# GENERALINĖS ADVOKATĖS ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 m. kovo 13 d. [1]

1. Italijoje įsteigta bendrovė naudojosi gabenimo paslaugomis, teikiamomis kitose valstybėse įsisteigusių ūkio subjektų, kurie savo sąskaitose faktūrose neapskaičiavo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM). Ji klaidingai manė, kad šios paslaugos yra neapmokestinamos ir neįtraukė jų į savo PVM sąskaitas faktūras. Iš tiesų pagal „atvirkštinio apmokestinimo“ mechanizmą ji turėjo pati deklaruoti šių paslaugų pirkimo PVM, kurį tuomet būtų turėjusi atskaityti iš pardavimo PVM. Dėl to ji būtų turėjusi padaryti du buhalterinius įrašus, kurie kompensuotų vienas kitą taip, kad ji nebūtų turėjusi skolos mokesčių administratoriui.

2. Tačiau ji pasiekė tą patį rezultatą nedeklaruodama ir neatskaitydama jokio pirkimo mokesčio, bet sumokėdama visą pardavimo PVM.

3. Nustatęs šią klaidą mokesčių administratorius siekė išieškoti nedeklaruotą pirkimo mokestį, remdamasis nacionalinės teisės suteikiama teise pataisyti pateiktas PVM deklaracijas per ketverius praėjusius metus, tačiau neleido atskaityti mokesčio, kurio atskaityti nebuvo prašoma deklaracijoje, pateiktoje antraisiais metais po teisės į atskaitą atsiradimo, taip pat remdamasis nacionalinėje teisėje įtvirtintu naikinamuoju terminu.

4. Todėl Genujos mokestinių ginčų komisija (*Commissione Tributaria Provinciale*) prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikė klausimą, ar tokia situacija, susidariusi dėl skirtingų dviejų terminų, kai mokesčių administratorius gali reikalauti sumokėti PVM, kurio nereikėtų mokėti, jeigu būtų tinkamai laikytasi procedūros, atitinka Bendrijos PVM teisę.

1 — Originalo kalba: anglų.

**Susijusios Bendrijos teisės nuostatos**

5. Bendrijos PVM teisė šiuo metu reglamentuojama Direktyva 2006/112 [2], kuria nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo panaikinti ir pakeisti ankstesni teisės aktai siekiant užtikrinti aiškų ir racionalų visų taikytinų nuostatų išdėstymą, jų struktūrą ir formuluotes išdėstant nauja redakcija, bet nenustatant esminių galiojančių teisės aktų pakeitimų [3].

6. Nagrinėjama byla susijusi su 2000 ir 2001 metais, kai pagrindinės nuostatos buvo įtvirtintos Pirmojoje ir Šeštojoje direktyvose [4]. Toliau remsiuosi šių direktyvų nuostatomis; kad būtų patogiau skaityti, vartosiu esamąjį laiką, nors jos jau nebegalioja. Jų esminės nuostatos, o iš esmės ir formuluotės nebuvo pakeistos Direktyva 2006/112, todėl taip pat nurodysiu ir atitinkamas šios direktyvos nuostatas.

7. Pagrindiniai bendros PVM sistemos bruožai išdėstyti Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje [5]:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo sandorių skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvieno sandorio metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.

<…>“ (Pataisytas vertimas)

2 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1).

3 — Žr. 3 konstatuojamąją dalį.

4 — 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3), 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos 77/388/EEB direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

5 — Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalis.

8. Atskaitos mechanizmą sandoriams valstybės narės viduje reglamentuoja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktas [6]:

„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)

9. Taigi apmokestinamuosius asmenis bet kuriame tarpiniame tiekimo grandinės etape paprastai PVM (pirkimo mokesčiu) apmokestina jų tiekėjai, o jie PVM (pardavimo mokesčiu) apmokestina savo pirkėjus. Tuomet jie mokesčių administratoriui sumoka šio pardavimo mokesčio sumą, atskaičius atitinkamo pirkimo mokesčio sumą.

10. Tačiau taip yra ne visada.

11. Pirma, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 ir 7 dalyse įtvirtintos tam tikros teisės į atskaitą išimtys. 6 dalyje numatyta, kad (nors PVM jokiais atvejais negali būti atskaitomas, jeigu jis susijęs su išlaidomis, kurios nėra griežtai verslo išlaidos, pavyzdžiui, išlaidomis prabangai, pramogoms ar pasilinksminimams) iki tol, kol Taryba nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu. 7 dalyje numatytas leidimas valstybėms narėms pasikonsultavus dėl ekonominio ciklo svyravimų visiškai ar iš dalies neleisti atskaityti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu ar kitomis prekėmis, arba apmokestinti apmokestinamojo asmens pasigamintas ar pirktas šalyje arba importuotas prekes, tačiau taip, kad mokestis neviršytų mokesčio sumos, kuri būtų taikoma įsigyjant panašias prekes.

