TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. gegužės 8 d.*

Sujungtose bylose C-95/07 ir C-96/07

dėl *Commissione tributaria provinciale di Genova* (Italija) 2006 m. gruodžio 13 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2007 m. vasario 20 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Ecotrade SpA

prieš

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

* Proceso kalba: italų.

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. sausio 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Ecotrade SpA*, atstovaujamos advokatų A. Lovisolo ir N. Raggi,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Kipro vyriausybės, atstovaujamos A. Pantazi-Lambrou,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir M. Afonso,

susipažinęs su 2008 m. kovo 13 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą yra susiję su 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 (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 2000 m. kovo 30 d. Tarybos direktyva 2000/17/EB (OL L 84, p. 24; toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnio, 18 straipsnio 1 dalies d punkto, 21 straipsnio 1 dalies ir 22 straipsnio išaiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant du ginčus tarp *Ecotrade SpA* (toliau – *Ecotrade*) ir *Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3* (toliau – *Agenzia*) dėl kelių pastarosios pranešimų, susijusių su išieškojimu, kuriuose pataisomos šios bendrovės užpildytos 2000 ir 2001 mokestinių metų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) deklaracijos.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Dėl teisės į atskaitą Šeštosios direktyvos 28f straipsniu pakeista tos pačios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies a punkto redakcija numato:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jam reikia sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekes ar paslaugas, kurias jam pateikė (suteikė) ar dar pateiks (suteiks) kitas apmokestinamasis asmuo“. (Pataisytas vertimas)

4 Pagal to paties 17 straipsnio 6 dalį, kol Europos Sąjungos Taryba nenusprendė, su kokiomis išlaidomis susijęs PVM negali būti atskaitomas, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose Šeštosios direktyvos įsigaliojimo metu. Toje pačioje dalyje nurodoma, kad jokiais atvejais neatskaitoma už išlaidas, kurios nėra vien komercinės veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekių, pramogaujant ar linksminantis. Šio straipsnio 7 dalis suteikia teisę valstybėms narėms pasikonsultavus, kaip numatyta 29 straipsnyje, dėl ekonominio ciklo svyravimų visiškai ar iš dalies neleisti atskaityti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu ar kitomis prekėmis.

5 Pagal Šeštosios direktyvos 28f straipsniu pakeistos tos pačios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punkto redakciją vidaus sistemoje PVM turi sumokėti asmuo, kuriam teikiama tos pačios direktyvos 28f straipsnio C dalyje nurodyta paslauga, kai šią paslaugą teikia užsienyje įsteigtas apmokestinamasis asmuo. 28f straipsnio C dalyje, į kurią daroma nuoroda, numatytos „prekių gabenimo paslaugos Bendrijoje“. Ši sistema, kuri, beje, taikoma kitoms paslaugoms, yra plačiai žinoma įprastu „atvirkštinio apmokestinimo“ pavadinimu.

6 Dėl teisės į atskaitą naudojimosi reglamentuojančių taisyklių ankstesniame punkte aprašytomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 2 dalimi pakeistos tos

pačios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkto redakcijoje numatyta, kad norėdamas pasinaudoti šia teise apmokestinamasis asmuo privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų.

7 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 ir 3 dalyse numatyta:

„2. Apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per atitinkamą mokestinį laikotarpį mokėtinos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

3. Valstybės narės nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurio jis neatskaitė pagal 1 ir 2 dalių nuostatas.“ (Pataisytas vertimas)

8 Be to, kai kurios apmokestinamajam asmeniui tenkančios prievolės, numatytos Šeštosios direktyvos 28h straipsniu, pakeistos tos pačios direktyvos 22 straipsnio redakcijoje. Šios prievolės apima šio 22 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą prievolę, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi tvarkyti detalią apskaitą taip, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos, bei numatytąją to paties straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, pagal kurią apmokestinamasis asmuo per nustatytą terminą turi pateikti mokesčio deklaraciją, kurioje turi būti pateikta visa informacija, reikalinga mokėtino mokesčio dydžiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti.

9 Galiausiai šio 22 straipsnio 7 ir 8 dalyse numatyta:

„7. Valstybės narės imasi visų būtinų priemonių užtikrinti, kad asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 1 dalies a ir b punktus turi mokėti mokestį vietoje kitoje šalyje įsisteigusio apmokestinamojo asmens <…>, laikytųsi anksčiau nurodytų deklaravimo ir mokėjimo prievolių.

8. Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

10 Italijos teisėje didžiausia su PVM susijusių nuostatų dalis yra numatyta 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekrete Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo (GURI, Nr. 292, 1972 m. lapkričio 11 d., paprastasis priedas), kuris keletą kartą buvo keistas (toliau – DPR Nr. 633/72), ir 1993 m. rugpjūčio 30 d. Įstatyminiame dekrete Nr. 331 (GURI, Nr. 203, 1993 m. rugpjūčio 30 d.; toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 331/93).

