TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 8. maijā *

Apvienotās lietas C-95/07 un C-96/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Commissione tributaria provinciale di Genova* (Itālija) iesniedza ar 2006. gada 13. decembra lēmumu, kas iesniegts Tiesā 2007. gada 20. februārī, tiesvedībā

Ecotrade SpA

pret

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši U. Lehmus [U. Lõhmus], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], P. Linda [P. Lindh] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

* Tiesvedības valoda — itāļu.

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 16. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Ecotrade SpA* vārdā — A. Lovisolo [*A. Lovisolo*] un N. Radži [*N. Raggi*], *avvocati*,

— Itālijas valdības vārdā I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

— Kipras valdības vārdā — A. Pantaci-Lambru [*A. Pantazi-Lambrou*], pārstāve,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — A. Aresu [*A. Aresu*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2008. gada 13. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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 (OV L145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 2000. gada 30. marta Direktīvu 2000/17/EK (OV L 84, 24. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 17. pantu, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, 21. panta 1. punktu un 22. pantu.

2 Šie lūgumi ir iesniegti saistībā ar divām tiesvedībām starp *Ecotrade SpA* (turpmāk tekstā — "*Ecotrade*") pret *Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3* [Ieņēmumu dienesta Dženovas 3. nodaļu] (turpmāk tekstā — "*Agenzia*") par vairākiem *Agenzia* izdotajiem paziņojumiem par nodokļu piedziņu, ar kuriem ir izdarīti labojumi attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN") šīs sabiedrības iesniegtajās nodokļu deklarācijās par 2000. un 2001. taksācijas gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Attiecībā uz nodokļa atskaitīšanas tiesībām Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no šīs pašas direktīvas 28.f panta 1. punkta, ir paredzēts:

"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) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā."

4 Atbilstoši šī paša 17. panta 6. punktam, kamēr Eiropas Savienības Padome nav noteikusi, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas šo valstu likumos bija paredzēti laikā, kad Sestā direktīva stājas spēkā, precizējot, ka pievienotās vērtības nodoklis nekādā gadījumā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem. Šī panta 7. punktā dalībvalstīm ir atļauts, ievērojot šīs pašas direktīvas 29. pantā paredzēto apspriežu kārtību, ciklisku saimniecisku iemeslu dēļ pilnīgi vai daļēji izslēgt no atskaitīšanas sistēmas dažus ražošanas līdzekļus vai citas preces.

5 Saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas izriet no tās 28.g panta, iekšējā sistēmā PVN ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam, kuram sniegts pakalpojums, kas minēts šīs pašās direktīvas 28.b panta C daļā un ko sniedzis nodokļu maksātājs, kas reģistrēts ārzemēs. Minētā 28.b panta C daļa attiecas uz "pakalpojumu sniegšanas vietu, transportējot preces Kopienas iekšienē". Šī kārtība, kas ir piemērojama arī citiem pakalpojumiem, ir plaši pazīstama ar parasti lietoto nosaukumu "apgrieztā iekasēšana".

6 Attiecībā uz atskaitīšanas tiesību iegūšanu tādos apstākļos, kādi aprakstīti iepriekšējā punktā, Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktā redakcijā, kas izriet

no šīs pašas direktīvas 28.f panta 2. punkta, ir paredzēts, ka, lai varētu izmantot šīs tiesības, nodokļu maksātājam ir jāievēro formalitātes, ko noteikusi katra dalībvalsts.

7 Sestās direktīvas 18. panta 2. un 3. punkts ir izteikti šādi:

"2. Nodokļa maksātājs īsteno atskaitīšanu, no kopējās pievienotās vērtības nodokļa summas, kas maksājama par attiecīgo taksācijas periodu, atņemot kopējo nodokļa summu, par kuru tajā pašā periodā atbilstīgi 1. punkta noteikumiem radušās un ir īstenojamas atskaitīšanas tiesības.

3. Dalībvalstis pieņem nosacījumus un kārtību, kādā nodokļa maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem."

8 Turklāt zināms skaits nodokļu maksātāja pienākumu ir paredzēti Sestās direktīvas 22. pantā redakcijā, kas izriet no tās 28.h panta. Šo pienākumu skaitā ir arī tie, kas paredzēti šī 22. panta 2. punkta a) apakšpunktā, saskaņā ar kuriem nodokļu maksātājam ir jāveic pietiekami precīza uzskaite, lai varētu piemērot PVN un nodokļu administrācija varētu to kontrolēt, kā arī tie, kas noteikti šī paša panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā, saskaņā ar kuriem nodokļu maksātājam līdz noteiktajam termiņam ir jāiesniedz deklarācija, kurā ir jāietver visa informācija, kas vajadzīga iekasējamā nodokļa un izdarāmo atskaitījumu aprēķināšanai.

9 Visbeidzot, minētā 22. panta 7. un 8. punkts ir izteikti šādi:

"7. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka personas, kurām saskaņā ar 21. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu jāmaksā nodoklis tāda nodokļu maksātāja vietā, kas reģistrēts ārzemēs, vai kurām nodoklis ir jāmaksā solidāri, pilda iepriekš minētās saistības par deklarēšanu un maksājumiem.

8. Dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar noteikumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas."

