



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 29 d.*

„PVM — Šeštoji direktyva — 17 straipsnio 2 dalies b punktas — Iš trečiosios šalies importuoto produkto apmokestinimas — Nacionalinės teisės aktai — Teisė į importo PVM atskaitą — Sąlyga — Asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti mokestį, faktiškai sumokėtas PVM“

Byloje C-414/10

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2010 m. liepos 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. rugpjūčio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Véleclair SA

prieš

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits ir J.-J. Kasel (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. spalio 12 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Véleclair SA*, atstovaujamos advokato É. Arcil,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos N. Rouam ir G. de Bergues,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Blaschke ir T. Henze,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jaulino, L. Ines Fernandes ir R. Campos Laires,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Recchia, C. Soulay ir F. Dintilhac,

susipažinęs su 2011 m. lapkričio 17 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: prancūzų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2 dalies b punkto išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Véleclair SA* ir *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État* (valstybės biudžeto, viešųjų sąskaitų ir reformos ministras) dėl nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias teisė į importo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą siejama su asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti šį mokestį, faktišku jo sumokėjimu.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

- 3 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

- a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos.
- b) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojančią įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.“

- 4 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 ir 3 dalyse pabrėžiama:

„2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos.

<...>

Nukrypdomos nuo aukščiau nurodytų nuostatų, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų sandorių ar tam tikrų apmokestinamųjų asmenų kategorijų atveju mokestis tampa apskaičiuotinas:

- ne vėliau kaip išrašant sąskaitą faktūrą ar dokumentą, lygiavertį sąskaitai faktūrai, arba
- ne vėliau kaip gaunant kainą, arba
- kai neišrašoma nei sąskaita faktūra, nei jai lygiavertis dokumentas, arba jis išrašomas per vėlavimą, – per tam tikrą nurodytą laikotarpį, skaičiuojant nuo apmokestinimo momento.

3. Importuojant prekes, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės importuojamos. Kai prekės įvežamos pagal vieną iš 7 straipsnio 3 dalyje numatytų nuostatų, apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tada, kai prekėms nebetaikomos tokios nuostatos.

Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio produktų importo mokesčius arba pagal bendrąją politiką nustatytas jiems lygiavertes rinkliavas, valstybės narės gali apmokestinimo momentą ir datą, kada mokestis tampa apskaičiuotinas, sieti su tokių Bendrijos rinkliavų apmokestinimo momentu ir jų data.

Tais atvejais, kai už importuojamas prekes nereikia mokėti jokių Bendrijos nustatytų muitų, valstybės narės apmokestinimo momentui ir datai, kada mokestis tampa apskaičiuotinas, gali taikyti galiojančias nuostatas dėl muitų.“

5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

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

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

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas šalies teritorijoje;

b) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas prekes šalies teritorijoje;

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies b punkte ir 2 dalyje numatyta:

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

<...>

b) kai atskaitoma vadovaujantis 17 straipsnio 2 dalies a 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 mokestį atskaito iš visos per tam tikrą laikotarpį apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio sumos atimdamas visą mokesčio sumą, kurią per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę atskaityti, ir gali ta teise pasinaudoti pagal 1 dalies nuostatas.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Toliau išvardyti asmenys turi mokėti pridėtinės vertės mokestį:

<...>

2. Importuojant: asmuo ar asmenys, kuriuos valstybė narė, į kurią importuojamos prekės, paskiria ar pripažįsta kaip privalančius mokėti pridėtinės vertės mokestį.“

Nacionalinės teisės aktai

8 Bendrojo mokesčių kodekso (*code général des impôts*, toliau – CGI) 271 straipsnio II dalies 1 punkte nustatyta:

„Jei prekės ar paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti ir jei šie sandoriai suteikia teisę į atskaitą, mokestis, kurį asmuo, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, gali atskaityti, yra, atsižvelgiant į atvejį:

<...>

b) mokestis už importą.

<...>“

9 CGI 291 straipsnio I dalies 2 punkto a papunktyje pabrėžiama:

„Prekės importas tai:

a) iš valstybės ar teritorijos, nepriklausančios Europos bendrijai, kilusių arba įvežamų prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, įvežimas į Prancūziją <...>“

10 CGI 293 straipsnio A dalies 1 punkte nustatyta:

„Importuojant apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės laikomos importuotomis pagal 291 straipsnio I dalies 2 punktą.

