

Apvienotās lietas C-95/07 un C-96/07

Ecotrade SpA

pret

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3

(Commissione tributaria provinciale di Genova līgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Sestā PVN direktīva – Apgrieztā iekasšana – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Noilguma termiņš – Pārskats grāmatvedībā un deklarāciju aizpildīšanā attiecībā uz darījumiem, uz kuriem attiecas apgrieztās iekasšanas procedūra

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana

(Padomes Direktīvas 77/388 17. pants, 18. panta 2. un 3. punkts un 21. panta 1. punkta b) apakšpunkts)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana

(Padomes Direktīvas 77/388 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 22. pants)

1. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas ir grozīta ar Direktīvu 2000/17, 17. pantam, 18. panta 2. un 3. punktam un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, kas paredz nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesību izbeigšanas termiņu, ja vien ir ievērots gan līdzvērtības princips, kas prasa, lai šis termiņš būtu vienādi piemērojams gan atskaitīšanas tiesībām, kas ir balstītas uz valsts iekšējām tiesībām, gan līdzīgām tiesībām, kas ir balstītas uz Kopienas tiesībām, gan efektivitātes princips, saskaņā ar kuru noilguma termiņš nedrīkst padarīt praktiski neiespējamu vai pārliedzīgu grātu atskaitīšanas tiesību īstenošanu.

Efektivitātes principu nevar uzskatīt par pārbaudāmu tikai tādēļ, ka nodokļu administrācijās rīcībā ir garāks termiņš, lai piedzītu nesamaksāto pievienotās vērtības nodokli, nekā termiņš, kas nodokļu maksātājiem ir piešķirts atskaitīšanas tiesību īstenošanai, jo nodokļu administrācijās situāciju nevar salīdzināt ar nodokļu maksātāja stāvokli un tas, ka nodokļu administrācijai tiesību izbeigšanas termiņš sākas vēlāk, nekā sākas tiesību izbeigšanas termiņš, kas piemērojams nodokļu maksātājam tā atskaitīšanas tiesību īstenošanai, nevar ietekmēt līdzvērtības principu.

(sal. ar 46., 51., 54. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kas ir grozīta ar Direktīvu 2000/17, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 22. pantam ir pretrunā labojumu izdarīšanas deklarācijas un pievienotās vērtības nodokļa piedziņas prakse, kas soda par, pirmkārt, pienākumu, kas izriet no valsts tiesiskajam regulējumam, piemērojot šo 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, noteiktajam formalitētam, neievērošanu un, otrkārt, par

grāmatvedības pārskatu un pārskatu, deklarējot nodokļus, kas attiecas arī izriet no minētā 22. panta 2. un 4. punkta, liedzot atskaitīšanas tiesības apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā.

Tas, ka nodokļu maksātājs neievēro visas formalitātes, ko dalībvalsts ir noteikusi, piemērojot Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, nevar tam atēmt atskaitīšanas tiesības, jo atbilstoši nodokļu neitralitātes principam iepriekšējā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas pamatprasības, lai gan nodokļu maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības.

Turklāt pasākumi, ko dalībvalstis ir veikušas, lai nodrošinātu, ka nodokļu maksātājs pilda savus deklarācijas un maksēšanas pienākumus, vai citi noteiktie pienākumi, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu nodokļu nemaksēšanu, nevar tikt izmantoti, lai sistemātiski apšaubītu tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli. Tāda labojumu izdarīšanas un piedziņas prakse, kas soda par to, ka nodokļu maksātājs nav ievērojis grāmatvedības un deklarācijas pienākumus, atsakot atskaitīšanas tiesības, nepāprotami pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi nodrošināt pareizu šo pienākumu piemērošanu Sestās direktīvas 22. panta 7. punkta nozīmē, jo Kopienas tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā paredzēt naudas sodu atbilstoši pārskatuma smagumam, lai sodītu par minēto pienākumu neievērošanu. Minētā prakse arī pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu pievienotās vērtības nodokļa pareizu iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksēšanu, jo tā var pat novest pie atskaitīšanas tiesību zaudēšanas, ja nodokļu administrācija izdara labojumu deklarācijā tikai pēc tiesību izbeigšanās termiņa, kurš ir nodokļu maksātāja rīcībā, lai atskaitītu nodokli.

