TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2009. gada 15. janvārī*

Lieta C-502/07

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

K-1 sp. z o.o.

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), K. Šīmans [*K. Schiemann*], J. Makarčiks [*J. Makarczyk*] un K. Toadere [*C. Toader*],

* Tiesvedības valoda — poļu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 20. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *K-1 sp. z o.o.* vārdā — M. Lukasiks [*M. Łukasik*] un M. Zlotopolska-Novaka [*M. Złotopolska-Nowak*], *radcy prawni*,

— Polijas valdības vārdā — M. Dovģelevičs [*M. Dowgielewicz*] un M. Jarošs [*M. Jarosz*], kā arī A. Rutkovska [*A. Rutkowska*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], kā arī M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Kipras valdības vārdā — I. Neofitu [*I. Neofytou*] un E. Simeonidu [*E. Symeonidou*], pārstāves,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — L. Sīboruts [*L. Seeboruth*] un K. Gibsa [*C. Gibbs*], pārstāvji, kuriem palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

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

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums ir iesniegts, lai saņemtu prejudiciālu nolēmumu par to, kā interpretēt 2. panta pirmo un otro daļu Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajā direktīvā 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.; turpmāk tekstā — "Pirmā PVN direktīva") un vairākus pantus Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 26. aprīļa Direktīvu 2004/66/EK (OV L 168, 35. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā PVN direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts prāvā starp *K-1 sp. z o.o.* (turpmāk tekstā — "*K-1*") un *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bidgoščas Finanšu palātas direktors) jautājumā par "papildu nodokļa maksājumu", kas nodokļu maksātājam tiek piemērots, ja tas savā deklarācijā ir norādījis lielāku pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") atmaksājamās nodokļu starpības summu vai samaksātā priekšnodokļa summu, nekā tam ir atmaksājama.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Pirmās PVN direktīvas 2. panta pirmajā un otrajā daļā ir 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 izmaksu komponentiem tieši piemērotais [PVN]."

4 Sestās PVN direktīvas 2. pantā attiecīgi ir noteikts:

"[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

2. Par preču ievešanu."

5 Tās pašas direktīvas 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā "darbība, par kuru jāmaksā nodoklis" ir definēta kā "notikums, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams". Šī 10. panta 2. punktā tostarp ir noteikts:

"Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kļūst iekasējams 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 vēlākus rēķinu pārskatus vai maksājumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi. [..]"

6 Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktā ir noteikts:

"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."

7 Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktā ir noteikts:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus 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."

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

"Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajos Kopienas normatīvajos aktos par vispārējiem nosacījumiem kā glabāt, pārvietot un uzraudzīt ražojumus, uz kuriem attiecas akcīzes nodoklis, šī direktīva nekavē 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 formalitātes, šķērsojot robežas."

Valsts tiesību akti

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

"5. Gadījumos, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijā ir norādījis atmaksājamās nodokļu starpības vai atmaksājamā priekšnodokļa summu, kas ir lielāka

par viņam faktiski atmaksājamo summu, finanšu pārvaldes vadītājs vai finanšu kontroles iestāde konstatē atlīdzināmās summas pareizo apmēru un nosaka papildu nodokļa maksājumu 30 % apmērā no pārsniegtās summas.

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

10 Tā paša likuma 87. panta 1. punktā ir noteikts:

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

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

11 Ar 2005. gada 17. augusta lēmumu *Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu* (Torunas Pirmā nodokļu pārvalde) direktors attiecībā uz *K-1* konstatēja, ka PVN summa, kas deklarēta kā priekšnodoklis, pārsniedz 2005. gada maijā maksājamo nodokļa summu, un par šo mēnesi noteica papildu nodokļa maksājumu. Nodokļu administrācija apšaubīja PVN atskaitījumu, kas bija norādīts 2005. gada 29. aprīļa rēķinā par apbūvēta nekustamā īpašuma iegādi Torunā. Tā kā šis nekustamais īpašums bija lietots, tā iegāde bija atbrīvota no PVN un tādēļ attiecīgais rēķins nevarēja būt pamats maksājamā nodokļa samazināšanai un PVN starpības vai priekšnodokļa atmaksai. Ņemot vērā

priekšnodokļa pārvērtēšanu, sabiedrība tika aplikta ar papildu nodokļa maksājumu atbilstoši Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktam.

