

GENERALINIO ADVOKATO

JAN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2008 m. vasario 26 d.(1)

Byla C-25/07

Alicja Sosnowska

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu

(Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčiai – PVM – Tarybos direktyvos 67/227/EEB ir 77/388/EEB – Nacionalinės teisės aktai, nustatantys PVM permokos grąžinimo tvarką – Mokestinio neutralumo ir proporcingumo principai“

1. Nagrinėjamas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 5 straipsnio trečiosios pastraipos, skaitomos kartu su Pirmosios PVM direktyvos(2) 2 straipsniu, ir Šeštosios PVM direktyvos(3) 18 straipsnio 4 dalies ir 27 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai abejoja, ar Lenkijos įstatymo nuostatos, apibrėžiančios laikotarpį, per kurį ES PVM mokesčių mokėtojams(4) pirmuosius dvylika mėnesių nuo jų registracijos į banko sąskaitą grąžinama atskaitomo mokesčio suma, viršijanti apskaičiuoto mokesčio sumą (toliau – PVM permoka), ir sąlygas, leidžiančias sutrumpinti šį laikotarpį, atitinka Bendrijos teisę.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisė

3. EB 5 straipsnio trečiojoje pastraipoje numatyta, kad „Bendrija nesiiima jokių veiksmų, kurie nėra būtini siekiant šios Sutarties nustatytą tikslą“.

4. Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Pagal bendrosios (PVM) sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekės bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu (PVM), gali būti atimama (PVM) dalis, kuri tiesiogiai

priskirtina ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims.

Bendroji (PVM) sistema taikoma iki mažmenin?s prekybos etapo imtinai“.

5. Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„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. Galiausiai, pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dal?:

„Taryba, Komisijos pasi?lymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis speciali? priemoni?, nukrypstant nuo direktyvos nuostat?, kad b?t? supaprastinta mokes?io taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokes?io vengimo ar išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemon?s, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti ?takos, nebent labai nežymiai, mokes?io sumai, apskai?iuojamai galutinio vartojimo etape“.

B – *Nacionalin? teis?*

7. Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Ustawa o podatku od towarów i us?ug*; toliau – PVM ?statymas)(5) 87 straipsnyje numatyta:

„1. Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaitomo (pirkimo) PVM suma < ... > viršija mok?tino (pardavimo) PVM sum?, mokes?i? mok?tojas turi teis? sumažinti per kitus laikotarpius mok?tin? PVM š? skirtum? atitinkan?ia suma arba tok? skirtum? susigr?žinti ? banko s?skait?.

2. < ... > PVM skirtumas gr?žinamas < ... > per 60 dien? nuo mokes?i? mok?tojo PVM ataskaitos pateikimo.

Jeigu gr?žinimo pagr?stumas reikalauja papildomo patikrinimo, mokes?i? inspekcijos skyriaus vadovas gali prat?sti š? termin?, kol bus baigta tyrimo proced?ra. Jei atlikus tyrim? paaišk?ja pirmajame sakinyje min?to gr?žinimo pagr?stumas, mokes?i? inspekcija sumoka mokes?i? mok?tojui priklausan?i? sum? ir tokio dydžio pal?kanas, kokias mokes?i? mok?tojas mok?t?, jei jam b?t? leista atid?ti mok?jimus arba atlikti juos dalimis.

3. Jei gr?žintinas mokes?io skirtumas viršija atskaitomo (pirkimo) PVM sum?, sumok?t? už ?sigyjamą prekes ar paslaugas, kurias pagal taikomas pajam? mokes?io nuostatas mokes?i? mok?tojas priskiria amortizuojamam ilgalaikiam, nematerialiam ir teisiniam turtui <...>, padidint? 22 proc. mokes?io mok?tojo apyvartos, apmokestinamos mažesniu nei 41 straipsnio 1 dalyje nurodytu tarifu, ir apyvartos, susijusios su 86 straipsnio 8 dalies 1 punkte nurodytu preki? pristatymu ir paslaug? atlikimu, toks skirtumas gr?žinamas per 180 dien? nuo mokes?i? deklaracijos pateikimo.