Valsts tiesiskais regulējums

10 Itālijas tiesībās būtiskākie noteikumi attiecībā uz PVN ir paredzēti, pirmkārt, 1972. gada 26. oktobra Republikas prezidenta Dekrētā Nr. 633 par pievienotās vērtības nodokļa ieviešanu un regulēšanu (1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292, kārtējais pielikums), kas ir grozīts vairākas reizes (turpmāk tekstā — "*DPR* Nr. 633/72"), un, otrkārt, 1993. gada 30. augusta Dekrētlikumā Nr. 331 (1993. gada 30. augusta *GURI* Nr. 203, turpmāk tekstā — "Dekrētlikums Nr. 331/93").

11 *DPR* Nr. 633/72 17. panta 3. punkta pirmajā teikumā ir noteikts:

"Pienākumi, kas attiecas uz [..] pakalpojumu sniegšanu, ko valsts teritorijā veic personas, kas nav šīs valsts rezidenti, [..] jāizpilda pircējam vai pasūtītājam, kurš ir valsts rezidents un kurš [..] izmanto pakalpojumus saimniecisko, mākslinieciskо vai profesionālo darbību veikšanai."

12 *DPR* Nr. 633/72 19. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

"[..] Tiesības atskaitīt nodokli par iegādātajām vai importētajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem rodas brīdī, kurā ir jāmaksā nodoklis, un tās var tikt izmantotas, iesniedzot attiecīgu deklarāciju, vēlākais nākamajā gadā pēc gada, kurā radās atskaitīšanas tiesības, ievērojot nosacījumus, kas pastāv brīdī, kurā radās attiecīgās tiesības."

13 Atbilstoši *DPR* Nr. 633/72 23. panta ar nosaukumu "Faktūrrēķinu reģistrēšana" 1. un 2. punktam nodokļu maksātājam piecpadsmit dienu laikā pienācīgā reģistrā ir jāreģistrē faktūrrēķini, norādot katra faktūrrēķina kārtas numuru un izsniegšanas datumu, ar nodokli apliekamo darījuma vai darījumu summu un PVN summu, kas norādīta atsevišķi katrai piemērojamai likmei, kā arī uzņēmumu, preces vai pakalpojuma saņēmēja vārdu vai juridiskās personas nosaukumu vai — šī paša dekrēta 17. panta 3. punktā norādītajā gadījumā — piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja vārdu.

14 *DPR* Nr. 633/72 25. panta ar nosaukumu "Pirkumu reģistrācija" 1. punktā nodokļu maksātājam ir uzlikts pienākums norādīt skaitliskā kārtībā faktūrrēķinus un muitas veidlapas par saņemtām vai importētām precēm un pakalpojumiem, tostarp tos, kas

izdoti atbilstoši minētā dekrēta 17. panta 3. punktam, un tos reģistrēt, pirms tiek veikts periodiskais maksājums vai iesniegta gada nodokļu deklarācija, ar kuru nodokļa maksātājs īsteno PVN atskaitīšanas tiesības, kuras attiecas uz šiem faktūrrēķiniem.

15 Atbilstoši Dekrētlikuma Nr. 331/93 47. panta ar nosaukumu "Darījumu Kopienas iekšienē reģistrācija" 1. punktam faktūrrēķini, kas attiecas uz preču transportu Kopienu iekšienē un ar to saistītajiem pakalpojumiem, ir atsevišķi jāreģistrē saņemto faktūrrēķinu reģistrā, kas norādīts *DPR* Nr. 633/72 23. panta 1. un 2. punktā, tajā mēnesī, kurā tie ir saņemti vai pēc tam, bet katrā ziņā ne vēlāk kā piecpadsmit dienu laikā pēc to saņemšanas, kā arī pirkumu reģistrā, kas minēts šī paša dekrēta 25. panta 1. punktā, atbilstoši attiecīgi to saņemšanas vai izdošanas mēnesim.

16 Visbeidzot, *DPR* Nr. 633/72 57. panta pirmās daļas pirmajā teikumā ir noteikts:

"Paziņojumi par labojumiem un piedziņām jāpaziņo līdz ceturtā gada pēc gada, kurā tika iesniegta nodokļu deklarācija, 31. decembrim, pretējā gadījumā iestājas noilgums."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

17 *Ecotrade* ir atbilstoši Itālijas tiesībām dibināta akciju sabiebrība, kas specializējas apkures katlu granulveida izdedžu un citu papildinājumu, it īpaši sintētiskā ģipša un izdedžu, ko izmanto cementa ražošanai, tirdzniecībā.

18 2000. un 2001. taksācijas gadā *Ecotrade* uzticēja Itālijā nereģistrētiem uzņēmējiem šo materiālu transportu no Itālijas caur citām Eiropas Kopienas dalībvalstīm. Faktūrrēķinos, kurus šie tirgus dalībnieki izdeva par *Ecotrade* sniegtajiem pakalpojumiem, tās minētos pakalpojumus raksturoja vai nu kā "kuģu frakti", vai arī kā "transportu" (turpmāk tekstā — "attiecīgie darījumi"). Tomēr šajos faktūrrēķinos nav norādīta PVN summa, jo dažos no tiem ir minēts, ka šie darījumi ir atbrīvoti no nodokļa.

