

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2010. gada 29. jūlijā *

Lieta C-188/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 21. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 28. maijā, tiesvedībā

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

pret

Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j, agrāk — *Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j.*

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], K. Šimans [*K. Schiemann*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

* Tiesvedības valoda — poļu.

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 20. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Polijas valdības vārdā — M. Dowgelevičs [*M. Dowgielewicz*], kā arī A. Rutkovska [*A. Rutkowska*] un A. Kramarčika [*A. Kramarczyk*], pārstāves,

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

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmo direktīvu 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.; turpmāk tekstā — “Pirmā PVN

direktīva”) un 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, kas grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā PVN direktīva”).

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

“[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 ir paredzēts:

“[PVN] jāmaksā:

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

2. Par preču ieviešanu.”

- 5 Minētās direktīvas 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā “darbība, par kuru jāmaksā nodoklis”, ir definēta šādi, proti, kā “notikums, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams”. Šī 10. panta 2. punktā 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 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 17. pantam:

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

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

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

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

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

[..]

4. Pēc Komisijas priekšlikuma un lemjot vienprātīgi, Padome cenšas līdz 1977. gada 31. decembrim pieņemt Kopienas noteikumus, kas nosaka kārtību, kā saskaņā ar 3. punktu veicama atmaksāšana nodokļa maksātājiem, kuri reģistrēti ārpus attiecīgās

valsts. Līdz laikam, kad šāda Kopienas kārtība stājas spēkā, dalībvalstis pašas nosaka paņēmienus, ar kādiem veic attiecīgo atmaksāšanu. Ja nodokļa maksātājs nav Kopienas teritorijas rezidents, dalībvalstis var atteikt atmaksāšanu vai piemērot tai papildu nosacījumus.”

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

“[..]

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

[..]

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

[..]”

- 8 Atbilstoši šīs direktīvas 27. panta 1. punktam:

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

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

“Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajos Kopienas normatīvajos aktos par 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

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

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

2. Nodokļu maksātāji, kas nepilda šī panta 1. punktā paredzēto pienākumu, zaudē tiesības samazināt maksājamā nodokļa summu par 30% no priekšnodokļa summas, kas aprēķināta, iegādājoties preces un pakalpojumus, līdz tie sāk uzskaitīt apgrozījuma un maksājamā nodokļa summas, izmantojot kases aparātus.”

11 Minētā likuma 87. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja 86. panta 2. punktā paredzētā priekšnodokļa summa kādā taksācijas periodā ir augstāka nekā maksājamā nodokļa summa, nodokļu maksātājs par nākamajiem laika posmiem maksājamā nodokļa summu var samazināt par [attiecīgo] starpību vai pieprasīt atmaksāt viņam šo starpību, pārskaitot to uz bankas kontu.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

12 Ar 2006. gada 17. oktobra lēmumu *Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku* (Belostokas Nodokļu kontroles iestādes direktors) noteica PVN, kas *Profaktor* ir jāmaksā par dažiem mēnešiem 2004. un 2005. gadā un kura summa, pēc šīs sabiedrības domām, atšķirās no tās iesniegtajās deklarācijās norādītās summas. Viņš, piemērojot 2004. gada Likuma par PVN 111. panta noteikumus, par 30% samazināja par preču

un pakalpojumu iegādi samaksāto priekšnodokli, jo *Profactor* nebija izpildījis pienākumu reģistrēt savu apgrozījumu un šī nodokļa summu, izmantojot kases aparātu.

- 13 Pēc prasības, ko cēla minētā sabiedrība, 2007. gada 7. februārī *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku* apstiprināja apstridēto lēmumu.
- 14 *Profactor* vērsās *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku* (Belostokas vojevodistes Administratīvā tiesa), lūdzot atcelt 2007. gada 7. februāra lēmumu. Tā iesniegto prasību apmierināja daļēji, uzskatot, ka pēc Polijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai attiecīgie 2004. gada Likuma par PVN 111. panta noteikumi nav saderīgi ar Savienības tiesībām, it īpaši ar Sestās PVN direktīvas 17. un 27. pantu. Tā uzskatīja, ka šajos noteikumos paredzētā tiesību uz iepriekš samaksātā PVN atskaitīšanu ierobežošana veidojot atkāpi no Sestās PVN direktīvas 17. pantā paredzētajām tiesībām un ka šī ierobežošana esot īpašs pasākums, kurš Polijas Republikā neesot ieviests atbilstoši šīs direktīvas 27. pantā paredzētajiem nosacījumiem.
- 15 *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku* par minēto spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, apgalvojot, ka attiecīgajiem noteikumiem esot tikai sankcijas raksturs, kas līdz ar to neesot atkāpe no Sestās PVN direktīvas, un tādējādi to mērķis esot nepieļaut krāpšanu nodokļu jomā, nevis ierobežot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.
- 16 *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesa], kurā tika iesniegta šī kasācijas sūdzība, uzskatīja, ka šī sankcija attiecībā uz nodokļa maksātāju, kurš neizpilda reģistrēšanas pienākumu, radot PVN neitralitātes principa pārkāpumu, liekot tam maksāt iepriekš samaksātā PVN daļu. Tā uzskatīja, ka pastāv šaubas par aplūkoto

