ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 13. martā [1]

1. Itālijā reģistrēta sabiedrība saņēma ar kuģu transportu saistītus pakalpojumus [*shipping services*] no citur reģistrētām sabiedrībām, kuru rēķinos nebija ietverts PVN. Tā kļūdaini uzskatīja, ka šie pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa, un tāpēc tos neiekļāva savās PVN atskaitēs. Patiesībā tai saskaņā ar "apgrieztās iekasēšanas" sistēmu vajadzēja deklarēt savu atbildību par priekšnodoklī samaksāto PVN par piegādēm, kuru pēc tam vajadzēja atskaitīt no maksājamā nodokļa. Tādēļ būtu vajadzīgi divi iegrāmatojumi, kas tiktu ieskaitīti viens otrā tā, ka nebūtu jāmaksā nodokļu iestādēm nekādi maksājumi.

2. Tomēr šo pašu rezultātu tā panāca, nedeklarējot vai neatskaitot nekādu priekšnodokli, bet gan pilnībā samaksājot izejošo [*output*] nodokli.

3. Atklājot kļūdu, nodokļu iestāde, pamatojoties uz savām valsts tiesību sistēmas likumos noteiktajām tiesībām pārbaudīt PVN deklarācijas par iepriekšējiem četriem gadiem, centās atgūt nedeklarēto priekšnodokli, bet neatļāva jebkādus atskaitījumus, kas nebija pieprasīti par otro gadu, pēc kura radās tiesības uz atskaitījumu, arī pamatojoties uz valsts tiesību aktos noteikto termiņu.

4. Tāpēc *Commissione Tributaria Provinciale* (Provinces nodokļu tiesa, Dženova) uzdotais prejudiciālais jautājums ir, vai situācija, kas radusies šo divu periodu nesakritību dēļ, kuru dēļ nodokļu iestāde atprasa PVN, kas nebūtu jāmaksā, ja pienācīgi būtu ievērotas procedūras, ir saderīga ar Kopienas tiesību aktiem PVN jomā.

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

Atbilstošais Kopienu tiesiskais regulējums

5. Direktīva 2006/112/EEK [2], kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, atceļot un aizstājot esošo tiesisko regulējumu, šobrīd regulē Kopienas tiesības PVN jomā ar mērķi izklāstīt piemērojamos noteikumus skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un formulējumos, principā neveicot būtiskas izmaiņas [3].

6. Šī lieta attiecas uz 2000. un 2001. gadu, kad galvenās normas bija ietvertas Pirmajā un Sestajā direktīvā [4]. Turpmāk es atsaukšos uz šo direktīvu normām un labākai lasāmībai es to darīšu tagadnes formā, lai gan tās vairs nav spēkā. To būtība un lielā mērā arī redakcija Direktīvā 2006/112 nav mainīta, un atsaucēs es arī norādīšu atbilstošās šīs direktīvas normas.

7. Kopējās PVN sistēmas pamata pazīmes ir noteiktas Pirmās direktīvas 2. pantā [5]:

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējo sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.

[..].”

2 — Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 — Skat. preambulas 3. apsvērumu.

4 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.), Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., ar vairākiem grozījumiem).

5 — Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkts.

8. Sestās direktīvas 17. panta 1. punktā un 2. punkta a) apakšpunktā ir regulēta priekšnodokļa atskaitīšanas sistēma par dalībvalsts iekšējiem darījumiem [6]:

"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;

[..]."

9. Tāpēc nodokļu maksātājiem katrā piegādes ķēdes starpposmā parasti ir jāmaksā PVN (priekšnodoklis) saviem piegādātājiem un jāietur PVN (izejošais nodoklis) no saviem pircējiem. Tad tie samaksā nodokļu iestādei izejošo nodokli pēc tam, kad atskaitīts viņu attiecīgais priekšnodoklis.

10. Tomēr vienmēr tā nav.

11. Pirmkārt, Sestās direktīvas 17. panta 6. un 7. punktā ir noteikti atsevišķi izņēmumi no atskaitīšanas tiesībām. 6. punktā ir noteikts, ka (jebkurā gadījumā PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem) līdz brīdim, kamēr Padome nav izlēmusi, kurus izdevumus nevar atskaitīt, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos laikā, kad direktīva stājās spēkā. 7. punkts atļauj dalībvalstīm ciklisku saimniecisku iemeslu dēļ un pēc apspriešanās procedūras no atskaitīšanas sistēmas izslēgt visas vai dažas kapitālieguldījumu preces vai citas preces vai arī uzlikt nodokli paša nodokļa maksātāja ražotajām precēm vai precēm, kuras tas pircis valstī vai importējis, tādā veidā, lai nodoklis nepārsniegtu PVN, kas būtu uzlikts līdzīgu preču iegādei.

6 — Tajā laikā 17. panta 2. punkta teksts bija ietverts 28.f pantā. Tagad 17. panta 1. un 2. punkta ekvivalents ir Direktīvas 2006/112 167. pants un 168. panta a) punkts.

12. Otrkārt, daži darījumi ir atbrīvoti no PVN, kad pircējam nav ko atskaitīt arī tad, ja tas izmanto preces saviem ar nodokli apliekamajiem ārējiem darījumiem.