11 DPR Nr. 633/72 17 straipsnio trečiosios pastraipos pirmame sakinyje nurodyta:

„Prievoles, susijusias su <…> paslaugomis, kurias teikia valstybės teritorijoje subjektai ne rezidentai <…>, vykdo valstybės teritorijoje reziduojantys paslaugų gavėjai ar užsakovai, kurie <..> naudojasi paslaugomis versdamiesi verslu, amatu ar profesija.“

12 DPR Nr. 633/72 19 straipsnio pirmojoje pastraipoje numatyta:

„<…> Teisė į prekių ir paslaugų pirkimo ar importo mokesčių atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį, ir šia teise galima pasinaudoti ne vėliau kaip pateikiant deklaraciją už antruosius metus, einančius po tų metų, kai atsirado teisė į atskaitą, tokiomis sąlygomis, kurios yra šios teisės atsiradimo momentu.“

13 Pagal DPR Nr. 633/72 23 straipsnio „Sąskaitų faktūrų registravimas“ 1 ir 2 dalis per penkiolika dienų mokesčių mokėtojas išduotas sąskaitas faktūras pagal jų numerį ir išrašymo datą turi įrašyti į registrą *ad hoc*. Turi būti nurodomas kiekvienos sąskaitos faktūros progresyvinis numeris bei jos išrašymo data, apmokestinamoji sandorio ar sandorių suma ir PVM suma, atskirta pagal taikytą tarifą, taip pat prekės gavėjo ar paslaugos užsakovo arba to paties dekreto 17 straipsnio 3 dalyje numatytais atvejais prekės tiekėjo ar paslaugos teikėjo įmonė ar pavadinimas.

14 Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 25 straipsnio „Pirkimo registravimas“ 1 dalyje nustatyta, kad sąskaitas faktūras ir muitinės kvitus dėl įsigytų ar importuotų prekių ir paslaugų verčiantis savo verslu, įskaitant tas, kurios išrašytos pagal

šio dekreto 17 straipsnio 3 dalį, mokesčių mokėtojas turi sunumeruoti didėjančia tvarka ir įrašyti į registrą prieš periodinį mokesčių mokėjimą ar metinę deklaraciją, kur mokesčių mokėtojas pasinaudoja teise į su šiomis sąskaitomis faktūromis susijusio PVM atskaitą.

15 Pagal Įstatyminio dekreto Nr. 331/93 47 straipsnio „Bendrijos sandorių registravimas“ 1 dalį prekių gabenimo Bendrijos viduje ir su tuo susijusių paslaugų teikimo sąskaitos faktūros jų gavimo mėnesį ar vėliau, tačiau bet kuriuo atveju ne vėliau kaip per penkiolika dienų nuo gavimo, turi būti atskirai įrašytos į išrašomų sąskaitų faktūrų registrą, numatytą DPR Nr. 633 23 straipsnio 1 ir 2 dalyse, bei pirkimo registrą, numatytą to paties dekreto 25 straipsnio 1 dalyje, nurodant atitinkamai jų gavimo ar išrašymo mėnesį.

16 Galiausiai DPR Nr. 633/72 57 straipsnio 1 dalies pirmajame sakinyje nustatyta:

„Pranešimai apie pataisymus ir išieškojimą <…> turi būti perduoti iki ketvirtųjų metų, einančių po deklaracijos pateikimo, gruodžio 31 d., priešingu atveju, teisė prarandama.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

17 *Ecotrade* yra pagal Italijos teisę įsteigta akcinė bendrovė, kurios specializacija – prekyba granuliuotomis aukštakrosnių nuodegomis ir kitais priedais, ypač sintetiniu gipsu ir pelenais, naudojamais betono gamybai.

18 2000 ir 2001 mokestiniais metais *Ecotrade* Italijoje neįsteigtiems ūkio subjektams patikėjo šių medžiagų gabenimą iš Italijos į kitas Europos Bendrijos valstybes nares. Šių ūkio subjektų išrašomose sąskaitose faktūrose *Ecotrade* atliktos paslaugos aprašytos kaip „laivų nuoma“ arba „gabenimas“ (toliau – aptariami sandoriai). Nors šiose sąskaitose faktūrose nebuvo nurodyta PVM suma, kai kuriose jų paminėta, kad šie sandoriai neapmokestinami.

19 Taigi *Ecotrade* aptariamus sandorius laikė neapmokestinamais PVM. Todėl ji su šiais sandoriais susijusias sąskaitas faktūras įrašė tik į pirkimo registrą, o ne į išrašomų sąskaitų faktūrų registrą, ir tai darė neapmokestinimo PVM pagrindu. Taigi su šiais sandoriais susijusio PVM nėra *Ecotrade* mokesčių deklaracijose už 2000 ir 2001 mokestinius metus.

