

## Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 23 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Apmokestinamoji vertė – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antra pastraipa – Teisės sumažinti apmokestinamąjį vertę ribojimas kontrahento nesumokėjimo atveju – Valstybių narių diskrecija perkeliant – ?kio subjekto išankstinio finansavimo laikotarpio proporcingas pobūdis“

Byloje C-246/16

dėl 2016 m. kovo 7 d. *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakų provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. balandžio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Enzo Di Maura**

prieš

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadžiev, S. Rodin ir E. Regan,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį procesą dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Kraehling ir G. Brown, padedamą baristerės E. Mitrophanous,

– Europos Komisijos, atstovaujamos F. Tomat ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2017 m. birželio 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo –

Bendra pridėtins 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) 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies ir Sąjungos teisės proporcingumo, veiksmingumo ir mokesčių neutralumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Enzo Di Maura ir *Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa* (Sirakų provincijos mokesčių administratorius, Italija) ginčą dėl nurodymo išieškoti už 2004 mokestinius metus, susijusio su PVM apmokestinamosios vertės sumažinimu.

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

3 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje, kuri reglamentuoja apmokestinamosios vertės sumažinimą, nustatyta:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama vykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybiniai nustatytais sąlygomis.

Tačiau visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės šios taisyklės gali netaikyti.“

### *Italijos teisė*

4 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del presidente della Repubblica. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633 dėl pridėtins vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo, GURI, Nr. 292, 1972 m. spalio 26 d.; toliau – Prezidento dekretas) 26 straipsnio „Apmokestinamosios vertės ar mokesčio keitimas“ 2 dalyje nustatyta:

„Jei sandoris, dėl kurio išrašyta sąskaita faktūra, po registravimo pagal 23 ir 24 straipsnius visai ar iš dalies nevykdomas arba sumažėja apmokestinamoji vertė dėl to, kad sandoris buvo paskelbtas negaliojančiu, anuliuotas, atšauktas, nutrauktas, panaikintas ar atliktas panašus veiksmas, arba buvo nesumokėtas visas atlygis ar jo dalis dėl bankroto procedūros ar vykdymo procedūra nedavė rezultatų, arba buvo pritaikytos sutartyje numatytos nuolaidos ir sumažintos kainos, prekės tiekėjas arba paslaugų teikėjas turi teisę pagal 19 straipsnį atskaityti pokytį atitinkamai mokesčio sumai, jei registravęs pagal 25 straipsnį. Tokiu atveju prekės pirkėjas arba paslaugų gavėjas, kuris operaciją jau registravo pagal 25 straipsnį, neprarasdamas teisės susigrąžinti kaip kompensaciją prekės tiekėjui arba paslaugų teikėjui sumokėtą sumą, turi registruoti pokytį pagal 23 arba 24 straipsnį.“

5 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad administratorius ir Italijos teismai ši nuostatą nuolat aiškino taip, kad siekdamas sumažinti apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju apmokestinamasis asmuo turi pateikti nesėkmingos bankroto procedūros rodymą, o tai žmanoma tik pasibaigus terminui pateikti pastabas dėl galimo paskirstymo plano arba, jei paskirstymo plano nesudaroma, pasibaigus sprendimo dėl bankroto procedūros nutraukimo apskundimo terminui.

## Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

6 Po to, kai vienas iš jo klientų paskelbė bankrotą ir neapmokėjo 35 000 eurų sąskaitos faktūros, E. Di Maura atitinkamai sumažino savo PVM apmokestinamąją vertę, nes manė, kad turi teisę tai padaryti pagal minėtą Prezidento dekreto nuostatą.

7 Mokesčių administratorius nepatvirtino šio tikslinimo, nes jis galėjo būti atliktas tik po nesėkmingos bankroto procedūros ar individualios vykdymo procedūros, t. y. įsitikinus, kad skola nebus sumokėta, o ne po paprasto sprendimo dėl bankroto paskelbimo, kuris buvo priimtas dėl E. Di Maura skolininko.

8 Jis pateikė skundą *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzų provincijos mokesčių ginčų komisija, Italija) ir tvirtino, kad, priešingai, apmokestinamoji vertė dėl nesumokėto atlygio galėjo būti sumažinta paskelbus skolininko bankrotą.

9 Teismas abejoja dėl minėtų Prezidento dekreto nuostatų atitikties Sąjungos teisės proporcingumo, veiksmingumo ir PVM neutralumo principams, visų pirma atsižvelgiant į vidutinį bankroto procedūrą Italijoje trukmę, kuri, kaip jis teigia, neretai viršija dešimt metų. Jis taip pat teigia, kad Italijoje numatytas teisės apmokestinamosios vertės sumažinimo ribojimas yra per didelis, nes Šeštojoje direktyvoje šios rūšies ribojimas siejamas su nesumokėjimo sąlyga, o ne su nesėkmingomis bankroto ar vykdymo procedūromis.