3a. ? (šio straipsnio) 3 dalyje nurodyt? apyvart? ?traukiama apyvarta, susijusi su gautinais apmok?tiniais ?siskolinimais, kurios atžvilgiu pagal 19 straipsnio 12 dal? ir 20 straipsnio 3 dal? atsiranda mokestin? skola, jeigu mokes?i? inspekcijai pateikiamas mokes?io, kur? reik?t? mok?ti, jei apyvarta b?t? susijusi su preki? pristatymu šalies teritorijoje, sum? atitinkantis užstatas laikotarpiui, kol bus pristatyti preki?, susijusi? su tokiau ?siskolinimu, eksport? ar tiekim? Bendrijoje patvirtinantys dokumentai. <...>“.

8. PVM ?statymo 97 straipsnyje numatyta:

„1. 15 straipsnyje nurodyti mokes?i? mok?tojai, turintys registruotis kaip veikiantys PVM mok?tojai, prieš pirmojo tiekimo Bendrijoje ar pirmojo pirkimo Bendrijoje dien? privalo informuoti mokes?i? inspekcijos viršinink?, pateik? 96 straipsnyje nurodyt? registracin? pareišk?, apie ketinim? prad?ti min?t? veikl?.

<...>

5. Mokes?i? mok?tojams, pradedantiems 5 straipsnyje nurodyt? veikl?, ir mokes?i? mok?tojams, kurie prad?jo ši? veikl? prieš mažiau kaip 12 mėnesi? nuo 1 dalyje nurodyto pranešimo pateikimo ir kurie buvo ?registruoti kaip Europos Sąjungos PVM mokes?i? mok?tojai((6)), mokes?io skirtumo gr?žinimo, aprašyto 87 straipsnio 2, 4 ir 6 dalyse <...>, terminas prat?simas iki 180 dien?((7)).

<...>

7. 5 dalies nuostatos netaikomos, jei mokes?i? mok?tojas pateikia mokes?i? inspekcijai užstat?, turtin? garantij? ar banko garantij? 250 000 zlot? sumai (toliau – garantija).

II – Faktin?s ir procesin?s bylos aplinkyb?s bei prejudiciniai klausimai

9. 2006 m. sausio mėn. „PVM-7“ deklaracijoje pareišk?ja (Alicja Sosnowska) nurod? 44 782 PLN PVM permok?. Remdamasi, be kit? nuostat?, Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalimi, ji papraš? Svidnicos mokes?i? inspekcijos ši? PVM permok? gr?žinti per 60 dien? nuo šios deklaracijos pateikimo.

10. Tačiau Svidnicos mokes?i? inspekcija, remdamasi PVM ?statymo 87 straipsnio 1 ir 2 dalimis bei 97 straipsnio 5 ir 7 dalimis, atsisak? patenkinti jos prašym?. Pagr?sdama savo sprendim?, mokes?i? inspekcija nurod?, kad pareišk?ja neatitiko PVM ?statyme nustatyt? sąlyg?, kurioms esant PVM skirtumas gr?žinamas ? banko sąskait? per 60 dien?, kadangi ji nepateik? mokes?i? inspekcijai užstato, turtin?s garantijos ar banko garantijos 250 000 zlot? (maždaug 62 000 eur?) sumai.

11. Dėl šio sprendimo pareišk?ja pateik? administracin? skund? Wrocławo mokes?i? inspekcijos Walbryzh padalinio direktoriui (*Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu*; toliau – Mokes?i? inspekcija), kuris patvirtino pirmojoje instancijoje priimt? sprendim?. Todėl pareišk?ja dėl šio mokes?i? inspekcijos sprendimo pareišk? ieškin? *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu*.

12. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kilo abejoni? dėl aptariam? nacionalini? nuostat? atitikties Bendrijos teisei ir todėl esant tokioms aplinkyb?ms jis nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar reglamentavimas, numatytas EB 5 straipsnio tre?iojoje pastraipoje, kartu su (Pirmosios direktyvos) 2 straipsniu ir (Šeštosios direktyvos) 18 straipsnio 4 dalimi suteikia valstybei narei teis? numatyti nacionalin?s teis?s nuostatose dėl 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?“

13. Lenkijos vyriausyb? ir Komisija pateik? rašytines pastabas ir dalyvavo 2007 m. lapkri?io 22

d. surengtame teismo posėdyje. Ieškovs savo argumentą nepateikė, tačiau bendrai nurodė, kad ji pritaria nacionalinio teismo nuomonei, išdėstyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

III – Vertinimas

A – Dėl pirmojo klausimo

14. Nors savo pirmuoju klausimu nacionalinis teismas klausia, ar EB 5 straipsnio trečioji pastraipa kartu su Pirmosios direktyvos 2 straipsniu ir Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalimi suteikia valstybei narei teisę numatyti nacionalinės teisės nuostatose dėl pridėtinės vertės mokesčio tokias taisykles kaip nustatytos PVM įstatymo 97 straipsnio 5 ir 7 dalyse, aš šį klausimą suprantu taip, kad juo iš tikrųjų norima išsiaiškinti, ar Lenkijos taisyklės dėl PVM permokos grąžinimo – kurios iš esmės laikotarpis, per kurį naujiems ES PVM mokėjėjams turi sugrąžinti tokie permokos, pratęsia nuo 60 iki 180 dienų, jeigu jie nepateikia 250 000 zlotų dydžio garantijos, – yra suderinamos su Bendrijos teise, visų pirma su Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalimi, atsižvelgiant į mokestinio neutralumo ir proporcingumo principus.

15. Iš karto reikia pažymėti, kad Šeštoji direktyva nenustato konkrečios tvarkos, kaip valstybės narės turi grąžinti PVM permokos mokesčio mokėjo sąskaitą.

16. Tačiau reikia priminti, kad naudodamasi Bendrijos direktyvų suteiktais galiojimais valstybės narės bet kuriuo atveju turi atsižvelgti į bendruosius teisės principus, kurie yra Bendrijos teisės sistemos dalis, kaip antai proporcingumo principas. Be to, aiškinant ir taikant Šeštąją direktyvą turi būti atsižvelgiama į mokestinio neutralumo principą, kuriuo ji grindžiama.

17. Nors šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės turi tam tikros laisvės nustatydamos PVM permokos grąžinimo tvarką, tačiau atsižvelgiant į tai, kad PVM permokos grąžinimas yra vienas svarbiausių veiksmų, užtikrinančių bendrosios PVM sistemos neutralumo principo taikymą, valstybių narių nustatyta tvarka negali pažeisti šio principo taip, kad mokesčių mokėjėjui tektų visa šio mokesčio našta ar jos dalis(8).

18. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad valstybių narių nustatyta PVM permokos grąžinimo tvarka turi sudaryti mokesčių mokėjėjui 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 mokėjėjui(9).

19. Šioje vietoje reikia paminėti, kad Lenkijos vyriausybė tvirtina, jog aptariamoms nacionalinės priemonės yra būtinos siekiant išvengti mokesčių vengimo ir sukčiavimo. Šiuo atžvilgiu aš pripažįstu, kad kova su mokesčių vengimu ir sukčiavimu yra teisėtas tikslas(10). Iš tikrųjų, valstybės narės turi teisėtą interesą imtis priemonių savo finansiniams interesams apsaugoti, o Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad „kova su galimu sukčiavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas“(11).

20. Vis dėlto iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad pagal proporcingumo principą valstybės narės privalo turėti galimybę remtis priemonėmis, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Bendrijos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams. Taigi, nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo efektyviau užtikrinti valstybės išdo pajamas, šios priemonės negali viršyti to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti. Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę teisei į PVM atskaitą, kuri yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais tvirtintos bendros PVM sistemos principas(12).

21. Atsakant į klausimą, ar šioje byloje nagrinėjamos nacionalinės nuostatos dėl PVM permokos grąžinimo atitinka minėtuosius reikalavimus, pirmiausia reikia pažymėti, kad mokesčių mokėtojo teisė susigrąžinti visą PVM permoką nėra *per se* paneigiama. Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju PVM permoka buvo leidžiama susigrąžinti perkeliant ją į būsimą mokestinį laikotarpį(13). Todėl šioje byloje kilęs ginčas yra susijęs su tvarka, kuri reguliuoja teisę susigrąžinti mokestį.

