GENERALINIO ADVOKATO
JÁN MAZÁK IŠVADA,
pateikta 2008 m. vasario 26 d. [1]

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.

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 pirmąjį prekių ar paslaugų tiekimą Bendrijoje ar pirmąjį pirkimą Bendrijoje. Žr. toliau šią išvadą dėl Lenkijos teisės aktų nuostatų, nustatančių reikalavimą tokiais atvejais registruotis.

I — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

3. EB 5 straipsnio trečiojoje pastraipoje numatyta, kad „Bendrija nesiima jokių veiksmų, kurie nėra būtini siekiant šios Sutarties nustatytų tikslų“.

4. Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Pagal bendrosios (PVM) sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių 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 įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji (PVM) sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai“.

5. Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaityta suma viršija apskaičiuotą mokesčio sumą, valstybės narės gali arba grąžinti, arba perkelti skirtumą į kitą laikotarpį pagal savo pačių nustatytas sąlygas.

<…>“

6. Galiausiai, pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalį:

„Taryba, Komisijos pasiūlymu, vieningai gali leisti bet kuriai valstybei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai galutinio vartojimo etape“.

B — *Nacionalinė teisė*

7. Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*; toliau – PVM įstatymas)[5] 87 straipsnyje numatyta:

„1. Kai tam tikru mokestiniu laikotarpiu atskaitomo (pirkimo) PVM suma <…> viršija mokėtino (pardavimo) PVM sumą, mokesčių mokėtojas turi teisę sumažinti per kitus laikotarpius mokėtiną PVM šį skirtumą atitinkančia suma arba tokį skirtumą susigrąžinti į banko sąskaitą.

2. <…> PVM skirtumas grąžinamas <…> per 60 dienų nuo mokesčių mokėtojo PVM ataskaitos pateikimo.

Jeigu grąžinimo pagrįstumas reikalauja papildomo patikrinimo, mokesčių inspekcijos skyriaus vadovas gali pratęsti šį terminą, kol bus baigta tyrimo procedūra. Jei atlikus tyrimą paaiškėja pirmajame sakinyje minėto grąžinimo pagrįstumas, mokesčių inspekcija sumoka mokesčių mokėtojui priklausančią sumą ir tokio dydžio palūkanas, kokias mokesčių mokėtojas mokėtų, jei jam būtų leista atidėti mokėjimus arba atlikti juos dalimis.

5 — *Dziennik Ustaw* (Įstatymų leidinys) Nr. 54, 535 pozicija.

3. Jei grąžintinas mokesčio skirtumas viršija atskaitomo (pirkimo) PVM sumą, sumokėtą už įsigyjamas prekes ar paslaugas, kurias pagal taikomas pajamų mokesčio nuostatas mokesčių mokėtojas priskiria amortizuojamam ilgalaikiam, nematerialiam ir teisiniam turtui <…>, padidintą 22 proc. mokesčio mokėtojo apyvartos, apmokestinamos mažesniu nei 41 straipsnio 1 dalyje nurodytu tarifu, ir apyvartos, susijusios su 86 straipsnio 8 dalies 1 punkte nurodytu prekių pristatymu ir paslaugų atlikimu, toks skirtumas grąžinamas per 180 dienų nuo mokesčių deklaracijos pateikimo.

3a. Į (šio straipsnio) 3 dalyje nurodytą apyvartą įtraukiama apyvarta, susijusi su gautinais apmokėtinais įsiskolinimais, kurios atžvilgiu pagal 19 straipsnio 12 dalį ir 20 straipsnio 3 dalį atsiranda mokestinė skola, jeigu mokesčių inspekcijai pateikiamas mokesčio, kurį reikėtų mokėti, jei apyvarta būtų susijusi su prekių pristatymu šalies teritorijoje, sumą atitinkantis užstatas laikotarpiui, kol bus pristatyti prekių, susijusių su tokiu įsiskolinimu, eksportą ar tiekimą Bendrijoje patvirtinantys dokumentai. <…>“.

8. PVM įstatymo 97 straipsnyje numatyta:

„1. 15 straipsnyje nurodyti mokesčių mokėtojai, turintys registruotis kaip veikiantys PVM mokėtojai, prieš pirmojo tiekimo Bendrijoje ar pirmojo pirkimo Bendrijoje dieną privalo informuoti mokesčių inspekcijos viršininką, pateikę 96 straipsnyje nurodytą registracinę paraišką, apie ketinimą pradėti minėtą veiklą.