(sal. ar 62., 63., 65.–68. un 72. punktu un rezolūvās daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2008. gada 8. maijā (*)

Sestā PVN direktīva – Apgrieztā iekasēšana – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Noilguma termiņš – Pārskats grāmatvedībā un deklarāciju aizpildīšanā attiecībā uz darījumiem, uz kuriem attiecas apgrieztās iekasēšanas procedūra

Apvienotās lietas C-95/07 un C-96/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Commissione tributaria provinciale di Genova* (Itālija) iesniedza ar 2006. gada 13. decembra lūgumu, kas iesniegts Tiesā 2007. gada 20. februārī, tiesvedībā

Ecotrade SpA

pret

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [A. Rosas], tiesneši U. Lehmus [U. Lõhmus], A. O'K?fs [A. Ó Caoimh], P. Linda [P. Lindh] un A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] (referents),

?ener?ladvok?te E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekret?re S. Stremholma [C. Strömholm], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2008. gada 16. janv?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Ecotrade SpA* v?rd? – A. Lovisolo [A. Lovisolo] un N. Radži [N. Raggi], *avvocati*,
 - It?lijas vald?bas v?rd? I. M. Bragulja [I. M. Braguglia], p?rst?vis, kam pal?dz Dž. de Bellis [G. De Bellis], *avvocato dello Stato*,
 - Kipras vald?bas v?rd? – A. Pantaci?Lambrou [A. Pantazi?Lambrou], p?rst?ve,
 - Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – A. Aresu [A. Aresu] un M. Afonso [M. Afonso], p?rst?vji,
- noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2008. gada 13. marta tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L145, 1. lpp.), kas ir groz?ta ar Padomes 2000. gada 30. marta Direkt?vu 2000/17/EK (OV L 84, 24. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 17. pantu, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, 21. panta 1. punktu un 22. pantu.

2 Šie l?gumi ir iesniegti saist?b? ar div?m tiesved?b?m starp *Ecotrade SpA* (turpm?k tekst? – “*Ecotrade*”) pret *Agenziadelle Entrate – Ufficio di Genova 3* [le??mumu dienesta Dženovas 3. noda?u] (turpm?k tekst? – “*Agenzia*”) par vair?kiem *Agenzia* izdotajiem pazi?ojumiem par nodok?u piedzi?u, ar kuriem ir izdar?ti labojumi attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”) š?s sabiedr?bas iesniegtaj?s nodok?u deklar?cij?s par 2000. un 2001. taks?cijas gadu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopien? tiesiskais regul?jums

3 Attiec?b? uz nodok?a atskait?šanas ties?b?m Sest?s direkt?vas 17. panta 1. un 2. punkta a) apakšpunkt? redakcij?, kas izriet no š?s pašas direkt?vas 28.f panta 1. punkta, ir paredz?ts:

- “1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.
2. Ja preces un pakalpoj?mus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem,

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 nodoklis valsts teritorijā.”

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

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

6 Attiecībā uz atskaitīšanas tiesību iegūšanu tādās apstākļos, kādi aprakstīti iepriekšējā punktā, Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunkta redakciju, kas izriet no šīs pašas direktīvas 28.f panta 2. punkta, ir paredzēts, ka, lai varētu izmantot šīs tiesības, nodokļu maksātājam ir jāieviešo formalitātes, ko noteikusi katra dalībvalsts.

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

“2. Nodokļa maksātājs šādos 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 radušies un ir šādos atskaitīšanas tiesības.

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

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

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

“7. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu to, ka personas, kurām saskaņā ar 21. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkta jāmaksā nodoklis tādā nodokļu maksātāja vietā, kas reģistrēts šajā valstī, vai kurām nodoklis ir jāmaksā solidāri, pilda iepriekš minētās saistības par deklarāšanu un maksājumiem.

8. Dalībvalstis var uzlikt citas saistības, ko tās uzskata par vajadzīgām, lai pareizi iekasētu

nodokli un novrstu nodok?u nemaks?šanu, saska?? ar pras?bu par vien?du rež?mu iekšzemes dar?jumiem un dar?jumiem starp dal?bvalst?m, ko veic nodok?u maks?t?ji, ar noteikumu, ka š?das saist?bas tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

Valsts tiesiskais regulējums

10 It?lijas ties?b?s b?tisk?kie noteikumi attiec?b? uz PVN ir paredz?ti, pirmk?rt, 1972. gada 26. oktobra Republikas prezidenta Dekr?t? Nr. 633 par pievienot?s v?rt?bas nodok?a ieviešanu un regul?šanu (1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292, k?rt?jais pielikums), kas ir groz?ts vair?kas reizes (turpm?k tekst? – “*DPR* Nr. 633/72”), un, otrk?rt, 1993. gada 30. augusta Dekr?tlikum? Nr. 331 (1993. gada 30. augusta *GURI* Nr. 203, turpm?k tekst? – “Dekr?tlikums Nr. 331/93”).