22. Pagal PVM įstatymo 87 straipsnio 3 ir 3a dalis PVM permoka turi būti per 60 dienų grąžinta į mokesčių mokėtojo banko sąskaitą. Pareiškėja yra naujas ES PVM mokėtojas, todėl ji turi teisę susigrąžinti PVM permoką per 180 dienų. Vis dėlto šis laikotarpis gali būti sutrumpintas iki 60 dienų, jei mokesčių inspekcijai pateikiama 250 000 zlotų garantija(14).

23. Turėčiau paminėti, kad, priešingai nei, atrodo, teigia bylos šalys, aš nematau, jog nagrinėjamos bylos kontekste yra reikšminga, kuris iš šių dviejų PVM permokos grąžinimo terminų, atitinkamai 60 ar 180 dienų, turėtų būti laikomas „pagrindiniu“ terminu. Mano nuomone, reikia vertinti nagrinjamą Lenkijos teisės aktų nuostatą visumai, konkrečiai atsižvelgiant į nuostatas dėl (ilgesnio) termino naujiems ES PVM mokėtojams.

24. Aš manau, kad nagrinėjami teisės aktai neatitinka pirmiau išdėstytų reikalavimų, taikomų PVM permokos grąžinimui.

25. Visų pirma reikia priminti, kad visiems naujiems ES PVM mokėtojams 60 dienų terminas (automatiškai) pratęsiamas iki 180 dienų, jeigu jie nepateikia mokesčių inspekcijai garantijos. Taigi, nagrinėjamos nacionalinės nuostatos tvirtina bendrą ir nekeičiamą 180 dienų terminą, nedarydamos jokio skirtumo (skaičiuojant terminus) tarp įvairių naujų ES PVM mokėtojų „kategorijų“ priklausantių mokesčių mokėtojų. Taigi, remiamasi bendra ir jokio objektyvaus pagrindo neturinčia prielaida, kad šių mokesčių mokėtojų veikla gali daryti žalą valstybės išdo interesams(15).

26. Antra, aš pritariu prašymui dėl prejudicinio sprendimo pateikusiam teismui, kad 180 dienų laikotarpis, per kurį *de facto* sustabdoma mokesčių mokėtojo teisė atskaityti PVM, gali būti laikomas nepagrįstu atsižvelgiant į tai, kad jis yra 1) šešis kartus ilgesnis nei nustatytas PVM deklaracijos pateikimo laikotarpis (vienas mėnuo) ir 2) tris kartus ilgesnis nei prastai itin sudėtingiems atvejams spręsti taikomas terminas(16). Garantijos suma, kuri turėtų apsaugoti valstybės išdo interesus, yra maždaug 62 000 eurų, o tai šimtą kartų daugiau nei vidutinės mėnesinės pajamos Lenkijoje.

27. Be to, kalbant apie kontekstą, kai norėdamos naudotis 60 dienų terminu naujas ES PVM mokėtojas privalo pateikti garantiją, reikia pasakyti, kad tuo metu prekybininkas yra tik pradėjęs vykdyti ekonominę veiklą ir, kaip rodo praktika, tai susiję su esminėmis išlaidomis investicijoms, nors veikla dar nevykdoma plačiu mastu. Todėl reikalavimas laukti 180 dienų, kol bus grąžinta PVM permoka, ir (arba) negalėjimas naudotis 250 000 zlotų suma gali turėti reikšmingą poveikį mokesčių mokėtojo finansiniams rezultatams(17). Taip pat labiau tikėtina, kad stambesnė Lenkijos

bendrov? gal?t? daug lengviau patekti ? Bendrijos rink? nei smulkus Lenkijos prekybininkas (kuriam tokio dydžio suma iš tikr?j? gali b?ti ne?veikiama kli?tis).

28. Reikalavimas pateikti 250 000 zlot? garantij? ir alternatyvi galimyb? susigr?žinti PVM permok? tik per 180 dien? iš tikr?j? praktikoje gali b?ti kli?tis mažosioms ir vidutin?ms ?mon?ms, norin?ioms prekiauti Bendrijos rinkoje. Aš bet kuriuo atveju pritariu Komisijos nuomonei, kad automatiškai visiems naujiems ES PVM mok?tojams, norintiems naudotis 60 dien? terminu, taikoma vienodo 250 000 zlot? dydžio(18) suma paprastai viršyt? tai, kas reikalinga norint užkirsti keli? suk?iavimui ir apsaugoti valstyb?s išdo interesus.