19 Tātad *Ecotrade* uzskatīja, ka attiecīgie darījumi nav apliekami ar PVN. Līdz ar to tā faktūrrēķinus, kas attiecas uz šiem darījumiem, reģistrēja tikai pirkumu reģistrā un nereģistrēja izdoto faktūrrēķinu reģistrā, jo tā nepiemēroja PVN. Tātad attiecīgais PVN par šiem darījumiem netika minēts nodokļu deklarācijās, ko *Ecotrade* sagatavoja par 2000. un 2001. taksācijas gadu.

20 Pārbaudes laikā, kas notika 2004. gadā, *Agenzia* nolēma, ka attiecīgie darījumi ir preču transporta pakalpojumi Kopienas iekšienē, kuriem uzliekams PVN, un ka tiem ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas procedūra, ko, izņemot attiecībā uz vienu faktūrrēķinu, *Ecotrade* nav apstrīdējusi. *Agenzia* arī konstatēja, ka šī sabiedrība nav ievērojusi šai apgrieztās iekasēšanas procedūrai piemērojamās grāmatvedības prasības, jo attiecīgie faktūrrēķini bija reģistrēti tikai pirkumu reģistrā, nevis izdoto faktūrrēķinu reģistrā.

21 Līdz ar to *Agenzia* ar vairākiem paziņojumiem par piedziņas uzsākšanu izdarīja labojumu attiecībā uz PVN *Ecotrade* iesniegtajās nodokļu deklarācijās par 2000. un 2001. gadu, norādot uz nedeklarētiem nodokļiem kopā apmēram EUR 321 000 apmērā un tai piemērojot soda naudu aptuveni EUR 361 000 apmērā.

22 Turpinājumā *Agenzia* nolēma, ka *Ecotrade* ir zaudējusi tiesības atskaitīt PVN, jo tā tās neīstenoja divu gadu laikā, sākot no brīža, kad radās pienākums maksāt šo nodokli, kā tas ir paredzēts *DPR* Nr. 633/72 19. panta pirmās daļas otrajā teikumā, bet nodokļu administrācijai vēl bija laiks piedzīt PVN par attiecīgajiem pakalpojumiem, jo atbilstoši minētā dekrēta 57. panta pirmajai daļai paziņojumus par labojumiem vai vēlāku piedziņu var nosūtīt četru gadu laikā, sākot no brīža, kad ir iesniegtas nodokļu deklarācijas par apstrīdētajiem nodokļiem.

23 Ar vairākām prasībām, kas iesniegtas 2005. gada 13. februārī *Commissione tributaria provinciale di Genova* [Dženovas provinces Nodokļu tiesā], *Ecotrade* apstrīdēja attiecīgo paziņojumu par piedziņu un prasīja to atcelt. Lai pamatotu tās grāmatvedības praksi, šī sabiedrība apgalvoja, ka faktūrrēķini, kas attiecas uz attiecīgajiem darījumiem, vienmēr tika reģistrēti pirkumu reģistrā, bet, tā kā šie darījumi tika kļūdaini uzskatīti par atbrīvotiem no PVN, šie faktūrrēķini netika reģistrēti izdoto faktūrrēķinu reģistrā. Tomēr šim pārkāpumam nevajadzēja apdraudēt atskaitīšanas tiesību izmantošanu, jo neradās nekāds parāds nodokļu administrācijai. Tādējādi šajā gadījumā neesot piemērojams nekāds atskaitīšanas tiesību ierobežojums laika ziņā.

24 Iesniedzējtiesā *Agenzia* iebilda, ka *Ecotrade* bija jāizdod apgrieztās iekasēšanas faktūrrēķins par attiecīgajiem darījumiem, PVN aprēķins bija jāreģistrē izdoto faktūrrēķinu reģistrā, kā arī pirkumu reģistrā, lai tai rastos PVN atlaide un lai atskaitītu iepriekš aprēķināto nodokli. Saskaņā ar šo metodi iemaksātu PVN faktiski nemaksā pasūtītājs, jo to neitralizē atbilstošā PVN atlaide. Atskaitīšanas tiesības ir jāīsteno noteiktajā termiņā, pretējā gadījumā, termiņam iestājoties, šīs tiesības tiek zaudētas. Tādējādi *Ecotrade*, kas neievēroja valsts tiesību aktos paredzēto grāmatvedības procedūru, ir pienākums samaksāt PVN, bet vienlaikus tā ir zaudējusi tiesības to atskaitīt termiņa nokavējuma dēļ.

25 Šādos apstākļos *Commissione tributaria provinciale di Genova* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus, kas ir identiski formulēti divās lietās C-95/07 un C-96/07:

"1) Vai Padomes Sestās direktīvas [..] 17. pants, 21. panta 1. punkts un 22. pants ir jāinterpretē tā, ka tiem ir pretrunā valsts tiesību akti (šajā gadījumā *DPR* Nr. 633/72 19. pants [..]), kas paredz [PVN], ko nodokļu maksātājs maksā savas uzņēmējdarbības ietvaros, atskaitīšanas tiesību īstenošanai divu gadu termiņu un par tā neievērošanu soda ar šo tiesību izbeigšanos, cita starpā gadījumā, kad preču vai pakalpojumu iegādes aplikšana ar PVN notiek, piemērojot apgrieztās iekasēšanas procedūru, kas administrācijai ļauj prasīt šī nodokļa samaksu ilgāku laika posmu (saskaņā ar *DPR* Nr. 633/72 57. pantu — četri gadi), nekā uzņēmējam atļauts atskaitīt nodokli, ko uzņēmējs nav tiesīgs atskaitīt pēc šī termiņa beigām?