<...>

Mokestį turi sumokėti importo deklaracijoje kaip tikrasis prekių gavėjas nurodytas asmuo.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 11 1992 m.–1995 m. *Véleclair* importavo dviračius, deklaruodama, kad jų kilmės šalis yra Vietnamas. Prancūzijos muitų administratorius manė priešingai, kad iš tiesų jų kilmės šalis buvo Kinija, todėl surašė protokolą dėl klaidingos kilmės deklaracijos. Dėl to *Véleclair* buvo taikomi muitai ir antidempingo muitai, kurie sudarė apie 4 milijonus eurų, taip pat nuo jų buvo apskaičiuota 735 437 eurų PVM suma.
- 12 *Véleclair* nesumokėjo šio PVM ir muitų administratorius informavo mokesčių administratorių, o šis administratorius pateikė reikalavimą šiai bendrovei. 1999 m. vasario 12 d. nutartimi teismas nutarė, kad ši reikalavimo teisė išnyko, nes reikalavimas galutinai nebuvo deklaruotas per dvylika mėnesių nuo paskelbimo apie *Véleclair* bankrotą teismo tvarka. Šį sprendimą kaip paskutinę instanciją 2003 m. liepos 8 d. patvirtino *Cour de cassation* (kasacinis teismas).
- 13 *Véleclair* pateikė prašymą grąžinti 723 503,37 euro sumą, atitinkančią atskaitytino PVM kreditą, kuri, kaip ji manė, jai priklausė 1997 m. gruodžio 31 d. dėl padidinto importo PVM, apskaičiuoto nuo nesumokėtų muitų.
- 14 Mokesčių administratorius šį prašymą atmetė, nes pagal CGI nuostatas teisė į importo PVM atskaitą priklauso nuo to, ar jis buvo anksčiau faktiškai sumokėtas. Pirmosios instancijos teismas *tribunal administratif d'Orléans* (Orleano administracinis teismas) patvirtino mokesčių administratoriaus poziciją. Dėl šio sprendimo *cour d'appel de Nantes* (Nanto apeliacinis teismas) pateiktas apeliacinis skundas taip pat buvo atmestas, o *Véleclair* pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės taryba).
- 15 Šiame teisme *Véleclair* tvirtino, kad jos teisė į atskaitą negalėjo priklausyti nuo to, ar ji faktiškai anksčiau sumokėjo mokėtiną mokestį, nes CGI 271 straipsnio II dalies 1 punkto b papunktyje numatyta PVM atskaitos sąlyga, susijusi su realiu mokesčių administratoriaus mokesčio surinkimu, o ne vien su jo mokėtinumu, prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktui.

- 16 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar remdamasi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktu valstybė narė gali susieti teisę į importo [PVM] atskaitą, atsižvelgdama visų pirma į sukčiavimo pavojų, su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti šį mokestį, faktiškai jį sumokėjo, jeigu asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti importo [PVM], ir asmuo, turintis teisę į atitinkamą atskaitą, yra, kaip Prancūzijoje, vienas ir tas pats asmuo?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį leidžiama valstybei narei susieti teisę atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, anksčiau faktiškai jį sumokėjo, kai šis asmuo taip pat turi ir teisę į atskaitą.
- 18 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia, pirma, priminti, kad pagal patį Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktą apmokestinamasis asmuo gali atskaityti PVM, „apskaičiuotą ar sumokėtą“ už importuotas prekes šalies teritorijoje.
- 19 Todėl šios nuostatos tekste, kuriame vartojama Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta formuluotė, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, „apskaičiuotą ar sumokėtą“ už prekes, kurios jam yra ar bus suteiktos, aiškiai numatyta, kad apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą apima ne tik jo sumokėtą PVM, bet ir mokėtiną PVM, t. y. tą, kurį jis dar turi sumokėti.
- 20 Kaip generalinė advokatė priminė išvados 56–58 punktuose, sąvoka „apskaičiuotas“ iš tiesų susijusi su mokėtina mokesčio skola ir reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turėjo pareigą sumokėti PVM sumą, kurią jis ketino atskaityti kaip pirkimo mokestį.
- 21 Reikia pridurti, viena vertus, kad jei Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų norėjęs numatyti, kad teisė į importo PVM atskaitą būtų susijusi su faktiškai anksčiau sumokėtu šiuo PVM, jis tai būtų galėjęs padaryti aiškiai, pavyzdžiui, neįtraukdamas sąvokos „apskaičiuotas“ į šį 17 straipsnį.
- 22 Kita vertus, iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalies, skaitomos kartu su 10 straipsnio 3 dalimi, matyti, kad teisės į PVM atskaitą atsiradimas nepriklauso nuo fakto, ar buvo sumokėta dalis mokėtino atlygio už importuotą prekę ar prekes.
- 23 Iš to matyti, kad taikant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktą teisė į importo PVM atskaitą iš esmės neturėtų priklausyti nuo faktiškai šio anksčiau sumokėto PVM.
- 24 Antra, reikia konstatuoti, kad tokį Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punkto aiškinimą pagrindžia kitos Šeštosios direktyvos nuostatos.
- 25 Iš tiesų, pirma, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, kuriame taip pat, kaip matyti iš šio sprendimo 19 punkto, vartojama formuluotė „apskaičiuotas ar sumokėtas“, reikia suprasti taip, kad klausimas, ar už ankstesnius ar vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas į valstybės iždą, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei į atskaitą (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 54 punktas).
- 26 Kita vertus, kaip generalinė advokatė teigia išvados 37 punkte, Šeštosios direktyvos 18 straipsnyje „Teisė į atskaitą reglamentuojančios taisyklės“ apsiribojama tuo, jog jo 1 dalies b punkte numatyta, jog tam, kad galėtų pasinaudoti teise į importo PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tik turėti