6 — Bylos faktinių aplinkybių metu 17 straipsnio 1 dalies tekstas buvo įtvirtintas 28f straipsnyje. 17 straipsnio 1 ir 2 dalims ekvivalentiškas nuostatas dabar įtvirtina Direktyvos 2006/112 167 straipsnis ir 168 straipsnio a dalis.

12. Antra, kai kurie sandoriai neapmokestinami PVM, o tokiu atveju pirkėjas nieko negali atskaityti, net jeigu jis panaudoja šias gaunamas paslaugas ar prekes savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams.

13. Tokiems neapmokestinamiesiems sandoriams priklauso laivų, naudojamų laivybai atviroje jūroje, nuoma komercinei veiklai [7].

14. Trečia, tam tikrų tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų atveju PVM apmokestinamas ne tiekėjas, o pirkėjas. Tokiu atveju tiekėjas tinkamai atskaito pirkimo mokestį, tačiau jis pirkėjo neapmokestina pardavimo mokesčiu. Pirkėjas pats turi apskaičiuoti sandorio PVM, tačiau tiek, kiek tiekiama prekė ar teikiama paslauga naudojama jo paties apmokestinamiems pardavimams, ši suma atskaitoma pagal 17 straipsnio 1 ir 2 dalis.

15. Taigi, pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punktą [8]: „asmenys, kuriems nustatyta prievolė mokėti pridėtinės vertės mokestį šalies teritorijoje, kuriems paslaugos teikiamos pagal 28b straipsnio C dalį <…>, jei paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, įsikūręs užsienyje“, turi prievolę sumokėti mokestį už tokias gaunamas paslaugas [9]. 28 b straipsnio c dalis [10] apima „paslaugas, susijusias su prekių gabenimu Bendrijos viduje“, kurios 1 dalyje apibrėžiamos kaip „prekių gabenimas, kai išgabenimo ir pristatymo vietos yra dviejų skirtingų valstybių narių teritorijose“ ir kurių teikimo vieta pagal 2 dalį yra laikoma prekių išgabenimo vieta.

16. Dėl teisės į atskaitą įgyvendinimo tokiomis aplinkybėmis 18 straipsnio 1 dalies d punkte įtvirtinta, kad „kai apmokestinamasis asmuo privalo sumokėti mokestį kaip klientas ar pirkėjas pagal 21 straipsnio 1 dalies nuostatas – (jis turi) laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų“ [11].

7 — Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalis, skaitoma kartu su 15 straipsnio 4 dalies a punktu; Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a ir c punktai.

8 — Bylos faktinių aplinkybių metu – 28 g straipsnis; žr. Direktyvos 2006/112 196 straipsnį.

9 — Šis mechanizmas paprastai vadinamas „atvirkštiniu apmokestinimu“. Pagal kitas 21 straipsnio 1 dalies nuostatas jis taikomas taip pat kitoms prekių tiekimo ir paslaugų teikimo rūšims, jei tiekėjas ar teikėjas nėra įsisteigęs pirkėjo valstybėje narėje (arba valstybėje narėje, kurioje vykdomas tiekimas ar teikimas), kai jis arba įsisteigęs Bendrijoje, arba ne.

10 — Žr. Direktyvos 2006/112 47 ir 48 straipsnius.

11 — 28f straipsnio 2 dalis; Direktyvos 2006/112 178 straipsnio f dalis.

17. Pagal 18 straipsnio 2 ir 3 dalis [12]:

„2. Apmokestinamasis asmuo mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos 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).

18. Šeštosios direktyvos 22 straipsnis [13] įtvirtina daug prievolių PVM apmokestinamiems asmenims, iš kurių šiai bylai reikšmingos atrodo tik šios:

„2. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti pakankamai išsamią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti pridėtinės vertės mokestį ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus.

<…>

4. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčio deklaraciją per valstybės narės nustatytą laikotarpį. Šis laikotarpis negali būti ilgesnis kaip du mėnesiai po kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos. Valstybės narės gali nustatyti mėnesio, dviejų mėnesių ar ketvirčio mokestinį laikotarpį. Tačiau valstybės narės gali nustatyti ir kitokius laikotarpius su sąlyga, kad jie nebus ilgesni kaip vieneri metai.

b) deklaracijoje turi būti pateikta visa informacija, reikalinga apskaičiuotinam mokesčiui ir atskaitytoms sumoms nustatyti, ir, kai tikslinga bei reikalinga mokesčio bazei nustatyti, bendra sandorių, susijusių su apskaičiuotu mokesčiu ir atskaita, vertė ir bendra patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, atleistų nuo mokesčio, vertė.

<…>

12 — Direktyvos 2006/112 179–180 straipsniai.

13 — Bylos faktinių aplinkybių metu – 28h straipsnis; žr. Direktyvos 2006/112 213–271 straipsnius.