noteikumu atbilstību samērīguma principam, par to, vai runa ir par administratīvu sankciju, vai — īpašu pasākumu Sestās PVN direktīvas 27. panta izpratnē, un par to, vai šo pasākumu pašu par sevi var kvalificēt kā nodokli, vai — apgrozījuma nodoklim pielīdzināmu nodevu.

- 17 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [...] Pirmās [PVN] direktīvas 2. panta 1. un 2. punkts apvienojumā ar [...] Sestās [PVN] direktīvas 2. pantu, 10. panta 1. un 2. punktu, kā arī 17. panta 1. un 2. punktu pieļauj tādu noteikumu kā [2004. gada Likuma par PVN] 111. panta 2. punkts apvienojumā ar šī paša panta 1. punktu, kurā ir paredzēts, ka nodokļu maksātāji, kas slēdz pārdošanas darījumus ar fiziskām personām, kuras neveic saimniecisku darbību, [...] uz laiku zaudē tiesības samazināt [...] nodokļa summu par 30 % no priekšnodokļa summas, kas aprēķināta, iegādājoties preces un pakalpojumus, ja tie nepilda pienākumu veikt apgrozījuma un maksājamā nodokļa summu uzskaiti, izmantojot kases aparātus?
- 2) Vai par “īpašiem pasākumiem” Sestās [PVN] direktīvas 27. panta 1. punkta nozīmē, ņemot vērā to raksturu un mērķi, var uzskatīt tiesību uz nodokļa atskaitījumu pagaidu ierobežojumu, kāds 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 2. punktā apvienojumā ar šī paša panta 1. punktu ir paredzēts attiecībā uz nodokļu maksātājiem, kuri nepilda pienākumu veikt sava apgrozījuma un maksājamā nodokļa summu uzskaiti, izmantojot kases aparātus, un vai šo pasākumu ieviešanai ir nepieciešams piemērot Sestās [PVN] direktīvas 27. panta 2.–4. punktā paredzēto procedūru?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 18 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai kopējai PVN sistēmai, kas ir definēta Pirmās PVN direktīvas 2. panta 1. un 2. punktā un Sestās PVN direktīvas 2. pantā un 10. panta 1. un 2. punktā, kā arī 17. panta 1. un 2. punktā, ir pretrunā, ka dalībvalsts uz laiku ierobežo tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu summu nodokļa maksātājiem, kuri nav ievērojuši formalitāti grāmatvedības uzskaitē reģistrēt savus darījumus.
- 19 Jāatgādina, ka Sestās PVN direktīvas 17.–20. pantā paredzētās atskaitījuma tiesības ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti kā priekšnodoklis (skat. it īpaši 2008. gada 13. marta spriedumu lietā

C-437/06 *Securenta*, Krājums, I-1597. lpp., 24. punkts; 2009. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-102/08 *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Krājums, I-4629. lpp., 70. punkts, un 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 55. punkts).

- 20 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (skat. it īpaši 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-137/02 *Faxworld, Recueil*, I-5547. lpp., 37. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *SKF*, 56. punkts).
- 21 Kopējās PVN sistēmas normāla darbība, kurai ir jānodrošina visām saimnieciskajām darbībām nosakāmo nodokļu neitralitāte, paredz precīzu nodokļa iekasēšanu. No Sestās PVN direktīvas 2. un 22. panta, kā arī no EKL 10. panta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā, un šajā sakarā dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis (2008. gada 17. jūlija spriedums lietā C-132/06 Komisija/Itālija, Krājums, I-5457. lpp., 37. punkts).
- 22 Kopējas PVN sistēmas ietvaros dalībvalstīm ir jānodrošina nodokļu maksātājiem noteikto pienākumu ievērošana, un šajā sakarā tām ir zināma rīcības brīvība, tostarp attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Itālija, 38. punkts).