11 *DPR* Nr. 633/72 17. panta 3. punkta pirmaj? teikum? ir noteikts:

“Pien?kumi, kas attiecas uz [...] pakalpojumu sniegšanu, ko valsts teritorij? veic personas, kas nav š?s valsts rezidenti, [...] j?izpilda pirc?jam vai pas?t?t?jam, kurš ir valsts rezidents un kurš [...] izmanto pakalpojumus saimniecisko, m?ksliniecisko vai profesion?lo darb?bu veikšanai.”

12 *DPR* Nr. 633/72 19. panta pirmaj? da?? ir paredz?ts:

“[...] Ties?bas atskait?t nodokli par ieg?d?taj?m vai import?taj?m prec?m un sa?emtajiem pakalpojumiem rodas br?d?, kur? ir j?maks? nodoklis, un t?s var tikt izmantotas, iesniedzot attiec?gu deklar?ciju, v?l?kais n?kamaj? gad? p?c gada, kur? rad?s atskait?šanas ties?bas, iev?rojot nosac?jumus, kas past?v br?d?, kur? rad?s attiec?g?s ties?bas.”

13 Atbilstoši *DPR* Nr. 633/72 23. panta ar nosaukumu “Fakt?rr??inu re?istr?šana” 1. un 2. punktam nodok?u maks?t?jam piecpadsmit dienu laik? pien?c?g? re?istr? ir j?re?istr? fakt?rr??ini, nor?dot katra fakt?rr??ina k?rtas numuru un izsniegšanas datumu, ar nodokli apliekamo dar?juma vai dar?jumu summu un PVN summu, kas nor?d?ta atseviš?i katrai piem?rojamai likmei, k? ar? uz??mumu, preces vai pakalpojuma sa??m?ja v?rdu vai juridisk?s personas nosaukumu vai – š? paša dekr?ta 17. panta 3. punkt? nor?d?taj? gad?jum? – pieg?d?t?ja vai pakalpojuma sniedz?ja v?rdu.

14 *DPR* Nr. 633/72 25. panta ar nosaukumu “Pirkumu re?istr?cija” 1. punkt? nodok?u maks?t?jam ir uzlikts pien?kums nor?d?t skaitlisk? k?rt?b? fakt?rr??inus un muitas veidlapas par sa?emt?m vai import?t?m prec?m un pakalpojumiem, tostarp tos, kas izdoti atbilstoši min?t? dekr?ta 17. panta 3. punktam, un tos re?istr?t, pirms tiek veikts periodiskais maks?jums vai iesniegta gada nodok?u deklar?cija, ar kuru nodok?a maks?t?js ?steno PVN atskait?šanas ties?bas, kuras attiecas uz šiem fakt?rr??iniem.

15 Atbilstoši Dekr?tlikuma Nr. 331/93 47. panta ar nosaukumu “Dar?jumu Kopienas iekšien? re?istr?cija” 1. punktam fakt?rr??ini, kas attiecas uz pre?u transportu Kopien? iekšien? un ar to saist?tajiem pakalpojumiem, ir atseviš?i j?re?istr? sa?emto fakt?rr??inu re?istr?, kas nor?d?ts *DPR* Nr. 633/72 23. panta 1. un 2. punkt?, taj? m?nes?, kur? tie ir sa?emti vai p?c tam, bet katr? zi?? ne v?l?k k? piecpadsmit dienu laik? p?c to sa?emšanas, k? ar? pirkumu re?istr?, kas min?ts š? paša dekr?ta 25. panta 1. punkt?, atbilstoši attiec?gi to sa?emšanas vai izdošanas m?nesim.

16 Visbeidzot, *DPR* Nr. 633/72 57. panta pirm?s da?as pirmaj? teikum? ir noteikts:

“Pazi?ojumi par labojumiem un piedzi??m j?pazi?o l?dz ceturt? gada p?c gada, kur? tika iesniegta nodok?u deklar?cija, 31. decembrim, pret?j? gad?jum? iest?jas noilgums.”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

17 *Ecotrade* ir atbilstoši Itālijas tiesību m dibināta akciju sabiedrība, kas specializējas apkures katlu granulveida izdedžu un citu papildinājumu, it īpaši sintētiskā īpša un izdedžu, ko izmanto cementa ražošanai, tirdzniecībā.