29. D?l argumento, kad 180 dien? terminas (arba, kaip alternatyva, garantijos pateikimas) yra b?tinai norint patikrinti sandorius, vykdomus Bendrijos viduje(19), pirmiausia reikia pamin?ti, kad Lenkijos vyriausyb? tinkamai nepaaiškino, kod?l jai paprastai reikia 180 dien?. Net jeigu, kaip teigia ši vyriausyb?, laikotarpis, per kur? kitos valstyb?s nar?s atsako ? Lenkijos institucij? paklausimus, 60 proc. atvej? trunka ilgiau kaip tris m?nesius, tai vis vien automatiškai nereiškia, kad mažiausiai apsunkinantis laikotarpis, kuris gali b?ti nustatytas siekiant užkirsti keli? mokes?i? vengimui ar suk?iavimui, yra 180 dien? (t. y. šeši pilni m?nesiai).

30. Reikia priminti, kad valstyb?s nar?s institucijos turi galimyb? pasinaudoti Bendrijos administracinio bendradarbiavimo ir pagalbos priemon?mis, kurios leist? teisingai nustatyti PVM ir kovoti su suk?iavimu bei mokes?i? vengimu šioje srityje, pavyzdžiui, priemon?mis, numatytomis Tarybos reglamente (EB) Nr. 1798/2003(20) ir 2004 m. spalio 29 d. Komisijos reglamente (EB) Nr. 1925/2004(21).

31. Be to, pagal analogij? naudodamasis generalin?s advokat?s J. Kokott byloje *N* išsakytu argumentu, aš pritariu, kad net jeigu praktiškai ?vairios valstybi? nari? bendradarbiavimo priemon?s ne visada veikia greitai ir patenkinamai, valstyb?s nar?s negali remtis nepakankamu savo mokes?i? inspekcij? bendradarbiavimu, pateisindamos tokio pagrindinio bendrosios PVM sistemos principo kaip teis? ? atskait? apribojim?(22).

32. Bet kuriuo atveju svarbiausia tai, kad ? toki? b?tinyb? tur?ti pakankamai laiko patikrinimui jau atsižvelgta PVM ?statymo 87 straipsnio 2 ir 3 dali?, taip pat 97 straipsnio 5 dalies nuostatose(23). Taigi, Lenkijos vyriausyb?s argumentai d?l 180 dien? termino (arba, kaip alternatyvos, garantijos pateikimo) n?ra labai ?tikinantys.

33. Ir nors valstyb?ms nar?ms iš esm?s n?ra draudžiama imtis atsargumo priemoni?, skirt? patikrinti atitinkamoje mokes?io mok?tojo deklaracijoje pateiktos informacijos apie tariam? PVM permok? pagr?stum?, šiuo atveju nagrin?jamos nacionalin?s nuostatos, mano nuomone, yra neproporcingos, nes d?l j? ypa? didel? našta tenka naujiems ES PVM mok?tojams. Šios nuostatos nesudaro mokes?i? mok?tojui tinkam? s?lyg?, be kit?, nenumato protingo laikotarpio susigr?žinti vis? d?l mokes?io permokos atsiradus? kredit?.

34. Mano nuomone, valstyb?s nar?s negali tur?ti galimyb?s saugotis nuo suk?iavimo ar mokes?i? vengimo (atvej?) taip, kad PVM našta tekt? visiems arba tik kai kuriems naujiems ES PVM mok?tojams. Pernelyg ilgi terminai reiškia, kad mokes?i? mok?tojui tenka, net jei tik iš dalies, PVM našta, o tai kelia gr?sm? sistemos neutralumui. Priešingai, vis? pirma valstyb?s tur?t? priiimti 1) atsakomyb? už savo mokes?i? sistemos administravim?, be kit?, užkirsti keli? suk?iavimui ir mokes?i? vengimui, taip pat 2) su tuo susijusi? rizik?.