20 Per 2004 m. patikrinimą *Agenzia* nusprendė, kad aptariami sandoriai yra paslaugos, susijusios su prekių gabenimu Bendrijos viduje, kurios yra apmokestinamos PVM, ir kad joms taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka; tai, išskyrus vieną sąskaitą faktūrą, *Ecotrade* neginčijo. *Agenzia* taip pat konstatavo, kad ši bendrovė nesilaikė su šia atvirkštinio apmokestinimo tvarka susijusių apskaitos reikalavimų, nes aptariamos sąskaitos faktūros buvo įrašytos tik į pirkimo registrą, o ne išrašomų sąskaitų faktūrų registrą.

21 Todėl *Agenzia* keliais pranešimais dėl išieškojimo pataisė *Ecotrade* parengtas 2000 ir 2001 mokestinių metų PVM deklaracijas, nurodydama nedeklaruoto mokesčio maždaug už 321 000 eurų, ir skyrė jai maždaug 361 000 eurų dydžio baudų.

22 Vėliau *Agenzia* nusprendė, kad *Ecotrade* prarado teisę į PVM atskaitą, nes ja nepasinaudojo per nustatytą dvejų metų terminą nuo to momento, kai atsirado prievolė apskaičiuoti mokestį, kaip numatyta DPR Nr. 633/72 19 straipsnio 1 dalies antrajame sakinyje, nors mokesčių administratorius dar galėjo išieškoti su aptariamomis paslaugomis susijusį PVM, nes pagal šio dekreto 57 straipsnio pirmąją pastraipą pranešimai apie pataisymą ir išieškojimą gali būti perduoti per ketverių metų laikotarpį, skaičiuojamą nuo su ginčijamu mokesčiu susijusio mokesčio deklaracijų pateikimo.

23 Keliais 2005 m. vasario 13 d. Genujos mokestinių ginčų komisijai (*Commissione tributaria provinciale di Genova*) pareikštais skundais *Ecotrade* ginčijo aptariamus pranešimus dėl išieškojimo ir prašė juos panaikinti. Siekdama pateisinti savo apskaitos praktiką, ši bendrovė nurodė, kad su aptariamais sandoriais susijusios sąskaitos faktūros tinkamai buvo registruojamos pirkimo registre, tačiau dėl tos priežasties, kad šie sandoriai klaidingai laikyti neapmokestinamais PVM, šios faktūros nebuvo įrašytos į išrašomų sąskaitų faktūrų registrą. Kadangi neatsirado jokios skolos mokesčių administratoriui, šis pažeidimas neturėjo užkirsti kelio pasinauti teise į atskaitą. Todėl šioje byloje negalima taikyti jokio teisės į atskaitą apribojimo laiko atžvilgiu.

24 *Agenzia* prašymą prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atsikirto, kad *Ecotrade* turėjo sau išrašyti sąskaitą faktūrą už aptariamus sandorius, apskaičiuoti mokėtiną PVM, įrašyti į išrašomų sąskaitų faktūrų registrą bei į pirkimo registrą, taip ji būtų turėjusi PVM kreditą atskaitant pirkimo mokesčius. Pagal šį metodą užsakovai iš tikrųjų nemoka mokėtino PVM, nes jis yra neutralizuojamas jį atitinkančiu PVM kreditu. Be to, teise atskaityti turi būti pasinaudota per nustatytą terminą, kuriam pasibaigus šios teisės netenkama. Todėl *Ecotrade*, kuri nesilaikė nacionalinės teisės aktuose numatytos apskaitos tvarkos, privalėjo sumokėti mokėtiną PVM, nes suėjus naikinamajam terminui ji prarado teisę jį atskaityti.

25 Šiomis aplinkybėmis Genujos mokestinių ginčų komisija nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus, kurie yra identiški dviejose bylose C-95/07 ir C-96/07:

„1. Ar teisingai aiškinant Šeštosios direktyvos <…> 17 straipsnį, 21 straipsnio 1 dalį ir 22 straipsnį, jie draudžia tokią nacionalinės teisės normą, šiuo atveju DPR Nr. 633/72 19 straipsnį, kuri nustato, kad teise į (PVM), kurį turi mokėti apmokestinamasis asmuo versdamasis savo verslu, atskaitą reikia pasinaudoti per (dvejų metų) terminą, ir kaip sankciją dėl šio termino nesilaikymo nustato šios teisės praradimą, ypač tais atvejais, kai PVM už prekės ar paslaugos pirkimą apmokestinama taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką, kuri leidžia administratoriui reikalauti sumokėti mokestį per (ketverių metų – pagal DPR Nr. 633/72 57 straipsnį) terminą, ilgesnį nei numatytasis verslininkui pasinaudoti teise į atskaitą, kurios savo ruožtu netenkama jam pasibaigus ?