importo dokumentą, kuriame nurodyta, kad jis yra siuntos gavėjas ar importuotojas, ir „nurodyta mokėtina mokesčio suma ar informacija, leidžianti tą sumą apskaičiuoti“. Iš to matyti, kad net šios teisės į atskaitą įgyvendinimas nepriklauso nuo faktiškai anksčiau sumokėto importo PVM.

- 27 Trečia, svarbu pabrėžti, kad minėtas aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos tikslus, nes jis leidžia užtikrinti, jog teisė į atskaitą, kuri iš esmės negali būti ribojama, išlieka sudedamąja PVM sistemos dalimi ir gali būti toliau nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (šiuo klausimu žr. 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 47 punktą).
- 28 Be to, šiuo aiškiniu labiausiai užtikrinamas mokesčių neutralumo principo laikymasis.
- 29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad atskaitos sistemos tikslas yra išvaduoti verslininką nuo sumokėto ar mokėtino PVM, vykdant jo bet kokią ekonominę veiklą, naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 48 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 30 Tačiau dėl motyvų, išsamiau išdėstytų generalinės advokatės išvados 39–42 punktuose, jei teisė į importo PVM atskaitą būtų susijusi su šiuo faktiškai anksčiau sumokėtu PVM, apmokestinamasis asmuo tam tikrą laikotarpį patirtų jam nepriklausančią ekonominę naštą, kurios siekiama išvengti būtent taikant atskaitą.
- 31 Šis aiškinimas neleidžia suabejoti argumentu, kad faktiškai anksčiau nesumokėjus importo PVM, iškiltų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo PVM srityje pavojus.
- 32 Iš tiesų, pirmiausia, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštojoje direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas. Asmuo, kuris prašo leisti atskaityti PVM, turi įrodyti, kad sąlygos, kuriomis suteikiama teisė į atskaitą, yra įvykdytos, o jei mokesčių administratorius nustato, kad teisė į atskaitą buvo pasinaudota sukčiaujant, jis gali atgaline data reikalauti grąžinti atskaitytas sumas. Be to, nacionalinis teismas turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei pagal objektyvius bylos įrodymus nustato, kad šia teisia remiamasi sukčiaujant (be kita ko, žr. minėto Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 54 ir 55 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).
- 33 Toliau negalima pagrįstai tvirtinti, kad importas yra didelį sukčiavimo ir piktnaudžiavimo pavojų kelianti ūkinė operacija. Iš tiesų prekės importas yra fizinis veiksmas, kurį paliudija ir patikrina kompetentingas administratorius, kiek tai susiję su šios prekės buvimo muitinėje faktu.
- 34 Galiausiai aplinkybė, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti importo PVM, taip pat turi ir teisę į šio PVM atskaitą, nepadidina sukčiavimo ar piktnaudžiavimo PVM srityje pavojaus. Atvirkščiai, kaip teigė Europos Komisija, aplinkybė, kad tas pats asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi ir teisę į atskaitą, priartina šią situaciją prie situacijos, kuriai taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM schema, numatyta Šeštojoje direktyvoje. Kaip Sąjungos teisės aktų leidėjas įtvirtino 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 42 konstatuojamojoje dalyje, ši schema, be kita ko, leidžia kovoti su sukčiavimu ir mokesčio vengimu sudarant tam tikrų rūšių sandorius.
- 35 Atsižvelgiant į visus šiuos argumentus, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybei narei neleidžiama susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, anksčiau faktiškai jį sumokėjo, kai šis asmuo taip pat turi ir teisę į atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ³⁶ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

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 17 straipsnio 2 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybei narei neleidžiama susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, anksčiau faktiškai jį sumokėjo, kai šis asmuo taip pat turi ir teisę į atskaitą.

Parašai.