

Sujungtos bylos C-95/07 ir C-96/07

Ecotrade SpA

prieš

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3

(Commissione tributaria provinciale di Genova prašymai priimti prejudicin? sprendim?)

„Šeštoji PVM direktyva – Atvirkštinis apmokestinimas – Teis? ? atskait? – Naikinamasis terminas – Apskaitose ir mokes?i? deklaracijose padarytas pažeidimas, turintis poveik? sandoriams, kuriems taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka“

Sprendimo santrauka

1. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Perkant sumok?to mokes?io atskaita*

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnis, 18 straipsnio 2 ir 3 dalys, 21 straipsnio 1 dalies b punktas)

2. *Mokes?i? nuostatos – Teis?s akt? suderinimas – Apyvartos mokes?iai – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema – Perkant sumok?to mokes?io atskaita*

(Tarybos direktyvos 77/388 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnis)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/17, 17 straipsnis, 18 straipsnio 2 ir 3 dalys, 21 straipsnio 1 dalies b punktas nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, nustatan?i? naikinam?j? termin? apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise ? atskait?, jeigu laikomasi lygiavertiškumo principo, pagal kur? reikalaujama, kad terminas nacionaline teise pagr?stoms teis?ms mokes?i? srityje b?t? taikomas taip pat kaip ir Bendrijos teise pagr?stoms teis?ms, ir, antra, veiksmingumo principo, pagal kur? d?l naikinamojo termino negali tapti praktiškai ne?manoma arba pernelyg sud?tinga pasinaudoti teise atskaityti.

Veiksmingumo principas nepažeidžiamas vien tod?l, kad mokes?i? administratoriui nesumok?tam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteikiamas apmokestinamiesiems asmenims pasinaudoti savo teise ? atskait?. Tod?l mokes?i? administratoriaus situacijos negalima palyginti su apmokestinamojo asmens situacija, o tai, kad naikinamasis terminas mokes?i? administratoriaus atžvilgiu pradedamas skai?iuoti v?liau nei naikinamasis terminas, taikomas apmokestinamojo asmens teisei ? atskait?, nepažeidžia lygyb?s principo.

(žr. 46, 51, 54 punktus, rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokesi? ?statym? derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/17, 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnis draudžia deklaracij? pataisymo ir PVM išieškojimo praktik?, pagal kuri? ne?vykdyti prievoli?, susijusi?, pirma, su nacionalin?s teis?s taikant šio 18 straipsnio 1 dalies d punkt? nustatytais formalumais, ir, antra, apskaitos bei deklaravimo prievoli?, išplaukian?i? atitinkamai iš min?to 22 straipsnio 2 ir 4 dali?, baudžiama atsisakant suteikti teis? ? atskait?, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

Iš ties? pažeid?s formalumus, kuriuos valstyb?s nar?s nustat? taikydamos Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkt?, apmokestinamasis asmuo neturi netekti savo teis?s ? atskait?, nes pagal mokestinio neutralumo princip? turi b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra tenkinami, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykdy? kai kuri? formali? reikalavim?.

Be to, priemon?s, kuri? imasi valstyb?s nar?s, siekdamos užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo ?vykdyt? deklaravimo ir mokėjimo prievolės, ar numatyti kitas prievolės, kurios, j? manymu, reikalingos tinkamai rinkti PVM ir užkirsti keli? suk?iavimui, negali b?ti naudojamos taip, kad nuolat paneigt? teis? ? PVM atskait?. Ta?iau pataisymo ir išieškojimo praktika, pagal kuri? d?l to, kad apmokestinamasis asmuo nesilaiko atskaitos ir deklaravimo prievoli?, jis netenka teis?s ? atskait?, aiškiai viršija tai, kas b?tina pasiekti tiksl? užtikrinti, kad šios prievol?s b?t? teisingai taikomos Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 7 dalies prasme, atsižvelgiant ? tai, jog Bendrijos teise nedraudžiama valstyb?ms nar?ms prireikus nustatyti pažeidimo sunkumui proporcing? baud? ar pinigini? sankcij?, siekiant nubausti už ši? prievoli? ne?vykdy?m?. Ši praktika taip pat viršija tai, kas b?tina siekiant užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ir kelio suk?iavimui užkirtim?, nes j? taikant galima apskritai prarasti teis? ? atskait?, jeigu mokesi? administratoriaus pataisymai deklaracijoje padaromi tik pasibaigus naikinamajam terminui, kuris nustatytas apmokestinamojo asmens teisei ? atskait? pasinaudoti.