13. Viens no šādiem atbrīvotajiem darījumiem ir kuģu fraktēšana un iznomāšana kuģošanai atklātā jūrā komercdarbības nolūkos [7].

14. Treškārt, atsevišķos piegāžu veidos par PVN ir atbildīgs nevis pārdevējs, bet pircējs. Tādos gadījumos pārdevējs pienācīgi atskaita priekšnodokli, bet no pircēja neietur izejošo nodokli. Pašam pircējam par darījumu ir jāaprēķina PVN, bet tā kā piegādi izmanto viņa paša ar nodokli apliekamajiem izejošajiem darījumiem, tad summa saskaņā ar 17. panta 1. un 2. punktu nekavējoties tiek atskaitīta.

15. Tāpēc saskaņā ar Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunktu [8] "personām, kas ir identificētas pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem valsts teritorijā, kurām sniedz pakalpojumus, kas paredzēti 28.b panta C [..] daļā [..] ja pakalpojumus sniedz nodokļu maksātājs, kas nav reģistrēts valsts teritorijā" ir atbildīgs par nodokļa samaksu par saņemtajiem pakalpojumiem [9]. 28.b panta C daļa [10] attiecas uz "pakalpojumu sniegšanas vietu, transportējot preces Kopienas iekšienē", kas definēta 1. punktā kā "transportēšana, ja sākumpunkts un galamērķis atrodas divu dažādu dalībvalstu teritorijā" un tā dēļ piegādes vieta ir sākumpunkts.

16. Attiecībā uz atskaitīšanas tiesību izmantošanu šādos apstākļos 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts [11] nosaka: "Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi: [..] ja tam jāmaksā nodoklis kā pakalpojumu saņēmējam vai pircējam, piemērojot 21. panta 1. punktu — jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes [..]."

7 — Sestās direktīvas 15. panta 5. punkts, skatīts kopā ar 15. panta 4. punkta a) apakšpunktu; Direktīvas 2006/112 148. panta a) un c) punkts.

8 — Attiecīgajā laikā — 28.g pants; skat. Direktīvas 2006/112 196. pantu.

9 — Šī sistēma parasti zināma kā "apgrieztās iekasēšana" procedūra. Saskaņā ar citām 21. panta 1. punkta normām tā piemērojama arī citiem preču vai pakalpojumu piegādes veidiem, kad piegādātājs nav reģistrēts pircēja dalībvalstī (vai dalībvalstī, kurā notiek piegāde), neatkarīgi no tā, vai tas ir vai nav reģistrēts Kopienā.

10 — Skat. Direktīvas 2006/112 47. un 48. pantu.

11 — 28.f panta 2. punktā; Direktīvas 2006/112 178. panta f) punktā.

17. Saskaņā ar 18. panta 2. un 3. punktu [12]:

"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 nodokļu maksātājam var atļaut veikt atskaitīšanu, kuru tas nav veicis saskaņā ar 1. un 2. punkta noteikumiem."

18. Sestās direktīvas 22. pantā [13] ir noteikts plaša spektra pienākumus par PVN samaksu atbildīgajām personām, no kuriem uz šo lietu, iespējams, attiecas tikai šie:

"2. a) Ikviens nodokļu maksātājs veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai nodokļu iestāde varētu piemērot un pārbaudīt pievienotās vērtības nodokli.

[..]

4. a) Katrs nodokļa maksātājs iesniedz nodokļu deklarāciju noteiktā laikā, kurš jānosaka katrai dalībvalstij. Šis laiks nedrīkst pārsniegt divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka mēneša, divu mēnešu vai ceturkšņa garumā. Tomēr dalībvalstis var noteikt citādus periodus ar noteikumu, ka tie nepārsniedz gadu.

b) Nodokļu deklarācijā jāizklāsta visa informācija, kas vajadzīga, lai aprēķinātu nodokli, kas kļuvis iekasējams, kā arī izdarāmos atskaitījumus, vajadzības gadījumā un ciktāl tas šķiet vajadzīgs nodokļu bāzes izveidei, ieskaitot kopējo tādu darījumu summu, kuri attiecas uz šiem nodokļiem un atskaitījumiem, kā arī kopējo atbrīvoto darījumu apjomu.

[..]

12 — Direktīvas 2006/112 179. un 180. pants.

13 — Attiecīgajā laikā 28.h pants; skat. Direktīvas 2006/112 213.—271. pantu.

7. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka tās personas, kuras saskaņā ar 21. panta 1. punkta [..] b) apakšpunktu uzskata par atbildīgām par nodokļa samaksu tāda nodokļa maksātāja vietā, kurš reģistrēts citā valstī [..] izpilda iepriekš minētos pienākumus, kas attiecas uz deklarāciju un maksājumu.

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."

Atbilstošais valsts tiesiskais regulējums

19. Kopienas PVN direktīvas šobrīd ir transponētas Itālijas tiesību aktos, it īpaši 1972. gada 26. oktobra *Decreto del Presidente della Repubblica* (Republikas prezidenta dekrēts) Nr. 633 (turpmāk tekstā — "*DPR* 633/72") ar attiecīgajiem grozījumiem.

