedums, Krājums, I-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. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu apvienotajās lietās *Ampafrance* un *Sanofi*, 62. punkts.

25 — Šķiet, ka šāda iespēja attiecībā uz drošības depozītu sākotnēji 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. jūlija spriedumu lietā C-262/99 *Louloudakis* (*Recueil*, I-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 iekšienē, kuras vērtība citādi ir pilnīgi nenozīmīga. Turklāt var atzīmēt, ka šajā lietā drošības depozīta apmērs ir četras reizes lielāks nekā pārmaksātais PVN, par kuru prasītāja apgalvo, ka tas būtu atmaksājams.

no nodokļu maksātāja veiktās uzņēmējdarbības apmēra un/vai maksātspējas, ko varētu izsecināt no šīs personas iesniegtās nodokļu deklarācijas. Pakārtoti, tā vietā varētu piemērot noteiktas robežvērtības.

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

37. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, valsts tiesa ir tā, kurai — ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus tās izskatāmajā lietā — ir jānosaka un jāpārliecinās par to, vai attiecīgie valsts pasākumi atbilst neitralitātes un samērīguma principiem, vajadzības gadījumā nepiemērojot jebkādu tiem pretrunā esošu valsts tiesību normu [26].

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).

B — *Otrais jautājums*

38. Iesniedzējtiesa 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 direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē.

39. Pēc manām domām, uz otro jautājumu ir jāsniedz īsa atbilde. Neatkarīgi no tā, vai apskatāmie valsts pasākumi faktiski ir šāda veida īpaši pasākumi, tos par tādiem 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 direktīvas 27. pantā, un nesaņēma atļauju, kas ir minēta 27. panta 1. punktā [28].

27 — Kad tā apgalvo, ka apskatāmos pasākumus nevar uzskatīt par "īpašiem pasākumiem" Sestās direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē, jo šī direktīva nereglamentē jautājumus par termiņiem un procedūrām, 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), ģenerāladvokāta 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. arī ar 1984. gada 10. aprīļa spriedumu lietā 324/82 Komisija/Beļģija (*Recueil*, 1861. lpp.).

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 direktīvas 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 tādi apdraud PVN kopējās sistēmas pamatprincipu, it īpaši atskaitīšanas tiesību, ieviešanu;

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