

62010CC0414

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2011 m. lapkričio 17 d. ( 1 )

Byla C-414/10

Société Véleclair

prieš

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat

(Conseil d'Etat (Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinis vertės mokesčio sistema — Šeštoji direktyva — Importo pridėtinis vertės mokestis — Teisės atskaita — Nacionalinis teisės nuostata, pagal kuri teisės atskaita priklauso nuo to, ar importo pridėtinis vertės mokestis faktiškai sumokėtas“

I – Žanga

1.

Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Šeštosios PVM direktyvos ( 2 ) aiškinimu. Iš esmės klausiama, ar valstybės narės gali susieti teisės atskaitą, direktyvos ( 3 ) suteikiamą apmokestinamiesiems asmenims prekių importo atveju su tuo, ar apmokestinamasis asmuo jį yra sumokėjęs.

2.

Šis klausimas kilo nagrinėjant bylą, kurioje bendrovė siekė susigrąžinti atskaitytiną importo PVM, kurį pati turėjo sumokėti, nors nebuvo nei jo sumokėjusi ( 4 ), nei sumokėjęs ateityje. Dėl įmonės turto buvo pradėta bankroto procedūra, o valstybės mokestinis reikalavimas dėl pavuluoto pateikimo buvo atmestas.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

3.

Šeštosios direktyvos 10 straipsnyje skelbiama:

a)

„Apmokestinimo momentas“ – tai vykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos.

b)

Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

<...>

3. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės vežamos.  
<...>

Vis dėlto, kai importuojamoms prekėms taikomas muitas, žemės ūkio produktų importo mokestis arba pagal bendrą politiką nustatytos jiems lygiavertės rinkliavos, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai įvyksta apmokestinimo momentas šioms Bendrijos rinkliavoms ir šios rinkliavos tampa apskaičiuotinos.

<...>“

4.

Direktyvos 17 straipsniu reglamentuojamas teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis. Pagal 28f straipsnio 1 punktą ( 5 ) pakeisto minėto straipsnio formuluotė:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

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

a)

pridėtinąs vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamasis asmuo;

b)

pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;

<...>

d)

pridėtinąs vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą.

<...>“

5.

18 straipsnyje „Teisė į atskaitą reglamentuojančios taisyklės“ nustatyta:

„1. Kad galėtų pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo:

a)

kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatomis – turėti pagal 22 straipsnio 3 dalį išrašytą sąskaitą faktūrą;

b)

kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatomis – turėti importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra siuntos gavėjas ar importuotojas, ir nurodyta mokėtina mokesčio suma ar informacija, leidžianti tą sumą apskaičiuoti;

<...>

2. Apmokestinamasis asmuo mokesčią atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis gijo teisė atskaityti, ir gali tą teisę pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

<...>

3. Valstybės narės nustato sąlygas ir tvarką, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui gali būti leidžiama atskaityti pridėtinės vertės mokesčią, kurio jis neatskaitė pagal 1 ir 2 dalių nuostatas.

<...>“

6.

20 straipsnio „Atskaitos tikslinimas“ 1 dalyje nustatyta:

„Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a)

kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b)

kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiektos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali tikslinimo reikalauti.“

7.

21 straipsnyje „Asmenys, privalantys mokėti mokesčią valstybės institucijoms“ numatyta:

„Toliau išvardyti asmenys turi mokėti pridėtinės vertės mokesčią:

<...>

2. Importuojant: asmuo ar asmenys, kuriuos valstybės narė, kuri importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinės vertės mokesčią.“

8.

23 straipsnio „Prievojos importo atveju“ 2 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės gali numatyti, kad pridėtinės vertės mokesčio, apskaičiuoto importuojant prekes, apmokestinamieji asmenys arba mokestį privalantys mokėti asmenys ar tam tikros jų kategorijos importo metu gali nemokėti, su sąlyga, kad mokestis yra nurodomas deklaracijoje, pateikiamoje pagal 22 straipsnio 4 dalį.“

9.

Direktyvos 28 straipsnio 3 dalies pereinamojo laikotarpio nuostatoje numatyta:

„Per 4 dalyje nurodytą pereinamąjį laikotarpį valstybės narės gali:

<...>

d)

toliau taikyti nuostatas, leidžiančias nepaisyti nedelsiamo mokesčio atskaitos principo, nustatyto 18 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje;<...>“

B – Prancūzijos teisė

10.

1997 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos Bendrojo mokesčių kodekso (Code général des impôts, toliau – CGI) 271 straipsnio II dalies 1 punkte numatyta:

„Jei prekės ar paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti ir jei šie sandoriai suteikia teisę ? atskaitai, mokestis, kurį mokestį privalantys mokėti asmenys gali atskaityti, yra (inter alia):

<...>

b)

už importą gautas mokestis

<...>“

III – Faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas

11.

