TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2008. gada 10. jūlijā *

Lieta C-25/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2006. gada 11. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 25. janvārī, tiesvedībā

Alicja Sosnowska

pret

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši A. Ticano [*A. Tizzano*] (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — poļu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 22. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

— Polijas valdības vārdā — E. Osņecka-Tamecka [*E. Ośniecka-Tamecka*] un H. Majščika [*H. Majszczyk*], kā arī M. Jarošs [*M. Jarosz*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — K. Hermane [*K. Herrmann*] un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2008. gada 26. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir, pirmkārt, par EKL 5. panta trešās daļas, skatītas kopā ar Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās Direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 1977. gada 17. maija Sesto Direktīvu 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 — "Pirmā PVN direktīva") 2. pantu, un Sestās direktīvas 77/388, kas ir grozīta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK, (OV L 345, 19. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā PVN direktīva") 18. panta 4. punkta interpretāciju. Šī prasība ir, otrkārt, par Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šie jautājumi radās tiesvedībā starp Sosnovsku [*Sosnowska*] (turpmāk tekstā — "prasītāja") un *Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu* (Vroclavas nodokļu palātas direktors, turpmāk tekstā — "*Dyrektor*") par prasību atmaksāt prasītājas pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN").

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Pirmās PVN direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Pievienotās vērtības nodokļa 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 pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

4 Sestās PVN direktīvas 18. panta 2. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

"Nodokļa maksātājs īsteno atskaitīšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo nodokļa

summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušās un ir īstenojamas atskaitīšanas tiesības.

[..]"

5 Sestās PVN direktīvas 18. panta 4. panta pirmajā daļā ir 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 Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā ir noteikts:

"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."

Valsts tiesības

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

"1. Ja priekšnodoklī samaksātais PVN [..] pārsniedz vēlāk aprēķināto PVN, nodokļu maksātājs ir tiesīgs atskaitīt šo starpību no nākamajā periodā maksājamās PVN summas vai saņemt atmaksu savā bankas kontā.

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

8 Likuma par PVN 97. pantā ir noteikts:

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

[..]

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

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

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

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

9 2006. gada janvāra PVN deklarācijā prasītāja norādīja, ka viņa šo nodokli ir pārmaksājusi PLN 44 782 apmērā. Atsaucoties uz Sestās PVN direktīvas 18. panta 4. punktu, viņa lūdza Švidņicas [*Świdnica*] nodokļu administrācijai atmaksāt šo pārmaksāto summu 60 dienu laikā no PVN deklarācijas iesniegšanas.

10 Pamatojoties uz Likuma par PVN 87. panta 1. un 2. punktu un 97. panta 5. un 7. punktu, Švidņicas nodokļu administrācija noraidīja šo lūgumu. Minētā administrācija apgalvo, ka prasītāja neesot varējusi saņemt pārmaksātā PVN atmaksu 60 dienu

laikā, jo, tā kā viņa savu darbību esot sākusi pirms mazāk kā 12 mēnešiem un neesot iesniegusi nodokļu administrācijai nodrošinājumu minētā 97. panta 7. punkta nozīmē, viņa neatbilstot minētajā likumā noteiktajiem nosacījumiem, lai saņemtu cerēto atmaksu.

11 Prasītāja par šo lēmumu iesniedza sūdzību *Dyrektor*, kurš apstiprināja lēmumu noraidīt lūgumu.

12 Tā kā prasītāju neapmierināja šāda nostāja, viņa pēc tam cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* [Vroclavas Administratīvajā apgabaltiesā], kura, šauboties par attiecīgo valsts tiesību normu saderību ar Kopienu tiesībām, apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus divus prejudiciālos jautājumus:

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

2) Vai arī ir jāuzskata, ka [Likuma par PVN] 97. panta 5. un 7. punkta normas var klasificēt kā īpašus pasākumus, kas norādīti [Sestās PVN direktīvas] 27. panta 1. punktā, kuru mērķis ir novērst noteikta veida krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

13 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās PVN direktīvas 18. panta 4. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds tas ir pamata prāvā, kurš, lai ļautu izdarīt pārbaudes, kas nepieciešamas, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, pagarina no 60 līdz 180 dienām, sākot no brīža, kad nodokļu maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, termiņu, kas ir valsts nodokļu administrācijas rīcībā, lai atmaksātu kādai nodokļu maksātāju kategorijai pārmaksāto PVN, ja vien tie nav iemaksājuši nodrošinājumu PLN 250 000 apmērā.