2. Ar teisingai aiškinant Šeštosios direktyvos <…> 18 straipsnio 1 dalies d punktą, jis draudžia tokią nacionalinės teisės normą, kuri, reglamentuodama šiame straipsnyje nurodytus „formalumus“ pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką, kurią nustato DPR Nr. 633/72 17 straipsnio 3 dalis kartu su 23 ir 25 straipsniais, gali nustatyti (vien tik mokesčių mokėtojo nenaudai) pareigą laikytis termino, kaip numato DPR Nr. 633/72 19 straipsnis, pasinaudoti šios direktyvos 17 straipsnyje įtvirtinta teise į atskaitą?“

26 2007 m. balandžio 27 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-95/07 ir C-96/07 buvo sujungtos tam, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

27 *Ecotrade* tvirtina, kad Šeštojoje direktyvoje teisei į atskaitą nenumatyta jokio apribojimo laiko atžvilgiu, atsižvelgiant į tai, kad visa neutralumo principu pagrįsta PVM sistema yra sudaryta taip, jog visais atvejais apmokestinajam asmeniui būtų užtikrinta ši pagrindinė visai PVM mokesčių sistemai būdinga teisė. Be to, pagrindinėje byloje aptariami nacionalinės teisės aktai negali būti pateisinti remiantis šios direktyvos 17 straipsnio 6 ir 7 dalimis ir 22 straipsnio 7 ir 8 dalimis, kurios nėra taikytinos pagrindinėse bylose.

28 Dėl valstybių narių pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktą nustatytų „formalumų“, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti tam, kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką, *Ecotrade* tvirtina, kad šie formalumai neturi būti neproporcingi bendrai PVM sistemai ar su ja nesuderinami. Todėl šių formalumų laikymasis neturi lemti to, kad apmokestinamasis asmuo galutinai netenka teisės į atskaitą. Bet kuriuo atveju teisės į atskaitą apribojimas Italijos teisėje nėra proporcingas, nes mokesčių administratorius klaidingas deklaracijas pataisyti turi ilgesnį terminą nei tą, kuris nustatytas apmokestinamajam asmeniui pateikti prašymą dėl atskaitos.

29 Italijos ir Kipro vyriausybės pabrėžia, kad numatytas terminas pasinaudoti teise į atskaitą yra formalumas, kurį valstybės narės gali nustatyti pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktą, 3 dalį bei 22 straipsnio 8 dalį. Šiame 18 straipsnyje nėra jokios nuostatos, draudžiančios valstybių narių dikreciją nustatyti atskaitos apribojimus laiko atžvilgiu. Pagal šio 18 straipsnio 2 dalį, kurioje daroma nuoroda į „tą patį laikotarpį“, teise atskaityti turi būti pasinaudojama kuo skubiau, vadinasi, jeigu apmokestinamasis asmuo nepasinaudoja teise atskaityti šiuo laikotarpiu, jo galimybei

tai padaryti vėlesniu laikotarpiu gali būti taikomos sąlygos, kurias valstybės narės gali nustatyti pagal to paties 18 straipsnio 3 dalį.

30 Be to, šios vyriausybės mano, kad administratoriui nustatytas mokesčio išieškojimo terminas dėl objektyvių ir praktinių priežasčių negali būti toks pats, koks nustatytas apmokestinamojo asmens pasinaudojimui teise į atskaitą, atsižvelgiant į tai, kad po mokesčių deklaracijų pateikimo administratoriui reikia laiko jų ir jų turiniui patikrinti.

31 Beje, Italijos vyriausybė pripažįsta, jog valstybės narės turi laikytis veiksmingumo principo taip, kad pasinaudoti teise į atskaitą netaptų praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga. Vis dėlto ji nurodo, kad dvejų metų terminas šiuo atžvilgiu yra visiškai tinkamas.

32 Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad atskaita turi būti pasinaudota laikantis numatytų mokestinių terminų. Taigi tas pasinaudojimas negali būti atidėtas neribotam laikui. Iš to ji daro išvadą, kad naikinamųjų terminų pasinaudoti teise į atskaitą nustatymas nėra nesuderinamas su Šeštosios direktyvos tikslais, su sąlyga, kad šie terminai nėra mažiau palankūs nei nustatytieji analogiškoms teisėms mokesčių srityje pasinaudoti (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų naudojimasis Bendrijos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas). Ji daro išvadą, kad lygiavertiškumo principo nebuvo laikomasi todėl, kad pagrindinėje byloje aptariami teisės aktai mokesčių administratoriui suteikia ketverių metų terminą pataisymams ir išieškojimams, o sumokėto PVM atskaitai juose numatytas tik dvejų metų terminas. Kalbėdama apie veiksmingumo termino laikymąsi Komisija pabrėžia, kad dėl teisei į atskaitą taikomo dvejų metų naikinamojo termino dėl tų pačių priežasčių kyla rizika, kad pasinaudojimas šia teise taps pernelyg sudėtingas.