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą paduotas nagrinėjant Société Véleclair ir už biudžetą atsakingos Prancūzijos ministerijos teisinį ginčą.

12.

1992–1995 m. Véleclair iš trečiųjų šalių ? Bendriją importuodavo dviračius ir juos perparduodavo. Muitinės administracija, manydama, kad Véleclair klaidingai nurodė kilmės šalį, po tam tikro laiko apmokestino Véleclair beveik 4 mln. eurų muitų ir antidempingo muitų suma. Nuo šios sumos taip pat reikėjo sumokėti 735437 eurų importo pridėtinės vertės mokesčio.

13.

Kai buvo pradėta Véleclair bankroto procedūra, šie mokesčiai dar nebuvo sumokėti. ?siteisėjusia

1999 m. vasario 12 d. nutartimi bankroto bylą nagrinėjantis teisėjas nutarė, kad ši skola išnyko, motyvuodamas tuo, jog apie ją nebuvo galutinai pranešta per dvyliką mėnesių nuo paskelbimo apie bankrotą.

14.

Pagrindinėje byloje Véleclair siekia, kad PVM jai būtų grąžintas. Ji laikosi nuomonės, kad vėliau nustatytas importo PVM suteikia jai teisę į atitinkamos sumos atskaitą.

15.

Tačiau mokesčių administratorius mano, kad importo PVM galima atskaityti tik jeigu asmuo, kuriam tenka prievolė į sumokėti, yra į sumokėjęs.

16.

Šiomis aplinkybėmis Conseil d'Etat, nagrinėjantis Société Véleclair kasacinį skundą, pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

Ar, remdamasi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktu, valstybės narė gali susieti teisę į importo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, atsižvelgdama visų pirma į sukėlavimo pavojų, su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti šį mokestį, faktiškai į sumokėjo, jeigu asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti importo pridėtinės vertės mokestį, ir asmuo, turintis teisę į atitinkamą atskaitą, yra, kaip antai Prancūzijoje, vienas ir tas pats asmuo?

17.

Procese Teisingumo Teisme dalyvavo Société Véleclair, Prancūzijos, Vokietijos, Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės bei Europos Komisija; Vokietijos, Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės pateikė tik rašytines pastabas.

#### IV – Teisinis vertinimas

18.

Iš pradžių reikėtų konstatuoti, kad šios bylos aplinkybės vertintinos vadovaujantis Šeštąja direktyva, nes jos įvyko prieš 2006 m. gruodžio 31 dieną, nuo kurios Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

19.

Teisė į atskaitą reglamentuojama Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje. Teisingumo Teismas yra daug kartų pabrėžęs, kad ši teisė yra neatsiejama bendrosios PVM sistemos dalis ( 6 ). Jos tikslas – visiškai atleisti bendrovę nuo bet kokios jos ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos ( 7 ); todėl ji iš esmės negali būti ribojama ( 8 ). Ji nedelsiant galioja visiems mokesčiams, taikomiems anksčiau sudarytiems sandoriams ( 9 ). Visi teisės į PVM atskaitą apribojimai turi tokios mokesčių naštos dydžiui ir turi būti taikomi panašiai visose valstybėse narėse. Todėl išimtys leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta direktyvoje ( 10 ). Atsakant į prejudicinį klausimą, reikia atsižvelgti į šią teismo praktiką.

20.

Nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią teisė į atskaitą susiejama su tuo, ar mokestis prieš tai buvo sumokėtas, galimybę atskaityti mokestį yra

labai ribojama.

21.

Tačiau, Vokietijos, Prancūzijos, Portugalijos ir Nyderlandų vyriausybės nuomone, direktyvai tokia nuostata neprieštarauja. Motyvuodamos jos nurodo ne tik pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principą, bet ir tai, kad priešingu atveju kyla sukėlivimo rizika. Vokietijos, Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės taip pat remiasi sąsajomis su direktyvos 23 straipsnio 2 dalimi. Jos mano, kad direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktu valstybės narės leidžiama susieti teisę į atskaitę su prievole sumokėti prieš tai mokestį visais atvejais, kai valstybės narė nepasinaudojo 23 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe ir todėl importu PVM tampa mokėtinas importuojant.

22.

Nepritariu šiai nuomonei. Toliau paaiškinsiu, kad pažodinis, sisteminis ir teleologinis aiškinimas, ypač atsižvelgiant į pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principą, rodo, kad tokia nuostata, kaip Prancūzijos CGI esanti nuostata, nesuderinama su direktyva. Sukėlivimo rizikos, dėl kurios būtų galimas kitoks aiškinimas, taip pat nėra, todėl į prejudicinį klausimą iš esmės reikia atsakyti neigiamai. Tačiau tai nereiškia, kad tokia, ankstesnė, bet toliau taikoma nuostata negali likti galioti pereinamuoju laikotarpiu.