- 23 Kā viens no šiem pienākumiem Sestās PVN direktīvas 22. panta 2. punktā ir paredzēts tas, ka katrs nodokļa maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai būtu iespējams piemērot PVN un nodokļu iestādei veikt pārbaudi.
- 24 Turklāt saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punkta noteikumiem dalībvalstis tiktāl, ciktāl tas nav pretrunā noteikumiem, kas pieņemami saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 4. punktu, var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu.
- 25 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka cīņa ar krāpšanu, nodokļu nemaksāšanu un iespējamo ļaunprātīgo izmantošanu ir Sestajā PVN direktīvā atzīts un apstiprināts mērķis (skat. 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; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā *C-255/02 Halifax u.c., Krājums*, I-1609. lpp., 71. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Komisija/Itālija*, 46. punkts).
- 26 Tomēr pasākumi, kurus dalībvalstis var noteikt, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķus — pareizi iekasēt nodokļus un novērst krāpšanu. Tādējādi tos nevar izmantot tā, lai apšaubītu PVN neitralitāti, kas ir PVN kopējās sistēmas pamatprincips (šajā ziņā 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; 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā *C-25/03 HE, Krājums*, I-3123. lpp., 80. punkts, kā arī 2008. gada 8. maija spriedumu apvienotajās lietās *C-95/07 un C-96/07 Ecotrade, Krājums*, I-3457. lpp., 66. punkts).
- 27 Attiecībā uz pamata tiesvedībā aplūkoto valsts pasākumu, kurš ir paredzēts 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā, ir skaidrs, ka tā mērķis, prasot, lai nodokļu maksātāji izmanto kases aparātus, grāmatvedības uzskaitē reģistrējot pārdošanas

darījumus un maksājamo nodokli, ir nodrošināt pareizu nodokļu iekasēšanu un krāpšanas novēršanu. Nevar apstrīdēt, ka nodokļu maksātājiem noteiktais pienākums ir viens no pasākumiem, ko dalībvalstis var noteikt, pamatojoties uz Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktu.

- 28 Šajā kontekstā, paredzot, ka šī reģistrācijas pienākuma neizpildes gadījumā nodokļu maksātāja atskaitāmā PVN daļa tiek samazināta par 30 %, minētais pasākums ir jāuzskata par administratīvu sankciju, kuras preventīvās iedarbības mērķis ir nodrošināt minētā pienākuma efektivitāti.
- 29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, tā kā nav veikta Savienības tiesību saskaņošana attiecībā uz piemērojamajām sankcijām par tādu nosacījumu neievērošanu, kas paredzēti ar šīm tiesībām izveidotajā sistēmā, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, ko tās uzskata par piemērotām. Dalībvalstīm tomēr ir jāisteno sava kompetence, ievērojot Savienības tiesības un to vispārējos principus, tātad arī samērīguma principu (2001. gada 12. jūlija spriedums lietā *C-262/99 Louloudakis, Recueil*, I-5547. lpp., 67. punkts).
- 30 Samērīguma principa konkrēta piemērošana ir iesniedzējtiesas ziņā, kurai ir jāpārbauda, vai valsts pasākumi ir saderīgi ar Savienības tiesībām, jo Tiesas kompetencē ir tikai sniegt jebkādas norādes par Savienības tiesību interpretāciju, kas ļauj iesniedzējtiesai izvērtēt šādu saderīgumu (skat. it īpaši 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā *C-55/94 Gebhard, Recueil*, I-4165. lpp., kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Molenheide* u.c., 49. punkts).

