TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. gegužės 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — 90 straipsnis — Apmokestinamosios vertės sumažinimas — Valstybių narių įsipareigojimų apimtis — Tiesioginis veikimas“

Byloje C-337/13

dėl *Kúria* (Vengrija) 2013 m. gegužės 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. birželio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir A. Arabadjiev,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft*, atstovaujamos *ügyvéd* T. Garadnai,

— Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir K. Szíjjártó,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Germani,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brighouse, padedamos baristerio R. Hill,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Sipos,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: vengrų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft* (toliau – *Almos*) ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Centrinės Vengrijos regiono pagrindinė mokesčių tarnyba prie Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo pritarti *Almos* atliktam sąskaitų faktūrų patikslinimui siekiant sumažinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apmokestinamąją vertę dėl pardavimo sandorio neįvykdymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos VII antraštinė dalis „Apmokestinamoji vertė“ apima būtent 73 ir 90 straipsnius.

4 Pagal šios direktyvos 73 straipsnį:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

5 Pagal šios direktyvos 90 straipsnį:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

6 Tos pačios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Vengrijos teisė

7 Pagal 2007 m. PVM įstatymo Nr. CXXVII (*általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény*; toliau – PVM įstatymas) 77 straipsnį:

„1. Prekių tiekimo, paslaugų teikimo ar prekių įsigijimo Bendrijos viduje atveju apmokestinamoji vertė sumažinama *a posteriori* atitinkamai pagal grąžintą atlygį arba atlygį, kuris turi būti grąžintas įvykdžius sandorį:

a) jeigu sandoris yra negaliojantis:

aa) kai buvo atkurta ankstesnė padėtis, buvusi iki sandorio sudarymo, arba

ab) kai sandoris, kuris, nors ir negalioja, pripažįstamas turinčiu pasekmes visu laikotarpiu iki sprendimo, kuriuo konstatuojamas jo negaliojimas, priėmimo arba

ac) kai sandoris pripažįstamas galiojančiu panaikinus neproporcingą pranašumą,

b) jeigu sandoris netinkamai įvykdytas:

ba) jis atšaukiamas arba

bb) suteikiama kainos nuolaida.

2. Apmokestinamoji vertė taip pat sumažinama *a posteriori*, jeigu:

a) dėl sandorio neįvykdymo grąžinamas sumokėtas avansas,

b) dėl visos kainos už prekę nesumokėjimo skolininkas atšaukia sandorį dėl šio įstatymo 10 straipsnio a punkte nurodytų prekių tiekimo ar nuomos ir šalys atkuria buvusią padėtį iki sandorio sudarymo arba, jei tai neįmanoma, pripažįsta, kad tas sandoris turėjo pasekmes iki sandorio neįvykdymo momento,

c) grąžinami sumokėti už tarą pinigai prekių, už kurias mokamas užstatas, pirkimo atveju.

3. Apmokestinamoji vertė gali būti sumažinta *a posteriori*, jeigu pagal 71 straipsnio 1 dalies a ir b punktus sumažinta kaina įvykdžius sandorį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 2008 m. rugpjūčio ir rugsėjo mėn. *Almos* pardavė rapsų sėklas kitai Vengrijos bendrovei *Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt* (toliau – *Bio-Ma*). Šios sėklos buvo pristatytos ir padėtos į sandėlį, tačiau pirkėjas nesumokėjo kainos.

9 Dėl šios priežasties šalys 2008 m. spalio 1 d. sudarytoje sutartyje susitarė, kad rapsų sėklos yra *Almos* nuosavybė, kad tik ji gali jomis disponuoti ir kad *Bio-Ma* negali nei jų apmokestinti, nei parduoti, nei fiziškai perduoti trečiajam asmeniui. Rapsų sėklų grąžinimo terminas buvo nustatytas 2008 m. spalio 10 d.; iki šios dienos *Bio-Ma* turėjo saugoti šias prekes.