(žr. 62–63, 65–68, 72 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. geguž?s 8 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atvirkštinis apmokestinimas – Teis? ? atskait? – Naikinamasis terminas – Apskaitose ir mokesi? deklaracijose padarytas pažeidimas, turintis poveik? sandoriams, kuriems taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka“

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

d?l *Commissione tributaria provinciale di Genova* (Italija) 2006 m. gruodžio 13 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2007 m. vasario 20 d., pagal EB 234 straipsn? pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

Ecotrade SpA

prieš

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinio advokato E. Sharpston,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Ecotrade SpA*, atstovaujamos advokatai 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 generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

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 m. mokestinių metų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) deklaracijos.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? mokest?.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi tur?ti teis? i? mokes?io, kur? jam reikia sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, kur? reikia sumok?ti ar kuris sumok?tas šalies teritorijoje už prekes ar paslaugas, kurias jam pateik? (suteik?) ar dar pateiks (suteiks) kitas apmokestinamasis asmuo“. (Pataisytas vertimas)

4 Pagal to paties 17 straipsnio 6 dal?, kol Europos Sąjungos Taryba nenusprend?, su kokiomis išlaidomis susij?s PVM negali b?ti atskaitomas, valstyb?s nar?s gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esan?ius j? nacionaliniuose ?statymuose, galiojan?iuose Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo metu. Toje pa?ioje dalyje nurodoma, kad jokiais atvejais neatskaitoma už išlaidas, kurios n?ra vien komercin?s veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos ?sigyjant prabangos prek?, pramogaujant ar linksminantis. Šio straipsnio 7 dalis suteikia teis? valstyb?ms nar?ms pasikonsultavus, kaip numatyta 29 straipsnyje, d?l ekonominio ciklo svyravim? visiškai ar iš dalies neleisti atskaityti sum?, susijus? su ilgalaikiu turtu ar kitomis prek?mis.

5 Pagal Šeštosios direktyvos 28f straipsniu pakeistos tos pa?ios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punkto redakcij? vidaus sistemoje PVM turi sumok?ti asmuo, kuriam teikiama tos pa?ios direktyvos 28f straipsnio C dalyje nurodyta paslauga, kai ši? paslaug? teikia užsienyje ?steigtas apmokestinamasis asmuo. 28f straipsnio C dalyje, ? kuri? daroma nuoroda, numatytos „preki? gabenimo paslaugos Bendrijoje“. Ši sistema, kuri, beje, taikoma kitoms paslaugoms, yra pla?iai žinoma ?prastu „atvirkštinio apmokestinimo“ pavadinimu.

6 D?l teis?s ? atskait? naudojimosi reglamentuojan?i? taisykli? ankstesniame punkte aprašytomis aplinkyb?mis Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 2 dalimi pakeistos tos pa?ios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkto redakcijoje numatyta, kad nor?damas pasinaudoti šia teise apmokestinamasis asmuo privalo laikytis kiekvienos valstyb?s nar?s nustatyt? formalum?.