<…>

5. Mokesčių mokėtojams, pradedantiems 5 straipsnyje nurodytą veiklą, ir mokesčių mokėtojams, kurie pradėjo šią veiklą prieš mažiau kaip 12 mėnesių nuo 1 dalyje nurodyto pranešimo pateikimo ir kurie buvo įregistruoti kaip Europos Sąjungos PVM mokesčių mokėtojai ([6]), mokesčio skirtumo grąžinimo, aprašyto 87 straipsnio 2, 4 ir 6 dalyse <…>, terminas pratęsiamas iki 180 dienų ([7]).

<…>

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

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*.

II — Faktinės ir procesinės bylos aplinkybės bei prejudiciniai klausimai

9. 2006 m. sausio mėn. „PVM-7“ deklaracijoje pareiškėja (Alicja Sosnowska) nurodė 44 782 PLN PVM permoką. Remdamasi, be kitų nuostatų, Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalimi, ji paprašė Svidnicos mokesčių inspekcijos šią PVM permoką grąžinti per 60 dienų nuo šios deklaracijos pateikimo.

10. Tačiau Svidnicos mokesčių inspekcija, remdamasi PVM įstatymo 87 straipsnio 1 ir 2 dalimis bei 97 straipsnio 5 ir 7 dalimis, atsisakė patenkinti jos prašymą. Pagrįsdama savo sprendimą, mokesčių inspekcija nurodė, kad pareiškėja neatitiko PVM įstatyme nustatytų sąlygų, kurioms esant PVM skirtumas grąžinamas į banko sąskaitą per 60 dienų, kadangi ji nepateikė mokesčių inspekcijai užstato, turtinės garantijos ar banko garantijos 250 000 zlotų (maždaug 62 000 eurų) sumai.

11. Dėl šio sprendimo pareiškėja pateikė administracinį skundą Vroclavo mokesčių inspekcijos Walbryzh padalinio direktoriui (*Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*; toliau – Mokesčių inspekcija), kuris patvirtino pirmojoje instancijoje priimtą sprendimą. Todėl pareiškėja dėl šio mokesčių inspekcijos sprendimo pareiškė ieškinį *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu*.

12. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl aptariamų nacionalinių nuostatų atitikties Bendrijos teisei ir todėl esant tokioms aplinkybėms jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar reglamentavimas, numatytas EB 5 straipsnio trečiojoje pastraipoje, 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 taisykles, nustatytas (PVM įstatymo) 97 straipsnio 5 ir 7 dalyse?

2. Ar prie Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje numatytų specialių priemonių, skirtų užkirsti kelią tam tikriems išsisukinėjimo ar mokesčio vengimo atvejams, galima priskirti (PVM įstatymo) 97 straipsnio 5 ir 7 dalyse nustatytas taisykles?“

13. Lenkijos vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas ir dalyvavo 2007 m. lapkričio 22 d. surengtame teismo posėdyje. Ieškovė savo argumentų nepateikė, tačiau bendrai nurodė, kad ji pritaria nacionalinio teismo nuomonei, išdėstytai nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

III — Įvertinimas

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 laikotarpį, per kurį naujiems ES PVM mokėtojams turi sugrąžinti tokią permoką, 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 permoką į mokesčio mokėtojo sąskaitą.

16. Tačiau reikia priminti, kad naudodamosi Bendrijos direktyvų suteiktais įgaliojimais valstybės narės bet kuriuo atveju turi atsižvelgti į bendruosius teisės principus, kurie yra Bendrijos teisės sistemos dalis, kaip antai proporcingumo principą. 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 veiksnių, užtikrinančių bendrosios PVM sistemos neutralumo principo taikymą, valstybių narių nustatyta tvarka negali pažeisti šio principo taip, kad mokesčių mokėtojui 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 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 [9].

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.

19. Šioje vietoje reikia paminėti, kad Lenkijos vyriausybė tvirtina, jog aptariamos 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 iždo 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 įtvirtintos 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 permoką 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 mokesčio 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

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 Poiares 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 įstatymą prašė, kad PVM permoka būtų grąžinta į jos banko sąskaitą (vadinamasis tiesioginis grąžinimas). Kita galimybė, kai PVM permoka perkeliama į kitą (tolesnį) mokestinį laikotarpį, vadinama netiesioginiu grąžinimu.

inspekcijai pateikiama 250 000 zlotų garantija [14].