23.

Išanalizavusi prejudicinį klausimą, atsižvelgdama į Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės argumentus išnagrinėsiu, ar teisę į atskaitę nustoja galios, kai valstybės reikalavimas sumokėti importo PVM yra išnykęs arba nebeįgyvendinamas.

A – Pažodinis aiškinimas

24.

Jau pats tekstas rodo, kad tokia nuostata, kaip esanti Prancūzijos CGI, nesuderinama su Šeštąja direktyva. Pagal direktyvos 17 straipsnio 1 dalį teisę į atskaitę atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituotinas. Prekių importo atveju atskaitytinas mokestis pagal direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktą yra „pridėtinės vertės mokestis, apskaituotas ar sumokėtas už importuotas šalies teritoriją prekes“.

25.

Šis valstybei mokėtinas „pridėtinės vertės mokestis“, t. y. importo PVM, pagal direktyvos 10 straipsnio 3 dalį tampa apskaituotinas importuojant arba jei importuojamos prekės, kaip ir nagrinėjamo atveju, apmokestinamos maito mokesčiu, tada, kai įvyksta apmokestinimo maito mokesčiu momentas, ir maito mokestis tampa apskaituotinas. Pagal direktyvos 17 straipsnio 1 dalį tuo pat metu apmokestinamasis asmuo įgyja ir teisę mokestį atskaityti. Nei direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, nei jo 2 dalyje nėra numatyta, kad ši teisę atsiranda tik jeigu apmokestinamasis asmuo importo PVM jau sumokėjo. Priešingai, direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punkte aiškiai nustatyta, kad visiškai pakanka, jei importo PVM yra apskaituotas.

26.

Formuluotą „apskaituotas ar sumokėtas“ taip pat neleidžia manyti, kad valstybės narės, kaip tvirtina ypač Portugalijos vyriausybė, šiuo atžvilgiu turi pasirinkimo teisę. Direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse sąlygos teisei į atskaitę atsirasti ir jos apimtis apibrėžtos labai tiksliai. Jos nesuteikia valstybės narės jokios į įgyvendinimo diskrecijos ( 11 ). Tą patvirtina ir aplinkybė, kad

Šeštojoje direktyvoje, pavyzdžiui, 10 straipsnio 2 dalies trečioje pastraipoje arba 11 straipsnio B skirsnio 6 dalyje, aiškiai pasakoma, kokiais atvejais valstybės narės turi diskreciją.

27.

Teisingumo Teismo praktika, susijusi su direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktu, kuriame taip pat minimas „apskaičiuotas ar sumokėtas“ pridėtinės vertės mokestis ( 12 ), yra aiški. Visai neseniai Teisingumo Teismas nusprendė, kad a punkte numatyto atveju teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorą mokėtinas atlygis, įskaitant PVM ( 13 ). Taip pat nesvarbu, ar už ankstesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius mokėtinas PVM tikrai buvo sumokėtas valstybės biudžetui ( 14 ).

28.

Tiesa, kad, kaip tvirtina procese dalyvavusios vyriausybės, direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatyto atveju PVM sumoka ir teise į atskaitą pasinaudoja du skirtingi asmenys, o šiuo atveju tai yra vienas ir tas pats asmuo. Tačiau faktiniu ir ekonominiu požiūriu abiem atvejais rezultatas gali būti toks pat.

29.

Viena vertus, kaip savo pastabose tvirtina Vokietijos vyriausybė, ir prekių importo atveju pagal direktyvos 21 straipsnio 2 punktą egzistuoja galimybė, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti importo PVM, ir asmuo, turintis teisę į atskaitą, bus du skirtingi asmenys. Tačiau ir tokiu atveju turi būti užtikrinta, kad vieno į teisę į atskaitą nebūtų ribojama dėl kito asmens galbūt nesumokėto importo PVM. Minėta situacija šiuo atžvilgiu atitinka direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą situaciją.

30.

Taip pat ir tuo atveju, kai asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti importo PVM, ir asmuo, turintis teisę į atskaitą, yra vienas ir tas pats asmuo, ekonominiu požiūriu situacija yra panaši į numatytą direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte. Už šioje nuostatoje reglamentuojamą sandorą šalies viduje tiekėjas ( 15 ) turi sumokėti valstybės biudžetui PVM neatsižvelgiant į tai, ar jo klientas jau sumokėjo jam pirkimo kainą, įskaitant PVM ( 16 ). Tačiau klientas, kuris taip pat yra apmokestinamasis asmuo, PVM, kurį jis turi sumokėti tiekėjui, tačiau faktiškai dar nėra nesumokėjęs, gali tiesiogiai atskaityti iš mokesčių, kuriuos yra skolingas valstybei ( 17 ). Taip asmuo, turintis teisę į atskaitą, gauna finansinį pranašumą, kurį direktyvos leidėjas toleruoja ( 18 ).

