

Byla C-25/07

Alicja Sosnowska

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Odrzek Zamiejscowy w Warszawie

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Direktyvos 67/227/EEB ir 77/388/EEB – Nacionaliniai teisės aktai, nustatantys PVM permokos grąžinimo tvarką – Mokestinio neutralumo ir proporcingumo principai – Ypatingos leidžiančios nukrypti nuostatos“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyvos 77/388 18 straipsnio 4 dalis)

Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 18 straipsnio 4 dalis ir proporcingumo principas draudžia tokias nacionalines taisykles, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, kurios, siekiant atlikti patikrinimus ir išvengti sukčiavimo bei mokesčių vengimo atvejų, laikotarpį, per kurį nacionalinių mokesčių inspekcija turi grąžinti pridėtinės vertės mokesčio permoką tam tikrai mokesčių mokėtojų kategorijai, pratęsia nuo 60 iki 180 dienų nuo pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos pateikimo, jeigu jie nepateikia numatytos didelės garantijos.

Nacionaliniai įstatymai, kurie tam tikrai mokesčių mokėtojų kategorijai nustato sudėtingesnį pridėtinės vertės mokesčio permokos grąžinimo tvarką dėl preziumuojamos sukčiavimo grėsmės, nesuteikiant mokesčių mokėtojui galimybes parodyti, kad sukčiavimo ir mokesčių vengimo nėra, ir pasinaudoti mažiau apribojimų nustatoma tvarka, nėra proporcinga priemonė, siekiant kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, ir daro pernelyg didelį neigiamą poveikį. Šeštosios direktyvos principams ir tikslams.

Taip pat neatrodo, jog tokios nacionalinės taisyklės atitiktų sąlygą, kad mokesčio permoka turi būti sugrąžinta per protingą laiką. Iš tiesų naujiems mokesčių mokėtojams, t. y. mažiau nei prieš 12 mėnesių veiklę pradėjusiems mokesčių mokėtojams, numatytas 180 dienų permokos sugrąžinimo terminas, viena vertus, yra šešis kartus ilgesnis nei vieno mėnesio mokesčio deklaracijos pateikimo laikotarpis ir, kita vertus, tris kartus ilgesnis nei kitiems mokesčių mokėtojams taikomas terminas, ir nenurodoma jokių aplinkybių, dėl kurių kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu būtų būtinas toks skirtingas požiūris.

Galimybė naujiems mokesčių mokėtojams pateikti garantiją, kad jiems būtų taikomas 60 dienų terminas, nepakeičia išdėstytų argumentų, nes ši garantija nėra proporcinga nei grąžintinos mokesčio permokos sumai, nei mokesčių mokėtojo ekonominiam dydžiui. Konkrečiai kalbant, tokios garantijos pateikimas gali sukelti reikšmingą finansinį riziką kitiems veiklę pradėjusiems įmonėms, kurios dėl šios aplinkybės gali neturėti didelių lūšų. Iš tiesų pareiga pateikti šią garantiją tam, kad būtų taikomas 60 dienų terminas, tiesiog pakeičia finansinį našumą, susijusį su mokesčio

permokos ?šaldymo 180 dien?, kita, susijusia su garantijos sumos ?šaldymu.

(žr. 24, 26–27, 29–33 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. liepos 10 d.(*)

„PVM –Direktyvos 67/227/EEB ir 77/388/EEB – Nacionalin?s teis?s aktai, nustatantys PVM permokos gr?žinimo tvark? – Mokestinio neutralumo ir proporcingumo principai – Ypatingos leidžian?ios nukrypti nuostatos“

Byloje C?25/07

d?I *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Lenkija) 2006 m. gruodžio 11 d. Nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2007 m. sausio 25 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Alicja Sosnowska

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teis?jai A. Tizzano (praneš?jas), A. Borg Barthet, M. Ileši? ir E. Levits,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2007 m. lapkri?io 22 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- A. Sosnowska, atstovaujamos mokes?i? konsultanto M. Sworobowicz,
- Lenkijos vyriausyb?s, atstovaujamos E. O?niecka?Tamecka ir H. Majszczyk bei M. Jarosz,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann ir D. Triantafyllou,

susipažin?s su 2008 m. vasario 26 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301), iš dalies pakeistos 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?ja Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Pirmoji PVM direktyva), 5 straipsnio tre?iosios pastraipos ir Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EB (OL L 345, p. 19, toliau – Šeštoji PVM direktyva), 18 straipsnio 4 dalies išaiškinimo. Šiuo prašymu taip pat prašoma išaiškinti Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dal?.