2) Vai [..] Sestās direktīvas [..] 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka tam ir pretrunā valsts tiesību akti, kuros "formalitātes", kas minētas šajā normā saistībā ar apgrieztas iekasēšanas procedūru, uz kuru attiecas *DPR* Nr. 633/72 17. panta 3. punkta normas, skatītas kopā ar 23. un 25. panta normām, ietver termiņu direktīvas 17. pantā paredzēto atskaitījuma tiesību īstenošanai (kas jāievēro vienīgi nodokļa maksātājam), kas ir ietverts *DPR* Nr. 633/72 19. pantā?"

26 Ar Tiesas 2007. gada 27. aprīļa rīkojumu lietas C-95/07 un C-96/07 rakstveida, mutvārdu procesā un sprieduma taisīšanai tika apvienotas.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Tiesai iesniegtie apsvērumi

27 *Ecotrade* apgalvo, ka Sestā direktīva nenosaka nodokļa atskaitīšanas tiesībām nekādus termiņus, jo visa PVN sistēma, kas pamatota uz neitralitātes principu, ir veidota tā, lai vienmēr nodrošinātu nodokļu maksātājam šīs pamattiesības, kas piemīt visai PVN sistēmai kopumā. Turklāt pamata prāvā aplūkojamo valsts tiesisko regulējumu nevar pamatot, atsaucoties uz minētās direktīvas 17. panta 6. un 7. punktu un 22. panta 7. un 8. punktu, kas nav piemērojami pamata prāvā.

28 Kas attiecas uz dalībvalstu noteiktajām "formalitātēm", piemērojot Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, kuras nodokļu maksātājam ir jāizpilda, lai varētu īstenot atskaitīšanas tiesības atbilstoši apgrieztās iekasēšanas procedūrai, *Ecotrade* uzskata, ka šīs formalitātes nevar būt nesamērīgas vai nesaderīgas ar vispārējo PVN sistēmu. Tādējādi šo formalitāšu ievērošanas rezultātā nodokļu maksātājs nevar galīgi zaudēt atskaitīšanas tiesības. Katrā ziņā atskaitīšanas tiesību ierobežošana Itālijas tiesībās nav samērīga, jo nodokļu administrācijas rīcībā ir ilgāks termiņš kļūdainu deklarāciju labošanai, nekā ir piešķirts nodokļu maksātājiem, lai prasītu atskaitīšanu.

29 Itālijas un Kipras valdības uzsver, ka termiņš, kas paredzēts atskaitīšanas tiesību īstenošanai, ir formalitāte, kuru dalībvalstis var noteikt atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 3. punktam, kā arī 22. panta 8. punktam. Šis 18. pants neietver tādas tiesību normas, kas būtu pretrunā dalībvalstu diskrecionārajai varai noteikt atskaitīšanas ierobežojumus laikā. Saskaņā ar minētā 18. panta 2. punktu, kurā ir atsauce uz "to pašu periodu", atskaitīšanas tiesību īstenošanai ir jābūt cik vien iespējams ātrai, jo, ja nodokļu maksātājs neīsteno savas atskaitīšanas

tiesības šajā laikposmā, viņa iespēja to izdarīt vēlāk var tikt saistīta ar nosacījumiem, kurus dalībvalsts var noteikt atbilstoši šī paša 18. panta 3. punktam.

30 Turklāt minētās valdības uzskata, ka termiņš, kas administrācijai ir noteikts nodokļa piedziņai, nevar būt vienāds ar to, kas noteikts nodokļu maksātājam atskaitīšanas tiesību īstenošanai, objektīvu un praktisku iemeslu dēļ, jo administrācijai ir vajadzīgs laiks pēc nodokļu deklarācijas iesniegšanas, lai to pārbaudītu un gūtu apstiprinājumus tās saturam.

31 Itālijas valdība cita starpā piebilst, ka dalībvalstīm ir jāievēro efektivitātes princips, atskaitīšanas tiesību īstenošanu nepadarot neiespējamu vai pārāk sarežģītu. Tomēr tā uzskata, ka divu gadu termiņš šajā sakarā ir pilnīgi piemērots.

32 Eiropas Kopienu Komisija apgalvo, ka atskaitīšana ir jāīsteno, ievērojot paredzētos nodokļu maksāšanas termiņus. Tādējādi tās īstenošana nevar tikt neierobežoti atlikta. Tā no minētā secina, ka atskaitīšanas tiesību izbeigšanās termiņa noteikšana nav nesaderīga ar Sestās direktīvas mērķiem, ja šie termiņi nav mazāk labvēlīgi kā tie, kas paredzēti līdzīgu tiesību nodokļu jomā īstenošanai (līdzvērtības princips), un ka tie nevar tiesību, ko piešķir Kopienu tiesību sistēma, izmantošanu padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu (efektivitātes princips). Tā no minētā secina, ka līdzvērtības princips netiek ievērots tādēļ, ka pamata prāvā aplūkojamais tiesiskais regulējums piešķir nodokļu administrācijai četru gadu termiņu labojumu izdarīšanai un piedziņai, bet paredz tikai divu gadu termiņu samaksātā PVN atskaitīšanai. Attiecībā uz efektivitātes principa ievērošanu Komisija uzsver, ka divu gadu termiņš, kurā izbeidzas atskaitīšanas tiesības, var šo pašu iemeslu dēļ padarīt šo tiesību izmantošanu pārmērīgi grūtu.