7 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 ir 3 dalyse numatyta:

„2. Apmokestinamasis asmuo mokest? atskaito iš visos per atitinkam? mokestin? laikotarp? mok?tinos prid?tin?s vert?s mokes?io sumos atimdamas vis? mokes?io sum?, kuri? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

3. Valstyb?s nar?s nustato s?lygas ir tvark?, pagal kuri? apmokestinamajam asmeniui gali b?ti leidžiama atskaityti prid?tin?s vert?s mokest?, kurio jis neatskait? pagal 1 ir 2 dali? nuostatas.“ (Pataisytas vertimas)

8 Be to, kai kurios apmokestinamajam asmeniui tenkan?ios prievol?s, numatytos Šeštosios direktyvos 28h straipsniu, pakeistos tos pa?ios direktyvos 22 straipsnio redakcijoje. Šios prievol?s apima šio 22 straipsnio 2 dalies a punkte numatyt? prievol?, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo turi tvarkyti detali? apskait? taip, kad b?t? galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokes?i? institucijos gal?t? patikrinti, kaip jos vykdomos, bei numatyt?j? to paties straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo per nustatyt? termin? turi pateikti mokes?io deklaracij?, kurioje turi b?ti pateikta visa informacija, reikalinga mok?tino mokes?io dydžiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti.

9 Galiausiai šio 22 straipsnio 7 ir 8 dalyse numatyta:

„7. Valstyb?s nar?s imasi vis? b?tin? priemoni? užtikrinti, kad asmenys, kurie pagal 21 straipsnio 1 dalies a ir b punktus turi mok?ti mokest? vietoje kitoje šalyje ?sisteigusio apmokestinamojo

asmens <...>, laikytis anksčiau nurodytą deklaravimo ir mokėjimo prievolių.

8. Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdamus 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 kartų 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 <...> naudojami 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 to meto, kai atsirado teisė į atskaitą, tokiomis sąlygomis, kurios yra šios teisės atsiradimo momentu.“

13 Pagal DPR Nr. 633/72 23 straipsnio „Skaitymo faktų registravimas“ 1 ir 2 dalis per penkiolika dienų mokesčių mokėtojas išduotas skaitymo faktas pagal jo numerį ir išrašymo datą turi rašyti registrą *ad hoc*. Turi būti nurodomas kiekvienos skaitymo faktų 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 pavadinimas.

14 Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633/72 25 straipsnio „Pirkimo registravimas“ 1 dalyje nustatyta, kad skaitymo faktas ir muitinės kvitus dėl įsigytų ar importuotų prekių ir paslaugų veržiantis savo verslu, skaitant tas, kurios išrašytos pagal šio dekreto 17 straipsnio 3 dalį, mokesčių mokėtojas turi sunumeruoti didžiančia tvarka ir rašyti registrą prieš periodinį mokesčių mokėjimą ar metinį deklaraciją, kur mokesčių mokėtojas pasinaudoja teise į su šiomis skaitytomis faktųromis 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 skaitymo faktų gavimo momentas ar vėliau, tačiau bet kuriuo atveju ne vėliau kaip per penkiolika dienų nuo gavimo, turi būti atskirai išrašytos išrašomų skaitymo faktų registrų, numatytų DPR Nr. 633 23 straipsnio 1 ir 2 dalyse, bei pirkimo registrų, numatytų to paties dekreto 25 straipsnio 1 dalyje, nurodant atitinkamai jo gavimo ar išrašymo momentą.

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

„Pranešimai apie pataisymus ir išieškojimą <...> turi būti perduoti iki ketvirtąjį metą, einantį po deklaracijos pateikimo, gruodžio 31 d., priešingu atveju, teisė prarandama.“

Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

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

18 2000 ir 2001 mokesčiais metais *Ecotrade* Italijoje nešiegtiems tokio subjektams patikėto šio medžiagų gabenimo iš Italijos į kitas Europos Bendrijos valstybes nares. Šio tokio subjektų išrašomose sėskaitose faktūrų *Ecotrade* atliktos paslaugos aprašytos kaip „laivų nuoma“ arba „gabenimas“ (toliau – aptariamais sandoriai). Nors šiose sėskaitose faktūrų 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 sėskaitas faktūras rašė tik į pirkimo registrą, o ne į išrašomą sėskaitų faktūrų registrą, ir tai darė neapmokestinimo PVM pagrindu. Taigi su šiais sandoriais susijusio PVM nėra *Ecotrade* mokesčių deklaracijose už 2000 ir 2001 mokesčius metus.