20. Šī dekrēta 17. panta 3. punkta pirmajā teikumā sacīts: "Pienākumi, kas attiecas uz [..] pakalpojumu sniegšanu, ko valsts teritorijā veic personas, kas nav šīs valsts rezidenti [..], jāizpilda pircējam, kas ir rezidents valsts teritorijā un kurš [..] saņem pakalpojumus saimniecisko, mākslinieciskо vai profesionālo darbību veikšanai."

21. Šī paša dekrēta 19. panta pirmajā daļā cita starpā ir noteikts: "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 otrajā gadā pēc gada, kurā radās atskaitīšanas tiesības, ievērojot nosacījumus, kas pastāv brīdī, kurā radās attiecīgās tiesības."

22. 23. panta 1. un 2. punktā ir noteikts nodokļu maksātājiem pienākums piecpadsmit dienu laikā pienācīgā reģistrā reģistrēt faktūrrēķinus, norādot kārtas numuru, izsniegšanas datumu, ar nodokli apliekamo summu un nodokļa summu, kas norādīta atsevišķi katrai piemērojamai likmei, un 17. panta 3. punkta gadījumā — piegādātāja vārdu.

23. 25. panta 1. punktā ir noteikts nodokļu maksātājam pienākums norādīt skaitliskā kārtībā faktūrrēķinus par saņemtajiem vai importētajiem pakalpojumiem, tostarp tos, kas izdoti atbilstoši 17. panta 3. punktam, un tos reģistrēt attiecīgajā kontā, pirms tiek veikts periodiskais maksājums vai iesniegta gada nodokļu deklarācija, ar kuru tiek īstenotas tiesības uz attiecīgā nodokļa atskaitījumu.

24. Saskaņā ar 54. panta 5. punktu: "Ja [ir] pierādījumi par summām, kas pilnībā vai daļēji nav deklarētas, vai atskaitījumiem, kuri pilnībā vai daļēji ir nepareizi, pievienotās vērtības nodokļa iestāde var vienīgi aprēķināt maksājamo nodokli vai lielāku nodokli vai samazināt kredītu, pamatojoties uz iepriekš minēto informāciju, neskarot vēlāku aprēķinu 57. pantā noteiktajā termiņā."

25. Visbeidzot, 57. panta pirmās daļas pirmajā teikumā ir noteikts: "Paziņojumi par labojumiem un aprēķins, ko paredz [54. pants], jāpaziņo līdz ceturtā gada pēc gada, kurā tika iesniegta nodokļu deklarācija, 31. decembrim, pretējā gadījumā iestājas noilgums."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

26. *Ecotrade SpA* (turpmāk tekstā — "*Ecotrade*") ir Itālijas sabiedrība, kas nodarbojas ar granulu apkures katlu izdedžu un citu sastāvdaļu cementa ražošanai starptautisko tirdzniecību. 2000. un 2001. gadā [14] tā veica vairākas šo materiālu piegādes pa jūru no Itālijas uz citām dalībvalstīm, izmantojot Itālijā nereģistrētu kuģniecību pakalpojumus. Šīs sabiedrības par saviem pakalpojumiem izrakstīja *Ecotrade* rēķinus, kuros tās norādīja vai nu "kuģa frakts", vai arī "pārvadājums". Nevienā rēķinā nebija uzrādīts PVN, un dažos bija īpaši atzīmēts, ka pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa.

27. Tā rezultātā *Ecotrade* uzskatīja visus šos pakalpojumus, kas ietvēra jūras kuģu fraktēšanu vai nomu, par tādiem, kas valsts

14 — Lieta C-95/07 attiecas uz 2001. taksācijas gadu, lieta C-96/07 — uz 2000. taksācijas gadu.

tiesiskajā regulējumā, ar kuru ir transponēts Sestās direktīvas 15. panta 5. punkts, ir atbrīvoti no PVN [15]. Tāpēc tā savās atskaitēs reģistrēja šos rēķinus kā parastus pirkumus, bet neiekļāva tos savos PVN reģistros vai deklarācijās.

28. Nodokļu iestāde pēc pārbaudes nolēma, ka patiesībā pārvadājumi pa jūru bija preču transportēšanas pakalpojumi Kopienas iekšienē, par kuriem atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, ar kuru ir transponēts Sestās direktīvas 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 28.b panta C daļa, *Ecotrade* bija jāmaksā PVN. Ar nelielām atrunām *Ecotrade* piekrita šai pārkvalificēšanai. Nav norāžu par tās izdarītu krāpšanu vai tās ļaunticību.

29. Tāpēc *Ecotrade* vajadzēja deklarēt PVN par pārvadājuma pakalpojumiem un to iegrāmatot kā priekšnodokli. Tai bija pienākums samaksāt šo nodokli, bet tai pat laikā bija iespējams to atskaitīt no maksājamā nodokļa. Tādējādi netiktu ietekmēta tās kopējā nodokļu atbildība.

30. 2004. gada decembrī atbilstoši *DPR* 633/72 54. panta 5. punktam un 57. panta pirmajai daļai un pēdējā normā noteiktajā termiņā nodokļu iestāde piepra-sīja attiecīgā PVN samaksu, kura apmērs bija aptuveni vienāds ar EUR 320 000 par diviem taksācijas gadiem, acīmredzot saskaņā ar PVN standarta likmi 20 % apmērā no rēķiniem, kuru vērtība bija aptuveni EUR 1 600 000 [16]. Tomēr tā neatļāva *Ecotrade* šo pašu summu atskaitīt, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar *DPR* 633/72 19. panta pirmajā daļā tam noteiktais termiņš ir beidzies. Tad tā noteica *Ecotrade* administratīvo soda naudu, kas nedaudz pārsniedza EUR 360 000.