35. Taip pat nor??iau pridurti, kad „nors ne Teisingumo Teismas turi pareikšti nuomon? d?l kit? priemoni?, kurias b?t? galima pasitelkti kovojant su suk?iavimu ir mokes?i? vengimu, tinkamumo“(24), neabejotinai yra mažiau griežt? ir ribojan?i? b?d? valstyb?s išdo interesams apsaugoti. Pavyzdžiui, garantijos dydis gal?t? b?ti proporcingas gr?žintinai PVM permokai(25)

arba priklausomas nuo mokesčio mokėtojo? monės ekonominio dydžio ir (arba) galimybių mokėti; ši informaciją būtų galima sužinoti iš mokesčio deklaracijos. Kita vertus, (vietoj šios priemonės) būtų galima taikyti tam tikrus ribinius dydžius.

36. Apibendrinant reikia pasakyti, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalis iš esmės draudžia nacionalines nuostatas, kokios yra nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios yra neproporcingos ir kenkia pagrindinėi bendrosios PVM sistemos principui, visų pirma teisės į atskaitą, įgyvendinimui.

37. Remiantis išdėstytais aplinkybėmis, nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas jo nagrinėjamai bylai svarbias aplinkybes, turi patikrinti ir nustatyti, ar aptariamas nacionalinis reglamentavimas suderinamas su neutralumo ir proporcingumo principais, ir prireikus netaikyti bet kokios jiems prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos(26).

B – Dėl antrojo klausimo

38. Antruoju klausimu nacionalinis teismas klausia, ar nagrinėjamas nacionalines nuostatas vis dėlto galima vertinti kaip specialių priemonių, skirtas užkirsti kelią tam tikriems sukčiavimo ar mokesčių vengimo atvejams pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį.

39. Mano nuomone, į antrąjį klausimą galima atsakyti glaustai. Nepaisant to, ar aptariamos nacionalinės nuostatos iš tikrųjų yra tam skirtos specialiosios priemonės, jos negali būti laikomos tokiomis (priemonėmis) vien todėl, kad Lenkijos Respublika, kaip matyti iš bylos medžiagos ir netiesiogiai (išplaukia) iš Lenkijos vyriausybės pateiktų argumentų(27), nepasinaudojo formalia procedūra, tiesiogiai numatyta Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje, ir negavo 27 straipsnio 1 dalyje nurodyto leidimo(28).

IV – Išvada

40. Taigi aš laikausi nuomonės, kad Teisingumo Teismas *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* prejudicinius klausimus turėtų pateikti tokius atsakymus:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 18 straipsnio 4 dalis iš esmės draudžia nacionalines nuostatas, kokios yra nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurios yra neproporcingos ir kenkia pagrindinei bendrosios PVM sistemos principui, visų pirma teisės į atskaitą, įgyvendinimui.

2. Tokiomis nuostatomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nustatytą taisyklę negalima laikyti specialiosiomis priemonėmis, skirtomis užkirsti kelią tam tikriems sukčiavimo ir mokesčių vengimo atvejams Direktyvos 77/388 27 straipsnio 1 dalies prasme, jei nebuvo laikytasi formalios procedūros, tiesiogiai numatytos Direktyvos 77/388 27 straipsnyje.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, p. 1301; 1967 m. specialusis leidimas anglų kalba, I skyrius, p. 14; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3; toliau – Pirmoji direktyva).

3 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva).

4 – T. y. mokesčių mokėtojai, kurie informavo mokesčių inspekciją apie ketinimą atlikti pirmąją prekių ar paslaugų tiekimą Bendrijoje ar pirmąją pirkimą Bendrijoje. Žr. toliau šių išvadų dėl Lenkijos teisės aktų nuostatų, nustatančių reikalavimus tokiais atvejais registruotis.

5 – Dziennik Ustaw (įstatymų leidinys) Nr. 54, 535 pozicija.

6 – Toliau – nauji ES PVM mokėtojai.

7 – 87 straipsnio 2 dalies antrasis ir trečiasis sakiniai, skirti tiems atvejams, kai reikia atlikti papildomą patikrinimą, taikomi *mutatis mutandis*.