33 Be to, Komisija mano, jog iš tiesų būtų per daug ir neproporcinga tai, kad susijusi valstybė narė siektų neteisėtai praturtėti remdamasi paprasčiausių apskaitos formalumų neįvykdymu, nors pastarajai ir reikėtų pripažinti galimybę tinkamai nubausti už aptariamus pažeidimus.

34 Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad DPR Nr. 633/72 19 straipsnis neatitinka Šeštosios direktyvos, Kipro vyriausybė siūlo, jog sprendimo veikimas laiko atžvilgiu būtų taip apribotas, kad jis būtų taikomas tik laikotarpiui po jo paskelbimo.

Teisingumo Teismo atsakymas

35 Pirmiausia reikia nurodyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimais siekiama sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnis, 18 straipsnio 1 dalies d punktas, 21 straipsnio 1 dalis ir 22 straipsnis draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėse bylose, pagal kuriuos atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymo atveju norint pasinaudoti teise atskaityti PVM reikia laikytis naikinamojo termino, trumpesnio nei tas, kurį turi mokesčių administratorius mokesčiui išieškoti.

36 Vi dėlto iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ginčo pagrindinėje byloje esmė susijusi su *Ecotrade* padarytu apskaitos pažeidimu, būtent klaidingu aptariamų sandorių įrašymu tik į pirkimo registrą neapmokestinant PVM; toks pažeidimas turėjo įtakos šios bendrovės parengtoms PVM deklaracijoms, dėl ko *Agenzia* pataisė šias deklaracijas. Šios aplinkybės aiškiai skiriasi nuo situacijos, kai apmokestinamasis asmuo, žinodamas apie tiekimo apmokestinimą, dėl pavėlavimo ar dėl neatsargumo nepateikia prašymo dėl pirkimo PVM atskaitos per nacionalinės teisės aktuose nustatytą terminą.

37 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui visapusį Bendrijos teisės aiškinimą, kuris gali būti naudingas sprendimui šio teismo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar pastarasis nurodė šias Bendrijos teisės normas savo pateiktuose klausimuose (būtent žr. 1994 m. vasario 2 d. Sprendimo *Verband Sozialer Wettbewerb*, vadinamo *Clinique*, C-315/92, Rink. p. I-317, 7 punktą; 1999 m. kovo 4 d. Sprendimo *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, C-87/97, Rink. p. I-1301, 16 punktą; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Trojani*, C-456/02, Rink. p. I-7573, 38 punktą ir 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, Rink. p. I-3947, 25 punktą).

38 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotus pirmąjį ir antrąjį klausimus, kuriuos reikia nagrinėti kartu, būtina performuluoti taip, kad jis klaustų, pirma, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnis, 18 straipsnio 2 ir 3 dalys, 21 straipsnio 1 dalis draudžia nustatyti naikinamąjį terminą pasinaudoti teise į atskaitą PVM, koks numatytas pagrindinėse bylose aptariamuose teisės aktuose, atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymo atveju (toliau – naikinamasis terminas) ir, antra, ar tos pačios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnis draudžia deklaracijų pataisymo ir PVM išieškojimo praktiką, pagal kurią už apskaitose ir deklaracijose padarytą pažeidimą, koks aptariamas pagrindinėse bylose, netenkama teisės atskaityti atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymo atveju (toliau – pataisymo ir išieškojimo praktika).

Dėl naikinamojo termino

39 Pirmiausia reikia pabrėžti, kad apmokestinamas asmuo, privalantis sumokėti PVM kaip paslaugos gavėjas, gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta teise į atskaitą (žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Bockemühl*, C-90/02, Rink. p. I-3303, 37 punktą). Pagal nusistovėjusią teismo praktiką šiame 17 straipsnyje numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš principo negali būti apribota (žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą bei minėto sprendimo *Bockemühl* 38 punktą).

40 Taip pat pagal nusistovėjusią teismo praktiką ši teisė į atskaitą įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu (būtent žr. 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 15–17 punktus; 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal,* C-37/95, 15 punktą; minėto sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 43 punktą bei minėto sprendimo *Bockemühl* 38 punktą).

41 Iš tiesų, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 dalies formuluotės, teise į atskaitą iš principo naudojamasi „per tą patį laikotarpį“, kuriuo atsirado ši teisė.

42 Pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 3 dalį apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti, net jeigu jis nepasinaudojo teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė. Tačiau šiuo atveju jo teisei į atskaitą taikomos valstybių narių nustatytos tam tikros sąlygos ir taisyklės.