31. Šo atteikumu un šos naudas sodus *Ecotrade* pārsūdzēja iesniedzējtiesā, kas lūdz prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

"1) Vai Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK [..] 17. pants, 21. panta 1. punkts un 22. pants ir jāinterpretē tā, ka tiem ir pretrunā valsts tiesību akti (šajā gadījumā *DPR* 633/72 19. pants[..]), kas paredz PVN, ko nodokļu maksātājs maksā savas uzņēmējdarbības ietvaros, atskaitīšanas tiesību īstenošanai (divu gadu) termiņu un par tā neievērošanu

15 — Skat. iepriekš 13. punktu.

16 — Lietas C-95/07 prejudiciālajā lūgumā minētie skaitļi norāda uz PVN likmes, kas nedaudz pārsniedz 20 %, piemērošanu. Nav sniegti nekādi paskaidrojumi, bet neatbilstībai nav nozīmes problēmas atrisinājumā.

soda ar šo tiesību izbeigšanos? It īpaši šis jautājums attiecas uz lietām, kurās PVN par preču vai pakalpojumu iegādi samaksa notiek, piemērojot apgrieztās iekasēšanas procedūru, kas administrācijai ļauj prasīt šī nodokļa samaksu ilgāku laika posmu (saskaņā ar *DPR* 633/72 57. pantu — četri gadi), nekā uzņēmējam atļauts atskaitīt nodokli, ko uzņēmējs nav tiesīgs atskaitīt pēc šī termiņa beigām.

2) Vai Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK[..] 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* 633/72 17. panta 3. punkta normas, skatītas kopā ar 23. un 25. panta normām, ietver termiņu [šīs] direktīvas 17. pantā paredzēto atskaitīšanas tiesību īstenošanai (kas jāievēro vienīgi nodokļa maksātājam), kas ir ietverts *DPR* 633/72 19. pantā?"

32. *Ecotrade*, Itālijas un Kipras valdība un Komisija iesniedza rakstiskus apsvērumus, un visi, atskaitot Kipras valdību, piedalījās tiesas sēdē.

Novērtējums

Ievada piezīmes

33. Lūgumu sniegt prejudiciālo nolēmumu varētu vispārīgi interpretēt kā tādu, kas, pirmkārt un galvenokārt, izvirza vispārīgu jautājumu, vai divu gadu termiņš, lai izmantotu tiesības uz atskaitījumu, ir saderīgs ar Kopienas PVN tiesībām, un tikai, otrkārt, vai tas tā ir šajā lietā, kad piemērojams apgrieztās iekasēšanas mehānisms un nodokļu iestādei ir ilgāks laika periods, kurā atgūt pienācīgi neaprēķināto nodokli.

34. Tomēr es piekrītu Itālijas valdībai un Komisijai, ka nav nepieciešams pārāk tuvu koncentrēties uz vispārīgo jautājumu, kurš pats nav centrālais jautājums pamata prāvā. Būtiskais jautājums ir par Itālijas tiesību aktu piemērošanas rezultātā radušos seku

saderību ar Kopienas tiesību normām tādos apstākļos, kādos nonākusi *Ecotrade*.

35. Faktori, kuri pēc valsts tiesas uzskata, kopīgi iedarbojoties, noved pie šī rezultāta ir: 1) "divu gadu" termiņš [17], lai izmantotu tiesības uz atskaitījumu, 2) "četru gadu" termiņš [18] nodokļu iestādes tiesībām uz atgūšanu un 3) apgrieztās iekasēšanas mehānisms, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāja tiesības samaksāt priekšnodokli parasti ir tieši līdzsvarotas ar tā tiesībām atskaitīt to pašu nodokli.

36. Tomēr, lai gan šī mehānisma konteksts neapšaubāmi ir šīs lietas galvenā iezīme, manuprāt, vismaz tikpat svarīgi ir atzīmēt, ka rezultātu, pret kuru iebilst *Ecotrade*, neradīja tikai šo trīs faktoru kopums, bet gan tā priekšnodokļa darījumu pārkvalificēšana no izņēmuma par tādu, par kuru jāmaksā nodoklis.

17 — Precīzāk, laika robeža ir deklarācijas iesniegšana par otro gadu, kas seko gadam, kurā radās tiesības uz atskaitījumu.

18 — Patiesībā ceturtā gada, kas seko gadam, kad tika iesniegta deklarācija, beigas. Tiesas sēdē *Ecotrade* bez iebildumiem apliecināja, ka pagaidu tiesību akti regulāri pagarināja laika posmu līdz pieciem, sešiem vai septiņiem gadiem.

37. Visbeidzot, lai gan iesniedzējtiesa formāli uzdod divus jautājumus, kas vērsti uz Itālijas noteikumu novērtējumu attiecībā pret dažādām Sestās direktīvas normām, es uzskatu par noderīgāku aplūkot tos abus kopā.