2 Šie klausimai pateikti nagrin?jant byl? tarp Alicja Sosnowska (toliau – pareišk?ja) ir *Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu* (Vroclavo apygardos mokes?i? inspekcijos direktorius, toliau – Mokes?i? inspekcijos direktorius) d?l prašymo gr?žinti pareišk?jos sumok?t? prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) permok?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Pagal bendrosios prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos princip? prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas prek? bei paslaug? kainai, nepriklausomai nuo operacij? skai?iaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skai?iuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskai?iuojamo atsižvelgiant ? prek? ar paslaug? kain? tokioms prek?ms ar paslaugoms nustatytu tarifu prid?tin?s vert?s mokes?io gali b?ti atimama prid?tin?s vert?s mokes?io dalis, kuri tiesiogiai priskirtina ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims.

Bendroji prid?tin?s vert?s mokes?io sistema taikoma iki mažmenin?s prekybos etapo imtinai.“

4 Šeštosios PVM direktyvos 18 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo mokest? atskaito iš visos per tam tikr? laikotarp? apskai?iuotos prid?tin?s vert?s mokes?io sumos atimdamas vis? mokes?io sum?, kuri? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

<...>“

5 Šeštosios PVM direktyvos 18 straipsnio 4 dalies pirmojoje pastraipoje nustatyta:

„Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskai?iuot? mokes?io sum?, valstyb?s nar?s gali arba gr?žinti, arba perkelti skirtum? ? kit? laikotarp? pagal savo pa?i? nustatytas s?lygas.“

6 Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Taryba Komisijos si?lymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis speciali? priemoni?, leidžian?i? taikyti nuostatas, leidžian?ias nukrypti nuo šios direktyvos, kad b?t? supaprastinta mokes?io taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokes?io vengimo ar išsisukin?jimo ar

piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, bendroms mokesčių pajamoms, surenkamoms galutinio vartojimo etape.“

Nacionalinė teisė

7 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U 2004, n°54, p. 535, toliau – PVM įstatymas) 87 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Kai pirkimo PVM suma <...> yra didesnė už mokėtino pardavimo PVM sumą, mokesčio mokėtojas turi teisę per kitus laikotarpius mokėtino PVM sumažinimui šia suma arba jo skirtumo grąžinimui į banko sąskaitą.

2. <...> PVM skirtumas mokesčio mokėtojui grąžinamas <...> per 60 dienų nuo mokesčio mokėtojo PVM ataskaitos pateikimo. Jeigu grąžinimo pagrįstumas reikalauja papildomo patikrinimo, mokesčio inspekcijos skyriaus vadovas gali pratęsti šį terminą, kol bus baigta tyrimo procedūra.

<...>“

8 PVM įstatymo 97 straipsnyje nustatyta:

„1. 15 straipsnyje nurodyti mokesčio mokėtojai, turintys registruotis veikiančiais PVM mokėtojais, prieš pirmojo tiekimo Bendrijoje ar pirmojo pirkimo Bendrijoje dieną privalo informuoti mokesčio inspekcijos viršininką, pateikę 96 straipsnyje nurodytą registracinį paraišką apie ketinimą pradėti minėtą veiklą.

<...>

5. Mokesčio mokėtojams, pradėdantiems 5 straipsnyje nurodytą veiklą, ir mokesčio mokėtojams, kurie pradėjo šią veiklą prieš mažiau kaip 12 mėnesių nuo 1 dalyje nurodyto pranešimo pateikimo ir kurie buvo registruoti EB PVM mokesčio mokėtojais (toliau – nauji mokesčio mokėtojai), mokesčio skirtumo grąžinimo, aprašyto 87 straipsnio 2 dalyje <...>, terminas pratęsiamas iki 180 dienų. <...>

6. 5 dalyje nurodytiems mokesčio mokėtojams 87 straipsnio 2^o 6 dalyse apibrėžtos grąžinimo sąlygos ir terminai taikomi nuo ataskaitos už pirmąjį ataskaitinį laikotarpį pradžius 12 mėnesių (arba tam tikrais atvejais pradžius 4 ketvirčius), už kuriuos mokesčio mokėtojas pateikdavo mokesčio deklaracijas bei laiku atsiskaitydavo už mokesčius, sudarančius valstybės biudžeto pajamas, įskaitant ir fizinių asmenų pajamų mokestį, pateikimo.