43 Iš to išplaukia, jog valstybės narės gali reikalauti, kad teise į atskaitą būtų pasinaudota laikotarpiu, kuriuo ji atsirado, arba ilgesniu laikotarpiu, laikantis jų nacionalinės teisės aktuose nustatytų sąlygų ir taisyklių.

44 Be to, galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pasinaudoti teise į atskaitą prieštarautų teisinio saugumo principui, kuris reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nuginčyta neribotam laikui.

45 Todėl negalima pritarti teiginiui, kad teisei į atskaitą negalima nustatyti jokio naikinamojo termino.

46 Reikia pridurti, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su Šeštąja direktyva nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Bendrijos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas) ir, antra, dėl jo pasinaudojimas teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (žr. 2003 m. vasario 27 d. Sprendimo *Santex*, C-327/00, Rink. p. I-1877, 55 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. sprendimo *Lämmerzahl*, C-241/06, Rink. p. I-8415, 52 punktą).

47 Dėl lygiavertiškumo principo iš bylų medžiagos nematyti, be to, Teisingumo Teisme taip pat nebuvo nurodyta, kad DPR Nr. 633/72 19 straipsnio pirmojoje pastraipoje numatytas naikinamasis terminas neatitinka šio principo.

48 Dėl veiksmingumo principo reikia pabrėžti, kad dėl paties dvejų metų naikinamojo termino, kuris aptariamas pagrindinėje byloje, pasinaudojimas teise atskaityti negali savaime tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, atsižvelgiant į tai, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 dalis leidžia valstybėms narėms reikalauti, jog apmokestinamasis asmuo pasinaudotų teise į atskaitą tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė.

49 Taip pat reikia išnagrinėti, ar šios išvados nepaneigia tai, kad pagal nacionalinės teisės aktus mokesčių administratoriui mokėtinam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteiktas apmokestinamiesiems asmenims pateikti prašymus dėl PVM atskaitymo.

50 Šiuo atžvilgiu reikia pabrėžti, kad mokesčių administratorius su informacija, kuri reikalinga nustatyti mokėtino PVM sumą ir atlikti atskaitymus, susipažino tik gavusi

apmokestinamojo asmens mokesčių deklaraciją. Esant netikslumų deklaracijoje arba jeigu ji nepilna, administratorius tik nuo šio momento gali pataisyti šią deklaraciją ir prireikus išieškoti nesumokėtą mokestį (žr. šiuo klausimu 1998 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *SFI*, C-85/97, Rink. p. I-7447, 32 punktą).

51 Taigi mokesčių administratoriaus situacijos negalima palyginti su apmokestinamojo asmens situacija (minėto sprendimo *SFI* 32 punktas). Be to, kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė, tai, kad naikinamasis terminas mokesčių administratoriaus atžvilgiu pradedamas skaičiuoti vėliau nei naikinamasis terminas, taikomas apmokestinamojo asmens teisei į atskaitą, nepažeidžia lygybės principo (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *SFI* 33 punktą).

52 Todėl dėl pagrindinėje byloje aptariamo naikinamojo termino pasinaudojimas teise į atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas vien todėl, kad mokesčių administratoriui nesumokėtam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteiktas apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti tokia teise.

53 Ši išvada yra teisinga, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, kaip ir pagrindinėse bylose. Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 ir 3 dalys taip pat taikomos šiai tvarkai. Tai akivaizdžiai matyti iš šių nuostatų formuluočių, kurios abi aiškiai daro nuorodas į to paties straipsnio 1 dalį, kurio d punkte numatytas atvirkštinio apmokestinimo atvejis.

54 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis, 18 straipsnio 2 ir 3 dalys, 21 straipsnio 1 dalies b punktas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, nustatančių naikinamąjį terminą teisei į atskaitą pasinaudoti, koks aptariamas pagrindinėje

byloje, jeigu laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų. Veiksmingumo principas nepažeidžiamas vien todėl, kad mokesčių administratoriui nesumokėtam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteikiamas apmokestinamiesiems asmenims pasinaudoti savo teise į atskaitą.

Dėl pakeitimo ir išieškojimo praktikos

55 Reikia išnagrinėti, ar Šeštoji direktyva draužia pataisymo ir išieškojimo praktiką, pagal kurią dėl pažeidimo apskaitose, kurį sudaro, kaip nurodyta šio sprendimo 36 pukte, klaidingas aptariamų sandorių įrašymas tik į pirkimo registrą neapmokestinant PVM, turėjusį įtakos *Ecotrade* parengtoms mokesčių deklaracijoms, nesuteikiama teisė į atskaitą atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymo atveju.