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

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

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

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

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

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

24 Iesniedzējtiesa *Agenzia* iebilda, ka *Ecotrade* bija jāizdod apgrieztās iekasēšanas faktoriņi par attiecīgajiem darījumiem, PVN aprēķins bija jāreģistrē izdoto faktoriņu reģistrācijā, kā arī pirkumu reģistrācijā, lai tai rastos PVN atlaide un lai atskaitītu iepriekš aprēķinātos nodokļus. Saskaņā ar šo metodi iemaksātu PVN faktiski nemaksā pasūtītājs, jo to neitralizē atbilstošā PVN atlaide. Atskaitēšanas tiesības ir jāapsteno noteiktajiem termiņiem, pretējā gadījumā, termiņam iestājoties, šīs tiesības tiek zaudētas. Tādējādi *Ecotrade*, kas neievēroja valsts tiesību aktos paredzēto grāmatvedības procedūru, ir pienākums samaksāt PVN, bet vienlaikus tā ir

zaud?jusi ties?bas to atskait?t termi?a nokav?juma d??.

25 Š?dos apst?k?os *Commissione tributaria provinciale di Genova* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus, kas ir identiski formul?ti div?s liet?s C?95/07 un C?96/07:

“1) Vai Padomes Sest?s direkt?vas [...] 17. pants, 21. panta 1. punkts un 22. pants ir j?interpret? t?, ka tiem ir pretrun? valsts ties?bu akti (šaj? gad?jum? *DPR* Nr. 633/72 19. pants [...]), kas paredz [PVN], ko nodok?u maks?t?js maks? savas uz??m?jdarb?bas ietvaros, atskait?šanas ties?bu ?stenošanai divu gadu termi?u un par t? neiev?rošanu soda ar šo ties?bu izbeigšanas, cita starp? gad?jum?, kad pre?u vai pakalpojumu ieg?des aplikšana ar PVN notiek, piem?rojot apgriezt?s iekas?šanas proced?ru, kas administr?cijai ?auj pras?t š? nodok?a samaksu ilg?ku laika posmu (saska?? ar *DPR* Nr. 633/72 57. pantu – ?etri gadi), nek? uz??m?jam at?auts atskait?t nodokli, ko uz??m?js nav ties?gs atskait?t p?c š? termi?a beig?m?

2) Vai [...] Sest?s direkt?vas [...] 18. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?, ka tam ir pretrun? valsts ties?bu akti, kuros “formalit?tes”, kas min?tas šaj? norm? saist?b? ar apgrieztas iekas?šanas proced?ru, uz kuru attiecas *DPR* Nr. 633/72 17. panta 3. punkta normas, skat?tas kop? ar 23. un 25. panta norm?m, ietver termi?u direkt?vas 17. pant? paredz?to atskait?juma ties?bu ?stenošanai (kas j?iev?ro vien?gi nodok?a maks?t?jam), kas ir ietverts *DPR* Nr. 633/72 19. pant??”

26 Ar Tiesas 2007. gada 27. apr??a r?kojumu lietas C?95/07 un C?96/07 rakstveida, mutv?rdu proces? un sprieduma tais?šanai tika apvienotas.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

27 *Ecotrade* apgalvo, ka Sest? direkt?va nenosaka nodok?a atskait?šanas ties?b?m nek?dus termi?us, jo visa PVN sist?ma, kas pamatota uz neitralit?tes principu, ir veidota t?, lai vienm?r nodrošin?tu nodok?u maks?t?jam š?s pamatties?bas, kas piem?t visai PVN sist?mai kopum?. Turkl?t pamata pr?v? apl?kojamo valsts tiesisko regul?jumu nevar pamatot, atsaucoties uz min?t?s direkt?vas 17. panta 6. un 7. punktu un 22. panta 7. un 8. punktu, kas nav piem?rojami pamata pr?v?.

28 Kas attiecas uz dal?bvalstu noteiktaj?m “formalit?t?m”, piem?rojot Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, kuras nodok?u maks?t?jam ir j?izpilda, lai var?tu ?stenot atskait?šanas ties?bas atbilstoši apgriezt?s iekas?šanas proced?rai, *Ecotrade* uzskata, ka š?s formalit?tes nevar b?t nesam?r?gas vai nesader?gas ar visp?r?jo PVN sist?mu. T?d?j?di šo formalit?šu iev?rošanas rezult?t? nodok?u maks?t?js nevar gal?gi zaud?t atskait?šanas ties?bas. Katr? zi?? atskait?šanas ties?bu ierobežošana lt?lijas ties?b?s nav sam?r?ga, jo nodok?u administr?cijas r?c?b? ir ilg?ks termi?š k??dainu deklar?ciju labošanai, nek? ir pieš?irts nodok?u maks?t?jiem, lai pras?tu atskait?šanu.