33 Turklāt Komisija uzskata, ka katrā ziņā pārmērīgi un nesamērīgi ir tas, ka attiecīgā dalībvalsts var netaisnīgi iedzīvoties, pamatojoties uz vienkāršu grāmatvedības formalitāšu neizpildi, kaut arī tai ir jābūt iespējai atbilstošā veidā sodīt par attiecīgajiem pārkāpumiem.

34 Ja Tiesa nolems, ka *DPR* Nr. 633/72 19. pants nav saderīgs ar Sesto direktīvu, Kipras valdība piedāvā, ka ar spriedumu saistītās sekas ir jāierobežo tādā veidā, ka tās attiektos tikai uz laikposmu pēc tā pasludināšanas.

Tiesas atbilde

35 Vispirms ir jāatgādina, ka iesniedzējtiesas jautājumi ir par to, vai Sestās direktīvas 17. pantam, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam, 21. panta 1. punktam un 22. pantam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā aplūkotais, kas apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā PVN atskaitīšanas tiesību piemērošanai nosaka šo tiesību izbeigšanās termiņu, kas ir īsāks par to termiņu, kāds ir nodokļu administrācijas rīcībā nodokļa piedziņas īstenošanai.

36 Tomēr no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamata prāvas pamatā ir *Ecotrade* pieļauts grāmatvedības pārkāpums, tas ir, kļūdaina attiecīgo darījumu reģistrācija tikai no PVN atbrīvoto pirkumu reģistrā, un šāds pārkāpums ir pieļauts arī šīs sabiedrības iesniegtajās nodokļu deklarācijās attiecībā uz PVN, kā rezultātā *Agenzia* veica šo deklarāciju labojumus. Šis gadījums atšķiras no gadījuma, kad nodokļu maksātājs, zinot par to, ka piegāde ir apliekama ar nodokli, ar nokavēšanos vai aiz neuzmanības nav prasījis priekšnodokļa atmaksāšanu valsts tiesiskajā regulējumā paredzētajā termiņā.

37 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai visi tie Kopienu tiesību interpretācijas elementi, kas varētu noderēt, izspriežot tajā izskatāmo lietu, neraugoties uz to, vai valsts tiesa uz tiem ir īpaši atsaukusies tās uzdotajos jautājumos (skat. it īpaši 1994. gada 2. februāra spriedumu lietā C-315/92 *Verband Sozialer Wettbewerb*, sauktu — "Clinique", *Recueil*, I-317. lpp., 7. punkts; 1999. gada 4. marta spriedumu lietā C-87/97 *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, *Recueil*, I-1301. lpp., 16. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-456/02 *Trojani*, Krājums, I-7573. lpp., 38. punkts, kā arī 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL* (*Channel Islands*) u.c., Krājums, I-3947. lpp., 25. punkts).

38 Tādējādi iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi, kas ir jāaplūko kopā, ir jāpārformulē tā, ka tā prasa, pirmkārt, vai Sestās direktīvas 17. pantam, 18. panta 2. un 3. punktam un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam pretrunā ir, pirmkārt, tāda termiņa, kurā izbeidzas tiesības, noteikšana PVN atskaitīšanas tiesību īstenošanai, kāds ir paredzēts pamata prāvā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā, apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā (turpmāk tekstā — "tiesību izbeigšanās termiņš") un vai, otrkārt, šīs pašas direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 22. pantam pretrunā ir deklarāciju labošana un PVN piedziņa, sodot par tādu grāmatvedības pārkāpumu un pārkāpumu deklarējot nodokļus kā pamata prāvā aplūkotais, atņemot atskaitīšanas tiesības minētās apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā (turpmāk tekstā — "labojumu izdarīšanas un piedziņas prakse").

Par tiesību izbeigšanās termiņu

39 No paša sākuma ir jāuzsver, ka nodokļu maksātājs, kam jāmaksā PVN kā pakalpojumu saņēmējam, var atsaukties uz atskaitīšanas tiesībām, kas norādītas Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā (skat. 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-90/02 *Bockemühl*, *Recueil*, I-3303, 37. punkts). Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atskaitīšanas tiesības, kas paredzētas 17. pantā, ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un būtībā tās nevar ierobežot (skat. 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Bockemühl*, 38. punkts).

40 No pastāvīgās judikatūras izriet arī, ka atskaitīšanas tiesības ir nekavējoties īstenojamas attiecībā uz visiem nodokļiem, kas uzliekami saņemtajām precēm un pakalpojumiem (skat. it īpaši 1988. gada 21. septembra spriedumu lietā 50/87 Komisija/Francija, *Recueil*, 4797. lpp., 15.–17. punkts; 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal*, *Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c., 43. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Bockemühl*, 38. punkts).

41 Kā tas izriet no Sestās direktīvas 18. panta 2. punkta teksta, atskaitīšanas tiesības būtībā īstenojamas "tajā pašā periodā", kurā šīs tiesības ir radušās.

42 Tomēr nodokļu maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 3. punktam pat tad, ja tas nav īstenojis savas tiesības laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās. Taču šādā gadījumā atskaitīšanas tiesībām dalībvalstis nosaka zināmus nosacījumus un noteikumus.