31.

Tačiau jei tiekėjas nesumoka PVM, apmokestinamajam asmeniui tai taip pat neturi jokių pasekmių ( 19 ). Bet jis vis vien gali mokėti atskaityti. Tokiu atveju – kaip ir nagrinėjamu, – importuojant prekes ar paslaugas, visas gali baigtis tuo, kad valstybė privalės grąžinti mokestį, kurio dar nėra gavusi. Taigi, direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte paliekama galimybė apmokestinamajam asmeniui turėti finansinį pranašumą valstybės biudžeto arba tiekėjo sąskaita ( 20 ).

32.

Taigi, kadangi situacijos ekonominiu požiūriu yra panašios, tai, kad a punkte reglamentuojamo sandorio šalies viduje atveju asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, ir asmuo, turintis teisę į atskaitą, nėra vienas ir tas pats asmuo, nesudaro kliūčių aiškiai Teisingumo Teismo praktikai, susijusiai su a punkto formuluote „apskaičiuotas ar sumokėtas“, taikyti direktyvos 17

straipsnio 2 dalies b punkte, kur pavartota ta pati formuluotė, reglamentuojamu atveju. Ir pagal jį teisė ? atskaitė pripažintina jau tuomet, kai importo PVM yra tik apskaičiuotas.

## B – Sisteminis aiškinimas

33.

Remiantis direktyvos struktūra negalima kitaip aiškinti minėtos nuostatos. Šiuo atžvilgiu nepritariu Vokietijos, Nyderlandų ir Portugalijos vyriausybės nuomonei, kad formuluotė „apskaičiuotą“ susijusi tik su atvejais, kai valstybės narės pasinaudoja Šeštosios direktyvos 23 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe.

34.

Šeštosios direktyvos 23 straipsnio 2 dalis leidžia valstybėms narėms numatyti, kad importo PVM importuojant galima nemokėti, jeigu jis bus nurodytas PVM deklaracijoje. Taip galima atlikti tiesioginį importo PVM ir atitinkamos atskaitomo mokesčio sumos užskaitą. Procese dalyvavusios vyriausybės tvirtina, kad tik tokiu atveju yra pateisinama nereikalauti iš pradžių sumokėti importo PVM ir tik paskui leisti pasinaudoti teise ? atskaitą.

35.

Suprantu, kokie interesai lemia šią argumentaciją, tačiau Šeštoji direktyva nesuteikia jokio pagrindo tvirtinti, kad 17 straipsnio 2 dalies b punkto formuluotė „apskaičiuotą“ susijusi tik su direktyvos 23 straipsnio 2 dalyje numatytais atvejais.

36.

Tokios išvados neleidžia daryti ir tai, kad Antrosios PVM direktyvos ( 21 ) 11 straipsnio 1 dalies b punkte, kur vėliau pakeitė Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktas, kalbant apie teisė ? atskaitą, minimas tik sumokėtas importo PVM, o likusiame direktyvos tekste nėra jokios nuostatos, kuri atitiktų Šeštosios direktyvos 23 straipsnio 2 dalį.

37.

Taip pat ir direktyvos 18 straipsnyje, kuriame nustatytos teisės ? atskaitą taisyklės, nereikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo pateiktų atliktų mokėjimų patvirtinančius dokumentus. Pagal direktyvos 18 straipsnio 1 dalies b punktą apmokestinamasis asmuo tik turi turėti importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra siuntos gavėjas ar importuotojas, ir nurodyta mokėtina mokesčio suma ar informacija, leidžianti tą sumą apskaičiuoti. Taigi, nei teisės ? atskaitą atsiradimas, nei jos įgyvendinimas nesusijęs su faktiniu mokėjimu.

## C – Teleologinis aiškinimas

### 1. Neutralumo principas

38.

Tikslas, kurio siekiama suteikiant teisė ? atskaitą, taip pat patvirtina pirmiau padarytą išvadą. Suteikiant šią teisę siekiama užtikrinti, kad žmonių mokamas PVM ekonominiu požiūriu liktų neutralus ( 22 ). Tačiau, Prancūzijos vyriausybės nuomone, faktas, kad apmokestinamasis asmuo atskaito importo PVM, kurio faktiškai dar nėra sumokėjęs, kelia grėsmę šiam neutralumui, nes apmokestinamasis asmuo taip gali nepagrįstai praturtėti.