20 Per 2004 m. patikrinimą *Agenzia* nusprendė, kad aptariamais sandoriai yra paslaugos, susijusios su prekų gabenimu Bendrijos viduje, kurios yra apmokestinamos PVM, ir kad joms taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka; tai, išskyrus vieną sėskaitų faktūrą, *Ecotrade* neįregistravo. *Agenzia* taip pat konstatavo, kad ši bendrovė nesilaikė su šia atvirkštinio apmokestinimo tvarka susijusių apskaitos reikalavimų, nes aptariamose sėskaitose faktūrų buvo parašytos tik į pirkimo registrą, o ne išrašomą sėskaitų faktūrų registrą.

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

22 Vėliau *Agenzia* nusprendė, kad *Ecotrade* prarado teisę į PVM atskaitą, nes ji nepasinaudojo per nustatytą dvejų metų terminą nuo to momento, kai atsirado prievolė apskaičiuoti mokesčius, 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 pirmąjį pastraipį pranešimai apie pataisymus ir išieškojimą gali būti perduoti per ketverius metus laikotarpį, skaičiuojamą nuo su ginčijamu mokesčiu susijusio mokesčio deklaracijos pateikimo.

23 Keliais 2005 m. vasario 13 d. Genujos mokesčių 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 sėskaitos faktūrų tinkamai buvo registruojamos pirkimo registre, tačiau dėl tos priežasties, kad šie sandoriai klaidingai laikyti neapmokestinamais PVM, šios faktūrų nebuvo parašytos į išrašomą sėskaitų 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 pateikusiam teisme atsikirta, kad *Ecotrade* turėjo sau išrašyti sėskaitų faktūrų už aptariamus sandorius, apskaičiuoti mokėtiną PVM, parašyti į išrašomą sėskaitų 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 j? atitinkan?iu PVM kreditu. Be to, teise atskaityti turi b?ti pasinaudota per nustatyt? termin?, kuriam pasibaigus šios teis?s netenkama. Tod?l *Ecotrade*, kuri nesilaik? nacionalin?s teis?s aktuose numatytos apskaitos tvarkos, prival?jo sumok?ti mok?tin? PVM, nes su?jus naikinamajam terminui ji prarado teis? j? atskaityti.

25 Šiomis aplinkyb?mis Genujos mokestini? gin?? komisija nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? 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 straipsn?, 21 straipsnio 1 dal? ir 22 straipsn?, jie draudžia toki? nacionalin?s teis?s norm?, šiuo atveju DPR Nr. 633/72 19 straipsn?, kuri nustato, kad teise ? (PVM), kur? turi mok?ti apmokestinamasis asmuo versdamasis savo verslu, atskait? reikia pasinaudoti per (dvej? met?) termin?, ir kaip sankcij? d?l šio termino nesilaikymo nustato šios teis?s praradim?, ypa? tais atvejais, kai PVM už prek?s ar paslaugos pirkim? apmokestinama taikant atvirkštinio apmokestinimo tvark?, kuri leidžia administratoriui reikalauti sumok?ti mokest? per (ketveri? met? – pagal DPR Nr. 633/72 57 straipsn?) termin?, ilgesn? nei numatytasis verslininkui pasinaudoti teise ? atskait?, kurios savo ruožtu netenkama jam pasibaigus ?

2. Ar teisingai aiškinant Šeštosios direktyvos <...> 18 straipsnio 1 dalies d punkt?, jis draudžia toki? nacionalin?s teis?s norm?, kuri, reglamentuodama šiame straipsnyje nurodytus „formalumus“ pagal atvirkštinio apmokestinimo tvark?, kuri? nustato DPR Nr. 633/72 17 straipsnio 3 dalis kartu su 23 ir 25 straipsniais, gali nustatyti (vien tik mokes?i? mok?tojo nenaudai) pareig? laikytis termino, kaip numato DPR Nr. 633/72 19 straipsnis, pasinaudoti šios direktyvos 17 straipsnyje ?tvirtinta teise ? atskait??“

26 2007 m. balandžio 27 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?95/07 ir C?96/07 buvo sujungtos tam, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