7. Valstybės narės imasi visų būtinų priemonių užtikrinti, kad asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 1 dalies <…> b punktą turi mokėti mokestį vietoje kitoje šalyje įsisteigusio apmokestinamo asmens, <…> laikytųsi aukščiau 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)

**Susiję nacionalinės teisės aktai**

19. Italijoje Bendrijos PVM direktyvas šiuo metu įgyvendina 1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633 (*Decreto del Presidente della Repubblica*; toliau – DPR Nr. 633/72) su pakeitimais.

20. Šio dekreto 17 straipsnio trečiosios pastraipos pirmajame 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“.

21. Šio dekreto 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, *inter alia*: „<…> 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 taikomos šios teisės atsiradimo momentu.“

22. 23 straipsnio 1 ir 2 dalyse reikalaujama, kad per penkiolika dienų mokesčių mokėjas savo sąskaitas faktūras įrašytų į atitinkamą registrą, nurodydamas serijos numerį, išrašymo datą, apmokestinamąją sumą ir mokesčio sumą, atskirtą pagal kiekvieną taikytą tarifą, o 17 straipsnio 3 dalyje nurodytais atvejais – prekės tiekėjo ar paslaugos teikėjo pavadinimą.

23. 25 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad mokesčių mokėtojai didėjančia tvarka sunumeruotų sąskaitas faktūras dėl prekių ar paslaugų pirkimo ar įsigijimo, įskaitant tas sąskaitas, kurios yra išrašytos pagal 17 straipsnio 3 dalį, ir kad įregistruotų jas atitinkame registre iki periodinio mokėjimo arba metinės deklaracijos pateikimo, kai įgyvendinama teisė atskaityti atitinkamą mokestį.

24. Pagal 54 straipsnio 5 dalį: „Jeigu yra įrodymų apie iš dalies arba visiškai nedeklaruotas sumas arba apie atskaitą, kuri yra visiškai arba iš dalies neleistina, pridėtinės vertės mokesčio administratorius remdamasis šiais įrodymais gali apsiriboti mokesčio arba papildomo mokėtino mokesčio, arba sumažinto kredito įvertinimu, nepažeisdamas vėlesnio įvertinimo, per 57 straipsnyje įtvirtintą terminą“.

25. Galiausiai 57 straipsnio 1 dalies pirmajame sakinyje nurodyta, kad: „Pranešimai apie pataisymus ir išieškojimą (numatyti 54 straipsnyje) turi būti perduoti iki ketvirtųjų metų, einančių po deklaracijos pateikimo, gruodžio 31 d., priešingu atveju teisė prarandama.“

## Procesas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

26. *Ecotrade SpA* (toliau – *Ecotrade*) yra Italijos bendrovė, kuri verčiasi tarptautine prekyba granuliuotomis aukštakrosnių nuodegomis ir kitomis betono gamybai naudojamomis sudedamosiomis dalimis. 2000 m. ir 2001 m.[14] ji keletą kartų gabeno tokias medžiagas jūra iš Italijos į kitas valstybes nares, naudodamasi ne Italijoje įsisteigusių bendrovių gabenimo paslaugomis. Šios bendrovės *Ecotrade* išrašė sąskaitas faktūras, kuriose atliktos paslaugos apibūdintos kaip „laivų nuoma“ arba „gabenimas“. Nė vienoje iš šių sąskaitų faktūrų nebuvo nurodyta PVM suma, o kai kuriose konkrečiai paminėta, kad šis paslaugų teikimas yra neapmokestinamas.

27. Taigi *Ecotrade* visas šias paslaugas laikė laivų, naudojamų laivybai atviroje jūroje, nuoma, kuri neapmokestinama PVM pagal

14 — Byla C-95/07 susijusi su 2001 mokestiniais metais, o byla C-96/07 – su 2000 metais.

nacionalinės teisės nuostatas, įgyvendinančias Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalį [15]. Todėl ji įtraukė jas į savo apskaitą kaip pirkimus, tačiau neįtraukė jų į PVM registrą arba deklaracijas.

28. Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius nusprendė, kad iš tiesų gabenimo paslaugos buvo paslaugos, susijusios su prekių gabenimu Bendrijos viduje, už kurias pati *Ecotrade* buvo apmokestinama PVM pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punktą ir 28 b straipsnio c dalį įgyvendinančias nacionalinės teisės nuostatas. Nelabai prieštaraudama *Ecotrade* pritarė šiam perkvalifikavimui. Nėra įrodymų, kad ji sukčiavo ar veikė nesąžiningai.

29. Taigi *Ecotrade* turėjo deklaruoti gabenimo paslaugų PVM ir įtraukti jį į apskaitą kaip pirkimo mokestį. Ji taip pat turėjo sumokėti šį mokestį, tačiau tuo pat metu būtų turėjusi atskaityti jį iš savo pardavimo PVM. Todėl galutinė jos mokestinė prievolė nebūtų pakitusi.