7. 5 dalies nuostatos netaikomos, jei mokesčio mokėtojas pateikia mokesčio inspekcijai užstatą, turtinį garantiją ar banko garantiją 250 000 zlotų sumai (toliau – garantija).“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 2006 m. sausio mėn. PVM ataskaitoje pareiškėja nurodė 44 782 PLN šio mokesčio permoką. Remdamasi Šeštosios PVM direktyvos 18 straipsnio 4 dalimi ji paprašė Svidnicos mokesčio inspekcijos šią permoką jai grąžinti per 60 dienų nuo PVM deklaracijos pateikimo.

10 Svidnicos mokes?i? inspekcija, remdamasi PVM ?statymo 87 straipsnio 1 ir 2 dalimis bei 97 straipsnio 5 ir 7 dalimis, atsisak? patenkinti jos prašym?. Šios institucijos teigimu, pareišk?jai negalima sugr?žinti PVM permokos, nes ji prad?jo savo veikl? mažiau nei prieš 12 m?nesi? ir nepateik? mokes?i? inspekcijai garantijos šio ?statymo 97 straipsnio 7 dalies prasme, tod?l neatitiko greitesnio permokos gr?žinimo s?lyg?.

11 Pareišk?ja š? sprendim? apskund? Mokes?i? inspekcijos direktoriui, kuris patvirtino neigiam? sprendim?.

12 Nesutikdamas su tokiu sprendimu pareišk?ja pareišk? ieškin? *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu*, kuriam kilo abejoni? d?l aptariam? nacionalini? taisykli? atitikties Bendrijos teisei, ir jis sustabd? bylos nagrin?jim? bei pateik? Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar reglamentavimas, numatytas EB 5 straipsnio tre?iojoje pastraipoje, kartu su (Pirmosios PVM direktyvos) 2 straipsniu ir (Šeštosios PVM direktyvos) 18 straipsnio 4 dalimi suteikia valstybei narei teis? numatyti nacionalin?s teis?s nuostatose d?l prid?tin?s vert?s mokes?io taisykles, nustatytas (PVM ?statymo) 97 straipsnio 5 ir 7 dalyse?

2. Ar prie Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatyt? speciali? priemoni?, skirt? užkirsti keli? tam tikriems išsisukin?jimo ar mokes?io vengimo atvejams, galima priskirti PVM ?statymo 97 straipsnio 5 ir 7 dalyse nustatytas taisykles?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

13 Savo pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios PVM direktyvos 18 straipsnio 4 dal? reikia aiškinti taip, kad ji draudžia tokias nacionalines taisykles, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kurios, siekiant atlikti patikrinimus ir išvengti suk?iavimo bei mokes?i? vengimo atvej?, laikotarp?, per kur? nacionalin? mokes?i? inspekcija turi tam tikrai mokes?i? mok?tojų kategorijai sugr?žinti PVM permok?, prat?sia nuo 60 iki 180 dien? nuo PVM deklaracijos pateikimo, jeigu jie nepateikia 250 000 PLN dydžio garantijos.

14 Šiuo klausimu iš pradži? reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje ?tvirtinta mokes?i? mok?tojų teis? atskaityti iš j? mok?tino PVM sumok?t? preki? ir paslaug? pirkimo PVM yra pagrindinis Bendrijos teis?s nustatytos bendros PVM sistemos principas (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. I?7281, 47 punkt? bei 2001 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?78/00, Rink. p. I?8195, 28 punkt?).

15 Teisingumo Teismas ne kart? pabr?ž?, kad tai reiškia, jog teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Konkre?iai kalbant, ši teis? ?gyvendinama nedelsiant vis? mokes?i?, taikom? pirkimo ?kin?ms operacijoms, atžvilgiu (be kita ko, žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz* C?62/93, Rink. p. I?1883, 18 punkt?; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfria ir kt.*, C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 43 punkt? ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Cedilac*, C?368/06, Rink. p. I?0000, 31 punkt?).

16 Be to, reikia pažym?ti, kad tuomet, kai per ataskaitin? laikotarp? atskaitytino mokes?io suma viršija mok?tino mokes?io sum? ir mokes?i? mok?tojas negali atlikti atskaitos iš mok?tino mokes?io sumos pagal Šeštosios PVM direktyvos 18 straipsnio 2 dal?, to paties straipsnio 4 dalyje numatyta, kad valstyb?s nar?s gali arba gr?žinti, arba perkelti skirtum? ? kit? laikotarp? pagal savo

pažymėti nustatytas sąlygas.

17 Kalbant apie pastarąjį galimybę, su kuria susijusi pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra nurodęs, jog nors valstybės narės turi tam tikros laisvės nustatydamos PVM permokos grąžinimo tvarką, tokia tvarka negali pažeisti PVM mokesčio sistemos neutralumo principo taip, kad mokesčiu mokėtojui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos. Visų pirma tokia tvarka turi sudaryti mokesčių mokėtojui protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM permokos atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad permoka turi būti sugrąžinta per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta permokos sugrąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos mokesčių mokėtojui (žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Italiją* 32–34 punktus).