29 Itālijas un Kipras valdības uzsver, ka termiņš, kas paredzēts atskaitēšanas tiesību stenošanai, ir formalitēte, kuru dalībvalstis var noteikt atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 3. punktam, kā arī 22. panta 8. punktam. Šis 18. pants neietver tādās tiesību normas, kas būtu pretrunā dalībvalstu diskrecionārajai varai noteikt atskaitēšanas ierobežojumus laikā. Saskaņā ar minēto 18. panta 2. punktu, kurā ir atsauce uz "to pašu periodu", atskaitēšanas tiesību stenošanai ir jābūt cik vien iespējams īsai, jo, ja nodokļu maksātājs neapsteno savas atskaitēšanas tiesības šajā laikposmā, viņa iespēja to izdarīt vēlāk var tikt saistīta ar nosacījumiem, kuras dalībvalsts var noteikt atbilstoši šī paša 18. panta 3. punktam.

30 Turklāt minētās valdības uzskata, ka termiņš, kas administrācijai ir noteikts nodokļa piedziņai, nevar būt viensds ar to, kas noteikts nodokļu maksātājam atskaitēšanas tiesību stenošanai, objektīvu un praktisku iemeslu dēļ, jo administrācijai ir vajadzīgs laiks pāc nodokļu deklarācijas iesniegšanas, lai to pārbaudītu un gūtu apstiprinājumu tās saturam.

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

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

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

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

Tiesas atbilde

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

36 Tomēr no iesniedzētājas lūmuma izriet, ka pamata prāvas pamatā ir *Ecotrade* pieauts grāmatvedības pārkāpums, tas ir, kādā dāna attiecīgā darījumu reģistrācija tikai no PVN atbrīvoto pirkumu reģistrā, un šāds pārkāpums ir pieauts arī šīs sabiedrības iesniegtajās nodokļu deklarācijās attiecībā uz PVN, kā rezultātā *Agenzia* veica šo deklarāciju labojumus. Šis gadījums

atšķiras no gadījuma, kad nodokļu maksātājs, zinot par to, ka piegāde ir apliekama ar nodokli, ar nokavēšanas vai aiz neuzmanības nav prasījis priekšnodokļa atmaksāšanu valsts tiesiskajā regulājumā paredzētajā termiņā.

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

38 Tādējādi iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi, kas ir jāaplūko kopā, ir jāpārformulē tā, ka tā prasā, pirmkārt, vai Sestās direktīvas 17. pantam, 18. panta 2. un 3. punktam un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam pretrunā ir, pirmkārt, tāda termiņa, kurā izbeidzas tiesības, noteikšana PVN atskaitēšanas tiesību īstenošanai, kāds ir paredzēts pamata prāvā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulājumā, apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā (turpmāk tekstā – “tiesību izbeigšanas termiņš”) un vai, otrkārt, šīs pašas direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 22. pantam pretrunā ir deklarāciju labošana un PVN piedziņa, sodot par tādū grāmatvedības pārskāpumu un pārskāpumu deklarācijot nodokļus kā pamata prāvā aplūkotais, atēmot atskaitēšanas tiesības minētās apgrieztās iekasēšanas procedūras piemērošanas gadījumā (turpmāk tekstā – “labojumu izdarēšanas un piedziņas prakse”).

Par tiesību izbeigšanas termiņu

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

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

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

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

43 No minētā izriet, ka jābāvēstis var paredzēt, ka atskaitēšanas tiesības ir jāīsteno attiecīgajā laikposmā, kurā tās ir radušās, vai arī ilgākā laika posmā, ievērojot zināmus valsts

tiesiskaj? regul?jum? noteiktus nosac?jumus un noteikumus.

44 Turkl?t iesp?ja ?stenot atskait?šanas ties?bas bez ierobežojuma laik? b?tu pret?ja tiesisk?s droš?bas principam, kas prasa, lai nodok?u maks?t?ja nodok?u st?voklis attiec?b? uz t? ties?b?m un pien?kumiem pret nodok?u administr?ciju nevar?tu tikt bezgal?gi apšaub?ts.

45 T?d?j?di nevar apgalvot, ka atskait?šanas ties?b?m nevar noteikt ties?bu izbeigšan?s termi?u.

46 Ir j?piebilst, ka ties?bu izbeigšan?s termi?u, kura iest?šan?s rezult?t? nepietiekami r?p?gs nodok?u maks?t?js, kas nav pras?jis atskait?t PVN, tiktu sod?ts, zaud?jot atskait?šanas ties?bas, nevar uzskat?t par nesader?gu ar Sest?s direkt?vas izveidoto sist?mu, it ?paši t?d??, ka, pirmk?rt, šis termi?š ir vien?di piem?rojams gan atskait?šanas ties?b?m, kas ir balst?tas uz valsts iekš?j?m ties?b?m, gan l?dz?g?m ties?b?m, kas ir balst?tas uz Kopienu ties?b?m (l?dzv?rt?bas princips) un t?d??, otrk?rt, ka tas nepadara praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu atskait?šanas ties?bu ?stenošanu (efektivit?tes princips) (skat. 2003. gada 27. febru?ra spriedumu liet? C?327/00 *Santex, Recueil*, l?1877. lpp., 55. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C?241/06 *Lämmerzahl*, Kr?jums, l?8415. lpp., 52. punkts).