Iespēja noteikt termiņu tiesību uz atskaitījumu īstenošanai

38. Neviena no visām valsts tiesas jautājumos minētajām normām — ne arī citām Sestās direktīvas normām — nenosaka nekādus noteiktus termiņus, īstenojot tiesības uz atskaitījumu, vai tieši neatsaucas uz iespēju vai ko citu, lai valsts tiesības noteiktu tādu termiņu.

39. Tomēr var uzskatīt, ka viena no šīm normām tieši atļauj noteikt termiņu: 18. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir atsauce uz dalībvalstu noteiktajām formalitātēm, lai izmantotu atskaitīšanas tiesības. Tas, ka var noteikt termiņu, turklāt šķiet skaidrs no apvienotajām 18. panta 2. un 3. punkta normām. Pirmā norāda, ka atskaitīšanas tiesības ir izmantojamas saistībā ar maksājamām summām par to pašu laika posmu,

kurā radušās tiesības, un pēdējā atļauj dalībvalstīm noteikt nosacījumus, kuros nodokļu maksātājam var būt tiesības uz atskaitījumu, kad tas cita starpā nav ievērojis šo nosacījumu. Kopā ņemot, tās nozīmē, ka dalībvalstis var brīvi prasīt, lai atskaitīšanas tiesības tiktu izmantotas par attiecīgo laika posmu [19], vai atļaut ilgāku laika posmu.

40. Tāpēc es nepiekrītu *Ecotrade* apgalvojumam, ka atskaitīšanas tiesības ir tik būtiskas, ka to izmantošanai nekad nedrīkstētu noteikt termiņu. Šīs tiesības tiešām ir būtiskas, bet ir svarīgi arī, ka tiesiskās (un finansiālās) drošības dēļ šī nenoteiktā fiskālā situācija nepastāvētu bezgalīgi ilgu laiku.

41. Tāpēc, ja Sestā direktīva ļauj dalībvalstij prasīt, lai atskaitīšanas tiesības tiktu īstenotas tajā taksācijas laikā, kad tās radās, tad nerodas jautājums, vai ilgāks laika posms, tāds kā Itālijas tiesību aktu atvēlētie divi gadi, kā vispārīgs noteikums ir nepamatoti ierobežojošs.

19 — Saskaņā ar līdzvērtības un efektivitātes prasībām — skat. tālāk 42. punktu.

42. Pietiek paturēt prātā, ka tādam laika posmam (kas daudzējādā ziņā ir salīdzināms ar procesa uzsākšanu par ieturēto valsts maksājumu atgūšanu Kopienas tiesību pārkāpuma gadījumā) jebkurā gadījumā jābūt saderīgam ar līdzvērtības un efektivitātes principu [20]. Tāpēc tas nevar būt nelabvēlīgāks nekā tas, kas piemērojams līdzīgām iekšzemes situācijām [21], vai padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu Kopienas piešķirto tiesību īstenošanu. Šajā lietā Tiesai iesniegtajos dokumentos nav izteikts salīdzinājums ar jebkādu laika periodu, kas piemērojams līdzīgām vietējām situācijām, nav arī apgalvots, ka divu pilnu gadu laika periods atskaitīšanas tiesības vispārīgi — nevis īpašajos apstākļos — padara tās neiespējamas vai pārmērīgi sarežģītas.

Nodokļu iestādes iespējas uzlikt nodokli vēlāk, pēc šāda termiņa beigām

Vispārīgi

43. Neapstrīdams ir tas, ka nodokļu iestāžu rīcībā jābūt laika periodam, kurā pārbaudīt

20 — Sal., piem., 2002. gada 11. jūlija spriedums lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 34. un turpmākie punkti).

21 — Man šķiet, ka Komisija maldās, apgalvojot (ja esmu to sapratusi pareizi), ka līdzvērtības princips attiecas uz attiecīgajiem laika periodiem, kas pieejami kā nodokļu maksātājam, tā nodokļu iestādei.

nodokļu maksātāju PVN deklarācijas un vajadzības gadījumā pārvērtēt to atbildību, un ka tiesiskās paļāvības interesēs šādu laika periodu var ierobežot.

44. Tāpat nav apstrīdams, ka laika periodam, kas nodokļu iestādei ir atvēlēts pārbaudei un pārvērtējumam, jāpārsniedz tas periods, kurā nodokļu maksātājam ir pienākums iesniegt noteiktu apliecinājumu par saviem pienākumiem un prasībām par atskaitījumiem. Kamēr šāds apliecinājums nav iesniegts, to nevar pārbaudīt [22].

45. Ja šāda pārbaude atklāj nedeklarētu PVN parādu, tad, protams, šādu parādu var — un to tiešām vajag — piespiedu kārtā piedzīt un attiecīgo summu saņemt.

46. Tāpat arī atbildības konstatēšana neskar kādu no esošajām tiesībām atskaitīt priekšnodokli, kas nav atkarīgs no atbildības. Tas, vai nodokļu maksātājs ir vai nav izmantojis šīs tiesības jebkurā manis atzīmētā veidā valsts piemērojamā laika periodā, diezgan atšķiras no jautājuma par viņa atbildības pārvērtēšanu par maksājamo nodokli.

22 — Sal. 1998. gada 19. novembra spriedumu lietā C-85/97 *SFI* (*Recueil*, I-7447. lpp., 32. punkts).