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

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

14 *K-1* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzības pamatojumā sabiedrība apgalvoja, ka obligātā papildu nodokļa maksājuma piemērošana, kā tas paredzēts Likuma par PVN 109. panta 5. punktā, nav saderīga ar Kopienu tiesību, īpaši Sestās PVN direktīvas, normām.

15 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai Pirmās [PVN] direktīvas 2. panta [pirmā un otrā daļa] apvienojumā ar Sestās [PVN] direktīvas 2. pantu, 10. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 10. panta 2. punktu aizliedz dalībvalstīm [PVN] maksātājam piemērot papildu nodokļa maksājumu [Likuma par PVN] 109. panta 5. un 6. punkta nozīmē, ja tiek konstatēts, ka PVN maksātājs iesniegtajā nodokļu deklarācijā ir norādījis atmaksājamās PVN starpības vai atmaksājamā priekšnodokļa summu, kas ir lielāka par faktiski atmaksājamo summu?

2) Vai ar "īpašiem pasākumiem" Sestās [PVN] direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmē, ievērojot to raksturu un mērķi, var paredzēt iespēju, ka PVN maksātājam tiek piemērots papildu nodokļa maksājums, ko nosaka ar nodokļu administrācijas lēmumu, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs ir deklarējis lielāku atmaksājamās PVN starpības vai atmaksājamā priekšnodokļa summu?

3) Vai tiesības atbilstoši Sestās [PVN] direktīvas 33. pantam ietver arī tiesības ieviest papildu nodokļa maksājumu, kas ir paredzēts [Likuma par PVN] 109. panta 5. un 6. punktā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

16 Iesniedzējtiesa ar savu pirmo jautājumu būtībā vēlas noskaidrot, vai kopējā PVN sistēma, kā tā ir definēta Pirmās PVN direktīvas 2. panta pirmajā un otrajā daļā un Sestās PVN direktīvas 2. pantā, 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 10. panta 2. punktā, ļauj dalībvalstij piemērot PVN maksātājam tādu "papildu nodokļa maksājumu", kāds ir noteikts Likuma par PVN 109. panta 5. un 6. punktā.

17 Tiesa ir atgādinājusi būtiskās PVN pazīmes. Pastāv četras šādas pazīmes: vispārēja nodokļa piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļu maksātāja saņemtajai samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem; nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, un neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita; summu, kas samaksātas iepriekšējās procesa stadijās, atskaitīšana no maksājamā nodokļa apmēra, ko veic nodokļu maksātājs, līdz ar to nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un, visbeidzot, tā galīgo apmēru sedz gala patērētājs (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, Krājums, I-9373. lpp., 28. punkts).

18 "Papildu nodokļa maksājums", kas ir paredzēts pamata prāvā izskatāmajos valsts tiesību aktos, neatbilst šīm pazīmēm. Šajā sakarā pietiek vien konstatēt, ka tā pamats ir nevis

kāds darījums, bet gan kļūda deklarācijā un ka tā apmērs turklāt netiek noteikts proporcionāli nodokļu maksātāja iekasētajai cenai.

19 Tas ir nevis nodoklis, bet gan administratīva sankcija, kas tiek piemērota, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājs ir deklarējis lielāku atmaksājamās PVN starpības vai priekšnodokļa summu, nekā tam ir atmaksājama.

20 Kopējās PVN sistēmas princips neliedz dalībvalstīm ieviest pasākumus, lai sodītu par pārkāpumiem maksājamā PVN apmēra deklarācijā. Tieši otrādi, Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi uzliktu un iekasētu nodokļus.

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

Par otro jautājumu

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

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

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

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

Par trešo jautājumu

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

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

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

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

Par tiesāšanās izdevumiem

30 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā 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 (otrā palāta) nospriež:

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

2) noteikumi, kas ir minēti 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem 109. panta 5. un 6. punktā, nav "īpaši atkāpes pasākumi", kuru

mērķis ir novērst krāpšanu vai nodokļu nemaksāšanu, kā tas ir paredzēts Sestās direktīvas 77/388 27. panta 1. punktā;

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

[Paraksti]