- 31 Tādējādi ir jākonstatē, pirmkārt, ka 2004. gada Likuma par PVN noteikumi neietekmē tiesību uz nodokļa atskaitīšanu principu, kuru var izmantot visi nodokļa maksātāji. Šīs tiesības ir izmantojamas pat tad, ja attiecīgais nodokļa maksātājs nav izpildījis šajos noteikumos paredzēto pienākumu.
- 32 Otrkārt, administratīvajai sankcijai, kura papildina šo pienākumu, ir finansiāla apgrūtinājuma raksturs, ko valsts likumdevējs ir vēlējis noteikt nodokļu maksātājam pārkāpuma gadījumā un tikai šī pārkāpuma laikā. Šāda izvēle, kas ietilpst attiecīgās dalībvalsts kompetencē, nešķiet acīmredzami nepiemērota, ņemot vērā izvirzīto mērķi.
- 33 Treškārt, izvēle noteikt šādu finansiālu apgrūtinājumu, ieturot daļu no nodokļa, kas atskaitāms no maksājamā PVN, nevis liekot nodokļa maksātājam Valsts kasē iemaksāt noteiktu summu, arī ir attiecīgās dalībvalsts kompetencē.
- 34 Tomēr ar šo sistēmu, tiktāl, ciktāl tā ietekmē tiesību uz nodokļa atskaitījumu summu, varētu tikt pārkāpts neitralitātes princips par finansiālo apgrūtinājumu visām saimnieciskajām darbībām, ja noteikumu par sankciju summas noteikšanu un nosacījumu, kādos tiek konstatēti, izmeklēti un attiecīgā gadījumā izvērtēti nodokļu administrācijas norādītie fakti, lai piemērotu minēto sankciju, rezultātā tiesības uz PVN atskaitīšanu zaudētu savu jēgu.
- 35 Kaut arī iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie noteikumi un nosacījumi, kas izriet no 2004. gada Likuma par PVN, nerada šādas sekas, šajā ziņā ir jānorāda, ka pamata lietā aplūkotā nodokļu ieturējumu likme, kura ir ierobežota līdz 30% un kura tādējādi

saglabā būtisku priekšnodokļa summas daļu, nešķiet ne pārmērīga, ne nepietiekama, lai nodrošinātu attiecīgās sankcijas preventīvo raksturu un līdz ar to tās efektivitāti.

- 36 Turklāt šāds ieturējums no nodokļu maksātāja veiktajiem maksājumiem nav acīmredzami bez saiknes ar ieinteresētās personas saimnieciskās darbības līmeni.
- 37 Turklāt, tā kā šīs sankcijas mērķis nav grāmatvedības kļūdu labošana, bet to novēršana, tās iepriekš noteiktais raksturs, kas izriet no fiksētās 30 % likmes piemērošanas un pēc tam no tā, ka nepastāv saikne starp tās summu un nodokļu maksātāja, iespējams, pieļautajām kļūdām, nav ņemams vērā, novērtējot minētās sankcijas samērīgo raksturu. Starp citu, kases aparātu neesamība tieši rada šķērsli veikto pārdošanas darījumu summas precīzai noteikšanai un līdz ar to liedz novērtēt sankcijas piemērotību iespējamo grāmatvedības kļūdu summai.
- 38 Turklāt attiecībā uz Komisijas norādīto gadījumu, kurā kases aparātu neizmantošana bija pamatota ar apstākļiem, kuri bija ārpus nodokļa maksātāja kontroles, valsts tiesai, ja šādu apstākļu pastāvēšana ir pienācīgi pierādīta saskaņā ar valsts procesuālo tiesību un pierādījumu noteikumiem, tas ir jāņem vērā, lai, ņemot vērā visus lietas apstākļus, noteiktu, vai nodokļu sankcija tomēr ir jāpiemēro, un tādā gadījumā pārbaudītu, vai tā nav nesamērīga.
- 39 No iepriekš minētā izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka kopējai PNV sistēmai, kas ir definēta Pirmās PVN direktīvas 2. panta 1. un 2. punktā un Sestās PVN direktīvas 2. pantā un 10. panta 1. un 2. punktā, kā arī 17. panta 1. un 2. punktā,

nav pretrunā, ka dalibvalsts uz laiku ierobežo tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu summu nodokļa maksātājiem, kuri nav ievērojuši formalitāti grāmatvedības uzskaitē reģistrēt savus pārdošanas darījumus, ar nosacījumu, ka ar šādi paredzēto sankciju tiek ievērots samērīguma princips.

Par otro jautājumu

40 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punkta noteikumus var uzskatīt par “īpašiem atkāpes pasākumiem”, kuru mērķis ir novērst dažus nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas veidus Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē.

41 Šajā ziņā pietiek norādīt, ka pamata tiesvedībā aplūkotais pasākums, kas ir paredzēts 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā, ir administratīva sankcija, kura tiek noteikta, tiklīdz tiek konstatēts, ka nodokļa maksātājs nav izpildījis pienākumu izmantot kases aparātu, lai savā grāmatvedības uzskaitē reģistrētu apgrozījumu un maksājamā nodokļa summu. Šāds pasākums, kuram ir tāds pats raksturs kā Sestās PVN direktīvas 22. panta 8. punktā paredzētajiem pasākumiem, līdz ar to nav īpašs atkāpes pasākums šīs direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē (šajā ziņā skat. 1988. gada 14. jūlija spriedumu apvienotajās lietās 123/87 un 330/87 *Jeunehomme* un *EGI, Recueil*, 4517. lpp., 15. punkts, kā arī 2009. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-502/07 *K-1*, Krājums, I-161. lpp., 23. punkts).