Šīs lietas apstākļos

47. Tomēr tas tā nav gadījumā, kad pārbaude sniedz skaidrību par nedeklarētu PVN parādu, kas gadījumā, ja tas būtu pareizi deklarēts, vienlaicīgi būtu radījis atskaitīšanas tiesības, bet, neesot šādai atbildībai, nav tiesību uz atskaitījumiem. Tādos gadījumos atskaitīšanas tiesību neizmantošana ir neatdalāma no nodokļu saistību nedeklarēšanas, ko iestāde tagad cenšas īstenot [23].

48. Tā kā atskaitījums un atbildība tāpēc ir vienas monētas divas puses, tad ikvienam nodokļu iestādes pārvērtējumam ir tās abas loģiski jāņem vērā. Piespiest izpildīt saistības, neatļaujot saistītās tiesības uz atskaitījumu, turklāt būtu pilnīgi pretrunā ar neitralitātes principu, kas ir pamatā visai PVN sistēmai.

49. Kā Tiesa atkārtoti noteikusi, atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot

23 — Šajā tiesvedībā *Ecotrade* atrodas šādā situācijā apgrieztās iekasēšanas mehānisma dēļ, bet līdzīga situācija varētu būt, ja nodokļu maksātājs būtu klasificējis savas ārējās piegādes kā atbrīvojumu (lai gan patiesībā tās ir apliekamas ar nodokļiem) un tāpēc nevarētu par šo piegāžu veikšanā izmantotajām precēm vai pakalpojumiem atskaitīt priekšnodokli.

uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu saimniecisko darbību. Sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā uzliek PVN [24].

50. Turpretim Itālijas noteikumu piemērošana tādā veidā, kā to šajā lietā vēlas darīt nodokļu iestāde, aizstātu sasniegto nodokļu neitralitāti (lai gan uz nepareiziem pamatiem) ar būtisku nastu, no kuras būtībā uzņēmējam vajadzēja būt atbrīvotam, un novestu pie lielākas nodokļu summas ieturēšanas, nekā to vajadzēja ieturēt.

Iespējamie pamatojumi nedeklarēto nodokļu atgūšanai, vienlaikus atsakot ar to saistītās atskaitīšanas tiesības

51. Rodas jautājums, vai tomēr var būt jebkāds pamatojums, lai pārkāptu neitralitātes pamatprasību, pamatojoties uz jebkuru Kopienas tiesību normu. Savos jautājumos valsts tiesa atsaucas uz Sestās direktīvas 17. pantu, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, 21. panta 1. punktu un 22. pantu [25]. No tiem 17. panta 6. un 7. punkts, 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 22. panta 7. un 8. punkts vairākos tiesvedības posmos ir minēti kā tādi, kas varētu pamatot Itālijas noteikumu piemērošanu nodokļu iestādei vēlamajā veidā.

52. Tomēr attiecībā uz 17. panta 6. un 7. punktu, kā Kipras valdība pareizi atzīmē, šajā lietā nav jautājums par attiecīgā nodokļa *izslēgšanu* no atskaitīšanas *tiesībām*, bet par šo tiesību *izmantošanas ierobežošanu* noteiktos apstākļos. 17. panta 6. vai 7. punkts, kas attiecas uz pilnīgu noteikta veida priekšnodokļa izslēgšanu, neattiecas uz šādiem ierobežojumiem.

53. No pārējām minētajām normām 18. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir atļauts dalībvalstīm noteikt formalitātes atskaitīšanas tiesību īstenošanai; 22. panta 7. punkts tām prasa veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka uzņēmēji, kas saskaņā ar

24 — Skat. jaunāko 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā C-435/05 *Investrand* (Krājums, I-1315. lpp., 22. punkts).

25 — Skat. iepriekš 8., 11. un 15.—18. punktu.

apgrieztās iekasēšanas mehānismu atbildīgi par priekšnodokli, ievērotu savus pienākumus par deklarēšanu un samaksu; un 22. panta 8. punktā tām ir atļauts uzlikt citus pienākumus, lai pareizi ieturētu nodokli un novērstu izvairīšanos no nodokļa samaksas.

54. Itālijas un Kipras valdība atsaucās uz šīm normām kā tādām, kas var pamatot Itālijas noteikumu piemērošanu tādā veidā, kā to šajā lietā vēlas nodokļu iestāde, it īpaši tāpēc, ka tas varētu veicināt pienācīgu, laicīgu un precīzu deklarēšanu un izslēgt krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļa samaksas.

55. Es nepiekrītu. Lai gan attiecīgās normas neapšaubāmi atļauj noteikt formalitātes un šo formalitāšu neievērošanas gadījumā — sodu (jāatceras, ka šajā lietā *Ecotrade* tika noteikts būtisks naudas sods, tomēr iesniedzējtiesa nevaicā par tā saderību ar Kopienas tiesībām), tās nepamato pašas PVN sistēmas izjaukšanu.

Spriedums lietā Collée

56. Šajā sakarā būtu noderīgi atcerēties neseno Tiesas spriedumu lietā *Collée*[26]. Tā kā tam ir vairākas līdzības ar šo lietu, es to nedaudz rezumēšu.