8 – Žr. 2001 m. spalio 25 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (C-78/00, Rink. p. I-8195, 32 ir 33 punktai).

9 – Ten pat, 34 punktas.

10 – Šiuo klausimu žr. generalinio advokato Fennelly išvadą, pateiktą byloje *Molenheide ir kt.* (1997 m. gruodžio 18 d. sprendimas, sujungtos bylos C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 37–39 punktai).

11 – Žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Gemeente Leusden ir Holin Groep* (sujungtos bylos C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337, 76 punktas), 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kiti* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 71 punktas ir ten nurodyta teismų praktika) ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (sujungtos bylos C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 54 punktas). Taip pat žr. generalinio advokato Cosmas išvadą, pateiktą byloje *Ampafrance ir Sanofi* (2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas, sujungtos bylos C-177/99 ir C-181/99, Rink. p. I-7013, 70 ir 72 punktai), sprendimo *Molenheide ir kt.*, minėto 10 išnašoje, 47 punktą ir generalinio advokato Poiarės Maduro išvadą, pateiktą byloje *Optigen ir kt.* (2006 m. sausio 12 d. sprendimas, sujungtos bylos C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 43 punktas).

12 – Žr. sprendimo *Molenheide ir kt.*, minėto 10 išnašoje, 46 ir 47 punktus. Taip pat žr., pavyzdžiui, dėl Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalies sprendimo *Halifax ir kt.*, minėto 11 išnašoje, 92 punktą ir ten nurodytą teismų praktiką. Dėl priemonių, skirtų užkirsti kelią sukčiavimui, žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Albert Collée* (C-146/05, Rink. p. I-7861, 26 punktas), taip pat generalinio advokato Cosmas išvadą, pateiktą byloje *Société générale des grandes sources* (1998 m. birželio 11 d. Sprendimas, C-361/96, Rink. p. I-3495, 14 punktas).

13 – Nagrinėjamu atveju pareiškėja pagal Lenkijos įstatymų prašė, kad PVM permoka būtų grąžinta jos banko sąskaitai (vadinamasis tiesioginis grąžinimas). Kita galimybė, kai PVM permoka perkeliama į kitą (tolesnį) mokestinį laikotarpį, vadinama netiesioginiu grąžinimu.

14 – Garantijos pateikimas nėra PVM permokai susigrąžinti nustatyta sąlyga. Ji skirta tiems mokesčių mokėtojams, kurie nori pasinaudoti trumpesniu nei 180 dienų terminu. Po 12 mėnesių, per kuriuos mokesčių mokėtojas (reguliariai) teikė mokesčių deklaracijas ir laiku mokėjo visus mokesčius, skaitant fizinių asmenų pajamų mokestį, jis gali kreiptis dėl atleidimo nuo garantijos ar jos grąžinimo.

15 – Kaip teisingai pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai, kad taikant

180 dienų terminą visi nauji ES PVM mokėtojai (pirmuosius 12 mėn. nuo jų veiklos pradžios) priskiriami asmenų, kurių veikla kelia grėsmę valstybės biudžeto interesams, kategorijai, reikštų pernelyg mechaniską požiūrą, nes atitinkamos nacionalinės nuostatos taikomos neatsižvelgiant į sąlygas, kurias patenkinus būtų galima objektyviai konstatuoti, kad tokie mokesčiai mokėtojų veikla gali daryti žalą valstybės išdui. Tokia išvada pateisintų „nesąžiningų“ mokesčių mokėtojų nubaudimą ir mažiau palankų vertinimą ne tik asmenų, kurie vykdo PVM apmokestinamą veiklą ilgiau kaip 12 mėnesių nuo jų registracijos dienos, atžvilgiu, bet taip pat asmenų, kurie tinkamai moka PVM pirmaisiais veiklos metais, atžvilgiu.

16 – Šie terminai nustatyti Lenkijos mokesčių kodekse: nacionalinis teismas remiasi 1997 m. rugpjūčio 29 d. įstatymo dėl mokesčių kodekso patvirtinimo (*Ustawa Ordynacja Podatkowa*) 139 straipsnio 1 dalimi.