14 Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, ka nodokļu maksātāju tiesības, kas ir garantētas Sestās PVN direktīvas 17. pantā, atskaitīt no PVN, kurš tiem ir jāmaksā, PVN, kas jau iepriekš ir samaksāts par tā iegūtajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš tiek īstenots Kopienu likumdošanā (šajā sakarā skat. it īpaši 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide* u.c., *Recueil*, I-7281. lpp., 47. punkts, kā arī 2001. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-78/00 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-8195. lpp., 28. punkts).

15 Kā Tiesa ir atkārtoti uzsvērusi, no tā izriet, ka atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un tās principā nevar tikt ierobežotas. It īpaši šīs tiesības nekavējoties ir izmantojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts; 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, kā arī 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-368/06 *Cedilac*, Krājums, I-12327. lpp., 31. punkts).

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

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

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

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

20 Tātad ir jākonstatē, ka jaunajiem nodokļu maksātājiem tiek piemēroti apgrūtinošāki pārmaksātā PVN atmaksāšanas noteikumi nekā tie, kas tiek piemēroti pārējiem

nodokļu maksātājiem. Tādējādi tiem ir jāuzņemas PVN finanšu nasta ievērojami ilgāku laikposmu vismaz attiecībā uz atmaksājamo pārmaksātā PVN summu.

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

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

23 Tomēr, kā norādījis ģenerāladvokāts secinājumu 20. punktā, atbilstoši samērīguma principam dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas, ļaujot tām efektīvi sasniegt šo mērķi, vismazāk kaitē Kopienu tiesību aktos paredzētajiem mērķiem un tādiem principiem kā PVN atskaitīšanas tiesību pamatprincips (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide* u.c., 46. un 47. punkts; 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-409/04 *Teleos* u.c., Krājums, I-7797. lpp., 52. un 53. punkts, kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-271/06 *Netto Supermarkt*, Krājums, I-771. lpp., 19. un 20. punkts).

24 Šajā sakarā no judikatūras izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā vienai nodokļu maksātāju kategorijai ir noteikti apgrūtinošāki pārmaksātā PVN atmaksāšanas noteikumi, pieņemot, ka pastāv krāpšanas risks, un nodokļu maksātājam netiek dota iespēja pierādīt, ka netiek ne izkrāpti nodokļi, ne arī notiek izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, lai tiem piemērotu mazāk traucējošus nosacījumus, nav līdzeklis, kas būtu samērīgs ar mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un tas pārmērīgi kaitē Sestās PVN direktīvas mērķiem un principiem (pēc analoģijas atskaitīšanas izslēgšanas jomā skat. 2000. gada 19. septembra

spriedumu apvienotajās lietās C-177/99 un C-181/99 *Ampafrance* un *Sanofi*, *Recueil*, I-7013. lpp., 62. punkts; garantiju jomā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide* u.c., 51. punkts).

25 Tieši tāds gadījums, kā tas jau ir konstatēts šī sprieduma 20. punktā, ir pamata prāvā aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums.

26 Rezultātā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Likuma par PVN 97. panta 5. un 7. punkts ir vispārēji un preventīvi piemērojami jaunajiem nodokļu maksātājiem, nedodot tiem iespēju pierādīt, ka netiek ne apieti, ne nemaksāti nodokļi.