47 Attiec?b? uz l?dzv?rt?bas principu no lietas materi?liem neizriet un Ties? visp?r nav min?ts, ka *DPR* Nr. 633/72 19. panta pirmaj? da?? paredz?tais ties?bu izbeigšan?s termi?š ir pret?js šim principam.

48 Attiec?b? uz efektivit?tes principu ir j?uzsver, ka divu gadu ties?bu izbeigšan?s termi?š, k?ds tas ir pamata pr?v?, nevar pats par sevi padar?t praktiski neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu atskait?šanas ties?bu ?stenošanu, jo Sest?s direkt?vas 18. panta 2. pant? dal?bvalst?m ir at?auts pras?t, lai nodok?u maks?t?js ?steno savas atskait?šanas ties?bas laikposm?, kur? š?s ties?bas ir raduš?s.

49 Ir ar? j?p?rbauda, vai šo secin?jumu neatsp?ko tas, ka atbilstoši valsts tiesiskajam regul?jumam nodok?u administr?cijas r?c?b? ir gar?ks termi?š, lai piedz?tu PVN par?du, nek? termi?š, kas nodok?u maks?t?jiem ir pieš?irts, lai pras?tu t? atskait?šanu.

50 Šaj? sakar? ir j?uzsver, ka nodok?u administr?cijai inform?cija, kas nepieciešama, lai noteiktu maks?jam? PVN un veicamo atskait?jumu summu, k??st zin?ma tikai, s?kot no br?ža, kad t? sa?em nodok?u maks?t?ja nodok?u deklar?ciju. T?tad tad, ja deklar?cija ir nepareiza vai ja t? izr?d?s nepiln?ga, tikai s?kot no š? br?ža, administr?cija var izdar?t labojumus šaj? deklar?cij? un vajadz?bas gad?jum? piedz?t nesamaks?to nodokli (skat. šaj? sakar? 1998. gada 19. novembra spriedumu liet? C?85/97 *SFI, Recueil*, l?7447. lpp., 32. punkts).

51 T?tad nodok?u administr?cijas situ?ciju nevar sal?dzin?t ar nodok?u maks?t?ja st?vokli (iepriekš min?tais spriedums liet? *SFI*, 32. punkts). K? Tiesa jau ir nospriedusi, tas, ka nodok?u administr?cijai ties?bu izbeigšan?s termi?š s?kas v?l?k, nek? s?kas ties?bu izbeigšan?s termi?š, kas piem?rojams nodok?u maks?t?jam t? atskait?šanas ties?bu ?stenošanai, nevar ietekm?t l?dzv?rt?bas principu (skat. šaj? sakar? iepriekš min?to spriedumu liet? *SFI*, 33. punkts).

52 T?d?j?di t?ds ties?bu izbeigšan?s termi?š k? pamata pr?v? apl?kotais nepadara neiesp?jamu vai p?rm?r?gi gr?tu atskait?šanas ties?bu ?stenošanu tikai t?d??, ka nodok?u administr?cijas r?c?b? nesamaks?t? PVN piedzi?ai ir termi?š, kas p?rsniedz to, kas pieš?irts nodok?u maks?t?jam šo ties?bu ?stenošanai.

53 Šis secin?jums ir attiecin?ms uz gad?jumiem, kad k? pamata liet?s ir piem?rota apgriezt?s iekas?šanas proced?ra. Sest?s direkt?vas 18. panta 2. un 3. punkts ir piem?rojams ar? šai

procedūrai. Tas nepāprotami izriet no šo tiesību normu teksta, kuras abas skaidri atsaucas uz šā paša panta 1. punktu, kura d) apakšpunktā ir norādīts apgrieztās iekasgšanas gadījums.

54 Ievērojot iepriekš minēto, iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka Sestās direktivas 17. pantam, 18. panta 2. un 3. punktam un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam pretrunā nav tās valsts tiesiskais regulējums, kas paredz PVN atskaitgšanas tiesību izbeigšanas termiņu pamata prāvā aplūkots, ja vien ir ievēroti līdzvērtības un efektivitātes principi. Efektivitātes princips netiek pārkāpts tikai tāpēc, ka nodokļu administrācijas rīcībā ir garāks termiņš, lai piedzītu nesamaksāto PVN, nekā termiņš, kas nodokļu maksātājiem ir piešķirts atskaitgšanas tiesību stenošanai.