43 No minētā izriet, ka dalībvalstis var paredzēt, ka atskaitīšanas tiesības ir jāīsteno attiecīgajā laikposmā, kurā tās ir radušās, vai arī ilgākā laika posmā, ievērojot zināmus valsts tiesiskajā regulējumā noteiktus nosacījumus un noteikumus.

44 Turklāt iespēja īstenot atskaitīšanas tiesības bez ierobežojuma laikā būtu pretēja tiesiskās drošības principam, kas prasa, lai nodokļu maksātāja nodokļu stāvoklis attiecībā uz tā tiesībām un pienākumiem pret nodokļu administrāciju nevarētu tikt bezgalīgi apšaubīts.

45 Tādējādi nevar apgalvot, ka atskaitīšanas tiesībām nevar noteikt tiesību izbeigšanās termiņu.

46 Ir jāpiebilst, ka tiesību izbeigšanās termiņu, kura iestāšanās rezultātā nepietiekami rūpīgs nodokļu maksātājs, kas nav prasījis atskaitīt PVN, tiktu sodīts, zaudējot atskaitīšanas tiesības, nevar uzskatīt par nesaderīgu ar Sestās direktīvas izveidoto sistēmu, it īpaši tādēļ, ka, pirmkārt, šis termiņš ir vienādi piemērojams gan atskaitīšanas tiesībām, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz Kopienu tiesībām (līdzvērtības princips) un tādēļ, otrkārt, ka tas nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu (efektivitātes princips) (skat. 2003. gada 27. februāra spriedumu lietā C-327/00 *Santex*, *Recueil*, I-1877. lpp., 55. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-241/06 *Lämmerzahl*, Krājums, I-8415. lpp., 52. punkts).

47 Attiecībā uz līdzvērtības principu no lietas materiāliem neizriet un Tiesā vispār nav minēts, ka *DPR* Nr. 633/72 19. panta pirmajā daļā paredzētais tiesību izbeigšanās termiņš ir pretējs šim principam.

48 Attiecībā uz efektivitātes principu ir jāuzsver, ka divu gadu tiesību izbeigšanās termiņš, kāds tas ir pamata prāvā, nevar pats par sevi padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu, jo Sestās direktīvas 18. panta 2. pantā dalībvalstīm ir atļauts prasīt, lai nodokļu maksātājs īsteno savas atskaitīšanas tiesības laikposmā, kurā šīs tiesības ir radušās.

49 Ir arī jāpārbauda, vai šo secinājumu neatspēko tas, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam nodokļu administrācijas rīcībā ir garāks termiņš, lai piedzītu PVN parādu, nekā termiņš, kas nodokļu maksātājiem ir piešķirts, lai prasītu tā atskaitīšanu.

50 Šajā sakarā ir jāuzsver, ka nodokļu administrācijai informācija, kas nepieciešama, lai noteiktu maksājamā PVN un veicamo atskaitījumu summu, kļūst zināma tikai, sākot

no brīža, kad tā saņem nodokļu maksātāja nodokļu deklarāciju. Tātad tad, ja deklarācija ir nepareiza vai ja tā izrādās nepilnīga, tikai sākot no šī brīža, administrācija var izdarīt labojumus šajā deklarācijā un vajadzības gadījumā piedzīt nesamaksāto nodokli (skat. šajā sakarā 1998. gada 19. novembra spriedumu lietā C-85/97 *SFI*, *Recueil*, I-7447. lpp., 32. punkts).

51 Tātad nodokļu administrācijas situāciju nevar salīdzināt ar nodokļu maksātāja stāvokli (iepriekš minētais spriedums lietā *SFI*, 32. punkts). Kā Tiesa jau ir nospriedusi, tas, ka nodokļu administrācijai tiesību izbeigšanās termiņš sākas vēlāk, nekā sākas tiesību izbeigšanās termiņš, kas piemērojams nodokļu maksātājam tā atskaitīšanas tiesību īstenošanai, nevar ietekmēt līdzvērtības principu (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *SFI*, 33. punkts).

52 Tādējādi tāds tiesību izbeigšanās termiņš kā pamata prāvā aplūkotais nepadara neiespējamu vai pārmērīgi grūtu atskaitīšanas tiesību īstenošanu tikai tādēļ, ka nodokļu administrācijas rīcībā nesamaksātā PVN piedziņai ir termiņš, kas pārsniedz to, kas piešķirts nodokļu maksātājam šo tiesību īstenošanai.

53 Šis secinājums ir attiecināms uz gadījumiem, kad kā pamata lietās ir piemērota apgrieztās iekasēšanas procedūra. Sestās direktīvas 18. panta 2. un 3. punkts ir piemērojams arī šai procedūrai. Tas nepārprotami izriet no šo tiesību normu teksta, kuras abas skaidri atsaucas uz šī paša panta 1. punktu, kura d) apakšpunktā ir norādīts apgrieztās iekasēšanas gadījums.

54 Ievērojot iepriekš minēto, iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. pantam, 18. panta 2. un 3. punktam un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam pretrunā nav tāds valsts tiesiskais regulējums, kas paredz PVN atskaitīšanas tiesību izbeigšanās termiņu kā pamata prāvā aplūkotais, ja vien ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes

principi. Efektivitātes princips netiek pārkāpts tikai tāpēc, ka nodokļu administrācijas rīcībā ir garāks termiņš, lai piedzītu nesamaksāto PVN, nekā termiņš, kas nodokļu maksātājiem ir piešķirts atskaitīšanas tiesību īstenošanai.