39.

Tačiau atskaitant tik apskaituotą importo PVM, paprastai nebūtinai paturtinama, bent jau ne ilgam laikui. Tiesa, kaip jau minėta, apmokestinamajam asmeniui pasinaudojus teise į atskaitą, valstybė laikinai atsiduria finansiškai nepalankioje padėtyje, kuri taip pat gali susidaryti ir sandorių šalies viduje atveju. Tiesa, abiem atvejais ši nepalanki finansinė valstybės padėtis tarsi kompensuoja jos turima teisė į PVM, mokėtiną perparduodant importuotas prekes ar paslaugas; ši teisė iš principo atsiranda tiekimo metu. Atitinkamą sumą pardavėjas privalo deklaruoti nepaisant to, ar jis jau gavo pirkimo kainą, įskaitant ir PVM.

40.

Kalbant apie nagrinjamą atvejį, kai valstybė dėl pavuoto pranešimo apie skolą nebegali sėkmingai įgyvendinti savo mokestinio reikalavimo, pažymėtina, kad jis labai specifinis ir todėl negali turėti lemiamos reikšmės atsakant į bendro pobūdžio klausimą, ar teisė į atskaitą galima susieti su tuo, ar importo PVM prieš tai buvo sumokėtas.

41.

Žmonių, importuojančių prekes, mokamo PVM neutralumui kiltų grėsmė kaip tik tuomet, jei būtų leidžiama neribotai taikyti tokias nuostatas, kaip esama Prancūzijos CGI. Apmokestinamasis asmuo, bent jau tais atvejais, kai valstybė narė nepasinaudotų direktyvos 23 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe, turėtų mokėti iš anksto. Jis turėtų pirmiausia sumokėti importo PVM muitinės institucijoms ir tik paskui galėtų jį atskaityti atitinkamo mokestinio laikotarpio deklaracijoje, kuri gali būti pateikta gerokai vėliau nei sumokėtas PVM.

42.

Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo ne tik atsidurtų finansiškai nepalankioje padėtyje, bet ir kiti apmokestinamieji asmenys, panašias prekes įsigyjantys ES vidaus rinkoje ar nacionalinėje rinkoje, palyginti su juo turėtų pranašumą. Įsigyjant prekes ar paslaugas ES viduje, pagal direktyvos 17 straipsnio 2 dalies d punktą užskaita taikoma tik įsigyjant prekes ar paslaugas mokamam PVM ir atskaitytinam PVM. Finansiškai nepalankioje padėtyje žmonės negali atsidurti. Kai sandoriai vyksta šalies viduje, pagal direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą PVM netgi žmanoma atskaityti deklaracijoje, nors atitinkamos sėskaitos dar nėra apmokėtos, o tai reiškia, kad ir PVM už pirkimus taip pat nėra sumokėtas.

43.

Taigi, neutralumo principas rodo, kad tokia nuostata, pagal kurią atskaityti importo PVM galima tik tuo atveju, jei jis prieš tai buvo sumokėtas, yra neleistina.

2. Sukčiavimo rizika

44.

Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos pripažįstamas ir skatinamas tikslas. Draudžiama remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. Jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data grąžinti atskaitytas sumas, o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ( 23 ).

45.

Tačiau, kalbant apie importuojamoms prekėms ir paslaugoms taikomą PVM, nematyti priežasčių, kodėl į ją turėtų egzistuoti padidinta sukčiavimo rizika, dėl kurios būtų reikėtų kiekvieno atveju teisę į importo PVM atskaitą susieti su tuo, ar šis mokestis prieš tai buvo sumokėtas. Komisija bei Véleclair teisingai pastebi, kad faktinis fizinis prekių vežimas į Sąjungos valstybėms narėms suteikia aiškų ir lengvai patikrinamą apmokestinimo pagrindą. Taip pat ir importo dokumentas, kurį pagal direktyvos 18 straipsnio 1 dalies b punktą turi pateikti apmokestinamasis asmuo, norėdamas atskaityti mokestį, ir kuris patvirtina, kad minėtas asmuo yra PVM mokėtojas bei kuriame nurodyta bent jau informacija, leidžianti apskaičiuoti mokėtiną mokestį, sumažina sukčiavimo riziką.

46.

Todėl ir sukčiavimo rizika, kurią kaip argumentą pateikia valstybės narės, negalima pateisinti siekio apriboti direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punkte aiškiai numatytą teisę atskaityti ir sumokėti, ir tik mokėtiną importo PVM, suteikiant jį tik mokestį jau sumokėjusiems asmenims.

D – Tarpinė išvada

47.