10 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzų provincijos mokesčių ginčų komisija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar atsižvelgiant į [Šeštosios direktyvos] 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį ir 20 straipsnio 1 dalies b punkto antrą sakinį, siejamus su apmokestinamosios vertės sumažinimu ir PVM, sumokėto už apmokestinamuosius sandorius, tikslinimu tuo atveju, kai šalių sutartas atlygis visiškai ar dalinai nesumokėtas, yra suderinama su proporcingumo ir veiksmingumo principais, tvirtintais SESV, ir neutralumo principu, kuris reglamentuoja PVM taikymą, nustatyti apribojimus, dėl kurių tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, taip pat ir laiko atžvilgiu, kiek tai susiję su neprognozuojama bankroto procedūros trukme, asmeniui susigrąžinti mokestį už visiškai ar dalinai nesumokėtą atlygą?“

2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar su minėtais principais yra suderinama teisės nuostata, t. y. [Prezidento dekreto] 26 straipsnio 2 dalis, kurioje numatyta, kad teisės susigrąžinti mokestį priklauso nuo pateikto rodymo apie nesėkmingai anksčiau vykdytą bankroto procedūrą, t. y. remiantis valstybės narės jurisprudencija ir mokesčių administratoriaus praktika, išskirtinai dėl galutinio galimybių paskirstyti turtą nebuvimo arba nesant galutinio potvarkio dėl bankroto procedūros pabaigimo, net kai ši veikla yra pagrįstai neekonomiška dėl reikalavimo sumos, išieškojimo perspektyvos ir bankroto procedūros išlaidų, ir atsižvelgiant į tai, kad bet kuriuo atveju minėtos prielaidos gali būti taikomos praėjus keleriems metams po bankroto procedūros pradžios?“

### **Dėl prejudicinių klausimų**

11 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antrą pastraipį reikia aiškinti taip, kad valstybės narė gali susieti PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą dėl visiško ar dalinio nesumokėjimo su bankroto procedūros nesėkmingu pabaigimu, kai tokia procedūra gali trukti ilgiau nei dešimt metų.

12 Pirmiausia primintina, kad siekiant suderinti apmokestinamąją vertę Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta, jog šalies viduje ši vertė iš esmės apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekį tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas siųsiančio asmens arba iš trečiosios šalies.

13 Ši nuostata ?virtina pagrindin? Šeštosios direktyvos princip?, pagal kur? apmokestinam?j? vert? sudaro faktiškai gautas atlygis ir d?l kurio mokes?i? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos nei ta, kuri? gavo pats apmokestinamasis asmuo (1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas).

14 Pagal š? princip? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirma pastraipa, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumok?jimo arba kainos sumažinimo ?vykdžius sandor? atvejai, valstyb?s nar?s ?pareigojamos sumažinti apmokestinam?j? vert? ir d?l to apmokestinamojo asmens mok?tino PVM sum? kiekvien? kart?, kai sudarius sandor? apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 16 punkt?).

15 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antra pastraipa valstyb?ms nar?ms leidžia nukrypti nuo ankstesniame punkte min?tos taisykl?s visiško ar dalinio nesumok?jimo atveju.

16 Iš ties?, jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis nenutraukus ar neanulius sutarties, pirk?jas lieka skolingas sutart? kain?, o pardav?jas, nors neb?ra prek?s savininkas, iš esm?s vis dar turi skolin? reikalavim?, d?l kurio gali kreiptis ? teism?. Ta?iau kadangi negalima atmesti galimyb?s, kad tokia skola iš tikr?j? taps galutinai beviltiška, S?jungos teis?s akt? leid?jas siek? palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkim? nustatyti, ar pirkimo kainos nesumok?jimo atvejis, kuris pats savaime, priešingai nei sutarties atšaukimas ar anuliavimas, negr?žina šali? ? j? pradin? pad?t?, suteikia teis? atitinkamai sumažinti apmokestinam?j? vert? jos nustatytomis s?lygomis, ar vis d?lto šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas (2014 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 25 punktas).

17 Vis d?lto, kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas, ši teis? nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio nesumok?jimo atvejais, pagr?sta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir d?l atitinkamos valstyb?s nar?s teisin?s situacijos atlygio nesumok?jim? gali b?ti sunku patikrinti arba jis gali b?ti tik laikinas (1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

18 Iš to matyti, kad tokia galimyb? nukrypti turi b?ti pateisinta tam, kad valstybi? nari? priimtos priemon?s jai ?gyvendinti nesužlugdyt? Šeštosios direktyvos mokes?i? derinimo tikslo (1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

19 Aišku, pagal analogij? iš 2014 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi* (C?337/13, EU:C:2014:328) 23 punkto matyti, kad apmokestinamieji asmenys pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirm? pastraip? negali remtis teise sumažinti savo PVM apmokestinam?j? vert? kainos nesumok?jimo atveju, jeigu atitinkama valstyb? nar? nusprend? taikyti Šeštosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat?.