Par labojumu izdarīšanas un piedziņas praksi

55 Ir jāpārbauda jautājums, vai Sestajai direktīvai pretrunā ir labojumu izdarīšanas un piedziņas prakse, kas soda par grāmatvedības pārkāpumu, kas izpaužas, kā tas ir norādīts šī sprieduma 36. punktā, kļūdainā attiecīgo darījumu reģistrācijā tikai no PVN atbrīvoto pirkumu reģistrā, un šāds pārkāpums ir pieļauts arī šī sabiedrības iesniegtajās nodokļu deklarācijās attiecībā uz PVN, atņemot atskaitīšanas tiesības apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā.

56 Šajā sakarā ir jāprecizē, ka saskaņā ar apgrieztās iekasēšanas procedūru, kas izveidota Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktā, *Ecotrade* kā pakalpojumu, kurus sniedza ārvalstīs reģistrēti nodokļu maksātāji, saņēmējam bija jāmaksā PVN par veiktajiem darījumiem, proti, PVN kā priekšnodoklis, kuru būtībā var pilnībā atskaitīt, tādējādi nepaliekot parādā Valsts kasei nekādu summu.

57 Taču Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktā dalībvalstīm ir atļauts tādiem apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumiem kā pamata lietās aplūkotie noteikt formalitātes, kas nodokļu maksātājam ir jāizpilda, lai varētu īstenot savas atskaitīšanas tiesības.

58 No šādas formalitātes, kas ir ieviesta Itālijas tiesībās, konkrētāk, ar dekrētlikuma Nr. 331/93 47. panta 1. punktu, piemērošanas izriet, ka *Ecotrade* bija pašai sev jāizdod faktūrrēķins par attiecīgajiem darījumiem un šis faktūrrēķins, kā arī attiecīgo pakalpojumu sniedzēja faktūrrēķins atsevišķi jāreģistrē izdoto faktūrrēķinu reģistrā un pirkumu reģistrā, tādējādi iegūstot PVN atlaidi, kas precīzi atbilst maksājamajam nodoklim.

59 Turklāt saskaņā ar Sestās direktīvas 22. panta 2. un 4. punktu nodokļu maksātājam ir jāveic pietiekami precīza uzskaite, lai varētu piemērot PVN un nodokļu administrācija varētu to kontrolēt, kā arī ir jāiesniedz deklarācija, kurā ir jāietver visa informācija, kas vajadzīga iekasējamā nodokļa un izdarāmo atskaitījumu aprēķināšanai. Lai nodrošinātu, ka visi nodokļu maksātāji pilda šos pienākumus, šī paša 22. panta 7. punktā dalībvalstīm ir atļauts veikt tam vajadzīgos pasākumus, tostarp attiecībā uz apgrieztās iekasēšanas gadījumu.

60 Pamata lietā *Ecotrade* nav ievērojusi, pirmkārt, pienākumus, kas tai izriet no valsts tiesiskajā regulējumā, piemērojot Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, noteiktajām formalitātēm, un, otrkārt, grāmatvedības un deklarēšanas pienākumus, kas attiecīgi izriet no šīs pašas direktīvas 22. panta 2. un 4. punkta (turpmāk tekstā — "grāmatvedības pienākumu neievērošana").

61 Tātad ir jāpārbauda, vai šādu neievērošanu var likumīgi sodīt, atņemot atskaitīšanas tiesības apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā.

62 Attiecībā uz pienākumiem, kas izriet no Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunkta, lai gan šī tiesību norma atļauj dalībvalstīm apgrieztās iekasēšanas

procedūras piemērošanas gadījumiem noteikt formalitātes attiecībā uz atskaitīšanas tiesību īstenošanu, tas, ka nodokļu maksātājs tās neievēro, nevar tam atņemt atskaitīšanas tiesības.

63 Tā kā nav apstrīdams, ka pamata prāvā ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas procedūra, nodokļu neitralitātes princips prasa, lai iepriekšēja PVN atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļu maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības (skat. pēc analoģijas 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-146/05 *Collée*, Krājums, I-7861. lpp., 31. punkts).

64 Līdz ar to, kad nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamās ziņas, lai konstatētu, ka nodokļu maksātājam kā attiecīgā pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā PVN, tai nav jānosaka šī nodokļu maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli papildu nosacījumi, kuru sekas varētu būt šo tiesību atņemšana (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Bockemühl*, 51. punkts).

65 Tas pats attiecas arī uz Sestās direktīvas 22. panta 7. un 8. punktu, kuram atbilstoši dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka nodokļu maksātājs pilda savus deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, vai paredz citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu.

66 Lai gan šīs tiesību normas atļauj dalībvalstīm veikt noteiktus pasākumus, tomēr tie nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu iepriekšējā punktā minētos mērķus. Šādus pasākumus līdz ar to nevar izmantot, lai sistemātiski apšaubītu PVN atskaitīšanas tiesības, kas ir PVN kopējās sistēmas, kura izveidota ar Kopienu tiesisko regulējumu šajā jomā, pamatprincips (skat. 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, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c., 52. punkts).