Dėl minėtų priežasčių Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktas aiškinamas taip: valstybės narės negali susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, faktiškai jį sumokėjo, taip pat ir tuo atveju, kai asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, ir asmuo, turintis teisę į atskaitą, yra vienas ir tas pats.

E – Pereinamojo laikotarpio nuostatos

48.

Portugalijos ir Vokietijos vyriausybės taip pat tvirtina, kad nacionalinė nuostata, pagal kurią teisę į importo PVM atskaitą susiejama su tuo, ar jis yra sumokėtas, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punktu, gali likti galioti, kaip toliau taikoma ankstesnė nuostata, bent jau pereinamuoju laikotarpiu.

49.

Šia nuostata valstybėms narėms 4 dalyje apibrėžtu pereinamuoju laikotarpiu leidžiama toliau taikyti nuostatas, leidžiančias nepaisyti nedelsiamo mokesčio atskaitos principo, nustatyto 18 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje. Iš direktyvos 18 straipsnio antraštės matyti, kad klausimas, kada galima pasinaudoti teise, priklauso „teisę į atskaitą reglamentuojančioms taisyklėms“. Galiojant Šeštajai direktyvai pereinamasis laikotarpis dar nebuvo pasibaigęs. Taip pat ir Direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 372 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės, kurios 1978 m. sausio 1 d. taikė nuo 179 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyto principo, kai PVM atskaitomas nedelsiant, nukrypti leidžiančias nuostatas, gali ir toliau taikyti šias nuostatas.

50.

CGI 271 straipsnyje teisę į atskaitą susiejama su tuo, ar prieš atskaitant mokestis buvo sumokėtas. Aiškinant šią nuostatą taip, kad teisę į atskaitą neatsiranda tol, kol mokestis nebus sumokėtas, ji turi būti vertinama tik pagal direktyvos 17 straipsnį, kuriame reglamentuojama šios teisės atsiradimas ir apimtis. Kaip jau minėjau, tokia nuostata nesuderinama su direktyva. Tačiau

toki? nuostat? kaip CGI 271 straipsnis galima aiškinti ir taip, kad joje reglamentuojamas tik momentas, kada galima pasinaudoti teise ? atskait?, ir tada jai taikytina direktyvos 18 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa, skaitoma kartu su 28 straipsnio 3 dalies d punktu. Nors toks aiškinimas apmokestinamajam asmeniui reiškia tokias pat pasekmes kaip ir teis?s ? importo PVM atskait? susiejimas su faktiniu jo sumok?jimu, direktyvoje aiškiai leidžiama pereinamuoju laikotarpiu palikti galioti ankstesn? nacionalin?s teis?s nuostat?, pagal kuri? momentas, kada galima pasinaudoti teise ? atskait?, perkeliamas laike. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar CGI 271 straipsnio II dalies 1 punkt? galima aiškinti taip, kad šia nuostata nustatomos teis? ? atskait? reglamentuojan?ios taisykl?s, kaip antai numatytos direktyvos 18 straipsnyje, ir ar ji gali b?ti laikoma ankstesn? nuostata, kuri buvo taikoma jau 1978 m. sausio 1 d.

F – Išnyk?s arba nebe?gyvendinamas mokestinis reikalavimas

51.

Vokietijos ir Nyderland? vyriausyb?s šiame procese laikosi nuomon?s, kad net ir tuo atveju, jei teisei ? atskait? atsirasti pakanka vien tik apskai?uoto importo PVM, ši teis? netenka galios, jei valstyb?s mokestinis reikalavimas yra išnyk?s arba nebe?gyvendinamas.

52.

Nyderland? vyriausyb? atkreipia d?mes?, kad sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nepasakyta, kokie yra termino praleidimo d?l pav?luoto pranešimo padariniai, t. y. ar mokestin? skola išnyksta, ar tik nebe?manoma pareikalauti j? padengti. Per pos?d? Pranc?zijos vyriausyb? paaiškino, kad, jos manymu, bei – kaip matyti – ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo manymu, tokiu atveju, kaip nagrin?jamas šioje byloje, mokestinis reikalavimas ne išnyksta, o virsta vykdytinu ?sipareigojimu. Tai reiškia, kad reikalavimas tebeegzistuoja, tiesiog jo ne?manoma ?gyvendinti per teism?. Tod?l jei skolininkas visgi sumoka mokestin? skol?, šis mok?jimas turi teisin? pagrind?.

53.

Ši Vokietijos ir Nyderland? vyriausyb? iškelta problema tiesiogiai su prejudiciniu klausimu nesusijusi. Ta?iau, siekiant suteikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui nauding? atsakym?, atrodo reikalinga j? išnagrin?ti.

54.