10 Tačiau 2008 m. spalio 10 d. prekės negrąžintos, nes tuo metu jos buvo areštuotos.

11 *Almos* pateikė civilinį ieškinį, siekdama, kad jai būtų grąžintos rapsų sėklos. *Szegedi ítélőtábla* (Segedo apygardos apeliacinis teismas) galutiniu sprendimu įpareigojo pirkėją grąžinti 2 263,796 tonų rapsų sėklų arba, to nepadarius, sumokėti 1 022 783 EUR. Sprendime pažymėta, kad šalys nutraukė pirkimo sutartį ir kad nuo to laiko būtent bendrovė *Almos* yra rapsų sėklų savininkė.

12 Todėl *Almos* patikslino sąskaitas faktūras, susijusias su pardavimu *Bio-Ma*, ir mėnesinėje mokesčio deklaracijoje už 2009 m. gruodžio mėn. deklaravo 116 705 000 Vengrijos forintų (HUF) grąžintino PVM.

13 Tačiau mokesčių administratorius nusprendė, kad ši deklaracija yra nepagrįsta dėl 48 043 000 HUF sumos, prie kurios jis pridėjo 10 % baudą. Jis tvirtina, kad, nepaisant atlygio nesumokėjimo, įvyko prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalį. Anot šio administratoriaus, sąskaitų faktūrų patikslinimas nepagrįstas, o po tiekimo šalių sudaryta sutartis turi būti laikoma nauju sandoriu. Be to, ankstesnė padėtis taip pat nebuvo atkurta, nes rapsų sėklos nebuvo grąžintos, o sutarta suma nebuvo sumokėta. PVM įstatymo 77 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatose numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas *a posteriori*, jeigu sandoris buvo negaliojantis, tačiau šis atvejis skiriasi nuo sutarties nutraukimo, kaip įvyko nagrinėjamu atveju. PVM įstatyme nėra nuostatos, pagal kurią būtų galima *a posteriori* sumažinti apmokestinamąją vertę vien dėl to, kad visiškai ar iš dalies nesumokėta už atitinkamas prekes.

14 Pirmosios instancijos teismas atmetė *Almos* ieškinį dėl mokesčių administratoriaus sprendimo.

15 Kasaciniame skunde prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme *Almos* pažymi, kad dėl sutarties nutraukimo jai iš naujo perleista parduotų prekių nuosavybė. Anot šios bendrovės, todėl mokesčių teisės požiūriu įvyko ne savarankiškas sandoris, o sandoris, glaudžiai ir neatsiejamai susijęs su pradine pardavimo sutartimi, nes pirkėjas būtų tapęs rapsų sėklų savininku, tik jeigu būtų sumokėjęs pardavimo kainą. Ji teigia, kad, atsižvelgiant į PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, ji negali būti kaltinama jokiu neteisėtu elgesiu, kiek tai susiję su situacija, jai suteikiančia teisę į sumažinimą.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad prašymo grąžinti pateikimo momentu PVM įstatyme nebuvo nurodyti visi atvejai, išvardyti PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, ir būtent nebuvo nurodyta galimybė sumažinti apmokestinamąją vertę anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo ir viso ar dalies atlygio nesumokėjimo atvejais. Ji siekia išsiaiškinti, ar šiuo įstatymu neatimta apmokestinamųjų asmenų teisė, kurią jie būtų galėję turėti šiuo klausimu.

17 Šiomis aplinkybėmis *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar iki 2010 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos [PVM įstatymo] 77 straipsnio 1 ir 2 dalys neprieštarauja [PVM] direktyvos 90 straipsnio 1 daliai, t. y. ar [PVM įstatymas] apima visus apmokestinamosios vertės sumažinimo atvejus, nurodytus šioje nuostatoje?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar mokesčių mokėtojas gali reikalauti, nesant tam skirtos nacionalinės teisės nuostatos, sumažinti apmokestinamąją vertę remiantis mokesčio neutralumo ir proporcingumo principais ir atsižvelgiant į [PVM] direktyvos 90 straipsnio 1 dalies nuostatas, jeigu įvykdęs sandorį už jį negavo atlygio?

