TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 23 d.*

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

Byloje C-246/16

dėl 2016 m. kovo 7 d. *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzų 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 pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev, S. Rodin ir E. Regan,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso 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, padedamų baristerės E. Mitrophanous,

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

susipažinęs su 2017 m. birželio 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: italų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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, 1997, 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* (Sirakūzų 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 įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis 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 n. 633 –Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo, GURI, Nr.°292, 1972 m. lapkričio 11 d.; toliau – Prezidento dekretas) 26 straipsnio „Apmokestinamosios vertės ar mokesčio keitimas“ 2 dalyje nustatyta:

„Jei sandoris, dėl kurio išrašyta sąskaita faktūra, po įregistravimo 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, prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas turi teisę pagal 19 straipsnį atskaityti pokytį atitinkančią mokesčio sumą, ją įregistravęs pagal 25 straipsnį. Tokiu atveju prekių pirkėjas arba paslaugų gavėjas, kuris operaciją jau įregistravo pagal 25 straipsnį, neprarasdamas teisės susigrąžinti kaip kompensaciją prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui sumokėtą sumą, turi įregistruoti pokytį pagal 23 arba 24 straipsnį.“

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

Pagrindinė 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 minėtas Prezidento dekreto nuostatas.

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 mokestinių 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 vidutinę bankroto procedūrų Italijoje trukmę, kuri, kaip jis teigia, neretai viršija dešimt metų. Jis taip pat teigia, kad Italijoje numatytas teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą 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 mokestinių 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, įtvirtintais 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 atlygį?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar su minėtais principais yra suderinama teisės nuostata, t. y. [Prezidento dekreto] 26 straipsnio 2 dalis, kurioje numatyta, kad teisė susigrąžinti mokestį priklauso nuo pateikto įrodymo apie nesėkmingai anksčiau vykdytą bankroto procedūrą, t. y. remiantis valstybės narės jurisprudencija ir mokesčių administratoriaus praktika, išskirtinai dėl galutinio galimybės 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 pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė gali susieti PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą dėl visiško ar dalinio nesumokėjimo su bankroto procedūros nesėkmingu pobūdžiu, 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies.

13 Ši nuostata įtvirtina pagrindinį Šeštosios direktyvos principą, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo pats apmokestinamasis asmuo (1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas).

14 Pagal šį principą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirma pastraipa, 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 (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 16 punktą).

15 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antra pastraipa valstybėms narėms leidžia nukrypti nuo ankstesniame punkte minėtos taisyklės visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju.

16 Iš tiesų, jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis nenutraukus 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 beviltiška, 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 vis dėlto šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 25 punktas).

17 Vis dėlto, kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, ši teisė nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio nesumokėjimo atvejais, pagrįsta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir dėl atitinkamos valstybės narės teisinės situacijos atlygio nesumokėjimą gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas (1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

18 Iš to matyti, kad tokia galimybė nukrypti turi būti pateisinta tam, kad valstybių narių priimtos priemonės jai įgyvendinti nesužlugdytų Šeštosios direktyvos mokesčių derinimo tikslo (1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

19 Aišku, pagal analogiją iš 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) 23 punkto matyti, kad apmokestinamieji asmenys pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmą pastraipą negali remtis teise sumažinti savo PVM apmokestinamąją vertę kainos nesumokėjimo atveju, jeigu atitinkama valstybė narė nusprendė taikyti Šeštosios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą.

20 Vis dėlto, priešingai, nei teigia Italijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, šie motyvai, kaip teigia generalinė advokatė savo išvados 32–44 punktuose, neturi būti suprantami kaip leidžiantys suabejoti šio sprendimo 17 ir 18 punktuose nurodyta jurisprudencija, t. y. kad valstybės narės gali paprasčiausiai neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės.

21 Šiuo klausimu iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad išimtys turi būti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 2002 m. birželio 20 d. Sprendimo Komisija / Vokietija, C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktą; 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, 16 punktą ir 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198,

23 punktą). 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 Šią išvadą patvirtina tikslinis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antros pastraipos aiškinimas. Iš tiesų, nors reikšminga, kad valstybės narės gali įveikti neaiškumą, būdingą sąskaitos faktūros neapmokėjimo galutiniam pobūdžiui, primintam šio sprendimo 16 punkte, galimybė 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 įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati įmonės 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 į nacionalinę teisę perkelta Šeštoji direktyva, turi būti tinkamos šiais teisės aktais siekiamų tikslų 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 sąskaitos faktūros neapmokėjimo galutiniam pobūdžiui būdingą netikrumą.

27 Į šį netikrumą 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 perskaičiuota ir padidinta skolą vis dėlto sumokėjus. Taigi, nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojant teismams, turėtų nustatyti tikėtinai ilgo nesumokėjimo laikotarpio įrodymus, kuriuos turėtų pateikti apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamos į nacionalinės teisės specifiką. Toks modelis būtų taip pat veiksmingas siekiant numatyto tikslo ir mažiau ribojantis apmokestinamąjį asmenį, kuris užtikrina išankstinį PVM finansavimą jį 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 sąskaitos 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 į prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė negali susieti PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo su bankroto procedūros nesėkmingu pobūdžiu, kai tokia procedūra gali trukti ilgiau nei dešimt metų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 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 (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 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė negali susieti pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamosios vertės sumažinimo su bankroto procedūros nesėkmingu pobūdžiu, kai tokia procedūra gali trukti ilgiau nei dešimt metų.

Parašai.