Par labojumu izdargšanas un piedzīas praksi

55 Ir jāpārbauda jautājums, vai Sestajai direktīvai pretrunā ir labojumu izdargšanas un piedzīas prakse, kas soda par grāmatvedības pārkāpumu, kas izpaužas, kā tas ir norādīts šā sprieduma 36. punktā, kādā attiecīgo darījumu reģistrācijā tikai no PVN atbrīvoto pirkumu reģistrācija, un šāds pārkāpums ir pieļauts arī šā sabiedrības iesniegtajās nodokļu deklarācijās attiecībā uz PVN, atēmot atskaitgšanas tiesības apgrieztās iekasgšanas procedūras piemērošanas gadījumā.

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

57 Tādu Sestās direktivas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktā dalībvalstīm ir atļauts tādām apgrieztās iekasgšanas procedūras piemērošanas gadījumiem kā pamata lietās aplūkotie noteikt formalitātes, kas nodokļu maksātājam ir jāizpilda, lai varētu īstenot savas atskaitgšanas tiesības.

58 No šādas formalitātes, kas ir ieviesta Itālijas tiesības, konkrēti, ar dekrēta Nr. 331/93 47. panta 1. punktu, piemērošanas izriet, ka *Ecotrade* bija pašai sev jāizdod faktārrēķini par attiecīgajiem darījumiem un šis faktārrēķins, kā arī attiecīgo pakalpojumu sniedzēja faktārrēķins atsevišķi jāreģistrācija izdoto faktārrēķinu reģistrācija un pirkumu reģistrācija, tādējādi iegūstot PVN atlaidi, kas precīzi atbilst maksājamajam nodoklim.

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

60 Pamata lietā *Ecotrade* nav ievērojusi, pirmkārt, pienākumus, kas tai izriet no valsts tiesiskajā regulājumā, piemērojot Sestās direktivas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, noteiktajām formalitātēm, un, otrkārt, grāmatvedības un deklarāšanas pienākumus, kas attiecīgi izriet no šās pašas direktivas 22. panta 2. un 4. punkta (turpmāk tekstā – “grāmatvedības pienākumu neievērošana”).

61 Tādā ir jāpārbauda, vai šādu neievērošanu var likumīgi sodīt, atēmot atskaitgšanas tiesības apgrieztās iekasgšanas procedūras piemērošanas gadījumā.

62 Attiecībā uz pienākumiem, kas izriet no Sestās direktivas 18. panta 1. punkta d)

apakšpunkta, lai gan šīs tiesību norma atļauj dalībvalstīm apgrieztās iekasšanas procedūras piemērošanas gadījumiem noteikt formalitātes attiecībā uz atskaitēšanas tiesību īstenošanu, tas, ka nodokļu maksātājs tās neievēro, nevar tam atēmt atskaitēšanas tiesības.

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

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

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

66 Lai gan šīs tiesību normas atļauj dalībvalstīm veikt noteiktus pasākumus, tomēr tie nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu iepriekšējā punktā minētos mērķus. Šādos pasākumos līdz ar to nevar izmantot, lai sistemātiski apšaubātu PVN atskaitēšanas tiesības, kas ir PVN kopējās sistēmas, kura izveidota ar Kopienas tiesisko regulējumu šajā jomā, pamatprincips (skat. 1997. gada 18. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96 *Molenheide u.c.*, *Recueil*, I-7281. lpp., 47. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Gabalfriša u.c.*, 52. punkts).

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

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

69 Š?du labojumu izdar?šanas un piedzi?as praksi nevar pamatot ar? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 6. un 7. punktu. Š?s abas ties?bu normas nav piem?rojamas t?d? situ?cij? k? pamata pr?v? apl?kot?, jo t?s regul? pašu atskait?šanas ties?bu past?v?šanu, nevis to ?stenošanas noteikumus. Turkl?t min?tais 6. punkts ir piem?rojams tikai izdevumiem, kas nav stingri saist?ti ar uz??m?jdarb?bu, piem?ram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem, bet ir skaidrs, ka pamata pr?v? nav runa par š?diem izdevumiem. Attiec?b? uz iesp?ju, kas dal?bvalst?m ir pieš?irta atbilstoši min?tajam 7. punktam, pietiek nor?d?t, ka t?s uz to var atsaukties tikai ar nosac?jumu, ja t?s iepriekš ir veikušas konsult?cijas, kas paredz?tas š?s pašas direkt?vas 29. pant? (skat. šaj? sakar? 2002. gada 8. janv?ra spriedumu liet? C?409/99 *Metropol un Stadler, Recueil*, I?81. lpp., 61.–63. punkts, k? ar? 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?228/05 *Stradasfalti*, Kr?jums, I?8391. lpp., 29. punkts), ko It?lijas Republika atbilstoši lietas materi?liem nav dar?jusi.