Iš direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punkto matyti, kad „apmokestinamas asmuo turi tur?ti teis? <...> atskaityti prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?uot? ar sumok?t? už importuotas prekes“ ( 24 ). Jau pats tekstas rodo, kad, norint atskaityti importo PVM, nepakanka, kad apmokestinamasis asmuo kadaise buvo j? skolingas (nors taip ir nesumok?jo). Veikiau jis turi tebeb?ti skolingas importo PVM. Lemiamo reikšm? ?ia tenka momentui, kada priimamas galutinis sprendimas, ar apmokestinamojo asmens pareikšta teis? ? atskait? iš ties? galioja. Jei min?tu momentu apmokestinamasis asmuo n?ra ?vykd?s prievol?s sumok?ti importo PVM, o valstyb?s mokestinis reikalavimas jau yra išnyk?s, tai asmuo nebegali tur?ti jokios teis?s ? atskait?. Tok? aiškinim? patvirtina ir teis?s ? atskait? prasm? bei tikslas – atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jos ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos ( 25 ). Jei n?ra naštos, n?ra ir jokio reikalo j? lengvinti leidžiant atskaityti mokest?.

55.

Taip pat kyla klausimas, ar pagal direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punkt? importo PVM neb?ra

„apskaičiuotas“ ir tuomet, kai valstybės mokestinis reikalavimas – kaip ir nagrinėjamu atveju – dar tebegalioja, tačiau nebegali būti įgyvendintas. Atsakymo į šį klausimą negalima perleisti nacionalinei teisei. Veikiau, siekiant užtikrinti vieningą bendros PVM sistemos taikymą, direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punkte minimą sąvoką „apskaičiuotą“ reikėtų aiškinti atskirai ( 26 ).

56.

Sąvokos „apskaičiuotą“ semantinis turinys neprieštarauja aiškinimui, kad mokestis gali būti laikomas apskaičiuotu, jeigu valstybė gali teisiškai įgyvendinti savo mokestinį reikalavimą. Toks aiškinimas, sprendžiant iš teisės į atskaitą prasmės ir tikslo, netgi atrodo vienintelis žmanomas. Panašiai kaip ir valstybės mokestinio reikalavimo išnykimo atveju, jei šio mokestinio reikalavimo įgyvendinti neįmanoma, nėra jokio poreikio lengvinti apmokestinamojo asmens naštos, nes jos tiesiog nėra.

57.

Tokį aiškinimą patvirtina ir būtinybė bendrą PVM sistemą taikyti vienodai. Juk jei tokiu atveju kaip nagrinėjamas svarbiausia būtų paviluto pranešimo apie mokestinį reikalavimą teisiniai padariniai, nustatyti atitinkamuose bankrotų reglamentuojančiuose nacionalinės teisės aktuose, būtų neįmanoma užtikrinti, kad panašiais atvejais bendra PVM sistema bus taikoma vienodai.

58.

Todėl direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punkte minimą sąvoką „apskaičiuotą“ reikia aiškinti kaip sąlygą, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti teisiniu keliu įgyvendinamą prievolę sumokėti PVM, kurį jis siekia atskaityti. Jei to nėra, jis negali turėti teisės atskaityti dar nesumokėto importo PVM.

V – Išvada

59.

Todėl siūlau Teisingumo Teismui į Conseil d'Etat pateiktą klausimą atsakyti taip:

1.

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktu valstybei narei neleidžiama susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė į sumokėti, faktiškai į sumokėjo, taip pat ir tuo atveju, kai asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, ir asmuo, turintis teisę į atskaitą, yra vienas ir tas pats. Tačiau, jei įvykdytos Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies d punkto sąlygos, valstybė nėra gali palikti tokį nuostatą galiojanti pereinamuoju laikotarpiu.

2.

PVM gali būti laikomas „apskaičiuotu“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktą, tik tuomet, jei apmokestinamasis asmuo turi teisiniu keliu įgyvendinamą prievolę sumokėti PVM, kurį jis siekia atskaityti. Jei to nėra, jis negali turėti teisės atskaityti dar nesumokėto importo PVM.

( 1 ) Originalo kalba: vokiečių.

( 2 ) 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB 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, toliau – Šeštoji

direktyva arba direktyva).

( 3 ) 17 straipsnio 2 dalies b punkte.

( 4 ) Vykstant procesui Teisingumo Teisme Société Véleclair paneig? š? fakt?. Ta?iau, sprendžiant iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, š? fakt? nustat? byl? iš esm?s nagrin?j?s teismas, tod?l, atliekant š? vertinim?, juo reikia remtis.

( 5 ) ?trauktas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildan?ios bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160) 1 straipsnio 22 punktu.