3. Kokiomis sąlygomis galima pasinaudoti teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą tuo atveju, jei [PVM] direktyvos 90 straipsnio 1 dalies nuostatos taikomos tiesiogiai? Ar pakanka to, kad pardavėjas išrašė tikslinamąją sąskaitą faktūrą ir ją nusiuntė pirkėjui ir ar taip pat būtina, kad jis įrodytų, jog prekė iš tikrųjų grąžinta jo nuosavybėn, kitaip tariant, jam buvo fiziškai perduota?

4. Jei atsakymas trečiąjį klausimą būtų neigiamas, ar pagal Sąjungos teisę valstybė narė privalo atlyginti mokesčių mokėtojui padarytą žalą dėl pareigos suderinti nesilaikymo, dėl ko jis neteko galimybės pasinaudoti apmokestinamosios vertės sumažinimu?

5. Ar [PVM] direktyvos 90 straipsnio 2 dalį galima aiškinti taip, kad visiško arba dalinio nesumokėjimo atveju valstybės narės išsaugo teisę neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės? Jei taip, ar reikia tai aiškiai nustatyti valstybės narės teisės normoje, ar pakanka to, kad šiuo klausimu taikytinuose teisės aktuose nieko nebūtų pasakyta?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir penktojo klausimų

18 Pirmiausia reikia priminti, kad SESV 267 straipsnyje nustatyta bendradarbiavimo sistema grindžiama aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo jurisdikcijos atskyrimu. Pagal šiame straipsnyje numatytą procedūrą nacionalines nuostatas turi aiškinti valstybių narių teismai, o ne Teisingumo Teismas ir jam nepriklauso spręsti, ar vidaus teisės normos suderinamos su Sąjungos teisės nuostatomis. Tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti nacionaliniam teismui visus Sąjungos teisės aiškinimo elementus, kurie leistų nacionaliniam teismui įvertinti vidaus teisės normų suderinamumą su Bendrijos teise (žr., be kita ko, Sprendimo *Placanica ir kt.*, C-338/04, C-359/04 ir C-360/04, EU:C:2007:133, 36 punktą).

19 Nors dėl to Teisingumo Teismas šioje byloje neturi nuspręsti dėl PVM įstatymo 77 straipsnio suderinamumo su PVM direktyvos 90 straipsniu, tačiau jis turi pateikti visus šios nuostatos aiškinimo elementus, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų įvertinti šį suderinamumą.

20 Taigi reikia manyti, kad pirmuoju ir penktuoju klausimais (o juos reikia nagrinėti kartu) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar pagal PVM direktyvos 90 straipsnio nuostatas reikalaujama, kad nacionalinėse nuostatose, kuriomis jos perkeltos į nacionalinę teisę, būtų aiškiai išvardyti visi atvejai, pagal šio straipsnio 1 dalį suteikiantys teisę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę.

21 Pagal Teisingumo Teismo praktiką norint direktyvą perkelti į vidaus teisę nebūtina jos nuostatų formaliai ir pažodžiui perkelti į aiškias ir specialias teisės normas, o atsižvelgiant į jos turinį gali pakakti bendro teisinio konteksto, jeigu jis faktiškai užtikrina visišką direktyvos taikymą pakankamai aiškiu ir tiksliu būdu, kad tokiu atveju, jeigu direktyva siekta suteikti teises privatiems asmenims, tie asmenys galėtų sužinoti visas savo teises ir prireikus jomis remtis nacionaliniuose teismuose (žr., be kita ko, sprendimų *Komisija / Švedija*, C-287/04, EU:C:2005:330, 6 punktą ir *Komisija / Airija*, C-427/07, EU:C:2009:457, 54 punktą).

22 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejai, valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šia nuostata įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 26 ir 27 punktus).