57. Automašīnu izplatītājam bija tiesības saņemt starpniecības naudu tikai par pārdevumiem tā apkaimes klientiem. Lai varētu prasīt starpniecības naudu par pārdevumiem citas dalībvalsts klientiem, viņš vērsās pie automašīnu izplatītāja, lai tas formāli iepirktu un pārdotu transportlīdzekļus. Viņš izdeva šim pārdevējam rēķinus, kuros norādīja PVN, kuram to vajadzēja atskaitīt. Nodokļu iestāde atteicās veikt atskaitījumu, jo darījums bija fiktīvs. Tad automašīnu izplatītājs koriģēja savus iegrāmatojumus, lai uzrādītu patieso situāciju. Nodokļu iestāde palielināja viņa ar nodokli apliekamo apgrozījuma apmēru par summu, kas ir vienāda ar automašīnu pārdošanas cenu, bet atteicās piešķirt atbrīvojumu (ar priekšnodokļa atskaitījumu, kā parasti būtu Kopienas iekšējās piegādes gadījumā), jo viņa uzskaite nebija veikta uzreiz, tieši pēc attiecīgā darījuma izpildes saskaņā ar valsts judikatūras noteikumiem[27].

58. Tiesa atzīmēja, ka Kopienas teritorijā veiktas nosūtīšanas atbrīvojums piegādes

26 — 2007. gada 27. septembra spriedums lietā C-146/05 (Krājums, I-7861. lpp.).

27 — Skat. sprieduma 12.—18. punktu.

dalībvalstī ar (apgrieztās iekasēšanas) taksāciju par attiecīgo iegādi Kopienas teritorijā piegādes dalībvalstī novērš dubultu nodokļu uzlikšanu un nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu [28].

59. Sestās direktīvas 22. pantā noteikti formāli pienākumi attiecībā uz uzskaiti, faktūrrēķinu izdošanu, deklarāciju iesniegšanu un kopsavilkumu paziņojumu iesniegšanu, un 22. panta 8. punktā ir sniegta dalībvalstīm iespēja uzlikt citus pienākumus, kas uzskatāmi par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu un ieturētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksāšanu. Tomēr šie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, vai apdraudēt PVN neitralitāti [29].

60. Valsts pasākums, kas atbrīvo no nodokļa tad, ja ir ievērotas formālas prasības, neatkarīgi no tā, vai ir izpildītas pamatprasības, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu un ieturēšanu [30].

28 — 21. līdz 23. punkts (atsaucoties uz 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Supergas*, *Recueil*, I-1883. lpp., 16. punkts; 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen*, Krājums, I-483. lpp., 54. punkts; 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 49. punkts, un 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 22. punkts).

29 — 25. un 26. punkts (atsaucoties uz 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa*, *Recueil*, I-1577. lpp., 52. punkts; 2004. gada 3. marta spriedumu lietā C-395/02 *Transport Service*, *Recueil*, I-1991. lpp., 29. punkts; 2000. gada 19. septembra spriedumu lietā C-454/98 *Schmeink & Cofreth*, *Recueil*, I-6973. lpp., 59. punkts, un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax*, Krājums, I-1609. lpp., 92. punkts).

30 — 29. punkts.

61. Darījumiem ir jāuzliek nodokļi, ņemot vērā to objektīvās pazīmes. Ja piegāde atbilst noteikumiem par atbrīvojumiem, PVN nav jāmaksā [31].

62. Tā kā pamata prāvā nav strīdu par to, ka veikta piegāde Kopienas teritorijā, tad saskaņā ar nodokļu neitralitāti atbrīvojums būtu pieļaujams, ja būtu ievērotas pamatprasības, arī tad, ja nodokļu maksātājs nebūtu izpildījis dažas formālās prasības. Vienīgais izņēmums būtu tad, ja šādu formālo prasību pārkāpums neļautu sniegt pierādījumus, ka ir ievērotas pamatprasības [32].

63. Ir svarīgi atļaut nodokļa maksātājiem pēc piegādes realizācijas veikt vēlākus grozījumus šī darījuma grāmatojumā par piegādi Kopienas teritorijā. Līdz ar to piegādes Kopienas raksturs ir jāatzīst vēlāku grāmatvedības labojumu gadījumā, ja vien tiek ievēroti objektīvie kritēriji [33].

31 — 30. punkts (atsaucoties uz *Optigen*, 44. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, 41. punkts, un *Transport Service*, 18. un 19. punkts).

32 — 31. punkts.

33 — 33. punkts.

64. Vai apstāklim, ka nodokļa maksātājs sākotnēji ir slēpis piegādes Kopienas teritorijā esamību, ir nozīme un vai atbrīvojums ir atkarīgs no nodokļa maksātāja labticības, ir atkarīgs no apdraudējuma attiecīgajās dalībvalsts nodokļu ieņēmumiem. Lai nodrošinātu PVN neitralitāti, dalībvalstīm jāparedz iespēja koriģēt nodokļus, kas ir nepamatoti norādīti rēķinā, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību. Tomēr, ja šī persona ir laikus pilnībā novērsusi risku, ka varētu rasties nodokļu ieņēmumu zaudējumi, PVN neitralitātes princips pieprasa, lai nepamatoti izrakstītais nodoklis varētu tikt koriģēts, nepieprasot, lai šāda korekcija būtu atkarīga no viņa labticības. Tas pats attiecas arī uz grāmatvedības koriģēšanu, lai panāktu piegādes Kopienas teritorijā atbrīvojumu no nodokļa [34].