42 Turklāt tādi noteikumi kā 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā esošie neietilpst minētā 27. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

- 43 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tādi noteikumi kā 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā esošie nav “īpaši atkāpes pasākumi”, kuru mērķis ir novērst dažus nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas veidus Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punkta izpratnē.

Par trešo jautājumu

- 44 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās PVN direktīvas 33. pants ir šķērslis tam, lai saglabātu tādus noteikumus kā 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā esošie.
- 45 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. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-475/03 Banca popolare di Cremona*, Krājums, I-9373. lpp., 24. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *K-1*, 27. punkts).
- 46 Lai novērtētu, vai nodokli, maksājumu vai nodevu var uzskatīt par apgrozījuma nodokli Sestās PVN direktīvas 33. panta izpratnē, ir jānoskaidro, vai tā rezultātā tiek apdraudēta kopējās PVN sistēmas darbība, ieturot nodokli par preču un pakalpojumu apriti un apliekot komercdarījumus līdzīgā veidā, kādā tiek ieturēts PVN (2007. gada 11. oktobra spriedums apvienotajās lietās *C-283/06* un *C-312/06 KÖGÁZ u.c.*, Krājums, I-8463. lpp., 34. punkts).

47 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru būtiskās PVN pazīmes ir četras, proti: vispārēja PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem; šī nodokļa ieturēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību un neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita; kā arī summu, kas samaksātas iepriekšējās ražošanas vai izplatīšanas procesa stadijās, atskaitīšana no maksājamā PVN apmēra, ko veic nodokļa maksātājs, līdz ar to nodoklis attiecīgajā stadijā tiek ieturēts tikai par šajā stadijā pievienoto vērtību, un, visbeidzot, tā galīgo apmēru sedz gala patērētājs (iepriekš minētie spriedumi lietā *Banca popolare di Cremona*, 28. punkts; apvienotajās lietās *KÖGÁZ* u.c., 37. punkts, kā arī lietā *K-1*, 17. punkts).

48 Pamata tiesvedībā aplūkotā 2004. gada Likuma par PVN noteikumus paredzētais pasākums neatbilst šim raksturojumam. Kā tas izriet no šī sprieduma 28. punktā sniegtā vērtējuma, šajos noteikumos ir paredzēta tikai administratīva sankcija, kuru var noteikt PVN maksātājiem, ja tiek konstatēts, ka tie nav izpildījuši kādu no grāmatvedības pienākumiem. Līdz ar to šai sankcijai, kuru izraisa nevis darījums, bet gan grāmatvedības pienākuma neizpilde, nav apgrozījuma nodokļa rakstura Sestās direktīvas 33. panta izpratnē.

49 Šādos apstākļos uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās PVN direktīvas 33. pants nav šķērslis, lai saglabātu tādus noteikumus kā 2004. gada Likuma par PVN 111. panta 1. un 2. punktā esošie.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 50 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 minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai, kas definēta Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmās direktīvas 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu 2. panta 1. un 2. punktā un 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, kura grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK, 2. pantā un 10. panta 1. un 2. punktā, kā arī 17. panta 1. un 2. punktā, nav pretrunā, ka dalībvalsts uz laiku ierobežo tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu summu nodokļa maksātājiem, kuri nav ievērojuši formalitāti grāmatvedības uzskaitē reģistrēt savus pārdošanas darījumus, ar nosacījumu, ka ar šādi paredzēto sankciju tiek ievērots samērīguma princips;
- 2) tādi noteikumi kā 2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli precēm un pakalpojumiem (*ustawa o podatku od towarów i usług*) 111. panta 1. un 2. punktā esošie nav “īpaši atkāpes pasākumi”, kuru mērķis ir novērst dažus nodokļu nemaksāšanas vai apiešanas veidus Sestās direktīvas 77/388, kura grozīta ar Direktīvu 2004/7, 27. panta 1. punkta izpratnē;

- 3) Sestās direktīvas 77/388, kura grozīta ar Direktīvu 2004/7, 33. pants nav šķērslis, lai saglabātu tādus noteikumus kā 2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli precēm un pakalpojumiem 111. panta 1. un 2. punktā esošie.**

[Paraksti]