56 Šiuo klausimu reikia patikslinti, kad pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punkte nustatytą atvirkštinio apmokestinimo tvarką *Ecotrade*, kaip užsienyje įsikūrusių apmokestinamų asmenų teikiamų paslaugų gavėja, turėjo sumokėti PVM už atliktus sandorius, būtent pirkimo PVM, nors iš principo buvo galima taip atskaityti tą patį mokestį, ir dėl to jokia suma neturėjo būti sumokėta į valstybės biudžetą.

57 Tačiau kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, kaip ir pagrindinėse bylose, Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktas leidžia valstybėms narėms nustatyti formalumus, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti norėdamas pasinaudoti teise į atskaitą.

58 Iš tokio formalumo, nustatyto Italijos teisėje būtent Įstayminio dekreto Nr. 331/93 47 straipsnio 1 dalyje, išplaukia, kad *Ecotrade* turėjo sau išrašyti sąskaitą faktūrą už aptariamas paslaugas ir ją bei susijusių paslaugų tiekėjo išrašytą sąskaitą faktūrą atskirai įrašyti į išrašomų sąskaitų faktūrų registrą bei į pirkimo registrą, vadinasi, ji būtų turėjusi PVM kreditą, tiksliai atitinkantį mokėtiną mokestį.

59 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 2 ir 4 dalis kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti pakankamai išsamią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM ir mokesčių administratorius galėtų atlikti patikrinimus, bei pateikti deklaraciją, kurioje reikia nurodyti visą informaciją, reikalingą mokėtino mokesčio dydžiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti. Siekiant užtikrinti, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo įvykdys šiuos įpareigojimus, to paties 22 straipsnio 7 dalis leidžia valstybėms narėms imtis tam būtinų priemonių, įskaitant atvirkštinio apmokestinimo tvarkos atveju.

60 Iš to išplaukia, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamas *Ecotrade* prievolių neįvykdymas, susijusių, pirma, su nacionalinės teisės taikant Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktą nustatytais formalumais, ir, antra, su jos prievolių, susijusių su apskaitomis bei deklaracijomis, išplaukiančių atitinkamai iš tos pačios direktyvos 22 straipsnio 2 ir 4 dalių (toliau – su apskaitomis susijusių įpareigojimų neįvykdymas).

61 Taigi reikia išnagrinėti, ar dėl tokio neįvykdymo gali būti teisėtai baudžiama nesuteikiant teisės į atskaitą atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymo atveju.

62 Dėl prievolių, išplaukiančių iš Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkto, pažymėtina, kad jeigu iš tiesų ši nuostata suteikia teisę valstybėms narėms nustatyti

formalumus, susijusius su teisės atskaityti pasinaudojimu atvirkštinio apmokestinimo atveju, apmokestinamajam asmeniui juos pažeidus, jis neturi netekti savo teisės į atskaitą.

63 Iš tiesų, kadangi neginčijama tai, kad atvirkštinio apmokestinimo tvarka yra taikytina pagrindinėms byloms, mokestinio neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (žr. analogiškai 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 31 punktą).

64 Kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamų teikiamų paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, kiek tai susiję su pastarojo teise atskaityti šį mokestį, jis negali nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą (žr. minėto sprendimo *Bockemühl* 51 punktą).

65 Tas pats pasakytina apie Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 7 ir 8 dalis, pagal kurias valstybės narės imasi būtinų priemonių, siekdamos užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo įvykdytų deklaravimo ir mokėjimo prievoles, ar numatyti kitas prievoles, kurios, jų manymu, reikalingos tinkamai rinkti PVM ir užkirsti kelią sukčiavimui.

66 Iš tiesų, nors šios nuostatos suteikia teisę valstybėms narėms imtis tam tikrų priemonių, jos neturi viršyti to, kas būtina ankstesniame punkte nurodytiems tikslams pasiekti. Šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad nuolat paneigtų teisę į PVM atskaitą, kuri yra esminis bendros PVM sistemos, įtvirtintos Bendrijos teisės aktų leidėjo šioje srityje, principas (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molen-*

heide ir kt., C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, Rink. p. I-7281, 47 punktą bei minėto sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 52 punktą).

67 Be to, pagrindinėse bylose aptariama pataisymo ir išieškojimo praktika, pagal kurią dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nesilaiko askaitos ir deklaravimo prievolių, jis netenka teisės į atskaitą, aiškiai viršija tai, kas būtina pasiekti tikslą užtikrinti, kad šios prievolės būtų teisingai taikomos Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 7 dalies prasme, atsižvelgiant į tai, kad Bendrijos teisė nedraudžia valstybėms narėms prireikus nustatyti pažeidimo sunkumui proporcigą baudą ar piniginę sankciją, siekiant nubausti už šių prievolių neįvykdymą.