65. Par nodokļu ieņēmumu zaudējumu nav uzskatāma PVN neiekasēšana par piegādi Kopienas teritorijā, kas sākotnēji tika nepareizi uzskatīta par piegādi valsts teritorijā, kurai principā uzliekams PVN. Ieņēmumi pienākas dalībvalstij, kurā noticis gala patēriņš [35].

66. Visbeidzot, Kopienu tiesības dažos gadījumos neliedz dalībvalstīm uzskatīt Kopienas darījuma esamības slēpšanu par PVN izkrāpšanu un piemērot valsts tiesiskajā regulējumā paredzētos sodus. Tomēr šādām sankcijām vienmēr jābūt samērīgām ar ļaunprātīgās rīcības smagumu [36].

Piemērojamība šajā lietā

67. Man šķiet, ka Tiesas argumentāciju lietā *Collée* var ļoti vienkārši piemērot šajā lietā. Es to darīšu šādā veidā.

68. Apgrieztās iekasēšanas mehānisma mērķis ir novērst dubulto aplikšanu ar nodokļiem un nodrošināt nodokļu neitralitāti. Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktā vai 22. panta 7. vai 8. punktā

34 — 34. un 35. punkts (atsaucoties uz *Schmeink & Cofreth*, 60. un 63. punkts, un 2003. gada 6. novembra spriedumu apvienotajās lietās no C-78/02 līdz C-80/02 *Karageorgou*, *Recueil*, I-13295. lpp., 50. punkts). Acīmredzamā atšķirība starp diviem apgalvojumiem par labticības nepieciešamību izriet no tā, ka lietā *Schmeink & Cofreth* Tiesa uzskatīja, ka labticības prasība, ko tā bija minējusi 1989. gada 13. decembra spriedumā lietā C-342/87 *Genius Holding* (*Recueil*, 4227. lpp.), nebija būtiska (skat. lietu *Schmeink & Cofreth*, it īpaši sprieduma 50.—58. punkts).

35 — 37. punkts.

36 — 40. punkts (atsaucoties uz lietu *Schmeink & Cofreth*, 62. punkts).

noteiktie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs to mērķu sasniegšanai, kam tie domāti, vai apdraudēt neitralitāti. Pasākums, kas nosaka formālus nosacījumus atbrīvošanai no nodokļa neatkarīgi no tā, vai ir ievērotas pamatprasības, pārsniedz to, kas ir nepieciešams. Darījumiem ir jāuzliek nodokļi, ņemot vērā to objektīvās pazīmes. Ja darījums atbilst nosacījumiem, lai to varētu atbrīvot no nodokļa, PVN nav jāmaksā. Ja ir skaidrs, ka pienākums saskaņā ar apgrieztās iekasēšanas mehānismu rada pamatu atbrīvojumam, tad nodokļu neitralitātes princips pieprasa, lai tiktu piešķirts atbrīvojums, ja ir ievērotas pamatprasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis dažas formālas prasības. Ir svarīgi atļaut nodokļa maksātājam pēc piegādes realizācijas veikt vēlākus grozījumus šī darījuma grāmatojumā. Tā patiesais raksturs ir jāatzīst vēlāku grāmatvedības labojumu gadījumā, ja vien tiek ievēroti objektīvie kritēriji. Ja nav nodokļu ieņēmuma zaudēšanas riska, tad neitralitātes princips prasa, lai nepareizi aizpildītās PVN deklarācijas varētu tikt koriģētas. Tāda riska nav, ja pienākumi un tiesības uz atskaitījumu viens otru anulē. Tomēr par darījumu nepareizu deklarēšanu var uzlikt pienācīgus un samērīgus sodus.

Secinājumi

69. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, es uzskatu, ka Tiesai uz *Commissione Tributaria Provinciale di Genova* uzdotajiem jautājumiem būtu jāatbild šādi:

1) Kopienas direktīvās PVN jomā nav aizliegts valsts tiesību aktos noteikt termiņu, kurā nodokļu maksātājs varētu īstenot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu par

precēm un pakalpojumiem, kurus tas izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ar nosacījumu, ka attiecīgais termiņš nav nelabvēlīgāks nekā tas, kas piemērojams līdzīgās iekšzemes situācijās, un ka tas nepadara tiesību izmantošanu praktiski neiespējamu vai pārmērīgi sarežģītu;

2) Kopienas direktīvu PVN jomā normās nav aizliegts nodokļu iestādēm pārbaudīt nodokļu maksātāju PVN deklarācijas arī pēc jebkura šāda noteiktā termiņa beigām un prasīt aprēķinātā, bet nesamaksātā nodokļa samaksu;

3) tomēr gadījumā, kad šāda pārbaude atklāj nedeklarētu PVN samaksas pienākumu, kas, ja tas būtu deklarēts, vienlaicīgi radītu tiesības uz atskaitījumu, pienākumu nedrīkst piespiedu kārtā izpildīt, neņemot vērā tiesības uz atskaitījumu.