23 Tačiau šio 90 straipsnio 2 dalyje valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo minėtos taisyklės visos ar dalies sandorio kainos nesumokėjimo atvejais. Todėl apmokestinamieji asmenys pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį negali remtis teise sumažinti savo PVM apmokestinamąją vertę kainos nesumokėjimo atveju, jeigu valstybė narė nusprendė taikyti šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą.

24 Reikia pripažinti, kad nacionalinė nuostata, kurioje išvardijant atvejus, kuriais sumažinama apmokestinamoji vertė, nenurodytas sandorio kainos nesumokėjimas, laikoma valstybės narės galimybės nukrypti, jai suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo rezultatu.

25 Iš tiesų šiuo klausimu reikia pažymėti, kad jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis neatšaukus ar neanuliavus sutarties, pirkėjas lieka skolingas sutartą kainą, o pardavėjas, nors nebėra prekės savininkas, iš esmės vis dar turi skolinį reikalavimą, dėl kurio gali kreiptis į teismą. Tačiau kadangi negalima atmesti galimybės, kad tokia skola iš tikrųjų taps galutinai neatgautina, Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkimą nustatyti, ar pirkimo kainos nesumokėjimo atvejis, kuris pats savaime, priešingai nei sutarties atšaukimas ar anuliavimas, negrąžina šalių į jų pradinę padėtį, suteikia teisę atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę jos nustatytomis sąlygomis ar šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas.

26 Šiomis aplinkybėmis reikia manyti, pirma, kad vien tai, jog išvardijant atvejus, kuriais sumažinama apmokestinamoji vertė, nacionalinėje direktyvos perkėlimo nuostatoje nepakartojami visi šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodyti atvejai, neleidžia teigti, atsižvelgiant į bendrą teisinį kontekstą, su kuriuo susijusi ši perkėlimo priemonė, kad ja negali būti faktiškai užtikrintas visiškas PVM direktyvos taikymas pakankamai aiškiai ir tiksliai.

27 Antra, tačiau svarbu, kad dėl kitų nei susijusių su kainos nesumokėjimu atvejų nacionalinėse perkėlimo nuostatose būtų įtraukti visi atvejai, kada sudaręs sandorį apmokestinamasis asmuo negavo viso ar dalies atlygio, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

28 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 90 straipsnio nuostatos aiškintinos taip, kad jomis nedraudžiama nacionalinė nuostata, kurioje nenumatytas PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas kainos nesumokėjimo atveju, jei tai padaryta pagal šio straipsnio 2 dalyje numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą. Tačiau šioje nuostatoje turi būti nurodyti visi kiti atvejai, kuriais pagal šio straipsnio 1 dalį po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negavo dalies ar viso atlygio, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimų

29 Antruoju–ketvirtuoju klausimais (o juos reikia nagrinėti kartu) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiu atveju, jeigu atlikęs privalomą patikrinimą jis turėtų nuspręsti, kad, išskyrus kainos nesumokėjimo atvejį, pagrindinėje byloje nagrinėjamomis nacionalinėmis nuostatomis netinkamai į nacionalinę teisę perkeltos PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies nuostatos, kokiomis teisėmis ir prireikus kokiomis sąlygomis galėtų remtis apmokestinamasis asmuo, kad galėtų sumažinti savo PVM apmokestinamąją vertę ar taikyti lygiavertę priemonę.

30 Taigi pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis atitinka sąlygas, kad galėtų turėti tiesioginį poveikį apmokestinamiesiems asmenims.

31 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką visais atvejais, kai direktyvos nuostatos, atsižvelgiant į jų turinį, yra besąlygiškos ir pakankamai aiškios, privatūs asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis prieš valstybę, jeigu ji laiku neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba ją perkėlė netinkamai (žr. sprendimų *Pfeiffer*, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 103 punktą ir *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, 31 punktą).

32 Sąjungos teisės nuostata yra besąlyginė, kai joje nurodytas su jokia sąlyga nesiejamas įpareigojimas, kurį įgyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Pohl-Boskamp*, C-317/05, EU:C:2006:684, 41 punktą).