18 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimą reikia svarstyti atsižvelgiant į pirmesniuose punktuose primintus pagrindinius bendros PVM sistemos principus.

19 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad PVM įstatymo nuostatos dėl šio mokesčio permokos sugrąžinimo mokesčių mokėtojui numato mokesčių inspekcijai 60 dienų terminą nuo PVM deklaracijos pateikimo dienos, tačiau šis terminas gali būti pratęstas iki 180 dienų tuomet, kai nauji mokesčių mokėtojai, kaip tai atsitiko ir pareiškėjai pagrindinėje byloje, nepateikė garantijos pagal šio įstatymo 97 straipsnio 7 dalį.

20 Taigi reikia konstatuoti, kad naujiems mokesčių mokėtojams nustatomos griežtesnės PVM permokos grąžinimo sąlygos nei kitiems mokesčių mokėtojams. Finansinė bent jau permokos dydžio PVM našta jie junta ypač ilgai.

21 Lenkijos Respublika teigia, jog šis termino pratęsimas pateisinamas tuo, kad kalbama apie naujus PVM mokėtojus, apie kuriuos mokesčių inspekcija neturi informacijos ir kuriuos reikia nuodugniau patikrinti, siekiant išvengti bet kokio mokesčių vengimo ir sukčiavimo.

22 Reikia priminti, kad valstybės narės, kaip jau yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, turi teisėtą interesą imtis priemonių savo finansiniams interesams apsaugoti, o kova su galimu sukčiavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas (žr. minėto sprendimo *Molenheide ir kt.* 47 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.* C-255/02, Rink. p. I-1609, 71 punktą ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 54 punktą).

23 Tačiau, kaip savo išvados 20 punkte primena generalinis advokatas, valstybės narės pagal proporcingumo principą privalo imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Bendrijos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams, pavyzdžiui, pagrindiniam teisės į PVM atskaitą principui (žr. minėto sprendimo *Molenheide ir kt.* 46 ir 47 punktus ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 52 ir 53 punktus bei 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rink. p. I-0000, 19 ir 20 punktus).

24 Šiuo klausimu iš teismo praktikos galima daryti išvadą, kad nacionaliniai įstatymai, kurie tam tikrai mokesčių mokėtojų kategorijai nustato sudėtingesnį PVM permokos grąžinimo tvarką dėl preziumuojamos sukčiavimo grėsmės, nesuteikiant mokesčių mokėtojui galimybes parodyti, kad sukčiavimo ir mokesčių vengimo nėra, ir pasinaudoti mažiau apribojimų nustatania tvarka, nėra proporcinga priemonė, siekiant kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, ir daro pernelyg didelį neigiamą poveikį. Šeštosios PVM direktyvos principams ir tikslams (pagal analogiją žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Ampafrance ir Sanofi*, C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 62 punktai bei, kiek tai susiję su turto areštu reikalavimams užtikrinti, – minėto sprendimo *Molenheide ir kt.* 51 punktą).

25 Kaip buvo konstatuota šio sprendimo 20 punkte, būtent taip yra pagrindinėje byloje nagrinėjamų įstatymų atveju.

26 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad PVM įstatymo 97 straipsnio 5 ir 7 dalys bendrai prevencine tvarka taikomos visiems naujiems mokesčių mokėtojams, nesuteikiant jiems galimybes parodyti, kad nekyla sukčiavimo ar mokesčių vengimo grėsmės.

27 Taip pat neatrodo, jog aptariamose nacionalinėse taisyklėse atitiktų šio sprendimo 17 punkte primintoje teismo praktikoje nustatytą taisyklę, kad PVM permoka turi būti sugrąžinta per protingą laiko tarpą. Kaip nurodoma prašyme priimti prejudicinį sprendimą, naujiems mokesčių mokėtojams numatytas 180 dienų permokos sugrąžinimo terminas, viena vertus, yra šešis kartus ilgesnis nei vieno mėnesio PVM deklaracijos pateikimo laikotarpis ir, kita vertus, tris kartus ilgesnis nei kitiems mokesčių mokėtojams taikomas terminas, o Lenkijos valdžios institucijos nenurodė jokių aplinkybių, dėl kurių kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu būtų būtinas toks skirtingas požiūris.