67 Tāda labojumu izdarīšanas un piedziņas prakse kā pamata prāvā aplūkotā, kas soda par to, ka nodokļu maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarēšanas pienākumus, atsakot atskaitīšanas tiesības, nepārprotami pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu Sestās direktīvas 22. panta 7. punkta nozīmē, jo Kopienu tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam, lai sodītu par minēto pienākumu neievērošanu.

68 Minētā prakse arī pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu PVN pareizu iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksāšanu Sestās direktīvas 22. panta 8. punkta nozīmē, jo tā var novest pat pie atskaitīšanas tiesību zaudēšanas, ja nodokļu administrācija izdara labojumu deklarācijā tikai pēc tiesību izbeigšanās termiņa, kurš ir nodokļu maksātāja rīcībā, lai atskaitītu nodokli (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c., 53. un 54. punkts).

69 Šādu labojumu izdarīšanas un piedziņas praksi nevar pamatot arī ar Sestās direktīvas 17. panta 6. un 7. punktu. Šīs abas tiesību normas nav piemērojamas tādā situācijā kā pamata prāvā aplūkotā, jo tās regulē pašu atskaitīšanas tiesību pastāvēšanu, nevis to īstenošanas noteikumus. Turklāt minētais 6. punkts ir piemērojams tikai izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem, bet ir skaidrs, ka pamata prāvā nav runa par šādiem izdevumiem. Attiecībā uz iespēju, kas dalībvalstīm ir piešķirta atbilstoši minētajam 7. punktam, pietiek norādīt, ka tās uz to var atsaukties tikai ar nosacījumu, ja tās iepriekš ir veikušas konsultācijas, kas paredzētas šīs pašas direktīvas 29. pantā (skat. šajā sakarā 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-409/99 *Metropol* un *Stadler*,

Recueil, I-81. lpp., 61.–63. punkts, kā arī 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-228/05 *Stradasfalti*, Krājums, I-8391. lpp., 29. punkts), ko Itālijas Republika atbilstoši lietas materiāliem nav darījusi.

70 Turklāt no iesniedzējtiesas lēmumiem neizriet un tā Tiesā nav minējusi, ka *Ecotrade* nav izpildījusi grāmatvedības pienākumus ļaunticības dēļ vai tādēļ, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas.

71 Katrā ziņā nodokļu maksātāja labticība ietekmē iesniedzējtiesai sniedzamo atbildi tikai tiktāl, ciktāl šī nodokļu maksātāja uzvedības dēļ pastāv risks attiecīgajai dalībvalstij zaudēt nodokļu ienākumus (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Collée*, 35. un 36. punkts). Tomēr grāmatvedības pienākumu neizpilde, kā tas ir pamata prāvā, nevar tikt uzskatīta par tādu, kas rada risku zaudēt nodokļu ienākumus, ja — kā tas ir norādīts šī sprieduma 56. punktā —, piemērojot apgrieztās iekasēšanas procedūru, būtībā Valsts kasei nav jāmaksā nekāda summa. Šo iemeslu dēļ šāda neizpilde nekādā gadījumā nevar tikt pielīdzināta darbībai, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, vai Kopienu tiesību normu nelikumīgai izmantošanai, jo tā nav veikta, lai gūtu netaisnīgas nodokļu priekšrocības (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Collée*, 39. punkts).

72 Tādējādi iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 22. pantam ir pretrunā labojumu izdarīšanas un piedziņas prakse, kas soda par, pirmkārt, pienākumu, kas izriet no valsts tiesiskajā regulējumā, piemērojot šo 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, noteiktajām formalitātēm neievērošanu, kā tas ir noticis pamata lietās, un, otrkārt, par grāmatvedības pārkāpumu un pārkāpumu,

deklarējot nodokļus, kas attiecīgi izriet no minētā 22. panta 2. un 4. punkta, atņemot atskaitīšanas tiesības apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā.

73 Ņemot vērā šī sprieduma 54. punktā sniegto atbildi, nav jālemj par Kipras valdības piedāvājumu ierobežot šī sprieduma iedarbību laikā.

Par tiesāšanās izdevumiem

74 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 minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) 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, kas ir grozīta ar Padomes 2000. gada 30. marta Direktīvu 2000/17/EK, 17. pantam, 18. panta 2. un 3. punktam un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kas paredz tādu atskaitīšanas tiesību izbeigšanās termiņu kā pamata prāvā aplūkotais, ja vien ir ievēroti līdzvērtības un

efektivitātes principi. Efektivitātes principu nevar uzskatīt par pārkāptu tikai tāpēc, ka nodokļu administrācijas rīcībā ir garāks termiņš, lai piedzītu nesamaksāto pievienotās vērtības nodokli, nekā termiņš, kas nodokļu maksātājiem ir piešķirts atskaitīšanas tiesību īstenošanai;

2) tomēr Sestās direktīvas 77/388, kas ir grozīta ar Direktīvu 2000/17, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 22. pantam ir pretrunā labojumu izdarīšanas deklarācijās un pievienotās vērtības nodokļa piedziņas prakse, kas soda par, pirmkārt, pienākumu, kas izriet no valsts tiesiskajā regulējumā, piemērojot šo 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, noteiktajām formalitātēm, neievērošanu, kā tas ir noticis pamata lietās, un, otrkārt, par grāmatvedības pārkāpumu un pārkāpumu, deklarējot nodokļus, kas attiecīgi izriet no minētā 22. panta 2. un 4. punkta, atņemot atskaitīšanas tiesības apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā.

[Paraksti]