30. 2004 m. gruodžio mėn. remdamasis DPR Nr. 633/72 54 straipsnio 5 dalimi ir 57 straipsnio 1 dalimi ir per šioje nuostatoje įtvirtintą terminą mokesčių administratorius pareikalavo, kad būtų sumokėtas nagrinėjamas PVM, kurio suma už dvejus mokestinius metus siekė 320 000 eurų, kurie, atrodo, atitiko standartinį 20 % PVM tarifą nuo apytikriai 1 600 000 eurų vertės sąskaitų faktūrų [16]. Tačiau jis atsisakė leisti *Ecotrade* atskaityti šias sumas remdamasis tuo, kad pagal DPR Nr. 633/72 19 straipsnio 1 dalį pasibaigė atskaitos terminas. Taip pat jis *Ecotrade* skyrė administracinių baudų už šiek tiek daugiau nei 360 000 eurų.

31. *Ecotrade* ginčijo šį atsisakymą ir skirtas baudas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, kuris prašo priimti sprendimą dėl šių klausimų:

„1. Ar teisingai aiškinant Šeštosios direktyvos 77/388/EEB <...> 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

15 — Žr. šios išvados 13 punktą.

16 — Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-95/07 pateikti skaičiai, regis, parodo, kad buvo taikytas šiek tiek didesnis nei 20 % PVM tarifas. Tai nėra paaiškinta, tačiau atrodo, kad šis neatitikimas nėra reikšmingas problemai spręsti.

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 77/388/EEB <…> 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 (tik mokesčių mokėtojo nenaudai) pareigą laikytis termino, kaip numato DPR Nr. 633/72 19 straipsnis, pasinaudoti šios direktyvos 17 straipsnyje įtvirtinta teise į atskaitą?“

32. *Ecotrade*, Italijos, Kipro vyriausybės ir Komisija pateikė rašytines pastabas. Šios šalys, išskyrus Kipro vyriausybę, dalyvavo teismo posėdyje.

## Vertinimas

### *Išankstinės pastabos*

33. Nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą galima aiškinti plačiai; joje pirmiausia keliamas bendro pobūdžio klausimas, ar dvejų metų terminas, per kurį galima įgyvendinti teisę į atskaitą, atitinka Bendrijos PVM teisę, ir tik papildomai klausiama, ar taip yra konkrečioje byloje, kurioje taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, o mokesčių administratoriui yra suteiktas ilgesnis terminas išieškoti neteisingai apskaičiuotą mokestį.

34. Tačiau sutinku su Italijos vyriausybe ir Komisija, kad nėra būtina pernelyg koncentruotis į bendrąjį klausimą, kuris nėra toks svarbus pagrindinei bylai. Esminis klausimas yra tai, ar Bendrijos teisei neprieštarauja

rezultatas, gautas taikant Italijos teisės nuostatas aplinkybėmis, su kuriomis susidūrė pati *Ecotrade*.

35. Veiksniai, kurie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyti kaip lemiantys šį rezultatą, yra tokie: 1) teisės į atskaitą įgyvendinimo „dvejų metų“ terminas [17], 2) mokesčių administratoriaus teisės į išieškojimą „ketverių metų“ terminas [18] ir 3) atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, pagal kurį mokesčių mokėtojo mokestinę prievolę sumokėti pirkimo mokestį paprastai tiksliai kompensuoja jo teisė atskaityti tą patį mokestį.

36. Tačiau, nors šio mechanizmo kontekstas neabejotinai yra esminis šios bylos elementas, mano nuomone, taip pat svarbu pažymėti, kad pasekmės, kurioms prieštarauja *Ecotrade*, kilo ne tik dėl šių trijų veiksnių kombinacijos, bet ir todėl, kad jos pirkimo sandoriai iš neapmokestinamų buvo perkvalifikuoti į apmokestinamus.

17 — Tiksliau termino pabaiga sutampa su deklaracijos už antruosius metus, einančius po tų metų, kai atsirado teisė į atskaitą, pateikimu.

18 — Iš tiesų iki ketvirtųjų metų po tų metų, kai buvo pateikta deklaracija, pabaigos. *Ecotrade* posėdyje tvirtino ir tam niekas neprieštaravo, kad laikinais teisės aktais šis laikotarpis buvo nuolat pratęsiamas penkeriems, šešeriems ar septyneriems metams.

37. Galiausiai nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas formaliai pateikia du klausimus, skirtus įvertinti Italijos nuostatas dėl atitikties skirtingoms Šeštosios direktyvos nuostatoms, manau, kad tikslingiau šiuos du klausimus nagrinėti kartu.

*Galimybė įtvirtinti teisės į atskaitą įgyvendinimo terminą*

38. Nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktuose klausimuose cituotose nuostatose, nei kokioje nors kitoje Šeštosios direktyvos nuostatoje neįtvirtinti konkretūs teisės į atskaitą įgyvendinimo terminai arba aiškiai ar kitaip nenurodyta galimybė įtvirtinti tokius terminus nacionalinėje teisėje.