27 *Ecotrade* tvirtina, kad Šeštojoje direktyvoje teisei ? atskait? nenumatyta jokio apribojimo laiko atžvilgiu, atsižvelgiant ? tai, kad visa neutralumo principu pagr?sta PVM sistema yra sudaryta taip, jog visais atvejais apmokestinajam asmeniui b?t? užtikrinta ši pagrindin? visai PVM mokes?i? sistemai b?dinga teis?. Be to, pagrindin?je byloje aptariamai nacionalin?s teis?s aktai negali b?ti pateisinti remiantis šios direktyvos 17 straipsnio 6 ir 7 dalimis ir 22 straipsnio 7 ir 8 dalimis, kurios n?ra taikytinos pagrindin?se bylose.

28 D?l valstybi? nari? pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkt? nustatyt? „formalum?“, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti tam, kad gal?t? pasinaudoti teise ? atskait? pagal atvirkštinio apmokestinimo tvark?, *Ecotrade* tvirtina, kad šie formalumai neturi b?ti neproporcingi bendrai PVM sistemai ar su ja nesuderinami. Tod?l ši? formalum? laikymasis neturi lemti to, kad apmokestinamasis asmuo galutinai netenka teis?s ? atskait?. Bet kuriuo atveju teis?s ? atskait? apribojimas Italijos teis?je n?ra proporcingas, nes mokes?i? administratorius klaidingas deklaracijas pataisyti turi ilgesn? termin? nei t?, kuris nustatytas apmokestinamajam asmeniui pateikti prašym? d?l atskaitos.

29 Italijos ir Kipro vyriausyb?s pabr?žia, kad numatytas terminas pasinaudoti teise ? atskait? yra formalumas, kur? valstyb?s nar?s gali nustatyti pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkt?, 3 dal? bei 22 straipsnio 8 dal?. Šiame 18 straipsnyje n?ra jokios nuostatos,

draudžiančios valstybių narių diskreciją nustatyti atskaitos apribojimus laiko atžvilgiu. Pagal šio 18 straipsnio 2 dalį, kurioje daroma nuoroda „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 į 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 mokesčių 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 terminų pataisymams ir išieškojimams, o sumokėto PVM atskaitai juose numatytas tik dvejų metų terminas. Kalbėdama apie veiksmingumo termino laikymąsi Komisija pabrėžia, kad dėl teisės į atskaitą taikomo dvejų metų naikinamojo termino dėl to 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 praturti remdamasi paprasčiausi apskaitos formalumų nevykdymu, nors pastarajai ir reiktų 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 pateikęs 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, būtų klaidingu aptariamą sandorį prašymu tik į pirkimo registrą neapmokestinant PVM; toks pažeidimas turėtų tokios 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 pavilavimo ar dėl neatsargumo nepateikia prašymo dėl pirkimo PVM atskaitos per nacionalinės teisės aktuose nustatytą terminą.

37 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi teismo praktiką Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui visapusišką 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 *Conorzio 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-0000, 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 pateikęs teismo užduotus pirmąjį ir antrąjį klausimus, kuriuos reikia nagrinėti kartu, būtina formuluoti taip, kad jis klausytų, 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 nusistovėjusi 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 *Gabalfa* ir kt., C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą bei minėto sprendimo *Bockemühl* 38 punktą).

40 Taip pat pagal nusistovėjusi teismo praktiką ši teisė į atskaitą gyvendinama nedelsiant visą mokesčių, taikomą pirkimo įkimams 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 *Gabalfa* 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 naudojamosi „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 į nacionalinės teisės aktuose nustatytą sąlygą ir taisyklę.

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

45 Todėl negalima pritarti teiginiui, kad teisei ? atskait? negalima nustatyti jokio naikinamojo termino.

46 Reikia pridurti, kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai r?pestingas apmokestinamasis asmuo, nepateik?s prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teis? ? atskait?, neturi b?ti laikomas nesuderinamu su Šešt?ja direktyva nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagr?stoms teis?ms mokes?i? srityje taikomas taip pat, kaip ir Bendrijos teise pagr?stoms teis?ms (lygiavertiškumo principas) ir, antra, d?l jo pasinaudojimas teise atskaityti netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (žr. 2003 m. vasario 27 d. Sprendimo *Santex*, C?327/00, Rink. p. I?1877, 55 punkt? ir 2007 m. spalio 11 d. sprendimo *Lämmerzahl*, C?241/06, Rink. p. I?0000, 52 punkt?).