70 Turkl?t no iesniedz?jtiesas l?mumiem neizriet un t? Ties? nav min?jusi, ka *Ecotrade* nav izpild?jusi gr?matved?bas pien?kumus ?autic?bas d?? vai t?d??, lai izvair?tos no nodok?u maks?šanas.

71 Katr? zi?? nodok?u maks?t?ja labtic?ba ietekm? iesniedz?jtiesai sniedzamo atbildi tikai tikt?l, cikt?l š? nodok?u maks?t?ja uzved?bas d?? past?v risks attiec?gajai dal?bvalstij zaud?t nodok?u ien?kumus (skat. šaj? sakar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Collée*, 35. un 36. punkts). Tom?r gr?matved?bas pien?kumu neizpilde, k? tas ir pamata pr?v?, nevar tikt uzskat?ta par t?du, kas rada risku zaud?t nodok?u ien?kumus, ja – k? tas ir nor?d?ts š? sprieduma 56. punkt? –, piem?rojot apgriezt?s iekas?šanas proced?ru, b?t?b? Valsts kasei nav j?maks? nek?da summa. Šo iemeslu d?? š?da neizpilde nek?d? gad?jum? nevar tikt piel?dzin?ta darb?bai, lai izvair?tos no nodok?u maks?šanas, vai Kopien? ties?bu normu nelikum?gai izmantošanai, jo t? nav veikta, lai g?tu netaisn?gas nodok?u priekšroc?bas (skat. šaj? sakar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Collée*, 39. punkts).

72 T?d?j?di iesniedz?jtiesai ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 22. pantam ir pretrun? labojumu izdar?šanas un piedzi?as prakse, kas soda par, pirmk?rt, pien?kumu, kas izriet no valsts tiesiskaj? regul?jum?, piem?rojot šo 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, noteiktaj?m formalit?t?m neiev?rošanu, k? tas ir noticis pamata liet?s, un, otrk?rt, par gr?matved?bas p?rk?pumu un p?rk?pumu, deklar?jot nodok?us, kas attiec?gi izriet no min?t? 22. panta 2. un 4. punkta, at?emot atskait?šanas ties?bas apgriezt?s iekas?šanas proced?ras piem?rošanas gad?jum?.

73 ?emot v?r? š? sprieduma 54. punkt? sniegto atbildi, nav j?lemj par Kipras vald?bas pied?v?jumu ierobežot š? sprieduma iedarb?bu laik?.

Par ties?šan?s izdevumiem

74 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kas ir groz?ta ar Padomes 2000. gada 30. marta Direkt?vu 2000/17/EK, 17. pantam, 18. panta 2. un 3. punktam un 21. panta 1. punkta b) apakšpunktam nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kas paredz t?du atskait?šanas ties?bu izbeigšan?s termi?u k? pamata pr?v? apl?kotais, ja vien ir iev?roti l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principi. Efektivit?tes principu nevar uzskat?t par p?rk?ptu**

tikai t?p?c, ka nodok?u administr?cijas r?c?b? ir gar?ks termi?š, lai piedz?tu nesamaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, nek? termi?š, kas nodok?u maks?t?jiem ir pieš?irts atskait?šanas ties?bu ?stenošanai;

2) tom?r Sest?s direkt?vas 77/388, kas ir groz?ta ar Direkt?vu 2000/17, 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un 22. pantam ir pretrun? labojumu izdar?šanas deklar?cij?s un pievienot?s v?rt?bas nodok?a piedzi?as prakse, kas soda par, pirmk?rt, pien?kumu, kas izriet no valsts tiesiskaj? regul?jum?, piem?rojot šo 18. panta 1. punkta d) apakšpunktu, noteiktaj?m formalit?t?m, neiev?rošanu, k? tas ir noticis pamata liet?s, un, otrk?rt, par gr?matved?bas p?rk?pumu un p?rk?pumu, deklar?jot nodok?us, kas attiec?gi izriet no min?t? 22. panta 2. un 4. punkta, at?emot atskait?šanas ties?bas apgriezt?s iekas?šanas proced?ras piem?rošanas gad?jum?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – it??u.