39. Vis dėlto bent vieną iš šių nuostatų galima vertinti kaip numanomai leidžiančią įtvirtinti terminą – 18 straipsnio 1 dalies d punkte nurodoma laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų dėl teisės į atskaitą įgyvendinimo. Tai, kad terminas gali būti įtvirtintas, tampa dar aiškiau aiškinant 18 straipsnio 2 dalį kartu su 3 dalimi. Pirmojoje iš šių nuostatų nurodoma, kad teisė į atskaitą įgyvendinama dėl sumos, apskaičiuotos per tą patį mokestinį laikotarpį, per kurį buvo įgyta teisė į atskaitą. Antroji nuostata leidžia valstybėms narėms nustatyti sąlygas, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskai-

tyti mokestį, jeigu jis nesilaikė, *inter alia*, šios sąlygos. Kartu aiškinamos šios nuostatos reiškia, kad valstybės narės turi teisę reikalauti, jog teisė į atskaitą būtų įgyvendinama per nagrinėjamą terminą [19], arba įtvirtinti ilgesnį terminą.

40. Todėl nesutinku su *Ecotrade* tvirtinimu, kad teisė į atskaitą yra tokia esminė, kad negalima įtvirtinti jokio jos įgyvendinimo termino. Ši teisė išties yra esminė, tačiau dėl teisinio (ir finansinio) saugumo taip pat svarbu, kad išspręstos mokestinės situacijos negalėtų būti nuolat ginčijamos.

*Galimybė pataisyti, kurią turi mokesčių administratorius, praėjus tokiam terminui*

Bendras vertinimas

41. Taigi, jeigu Šeštoji direktyva leidžia valstybėms narėms reikalauti, kad teisė į atskaitą būtų įgyvendinta per mokestinį laikotarpį, per kurį ji atsirado, nekyla klausimo, ar toks ilgesnis terminas, kaip Italijos teisės aktais akivaizdžiai leidžiami dveji metai, yra nepagrįstai apribojanti bendroji nuostata.

42. Pakanka turėti omenyje, kad toks terminas (kuris daugeliu atveju yra panašus į senaties terminą pateikti ieškinį dėl mokesčių, surinktų pažeidžiant Bendrijos teisę, grąžinimo) bet kuriuo atveju turi atitikti lygiavertiškumo ir proporcingumo principus [20]. Todėl jis neturi būti mažiau palankus nei terminai, taikomi panašioms nacionalinėms situacijoms [21], arba padaryti naudojimąsi Bendrijos teisėje nustatytomis teisėmis praktiškai neįmanomą arba pernelyg sudėtingą. Šioje byloje Teisingumo Teismui pateiktose pastabose nebuvo pateikta palyginimo su jokiais panašioms nacionalinėms situacijoms taikomais terminais ir nebuvo pateikta argumentų, kad dvejų metų terminas apskritai (o ne šiomis konkrečiomis aplinkybėmis) paverčia teisės į atskaitą įgyvendinimą praktiškai neįmanomu arba pernelyg sudėtingu.

43. Tai, kad mokesčių administratoriui turi būti suteiktas tam tikras laikotarpis patikrinti

19 — Laikantis lygiavertiškumo ir veiksmingumo reikalavimų, žr. šios išvados 42 punktą.

20 — Plg. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Marks and Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325, 34 punktas ir paskesni punktai).

21 — Man atrodo, Komisija klysta teigdama (jeigu teisingai ją supratau), kad lygiavertiškumo principas taikomas atitinkamiems laikotarpiams, kuriais gali naudotis apmokestinamasis asmuo ir mokesčių administratorius.

apmokestinamojo asmens PVM deklaracijas ir prireikus pataisyti mokestinę prievolę, ir tai, kad šis laikotarpis gali būti apribotas dėl teisinio saugumo, atrodo nenuginčijama.

44. Taip pat negalima paneigti, kad mokesčių administratoriui skirtas laikotarpis, per kurį turi būti atlikti patikrinimai ir pataisymai, turėtų būti ilgesnis už terminą, per kurį apmokestinamasis asmuo turi galutinai deklaruoti savo mokestinę prievolę ir reikalavimus dėl atskaitos. Kol tokia deklaracija nepateikta, ji negali būti patikrinta [22].

45. Jeigu patikrinimas atskleidžia prievolę sumokėti PVM, kuri nebuvo deklaruota, tokia prievolė gali ir turi būti įgyvendinta, o atitinkamos sumos turi būti surinktos.

46. Taip pat prievolės nustatymas neturi poveikio jokiai esamai teisei atskaityti pirkimo mokestį, kuri nepriklauso nuo prievolės jį sumokėti. Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo įgyvendino šią teisę, ar jos neįgyvendino per taikomą nacionalinį terminą, kaip antai mano aptartasis, skiriasi nuo mokestinės prievolės sumokėti pirkimo mokestį pataisymo klausimo.

22 — Plg. 1998 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *SFI* (C-85/97, Rink. p. I-7447, 32 punktas).