47 D?l lygiavertiškumo principo iš byl? 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 D?l veiksmingumo principo reikia pabr?žti, kad d?l paties dvej? met? naikinamojo termino, kuris aptariamas pagrindin?je byloje, pasinaudojimas teise atskaityti negali savaime tapti praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas, atsižvelgiant ? tai, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 dalis leidžia valstyb?ms nar?ms reikalauti, jog apmokestinamasis asmuo pasinaudot? teise ? atskait? tuo pa?iu laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teis?.

49 Taip pat reikia išnagrin?ti, ar šios išvados nepaneigia tai, kad pagal nacionalin?s teis?s aktus mokes?i? administratoriui mok?tinam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteiktas apmokestinamiesiems asmenims pateikti prašymus d?l PVM atskaitymo.

50 Šiuo atžvilgiu reikia pabr?žti, kad mokes?i? administratorius su informacija, kuri reikalinga nustatyti mok?tino PVM sum? ir atlikti atskaitymus, susipažino tik gavusi apmokestinamojo asmens mokes?i? deklaracij?. Esant netikslum? deklaracijoje arba jeigu ji nepilna, administratorius tik nuo šio momento gali pataisyti ši? deklaracij? ir prireikus išieškoti nesumok?t? mokest? (žr. šiuo klausimu 1998 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *SFI*, C?85/97, Rink. p. I?7447, 32 punkt?).

51 Taigi mokes?i? administratoriaus situacijos negalima palyginti su apmokestinamojo asmens situacija (min?to sprendimo *SFI* 32 punktą). Be to, kaip Teisingumo Teismas jau nusprend?, tai, kad naikinamasis terminas mokes?i? administratoriaus atžvilgiu pradedamas skai?iuoti v?liau nei naikinamasis terminas, taikomas apmokestinamojo asmens teisei ? atskait?, nepažeidžia lygyb?s principo (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *SFI* 33 punkt?).

52 Todėl d?l pagrindin?je byloje aptariamo naikinamojo termino pasinaudojimas teise ? atskait? netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas vien todėl, kad mokes?i? administratoriui nesumok?tam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteiktas apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti tokia teise.

53 Ši išvada yra teisinga, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, kaip ir pagrindin?se bylose. Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 2 ir 3 dalys taip pat taikomos šiai tvarkai. Tai akivaizdžiai matyti iš ši? nuostat? formuluo?i?, kurios abi aiškiai daro nuorodas ? to paties straipsnio 1 dal?, kurio d punkte numatytas atvirkštinio apmokestinimo atvejis.

54 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis, 18 straipsnio 2 ir 3 dalys, 21 straipsnio 1 dalies b punktas nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, nustatan?i? naikinam?j? termin? teisei ? atskait? pasinaudoti, koks aptariamas pagrindin?je byloje, jeigu laikomasi lygiavertiškumo ir

veiksmingumo princip?. Veiksmingumo principas nepažeidžiamas vien todėl, kad mokesi? administratoriui nesumok?tam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteikiamas apmokestinamiesiems asmenims pasinaudoti savo teise ? atskait?.

D?l pakeitimo ir išieškojimo praktikos

55 Reikia išnagrin?ti, ar Šeštoji direktyva draužia pataisymo ir išieškojimo praktik?, pagal kuri? d?l pažeidimo apskaitose, kur? sudaro, kaip nurodyta šio sprendimo 36 punkte, klaidingas aptariam? sandori? ?rašymas tik ? pirkimo registr? neapmokestinant PVM, tur?jus? ?takos *Ecotrade* parengtoms mokesi? deklaracijoms, nesuteikiama teis? ? atskait? atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymo atveju.