28 Be to, toks ilgas terminas atrodo nereikalingas dar ir dėl to, kad pagal PVM įstatymo 87 straipsnio 2 dalį mokesčių inspekcija visais atvejais, jei reikia nuodugniau patikrinti sugrąžinimo teisėtumą ir gauti būtinus paaiškinimus, gali pratęsti 60 dienų sugrąžinimo terminą.

29 Galiausiai, kalbant apie PVM įstatymo 97 straipsnio 7 dalyje numatytą galimybę naujiems mokesčių mokėtojams pateikti garantiją, kad PVM permoka jiems būtų grąžinta per 60 dienų, reikia pasakyti, jog tai nepakeičia pirmiau išdėstytų argumentų.

30 Iš tiesų, kaip nurodo Komisija, ši garantija nėra proporcinga nei grąžintinos PVM permokos, nei mokesčių mokėtojo ekonominiam dydžiui.

31 Visų pirma tokios garantijos pateikimas, priešingai nei reikalauja šio sprendimo 17 punkte minima teismų praktika, gali sukelti reikšmingą finansinį riziką kitiems tik veiklą pradėjusioms įmonėms, kurios dėl šios aplinkybės nedisponuoja didelėmis lėšomis.

32 Pareiga pateikti šią garantiją tam, kad būtų taikomas prastas terminas, tiesiog pakeičia finansinį našumą, susijusį su PVM permokos iššaldymu 180 dienų, kita, susijusia su garantijos sumos iššaldymu. Tai dar mažiau pagrįsta dėl to, kad garantijos suma, kaip pagrindinėje byloje, yra didesnė už PVM permoką ir ji iššaldoma ilgesniam terminui nei tas, per kurį PVM permoka grąžinama naujiems mokesčių mokėtojams. Iš tiesų pagal PVM įstatymo 97 straipsnio 6 dalį garantija gali būti sugrąžinta tik po 12 mėnesių su sąlyga, kad mokesčių mokėtojas valstybei sumokėjo visus jai priklausančius mokesčius.

33 Šiomis aplinkybėmis pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios PVM direktyvos 18 straipsnio 4 dalis ir proporcingumo principas draudžia tokias nacionalines taisykles, kokios

nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios, siekiant atlikti patikrinimus ir išvengti sukčiavimo bei mokesčių vengimo atvejų, laikotarpį, per kurį nacionalinė mokesčių inspekcija turi grąžinti PVM permoką tam tikrai mokesčių mokėtojų kategorijai, pratęsia nuo 60 iki 180 dienų nuo PVM deklaracijos pateikimo, jeigu jie nepateikia 250 000 PLN dydžio garantijos.

Dėl antrojo klausimo

34 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM įstatymo 97 straipsnio 5 ir 7 dalis galima vertinti kaip nukrypstančias specialiąsias priemones, skirtas užkirsti kelią tam tikriems sukčiavimo ar mokesčių vengimo atvejams Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme.

35 Šiuo klausimu reikia priminti, jog Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalis valstybės narės galimybei priimti tokias nukrypstančias priemones numato specialią procedūrą, visų pirmą nustatančią, kad joms vienbalsiai turi pritarti Taryba.

36 Kaip savo išvados 39 punkte pabrėžia generalinis advokatas ir pagrįstai teigia Komisija, iš bylos medžiagos nematyti, kad Taryba būtų pritarusi pagrindinėje byloje nagrinėjamoms priemonėms kaip nuo Šeštosios PVM direktyvos nukrypstančioms specialiosioms priemonėms.

37 Tokiomis aplinkybėmis PVM įstatymo 97 straipsnio 5 ir 7 dalies nuostatos nepatenka į minėto 27 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

38 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad tokios nuostatos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nėra nukrypstančios specialiosios priemonės, skirtos užkirsti kelią tam tikriems sukčiavimo ar mokesčių vengimo atvejams Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EB, 18 straipsnio 4 dalis ir proporcingumo principas draudžia tokias nacionalines taisykles, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios, siekiant atlikti patikrinimus ir išvengti sukčiavimo bei mokesčių vengimo atvejų, laikotarpį, per kurį nacionalinė mokesčių inspekcija turi grąžinti pridėtinės vertės mokesčių permoką tam tikrai mokesčių mokėtojų kategorijai, pratęsia nuo 60 iki 180 dienų nuo pridėtinės vertės mokesčių deklaracijos pateikimo, jeigu jie nepateikia 250 000 PLN dydžio garantijos.**

2. **Tokios nuostatos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nėra nukrypstančios specialiosios priemonės, skirtos užkirsti kelią tam tikriems sukčiavimo ar mokesčių vengimo atvejams Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2005/92, 27 straipsnio 1 dalies prasme.**

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.