33 Nagrinėjamu atveju PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad joje nurodytu atveju apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

34 Taigi nors šiuo straipsniu valstybėms narėms, kai jos nustato priemones, leidžiančias nustatyti sumažinimo sumą, paliekama tam tikra diskrecija, tačiau ši aplinkybė neturi poveikio pareigos šiame straipsnyje nurodytais atvejais suteikti teisę sumažinti apmokestinamąją vertę aiškumui ir besąlygiškumui. Todėl ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (pagal analogiją, be kita ko, žr. Sprendimo *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, 33 punktą).

35 Tuo remiantis darytina išvada, kad dėl to, jog apmokestinamieji asmenys gali remtis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, kad galėtų sumažinti savo PVM apmokestinamąją vertę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas, ar atitinkama valstybė narė privalėtų atlyginti žalą, kurią patirtų suinteresuotieji asmenys dėl to, kad šiai valstybei netinkamai perkėlus minėtą direktyvą į nacionalinę teisę jie negalėtų pasinaudoti teise į sumažinimą, neturi prasmės.

36 Antra, dėl klausimo, kokie formalumai gali būti taikomi siekiant pasinaudoti šia teise sumažinti apmokestinamąją vertę, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, su sąlyga, kad ši galimybė nebūtų naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos šios direktyvos 3 skyriuje.

37 Kadangi PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose, be jomis nustatytų apribojimų, nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, reikia pripažinti, kad šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija, be kita ko, dėl formalumų, kuriuos šių valstybių mokesčių institucijoms turi įvykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų sumažinti apmokestinamąją vertę (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, EU:C:2012:40, 23 punktą).

38 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad priemonėmis, kuriomis siekiama užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ar mokesčių vengimui, iš esmės galima nukrypti nuo taisyklių dėl apmokestinamosios vertės laikymosi tiek, kiek griežtai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų jomis turi būti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, taigi jos negali būti naudojamos taip, kad jomis būtų pažeistas PVM neutralumas (šiuo klausimu žr. sprendimų *Kraft Foods Polska*, EU:C:2012:40, 28 punktą ir *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, EU:C:2013:297, 28 punktą).

39 Todėl svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti mokesčių administratoriui, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, būtų apriboti formalumais, kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorį galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo klausimu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstybės narės reikalaujamų formalumų atveju.

40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį–ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad apmokestinamieji asmenys gali remtis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi nacionaliniuose teismuose prieš valstybę narę, kad galėtų sumažinti savo PVM apmokestinamąją vertę. Nors valstybės narės gali numatyti, kad pasinaudojimas teise sumažinti tokią apmokestinamąją vertę siejamas su tam tikrų formalumų, būtent leidžiančių pagrįsti, kad sudaręs sandorį apmokestinamasis asmuo galutinai negavo dalies ar viso atlygio ir kad jis gali remtis vienu iš PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodytų atvejų, įvykdymu, taip nustatytos priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiam pagrindimui, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio nuostatos aiškintinos taip, kad jomis nedraudžiama nacionalinė nuostata, kurioje nenumatytas pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamosios vertės sumažinimas kainos nesumokėjimo atveju, jei tai padaryta pagal šio straipsnio 2 dalyje numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą. Tačiau šioje nuostatoje turi būti nurodyti visi kiti atvejai, kuriais pagal šio straipsnio 1 dalį po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negavo dalies ar viso atlygio, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.**

2. **Apmokestinamieji asmenys gali remtis Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalimi nacionaliniuose teismuose prieš valstybę narę, kad galėtų sumažinti savo pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę. Nors valstybės narės gali numatyti, kad pasinaudojimas teise sumažinti tokią apmokestinamąją vertę siejamas su tam tikrų formalumų, būtent leidžiančių pagrįsti, kad sudaręs sandorį apmokestinamasis asmuo galutinai negavo dalies ar viso atlygio ir kad jis gali remtis vienu iš Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje nurodytų atvejų, įvykdymu, taip nustatytos priemonės neturi viršyti to, kas būtina šiam pagrindimui, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.**

Parašai.