20 Vis d?lto, priešingai, nei teigia Italijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, šie motyvai, kaip teigia generalin? advokat? savo išvados 32–44 punktuose, neturi b?ti suprantami kaip leidžiantys suabejoti šio sprendimo 17 ir 18 punktuose nurodyta jurisprudencija, t. y. kad valstyb?s nar?s gali papras?iausiai neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vert?s.

21 Šiuo klausimu iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad išimtys turi b?ti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo Komisija / Vokietija, C?287/00, EU:C:2002:388, 47 punkt?; 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, 16 punkt? ir 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, 23 punkt?). Iš Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antros

pastraipos teksto matyti, kad valstybės narės, nors ir turi galimybę nukrypti nuo pirmoje pastraipoje numatyto apmokestinamosios vertės koregavimo, iš Sąjungos teisės aktų leidėjo negavo galimybės paprasčiausiai neleisti jos koreguoti.

22 Šis išvadą patvirtina tikslinis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antros pastraipos aiškinimas. Iš tiesų, nors reikšminga, kad valstybės narės gali „veikti neaiškumą“, būdingas sėskaitos faktūros neapmokėjimo galutiniam pobūdžiui, primintam šio sprendimo 16 punkte, galimybę nukrypti negali viršyti šio neaiškumo ir, visų pirma, viršyti klausimo, ar apmokestinamoji vertė negali būti sumažinta nesumokėjimo atveju.

23 Be to, valstybėms narėms suteikus galimybę neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad „mon“, kaip mokesčių rinkėjas valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdančios veiklos mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati „mon“s veikla skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktą ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą).

24 Taigi atsakant į prejudicinius klausimus reikia išnagrinėti, kiek pateisinama apmokestinamosios vertės sumažinimo tvarka, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.

25 Šiuo klausimu, remiantis proporcingumo principu, kuris yra vienas iš Sąjungos teisės bendrųjų principų, priemonės, numatytos nacionalinės teisės aktuose, kuriais „nacionalinė teisė“ perkelta Šeštoji direktyva, turi būti tinkamos šiais teisės aktais siekiamam tikslui įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti (pagal analogiją žr. 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-508/10, EU:C:2012:243, 75 punktą).

26 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyto nukrypimo nuo teisės sumažinti apmokestinamąją vertę tikslas yra atsižvelgti į sėskaitos faktūros neapmokėjimo galutiniam pobūdžiui būdingą netikrumą.

27 Šis netikrumas aiškiai atsižvelgiama apmokestinamajam asmeniui nesuteikiant teisės sumažinti apmokestinamąją vertę tol, kol skola netampa galutinai beviltiška, kaip iš esmės numato pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai. Bet reikia konstatuoti, kad tas pats tikslas gali būti pasiektas leidžiant sumažinti, kai apmokestinamasis asmuo parodo, jog pagrįstai tikėtina, kad skola nebus grąžinta, net jei apmokestinamoji vertė bus perskaitytuota ir padidinta skolų vis dėlto sumokėjus. Taigi, nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojant teismams, turėtų nustatyti tikėtina ilgo nesumokėjimo laikotarpio rodymus, kuriuos turėtų pateikti apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamos į nacionalinės teisės specifiką. Toks modelis būtų taip pat veiksmingas siekiant numatyto tikslo ir mažiau ribojantis apmokestinamąją asmenį, kuris užtikrina išankstinę PVM finansavimą į rinkdamas valstybės naudai, kaip priminta šio sprendimo 23 punkte.

28 Ankstesniame punkte padaryta išvada galioja tokių nacionalinės teisės nuostatų, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atveju, kurias taikant praktiškai tik per dešimties metų laikotarpį atsiranda tikrumas dėl galutinai beviltiško skolos pobūdžio. Bet kuriuo atveju tiek laiko tenka laukti verslininkams, kuriems taikomi šie teisės aktai, kai jie susiduria su sėskaitos faktūros neapmokėjimu, pinigų srautų trūkumu, palyginti su jų konkurentais kitose valstybėse narėse, o tai aiškiai pažeidžia Šeštosios direktyvos siekiamą mokesčių suderinimo tikslą.

29 Iš to matyti, kad ? prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad valstyb? nar? negali susieti PVM apmokestinamosios vert?s sumažinimo su bankroto proced?ros nes?kmingu pob?džiu, kai tokia proced?ra gali trukti ilgiau nei dešimt met?.

### **D?I bylin?jimosi išlaid?**

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

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

**1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antr? pastraip? reikia aiškinti taip, kad valstyb? nar? negali susieti prid?tin?s vert?s mokes?io apmokestinamosios vert?s sumažinimo su bankroto proced?ros nes?kmingu pob?džiu, kai tokia proced?ra gali trukti ilgiau nei dešimt met?.**

Parašai.

\* Proceso kalba: ital?.