17 – Nes akivaizdu, kad tokia suma neabejotinai yra finansinė našta (įmonei).

18 – Nes mokesčių inspekcija neturi galimybės nustatyti garantijos dydį atsižvelgdama į konkrečias aplinkybes.

19 – Lenkijos vyriausybė tvirtina, kad 180 dienų terminas yra būtinas, nes reikia patikrinti sandorius, vykdomus Bendrijos viduje, be kitų, naudojantis VIES sistema (PVM informacijos mainų sistema), o tam, jos teigimu, reikia laiko.

20 – 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392).

21 – 2004 m. spalio 29 d. Komisijos reglamentas, nustatantis Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 tam tikrų nuostatų taikymą (OL L 331, 2004, p. 13). Šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 28 d. Sprendimą *Planzer Luxembourg* (C-73/06, Rink. p. I-5655, 48 punktas).

22 – Nepaisant to, kad generalinė advokatė šį argumentą naudojo kalbėdama apie pagrindinių laisvų apribojimus; žr. jos išvadą byloje *N* (C-470/04, 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas, Rink. p. I-7409, 114 punktas).

23 – Būtent, kai grėžinimo pagrįstumas reikalauja papildomo patikrinimo. Tokiais atvejais terminas gali būti pratęstas neribotam laikotarpiui. Kai galiausiai paaiškėja grėžinimo teisėtumas, mokesčių inspekcija sumoka mokesčių mokėtojui priklausantį sumą ir palūkanas.

24 – Žr. sprendimą *Ampafrance ir Sanofi*, minėto 11 išnašoje, 62 punktą.

25 – Tokia nuostata dėl garantijos, atrodo, iš pradžių ir buvo numatyta pakankamai neseniai pasiūlytame Lenkijos PVM įstatymo pakeitime. Šie samprotavimai (dėl garantijos dydžio proporcingumo PVM permokai) iš dalies kyla dėl to, kad garantijos dydis (šiuo metu nustatytas) jokių būdu neatitinka faktinės (ar realios) grėsmės valstybės išdui, kurią jam kelia nauji ES PVM mokėtojai. Pavyzdžiui, žr. 2001 m. liepos 12 d. Sprendimą *Louloudakis* (C-262/99, Rink. p. I-5547, 69 punktas). Taip pat galiu pridurti, kad šiuo metu 250 000 zlotų dydžio garantijos iš tikrųjų reikalaujama net tais atvejais, kai tiekimo Bendrijoje vertė yra visiškai nereikšminga. Beje, nagrinėjamu atveju garantijos dydis yra keturis kartus didesnis nei nurodyta pareiškėjai grėžintina PVM permoka.

26 – Dėl prieštaraujančių nacionalinės teisės nuostatų netaikymo žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Frigerio Luigi & C.* (C-357/06, Rink. p. I-0000) 28 punktą su nuoroda į 1988 m. vasario 4 d. Sprendimą *Murphy ir kt.* (157/86, Rink. p. 673, 11 punktas) ir 2007 m. sausio 11 d.

Sprendim? *ITC* (C?208/05, Rink. p. I?181, 68 ir 69 punktai).

27 – Kai Lenkijos vyriausyb? teig?, kad nagrin?jamos nuostatos negali b?ti vertinamos kaip „specialiosios priemon?s“ Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme, nes ši direktyva nereglamentuoja PVM permokos gr?žinimo termin? ir tvarkos. Šiuos klausimus savo nuoži?ra gali reglamentuoti valstyb?s nar?s.

28 – Žr. 1988 m. rugs?jo 21 d. Sprendim? *Komisija prieš Pranc?zij?* (50/87, Rink. p. 4797, 22 punktas), generalinio advokato Slynn išvad?, pateikt? byloje *Jeunehomme ir EGI* (1988 m. liepos 14 d. Sprendimas, sujungtos bylos 123/87 ir 330/87, Rink. p. 4517), 1985 m. vasario 13 d. Sprendim? *Direct Cosmetics* (5/84, Rink. p. 617, 37 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendim? *Lennartz* (C?97/90, Rink. p. I?3795, 33–35 punktai). Taip pat žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendim? *Komisija prieš Belgij?* (324/82, Rink. p. 1861).