23. Turėčiau paminėti, kad, priešingai nei, atrodo, teigia bylos šalys, aš nemanau, 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 nagrinėjamų Lenkijos teisės aktų nuostatų visumą, 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 įtvirtina bendrą ir nekeičiamą 180 dienų terminą, nedarydamos jokio skirtumo (skaičiuojant terminus) tarp įvairių naujų ES PVM mokėtojų „kategorijai“ priklausančių mokesčių mokėtojų. Taigi, remiamasi bendra ir jokio objektyvaus pagrindo neturinčia prielaida, kad šių mokesčių mokėtojų veikla gali daryti žalą valstybės iždo interesams [15].

26. Antra, aš pritariu prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiam teismui, kad 180 dienų laikotarpis, per kurį *de facto* sustabdoma mokesčio 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 įprastai itin sudėtingiems atvejams spręsti taikomas terminas [16]. Garantijos suma, kuri turėtų apsaugoti valstybės iždo interesus, yra maždaug 62 000 eurų, o tai šimtą kartų daugiau nei vidutinės mėnesinės pajamos Lenkijoje.

27. Be to, kalbant apie kontekstą, kai norėdamas naudotis 60 dienų terminu naujas ES PVM mokėtojas privalo pateikti garantiją, reikia pasakyti, kad tuo metu prekybininkas

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, įskaitant 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 mechanišką požiūrį, nes atitinkamos nacionalinės nuostatos taikomos neatsižvelgiant į sąlygas, kurias patenkinus būtų galima objektyviai konstatuoti, kad tokių mokesčių mokėtojų veikla gali daryti žalą valstybės iždui. 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.

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 mokesčio mokėtojo finansiniams rezultatams [17]. Taip pat labiau tikėtina, kad stambesnė Lenkijos bendrovė galėtų daug lengviau patekti į Bendrijos rinką nei smulkus Lenkijos prekybininkas (kuriam tokio dydžio suma iš tikrųjų gali būti neįveikiama kliūtis).

28. Reikalavimas pateikti 250 000 zlotų garantiją ir alternatyvi galimybė susigrąžinti PVM permoką tik per 180 dienų iš tikrųjų praktikoje gali būti kliūtis mažosioms ir vidutinėms įmonėms, norinčioms prekiauti Bendrijos rinkoje. Aš bet kuriuo atveju pritariu Komisijos nuomonei, kad automatiškai visiems naujiems ES PVM mokėtojams, norintiems naudotis 60 dienų terminu, taikoma vienodo 250 000 zlotų dydžio [18] suma paprastai viršytų tai, kas reikalinga norint užkirsti kelią sukčiavimui ir apsaugoti valstybės iždo interesus.

29. Dėl argumento, kad 180 dienų terminas (arba, kaip alternatyva, garantijos pateikimas) yra būtinas norint patikrinti sandorius, vykdomus Bendrijos viduje [19], pirmiausia reikia paminėti, kad Lenkijos vyriausybė tinkamai nepaaiškino, kodėl jai paprastai reikia 180 dienų. Net jeigu, kaip teigia ši vyriausybė, laikotarpis, per kurį kitos valstybės narės atsako į Lenkijos institucijų paklausimus, 60 proc. atvejų trunka ilgiau kaip tris mėnesius, tai vis vien automatiškai nereiškia, kad mažiausiai apsunkinantis laikotarpis, kuris gali būti nustatytas siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui ar sukčiavimui, yra 180 dienų (t. y. šeši pilni mėnesiai).

30. Reikia priminti, kad valstybės narės institucijos turi galimybę pasinaudoti Bendrijos administracinio bendradarbiavimo ir pagalbos priemonėmis, kurios leistų teisingai nustatyti PVM ir kovoti su sukčiavimu bei mokesčių vengimu šioje srityje, pavyzdžiui, priemonėmis, 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 analogiją naudodamasis generalinės advokatės J. Kokott byloje *N* išsakytu argumentu, aš pritariu, kad net jeigu praktiškai įvairios valstybių narių bendradarbiavimo priemonės ne visada veikia greitai ir

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, panaikinantis 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).

patenkinamai, valstybės narės negali remtis nepakankamu savo mokesčių inspekcijų bendradarbiavimu, pateisindamos tokio pagrindinio bendrosios PVM sistemos principo kaip teisė į atskaitą apribojimą [22].