27 Turklāt attiecīgās valsts tiesību normas nešķiet saderīgas ar judikatūrā noteikto nosacījumu, kas ir atgādināts šī sprieduma 17. punktā, ka pārmaksātā PVN atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā. Kā tas ir precizēts iesniedzējtiesas lēmumā, 180 dienu termiņš atmaksas veikšanai, kas ir paredzēts jaunajiem nodokļu maksātājiem, ir, pirmkārt, sešas reizes ilgāks nekā viena mēneša periods PVN deklarēšanai un, otrkārt, trīs reizes garāks nekā pārējiem nodokļu maksātājiem piemērojamais termiņš, un Polijas iestādes turklāt nav iesniegušas pierādījumus, kas ļautu izskaidrot nepieciešamību ieviest šāda apmēra atšķirīgu attieksmi, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

28 Turklāt tik ilgs termiņš šķiet vēl jo mazāk nepieciešams tādēļ, ka nodokļu administrācija jebkurā gadījumā var atbilstoši Likuma par PVN 87. panta 2. punktam pagarināt 60 dienu termiņu, kurā ir jāveic atmaksa, ja izrādās lietderīgi sīkāk pārbaudīt atmaksāšanas likumību un ir vajadzīgs saņemt paskaidrojumus.

29 Visbeidzot, attiecībā uz iespēju, kura jaunajiem nodokļu maksātājiem ir piedāvāta Likuma par PVN 97. panta 7. punktā, iemaksāt nodrošinājumu, lai iegūtu tiesības

uz parasto 60 dienu termiņu pārmaksātā PVN atmaksas saņemšanai, tā neatspēko iepriekšējos punktos sniegto argumentāciju.

30 Kā to apgalvo Komisija, minētais nodrošinājums nav samērīgs ne ar atmaksājamā pārmaksātā PVN summu, ne nodokļu maksātāja saimniecisko izmēru.

31 It īpaši šāda nodrošinājuma iemaksāšana — pretēji judikatūrā noteiktajai prasībai, kas minēta šī sprieduma 17. punktā, — rada finanšu risku, kas nav niecīgs, uzņēmumiem, kuri uzsāk savu darbību un kuru rīcībā tādēļ var nebūt ievērojami resursi.

32 Faktiski pienākuma iemaksāt minēto nodrošinājumu, lai varētu atsaukties uz parasti piemērojamo termiņu, sekas ir vienīgi, ka finanšu apgrūtinājums, kas saistīts ar pārmaksātā PVN summas iesaldēšanu uz 180 dienām, tiek aizstāts ar citu, iesaldējot nodrošinājuma summu. Tas vēl jo mazāk ir pamatots tādēļ, ka, pirmkārt, pēdējā minētā summa var, kā tas ir pamata lietā, būt lielākā nekā attiecīgā pārmaksātā PVN summa un, otrkārt, nodrošinājuma iesaldēšanas ilgums ir garāks nekā jaunajiem nodokļu maksātājiem paredzētais pārmaksātā PVN atmaksas termiņš. Atbilstoši Likuma par PVN 97. panta 6. punktam nodrošinājumu var atcelt tikai divpadsmit mēnešu laikā ar nosacījumu, ka nodokļu maksātājs ir samaksājis visus nodokļus, kuri tam jāmaksā valstij, par šo periodu.

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

Par otro jautājumu

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

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

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

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

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

Par tiesāšanās izdevumiem

39 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozīta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK, 18. panta 4. punktam un samērīguma principam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir aplūkots pamata prāvā, kurš, lai ļautu izdarīt pārbaudes, kas nepieciešamas, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, pagarina no 60 līdz 180 dienām, sākot no brīža, kad nodokļu maksātājs iesniedz pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, termiņu, kas ir valsts nodokļu administrācijas rīcībā, lai atmaksātu kādai nodokļu maksātāju kategorijai pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli, ja vien tie nav iemaksājuši nodrošinājumu PLN 250 000 apmērā;

2) tādas tiesību normas, kādas ir aplūkotas pamata prāvā, nav "īpaši pasākumi, lai atkāptos [no Sestās PVN direktīvas noteikumiem]" nolūkā novērst noteiktu veida krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, Sestās PVN direktīvas 77/388, kas grozīta ar Direktīvu 2005/92, 27. panta 1. punkta nozīmē.

[Paraksti]