68 Ši praktika taip pat viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir kelio sukčiavimui užkirtimą Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalies prasme, nes ją taikant galima apskritai prarasti teisę į atskaitą, jeigu mokesčių administratoriaus pataisymai deklaracijoje padaromi tik pasibaigus naikinamajam terminui, kuris nustatytas apmokestinamojo asmens teisei į atskaitą pasinaudoti (analogiškai žr. minėto sprendimo *Gabalfrisa ir kt.* 53 ir 54 punktus).

69 Tokios pataisymų ir išieškojimo praktikos taip pat negalima pateisinti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 ir 7 dalimis. Iš tiesų šios dvi nuostatos netaikomos tokioje situacijoje, kokia yra šiose pagrindinėse bylose, nes jose reglamentuojamas pačios teisės į atskaitą egzistavimas, bet ne jos vien komercinės veiklos išlaidos, pavyzdžiui, patirtos įsigyjant prabangos prekių, pramogaujant ar linksminantis, nors akivaizdu, kad tokios išlaidos nėra aptariamos pagrindinėse bylose. Dėl valstybių narių pagal šią 7 dalį turimos diskrecijos pakanka pabrėžti, kad pastarosios gali ja pasinaudoti tik su sąlyga, kad pirmiausia pasinaudojo konsultavimosi procedūra, numatyta tos pačios direktyvos 29 straipsnyje (šiuo klausimu žr. 2002 m. sausio 8 d. Sprendimo *Metropol ir Stadler*, C-409/99, Rink. p. I-81, 61–63 punktus bei 2006 m. rugsėjo 14 d.

Sprendimo *Stradasfalti*, C-228/05, Rink. p. I-8391, 29 punktą), o taip, remiantis bylos medžiaga, nebuvo Italijos Respublikos atveju.

70 Be to, tai, kad *Ecotrade* apskaitos prievolės neįvykdytos dėl šios bendrovės nesąžiningo elgesio ar sukčiavimo, neišplaukia iš sprendimų dėl prašymo priimti priejudicinį sprendimą, galiausiai tai nebuvo nurodyta Teisingumo Teisme.

71 Bet kuriuo atveju apmokestinamojo asmens sąžiningumas atsakymui, kuris turi būti pateiktas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, svarbus, tik jeigu dėl šio apmokestinamojo asmens elgesio atitinkamai valstybei narei kyla rizika prarasti pajamų iš mokesčių (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Collée* 35 ir 36 punktus). Tačiau tokio apskaitos prievolių neįvykdymo, kuris nagrinėjamas pagrindinėse bylose, negalima laikyti keliančiu pajamų iš mokesčių praradimo riziką, nes, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 56 punkte, taikant atvirkštinio apmokestinimo tvarką iš principo jokios sumos nereikia mokėti valstybės biudžetui. Dėl šių priežasčių toks neįvykdymas taip pat negali būti prilyginamas mokestiniam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui Bendrijos teisės normomis, nes tokia ūkinė operacija nebuvo atlikta siekiant gauti neteisėtos mokestinės naudos(šiuo klausimu žr. minėto sprendimo (*Collée* 39 punktą).

72 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnis draudžia deklaracijų pataisymo ir išieškojimo praktiką, pagal kurią neįvykdžius prievolių, susijusių, pirma, su nacionalinės teisės taikant šio 18 straipsnio 1 dalies d punktą nustatytais formalumais, ir, antra, su jos apskaitos bei deklaravimo prievolių, išplaukiančių

atitinkamai iš minėto 22 straipsnio 2 ir 4 dalių, koks nagrinėjamas pagrindinėse bylose, baudžiama atsisakant suteikti teisę į atskaitą, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

73 Atsižvelgiant į šio sprendimo 54 punkte pateiktą atsakymą nereikia priimti sprendimo dėl Kipro vyriausybės pasiūlymo apriboti šio sprendimo veikimo laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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, iš dalies pakeistos 2000 m. kovo 30 d. Tarybos direktyva 2000/17/EB, 17 straipsnis, 18 straipsnio 2 ir 3 dalys, 21 straipsnio 1 dalies b punktas nedraudžia nacionalinės teisės aktų, nustatančių naikinamąjį terminą pasinaudoti teise į atskaitą, koks aptariamas pagrindinėje byloje, jeigu laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmin-

gumo principų. Veiksmingumo principas nepažeidžiamas vien todėl, kad mokesčių administratoriui nesumokėtam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteikiamas apmokestinamiesiems asmenims pasinaudoti savo teise į atskaitą.

2. Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/17//EB, 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnis draudžia deklaracijų pakeitimo ir PVM išieškojimo praktiką, pagal kurią neįvykdžius prievolių, susijusių, pirma, su nacionalinės teisės taikant šio 18 straipsnio 1 dalies d punktą nustatytais formalumais, ir, antra, apskaitos bei deklaravimo prievolių, išplaukiančių atitinkamai iš minėto 22 straipsnio 2 ir 4 dalių, baudžiama atsisakant suteikti teisę į atskaitą, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

Parašai.