56 Šiuo klausimu reikia patikslinti, kad pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyt? atvirkštinio apmokestinimo tvark? *Ecotrade*, kaip užsienyje ?sik?rusi? apmokestinam? asmen? teikiam? paslaug? gav?ja, tur?jo sumok?ti PVM už atliktus sandorius, b?tent pirkimo PVM, nors iš principo buvo galima taip atskaityti t? pat? mokest?, ir d?l to jokia suma netur?jo b?ti sumok?ta ? valstyb?s biudžet?.

57 Ta?iau kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, kaip ir pagrindin?se bylose, Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktas leidžia valstyb?ms nar?ms nustatyti formalumus, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti nor?damas pasinaudoti teise ? atskait?.

58 Iš tokio formalumo, nustatyto Italijos teis?je b?tent ?stayminio dekreto Nr. 331/93 47 straipsnio 1 dalyje, išplaukia, kad *Ecotrade* tur?jo sau išrašyti s?skait? fakt?r? už aptariamas paslaugas ir j? bei susijusi? paslaug? tiek?jo išrašyt? s?skait? fakt?r? atskirai ?rašyti ? išrašom? s?skait? fakt?r? registr? bei ? pirkimo registr?, vadinasi, ji b?t? tur?jusi PVM kredit?, tiksliai atitinkant? mok?tin? mokest?.

59 Be to, pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 2 ir 4 dalis kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti pakankamai išsami? apskait?, kad pagal j? b?t? galima taikyti PVM ir mokesi? administratorius gal?t? atlikti patikrinimus, bei pateikti deklaracij?, kurioje reikia nurodyti vis? informacij?, reikaling? mok?tino mokesio dydžiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti. Siekiant užtikrinti, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo ?vykdys šiuos ?pareigojimus, to paties 22 straipsnio 7 dalis leidžia valstyb?ms nar?ms imtis tam b?tin? priemoni?, ?skaitant atvirkštinio apmokestinimo tvarkos atveju.

60 Iš to išplaukia, kad pagrindin?se bylose nagrin?jamas *Ecotrade* prievoli? ne?vykdydas, susijusi?, pirma, su nacionalin?s teis?s taikant Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkt? nustatytais formalumais, ir, antra, su jos prievoli?, susijusi? su apskaitomis bei deklaracijomis, išplaukian?i? atitinkamai iš tos pa?ios direktyvos 22 straipsnio 2 ir 4 dali? (toliau – su apskaitomis susijusi? ?pareigojim? ne?vykdydas).

61 Taigi reikia išnagrin?ti, ar d?l tokio ne?vykdydymo gali b?ti teis?tai baudžiama nesuteikiant teis?s ? atskait? atvirkštinio apmokestinimo tvarkos taikymo atveju.

62 D?l prievoli?, išplaukian?i? iš Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkto, pažym?tina, kad jeigu iš ties? ši nuostata suteikia teis? valstyb?ms nar?ms nustatyti formalumus, susijusius su teis?s atskaityti pasinaudojimu atvirkštinio apmokestinimo atveju, apmokestinamajam asmeniui juos pažeidus, jis neturi netekti savo teis?s ? atskait?.

63 Iš ties?, kadangi negin?ijama tai, kad atvirkštinio apmokestinimo tvarka yra taikytina pagrindin?ms byloms, mokestinio neutralumo principas reikalauja, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys

nevykdyti kai kurių formalių reikalavimų (žr. analogiškai 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C?146/05, Rink. p. I?0000, 31 punkt?).

64 Kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamą teikiamą paslaugą gavėjas, turėjo sumokėti PVM, kiek tai susiję su pastarojo teise atskaityti šį mokestį, jis negali nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudoti šią teisę padaryti neįmanomą (žr. minėto sprendimo *Bockemühl* 51 punkt?).

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 vykdytų deklaravimo ir mokėjimo prievole, ar numatyti kitas prievole, kurios, jį 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 PVM atskaitai, kuri yra esminis bendros PVM sistemos, tvirtintos Bendrijos teisės aktų leidėjo šioje srityje, principas (žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C?286/94, C?340/95, C?401/95 ir C?47/96, Rink. p. I?7281, 47 punktų bei minėto sprendimo *Gabalfriša ir kt.* 52 punkt?).