Šios bylos aplinkybėmis

47. Vis dėlto taip nėra tokiu atveju, jeigu patikrinimas atskleidžia nedeklaruotą prievolę sumokėti PVM, kurį teisingai deklaravus būtų kilusi iš jo išplaukianti teisė į atskaitą, tačiau kadangi tokios prievolės nebuvo, negalėjo būti ir teisės į atskaitą. Tokiais atvejais tai, kad buvo nepasinaudota teise į atskaitą, yra neatskiriamai susiję su tuo, kad nebuvo deklaruota mokestinė prievolė, kurią dabar siekia nustatyti mokesčių administratorius [23].

48. Todėl kadangi atskaita ir prievolė yra tos pačios monetos dvi pusės, mokesčių administratoriui atliekant bet kokį pataisymą, logiškai turi būti atsižvelgiama į abu šiuos aspektus. Todėl siekis įgyvendinti mokestinę prievolę, neleidžiant pasinaudoti iš jos išplaukiančia teise į atskaitą, visiškai prieštarautų neutralumo principui, kuris yra pagrindinis visos PVM sistemos principas.

49. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nuostatomis, reglamentuojančiomis

23 — Šioje byloje *Ecotrade* situacija yra tokia dėl atvirkštinio apmokestinimo, tačiau panaši situacija galėtų susidaryti, jeigu apmokestinamasis asmuo savo pardavimo sandorius kvalifikuotų kaip neapmokestinamuosius sandorius (nors iš tiesų jie apmokestinami) ir todėl negalėtų atskaityti pirkimo mokesčio už prekes arba paslaugas, naudojamas šio tiekimo tikslais.

atskaitą, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM [24].

50. Atvirkščiai, Italijos nuostatų taikymas mokesčių administratoriaus siūlomu būdu šioje byloje mokesčių neutralumą (nors jis buvo nustatytas ir klaidingu pagrindu) pakeistų į didelę naštą, nuo kurios verslininkas iš esmės turėtų būti atleistas, ir todėl bendra surinkto mokesčio suma būtų didesnė, nei turėtų būti.

*Galimi pateisinimai dėl nedeklaruoto mokesčio išieškojimo neleidžiant įgyvendinti susijusios teisės į atskaitą*

51. Kyla klausimas, ar remiantis kitomis Bendrijos teisės nuostatomis galima pateisinti tai, kad nesilaikoma pagrindinio neutralumo reikalavimo. Nacionalinis teismas savo klausimuose nurodo Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, 18 straipsnio 1 dalies d punktą, 21 straipsnio 1 dalį ir 22 straipsnį [25]. Iš šių nuostatų 17 straipsnio 6 ir 7 dalys, 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnio 7 ir 8 dalys įvairiose bylos stadijose buvo cituojamos kaip galinčios pateisinti Italijos teisės nuostatų taikymą mokesčių administratoriaus siūlomu būdu.

52. Tačiau, kaip teisingai pažymi Kipro vyriausybė dėl 17 straipsnio 6 ir 7 dalių, šioje byloje reikšmingas klausimas yra ne *teisės* į atskaitą *netaikymas* nagrinėjamam mokesčiui, bet teisės į atskaitą *įgyvendinimo apribojimas* tam tikromis aplinkybėmis. Toks apribojimas nepatenka į 17 straipsnio 6 ar 7 dalių taikymo sritį, kuri susijusi su visišku atskaitos netaikymu tam tikriems pirkimams.

53. Iš kitų cituotų nuostatų pagal 18 straipsnio 1 dalies d punktą leidžiama valstybėms narėms nustatyti teisės į atskaitą įgyvendinimo formalumus; 22 straipsnio 7 dalyje reikalaujama, jog jos imtųsi priemonių, kad užtikrintų, jog verslininkai, kurie turi mokėti mokestį pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, laikytųsi deklara-

24 — Žr. 2007 m. vasario 8 d. Sprendimą *Investrand* (C-435/05, Rink. p. I-1315, 22 punktas).

25 — Žr. 8, 11 ir 15–18 punktus.

vimo ir mokėjimo prievolių; o 22 straipsnio 8 dalis joms leidžia nustatyti kitas prievoles, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui.

54. Italijos ir Kipro vyriausybės rėmėsi šiomis nuostatomis kaip galinčiomis pateisinti Italijos nuostatos taikymą mokesčių administratoriaus siūlomu būdu šioje byloje, ypač jei tai gali paskatinti tinkamą, laiku vykdomą ir tikslų deklaravimą ir išvengti sukčiavimo.

55. Nesutinku. Nors nagrinėjamos nuostatos tikrai leidžia įtvirtinti formalumus ir nuobaudas už šių formalumų nesilaikymą (reikia nepamiršti, kad šioje byloje *Ecotrade* buvo skirtos didelės baudos, tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė klausimų dėl jų atitikties Bendrijos teisei), jos nepateisina pačios PVM sistemos iškraipymo.