32. Bet kuriuo atveju svarbiausia tai, kad į tokią būtinybę turėti pakankamai laiko patikrinimui jau atsižvelgta PVM įstatymo 87 straipsnio 2 ir 3 dalių, taip pat 97 straipsnio 5 dalies nuostatose [23]. Taigi, Lenkijos vyriausybės argumentai dėl 180 dienų termino (arba, kaip alternatyvos, garantijos pateikimo) nėra labai įtikinantys.

33. Ir nors valstybėms narėms iš esmės nėra draudžiama imtis atsargumo priemonių, skirtų patikrinti atitinkamoje mokesčio mokėtojo deklaracijoje pateiktos informacijos apie tariamą PVM permoką pagrįstumą, šiuo atveju nagrinėjamos nacionalinės nuostatos, mano nuomone, yra neproporcingos, nes dėl jų ypač didelė našta tenka naujiems ES PVM mokėtojams. Šios nuostatos nesudaro mokesčių mokėtojui tinkamų sąlygų, be kitų, nenumato protingo laikotarpio susigrąžinti visą dėl mokesčio permokos atsiradusį kreditą.

34. Mano nuomone, valstybės narės negali turėti galimybės saugotis nuo sukčiavimo ar mokesčių vengimo (atvejų) taip, kad PVM našta tektų visiems arba tik kai kuriems naujiems ES PVM mokėtojams. Pernelyg ilgi terminai reiškia, kad mokesčių mokėtojui tenka, net jei tik iš dalies, PVM našta, o tai kelia grėsmę sistemos neutralumui. Priešingai, visų pirma valstybės turėtų prisiimti 1) atsakomybę už savo mokesčių sistemos administravimą, be kitų, užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui, taip pat 2) su tuo susijusią riziką.

35. Taip pat norėčiau pridurti, kad „nors ne Teisingumo Teismas turi pareikšti nuomonę dėl kitų priemonių, kurias būtų galima pasitelkti kovojant su sukčiavimu ir mokesčių vengimu, tinkamumo“ [24], neabejotinai yra mažiau griežtų ir ribojančių būdų valstybės iždo interesams apsaugoti. Pavyzdžiui, garantijos dydis galėtų būti proporcingas grąžintinai PVM permokai [25] arba priklausomas nuo mokesčio mokėtojo įmonės ekonominio

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

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

24 — Žr. sprendimo *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) jokiu būdu neatitinka faktinės (ar realios) grėsmės valstybės iždui, 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 grąžintina PVM permoka.

dydžio ir (arba) galimybių mokėti; šią informaciją būtų galima sužinoti iš mokesčio deklaracijos. Kita vertus, (vietoj šių priemonių) 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 pagrindinių bendrosios PVM sistemos principų, visų pirma teisės į atskaitą, įgyvendinimui.

37. Remiantis išdėstytomis 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].

26 — Dėl prieštaraujančių nacionalinės teisės nuostatų netaikymo žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Frigerio Luigi & C.* (C-357/06, p. I-12311, 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. Sprendimą *ITC* (C-208/05, Rink. p. I-181, 68 ir 69 punktai).

B — *Dėl antrojo klausimo*

38. Antruoju klausimu nacionalinis teismas klausia, ar nagrinėjamas nacionalines nuostatas vis dėlto galima vertinti kaip specialiąsias priemones, 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].

27 — Kai Lenkijos vyriausybė teigė, kad nagrinėjamos nuostatos negali būti vertinamos kaip „specialiosios priemonės“ Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies prasme, nes ši direktyva nereglamentuoja PVM permokos grąžinimo terminų ir tvarkos. Šiuos klausimus savo nuožiūra gali reglamentuoti valstybės narės.

28 — Žr. 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (50/87, Rink. p. 4797, 22 punktas), generalinio advokato Slynn išvadą, pateiktą 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. Sprendimą *Direct Cosmetics* (5/84, Rink. p. 617, 37 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 33–35 punktai). Taip pat žr. 1984 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (324/82, Rink. p. 1861).

IV — Išvada

40. Taigi aš laikausi nuomonės, kad Teisingumo Teismas į *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 pagrindinių bendrosios PVM sistemos principų, visų pirma teisės į atskaitą, įgyvendinimui.

2. Tokiomis nuostatomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nustatytų taisyklių 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.