( 6 ) Žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendim? BP Soupergaz (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas), 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendim? Magoora sp. zo. o. (C-414/07, Rink. p. I-10921, 28 punktas) ir 2011 m. liepos 28 d. Sprendim? Komisija prieš Vengrij? (C-274/10, Rink. p. I-7289, 43 punktas).

( 7 ) 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rink. p. I-1, 15 punktas), 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas Bockemühl (C-90/02, Rink. p. I-3303, 39 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas NCC Construction Danmark (C-174/08, Rink. p. I-10567, 27 punktas).

( 8 ) Žr. Sprendim? Magoora sp. zo. o. (min?tas 6 išnašoje, 28 punktas), 2010 m. liepos 15 d. Sprendim? Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rink. p. I-7467, 37 punktas) ir Sprendim? Komisija prieš Vengrij? (min?tas 6 išnašoje, 43 punktas).

( 9 ) Sprendimas BP Soupergaz (min?tas 6 išnašoje, 18 punktas), 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendimas Uszodaépít? (C-392/09, Rink. p. I-8791, 34 punktas) ir Sprendimas Komisija prieš Vengrij? (min?tas 6 išnašoje, 43 punktas).

( 10 ) Sprendimai BP Soupergaz (min?tas 6 išnašoje, 18 punktas) ir Magoora sp. zo. o. (min?tas 6 išnašoje, 28 punktas); taip pat žr. Sprendim? Komisija prieš Vengrij? (min?tas 6 išnašoje, 52 punktas).

( 11 ) Sprendimas BP Soupergaz (min?tas 6 išnašoje, 35 punktas), 2005 m. kovo 10 d. Sprendimas Komisija prieš Jungtin? Karalyst? (C-33/03, Rink. p. I-1865, 16 punktas) bei 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rink. p. I-3459, 32 punktas).

( 12 ) Versijose kitomis kalbomis, pavyzdžiui, pranc?z?, angl? ar ital?, a ir b punkt? formuluot?s šiuo atžvilgiu identiškos: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée“, „value added tax due or paid“, „l’imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta“.

( 13 ) 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas Komisija prieš Vengrij? (min?tas 6 išnašoje, 48 punktas).

( 14 ) 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas Optigen ir kt. (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 54 punktas), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimas Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 49 punktas).

( 15 ) Turimas galvoje verslininkas, iš kurio apmokestinamasis asmuo perka prek? ar paslaug?, ? kurios pirkimo kain?, kuri? šis moka, ?eina ir PVM.

( 16 ) Žr. Sprendim? Komisija prieš Vengrij? (min?tas 6 išnašoje, 46 punktas). Tiesa, jei apmokestinamasis asmuo mokes?io galiausiai taip ir nesumoka, tiek?jui tenkanti mokes?i? našta gali b?ti patikslinta: žr. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dal?. Ta?iau valstyb?s nar?s šio patikslinimo taikyti neprivalo.

( 17 ) Kad tai sukelia sunkum? ypa? mažosioms ir vidutin?ms ?mon?ms, yra žinoma. Komisija ši? tem? nagrin?jo dar lydimajame dokumente, prid?tame prie „Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system“, SEK (2010), 1455, p. 43–44. Kaip vienas galim? problemos sprendimo b?d? jame svarstoma leisti atskaityti mokes? tik tada, kai jis iš ties? bus sumok?tas. Ta?iau esamoje Šeštosios direktyvos nuostatoje tokios galimyb?s kol kas dar n?ra numatyta.

( 18 ) Galutinio nesumok?jimo atveju direktyvoje iš principo netgi n?ra numatyta, kad teis? ? atskait? gali b?ti patikslinta: žr. direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punkto pirm? sakin?. Ta?iau tikslinimas gali b?ti atliktas valstyb?ms nar?ms reikalaujant: žr. direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punkto antr? sakin?.

( 19 ) Žr. 14 išnašoje min?t? teismo praktik?.

( 20 ) Taip pat žr. B. Terra, J. Kajus „Introduction to European VAT“, 2011, 1 t., 17.2 sk., p. 1000.

( 21 ) 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ra ir taikymo s?lygos (OL 71, p. 1303).

( 22 ) 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas Abbey National (C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktas), 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimas Kretztechnik (C-465/03, Rink. p. I-4357, 34 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rink. p. I-13805, 38 punktas).

( 23 ) 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas Halifax ir kt. (C-255/02, Rink. p. I-1609, 68–71 punktai) ir Sprendimas Kittel (min?tas 14 išnašoje, 54–55 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

( 24 ) Išskirta mano.

( 25 ) Žr. 7 ir 22 išnašose min?tus sprendimus.

( 26 ) Žr. 2009 m. gruodžio 3 d. Sprendim? Yaesu Europe (C-433/08, Rink. p. I-11487, 18 punktas) ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendim? Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Rink. p. I-1509, 19 punktas).