*Sprendimas byloje Collée*

56. Atsižvelgiant į šį kontekstą, galėtų būti naudinga prisiminti neseniai Teisingumo Teismo priimtą sprendimą *Collée* [26]. Kadangi šioje byloje ir nagrinėjamoje byloje yra panašumų, minėtą bylą aptarsiu išsamiai.

57. Automobilių prekybininkas galėjo taikyti komisinį atlyginimą tik prekiaudamas savo rajone. Kad galėtų taikyti komisinį atlyginimą už pardavimus klientui kitoje valstybėje narėje, jis naudojosi tarpininku, kad formaliai įsigytų ir vėl parduotų automobilius. Jis išrašė PVM sąskaitas faktūras tarpininkui, o pastarasis siekė atskaityti PVM. Mokesčių administratorius atsisakė suteikti teisę atskaityti PVM, nes sandoris buvo fiktyvus. Tuomet tarpininkas pakoregavo apskaitą, kad atskleistų tikrą padėtį. Mokesčių administratorius padidino jo apmokestinamąją apyvartą automobilių pardavimo kainą atitinkančia suma, bet atsisakė atleisti nuo mokesčio (atskaitant pirkimo PVM, kaip paprastai būtų daroma tiekiant prekes Bendrijos viduje) motyvuodamas tuo, kad reikiami įrašai nebuvo atlikti reguliariai ir iškart atlikus nagrinėjamą sandorį pagal nacionalinėje teisėje įtvirtintas taisykles [27].

58. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad prekių tiekimo Bendrijos viduje atleidimas

26 — 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas (C-146/05, Rink. p. I-7861).

27 — Žr. sprendimo 12–18 punktus.

nuo mokesčio išsiuntimo valstybėje narėje, jį atitinkančiam įsigijimui Bendrijos viduje taikant (atvirkštinio) apmokestinimo mechanizmą gavimo valstybėje narėje, leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir mokesčių neutralumo principo pažeidimo [28].

59. Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje numatytos tam tikros formalios prievolės, susijusios su apskaitos tvarkymu, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaracijų bei suvestinių pateikimu, o 22 straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis tam, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui mokesčių srityje. Tačiau tokios priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, arba negali kelti grėsmės PVM neutralumui [29].

60. Nacionaline priemone, pagal kurią teisė atleisti nuo mokesčio siejama su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į materialinius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršijama tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio rinkimą [30].

28 — Nuo 21 iki 23 punkto (minėtų 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergas* (C-62/93, Rink. p. I-1883) 16 punktas; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen* (sujungtos bylos C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483) 54 punktas; 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* (sujungtos bylos C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161) 49 punktas ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International* (C-184/05, Rink. p. I-7897), 22 punktas).

29 — 25 ir 26 punktas (minėtų 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa* (sujungtos bylos C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577) 52 punktas; 2004 m. kovo 3 d. Sprendimo *Transport Service* (C-395/02, Rink. p. I-1991) 29 punktas; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth* (C-454/98, Rink. p. I-6973) 59 punktas ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax* (C-255/02, Rink. p. I-1609), 92 punktas).

30 — 29 punktas.

61. Sandoriai turi būti apmokestinami, atsižvelgiant į jų objektyvius požymius. Tiekimas, kuris atitinka atleidimo sąlygas, neturi būti apmokestinamas PVM [31].

62. Kadangi pagrindinėje byloje nebuvo ginčijama, kad tiekimas Bendrijos viduje buvo atliktas, mokesčių neutralumo principas reikalavo, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami materialiniai reikalavimai, net jei apmokestinamasis asmuo nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Kitaip būtų tik tuomet, jeigu dėl tokių formalių reikalavimų pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad materialiniai reikalavimai įvykdyti [32].

63. Svarbu leisti apmokestinamųjų asmenų apskaitoje atsižvelgti į pakeitimus, pagal kuriuos tiekimas priskiriamas sandoriams Bendrijos viduje, padarytus atlikus šį sandorį. Taigi tai, kad tiekimas atliktas Bendrijos viduje, turi būti pripažinta, kai apskaitoje padaromi vėlesni pataisymai, jei tenkinami objektyvūs kriterijai [33].

31 — 30 punktas (minėtų sprendimų *Optigen* 44 punktas, *Kittel and Recolta Recycling* 41 punktas ir *Transport Service* 18 ir 19 punktai).

32 — 31 punktas.

33 — 33 punktas.

64. Ar svarbu tai, kad apmokestinamasis asmuo pirmiausia sąmoningai nuslėpė tiekimo Bendrijos viduje faktą, ir tai, kad atleidimas nuo PVM gali būti siejamas su jo sąžiningumu, priklauso nuo to, ar yra grėsmė suinteresuotajai valstybei narei prarasti pajamas iš mokesčių. Valstybės narės, užtikrindamos PVM neutralumą, vidaus teisėje privalo numatyti galimybę pakoreguoti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas. Tačiau tuomet, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokią riziką prarasti pajamas iš mokesčių, PVM neutralumo principas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytas mokestis būtų pataisytas, tokio pataisymo nesiejant su šio asmens sąžiningumu. Tokios pat taisyklės taip pat taikomos darant vėlesnius apskaitos pataisymus, siekiant, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo mokesčio [34].