67 Be to, pagrindinėse bylose aptariama pataisymo ir išieškojimo praktika, pagal kurią dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nesilaikė askaitos ir deklaravimo prievolių, jis netenka teisės atskaitai, 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 proporcingą baudą ar piniginę sankciją, siekiant nubausti už šią prievolę nevykdymą.

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 ji taikant galima apskritai prarasti teisę atskaitai, jeigu mokesčių administratoriaus pataisymai deklaracijoje padaromi tik pasibaigus naikinamajam terminui, kuris nustatytas apmokestinamojo asmens teisei atskaitai pasinaudoti (analogiškai žr. minėto sprendimo *Gabalfriša 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 pažeidimo teisės atskaitai egzistavimas, bet ne jos vien komercinės veiklos išlaidos, pavyzdžiui, patirtos sigyjant prabangos prekių, pramogaujant ar linksminantis, nors akivaizdu, kad tokios išlaidos nėra aptariamose 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 pažeidimo 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 punkt?), o taip, remiantis bylos medžiaga, nebuvo Italijos Respublikos atveju.

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

71 Bet kuriuo atveju apmokestinamojo asmens sąžiningumas atsakymui, kuris turi būti pateiktas prašymą priimti prielaidinį 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

prievoli? ne?vykdymo, kuris nagrin?jamas pagrindin?se bylose, negalima laikyti kelian?iu pajam? iš mokes?i? praradimo rizik?, nes, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 56 punkte, taikant atvirkštinio apmokestinimo tvark? iš principo jokios sumos nereikia mok?ti valstyb?s biudžetui. D?l ši? priežas?i? toks ne?vykdymas taip pat negali b?ti prilyginamas mokestiniam suk?iavimui arba piktnaudžiavimui Bendrijos teis?s normomis, nes tokia ?kin? operacija nebuvo atlikta siekiant gauti neteis?tos mokestin?s naudos(šiuo klausimu žr. min?to sprendimo (*Collée* 39 punkt?).

72 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnis draudžia deklaracij? pataisymo ir išieškojimo praktik?, pagal kuri? ne?vykdžius prievoli?, susijusi?, pirma, su nacionalin?s teis?s taikant šio 18 straipsnio 1 dalies d punkt? nustatytais formalumais, ir, antra, su jos apskaitos bei deklaravimo prievoli?, išplaukian?i? atitinkamai iš min?to 22 straipsnio 2 ir 4 dali?, koks nagrin?jamas pagrindin?se bylose, baudžiama atsisakant suteikti teis? ? atskait?, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.

73 Atsižvelgiant ? šio sprendimo 54 punkte pateikt? atsakym? nereikia priimti sprendimo d?l Kipro vyriausyb?s pasi?lymo apriboti šio sprendimo veikimo laiko atžvilgiu.

D?l bylin?jimosi išlaid?

74 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io 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 nacionalin?s teis?s akt?, nustatan?i? naikinam?j? termin? pasinaudoti teise ? atskait?, koks aptariamas pagrindin?je byloje, jeigu laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo princip?. Veiksmingumo principas nepažeidžiamas vien tod?l, kad mokes?i? administratoriui nesumok?tam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteikiamas apmokestinamiesiems asmenims pasinaudoti savo teise ? atskait?.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/17/EB, 18 straipsnio 1 dalies d punktas ir 22 straipsnis draudžia deklaracij? pakeitimo ir PVM išieškojimo praktik?, pagal kuri? ne?vykdžius prievoli?, susijusi?, pirma, su nacionalin?s teis?s taikant šio 18 straipsnio 1 dalies d punkt? nustatytais formalumais, ir, antra, apskaitos bei deklaravimo prievoli?, išplaukian?i? atitinkamai iš min?to 22 straipsnio 2 ir 4 dali?, baudžiama atsisakant suteikti teis? ? atskait?, kai taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka.**

Parašai.

* Proceso kalba: ital?.