65. Pajamų iš mokesčių praradimu negalima laikyti PVM nesurinkimo už tiekimą Bendrijos viduje, kuris iš pradžių buvo neteisingai kvalifikuotas kaip tiekimas valstybės viduje, už kurį iš esmės turi būti renkamas PVM. Tokios pajamos iš mokesčių priklauso valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas [35].

66. Galiausiai Bendrijos teisė neužkerta kelio valstybėms narėms tam tikromis sąlygomis sandorio Bendrijos viduje fakto slėpimo laikyti ketinimu sukčiauti PVM srityje ir tokiu atveju taikyti jų vidaus teisėje numatytas baudas arba pinigines sankcijas. Tačiau tokios sankcijos visuomet turi būti proporcingos piktnaudžiavimo sunkumui [36].

*Taikymas šioje byloje*

67. Man atrodo, kad Teisingumo Teismo argumentus sprendime *Collée* galima labai sklandžiai pritaikyti šioje byloje. Tai padarysiu toliau.

68. Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmu siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrinti mokestinį neutralumą. Priemonės pagal Šeštosios

34 — 34 ir 35 punktai (minėtų sprendimo *Schmeink & Cofreth* 60 ir 63 punktai, 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Karageorgou* (sujungtos bylos C-78/02–C-80/02, Rink. p. I-13295) 50 punktas). Akivaizdus šių dviejų teiginių neatitikimas kyla dėl to, kad sprendime *Schmeink & Cofreth* Teisingumo Teismas manė, kad sąžiningumo reikalavimas, kurį jis minėjo 1989 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Genius Holding* (C-342/87, Rink. p. 4227), nebuvo reikšmingas (žr. sprendimą *Schmeink & Cofreth*, ypač nuo 50 iki 58 punkto).

35 — 37 punktas.

36 — 40 punktas (minėto sprendimo *Schmeink & Cofreth* 62 punktas).

direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktą arba 22 straipsnio 7 arba 8 dalis neturi viršyti to, kas yra būtina jų tikslams pasiekti, arba negali kelti grėsmės neutralumo principui. Priemone, pagal kurią teisė atleisti nuo mokesčio siejama su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į tai, ar buvo įgyvendinti materialiniai reikalavimai, viršijama tai, kas būtina. Sandoriai turi būti apmokestinami, atsižvelgiant į jų objektyvius požymius. Jeigu sandoris atitinka atskaitos sąlygas, PVM gali būti atskaitomas. Jeigu akivaizdu, kad apmokestinant atvirkštiniu mokesčiu atsiranda teisė į atskaitą, mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad būtų suteikiama teisė į atskaitą, jeigu tenkinami materialiniai reikalavimai, net jei apmokestinamasis asmuo nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Svarbu leisti apmokestinamųjų asmenų apskaitoje atlikti pakeitimus, pakeičiant tiekimo kvalifikavimą. Todėl tikrasis sandorio pobūdis turi būti pripažintas, kai apskaita vėliau pataisoma, jeigu tenkinami objektyvūs kriterijai. Jeigu nėra jokios pajamų iš mokesčio praradimo rizikos, neutralumo principas reikalauja, kad neteisingai užpildytos PVM deklaracijos būtų pataisytos. Tokios rizikos nėra, jeigu prievolė mokėti mokestį ir teisė jį atskaityti atitinka viena kitą. Tačiau už neteisingą sandorių deklaravimą gali būti taikomos atitinkamos ir proporcingos baudos.

## Išvada

69. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, laikausi nuomonės, kad Teisingumo Teismas į Genujos *Commissione Tributaria Provinciale* pateiktus klausimus turėtų atsakyti taip:

1. Bendrijos PVM direktyvų nuostatos nedraudžia įtvirtinti nacionalinėje teisėje apmokestinamojo asmens teisės atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas,

kurias jis naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, įgyvendinimo naikinamojo termino, jeigu šis terminas nėra mažiau palankus nei terminai, taikomi panašioms nacionalinėms situacijoms, arba nedaro naudojimosi šia teise praktiškai neįmanomo arba pernelyg sudėtingo.

2. Bendrijos PVM direktyvų nuostatos nedraudžia mokesčių administratoriui patikrinti apmokestinamojo asmens PVM deklaracijų net ir pasibaigus tokiam nustatytam terminui ir išieškoti mokėtiną mokestį, kuris buvo nesumokėtas.

3. Tačiau, kai toks patikrinimas atskleidžia nedeklaruotą prievolę sumokėti PVM, kurį teisingai deklaravus, būtų atsiradusi iš jo išplaukianti teisė į atskaitą, mokestinė prievolė negali būti įgyvendinta neatsižvelgiant į teisę į atskaitą.