



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnio 1 dalis – Tiesioginis veikimas – Apmokestinamoji vertė – Sumažinimas anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo atvejais – Sumažinimas visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais – Atskyrimas – Finansinės nuomos sutarties nutraukimas dėl įmokų nemokėjimo“

Byloje C-404/16

dėl *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Segedo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2016 m. liepos 8 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Lombard Ingatlan Lizing Zrt.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kuriį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai A. Arabadjiev ir E. Regan,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Lombard Ingatlan Lizing Zrt.*, atstovaujamos *ügyvéd* Cs. Tordai,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos A. M. Pálffy ir Z. Fehér,
- Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka, A. Sipos ir M. Owsiany-Hornung,

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

priima šį

* Proceso kalba: vengrų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio 1 ir 2 dalių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Lombard Ingatlan Lízing Zrt.* (toliau – *Lombard*) ir *Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus apeliacinė taryba, toliau – apeliacinė tarnyba) ginčą dėl pastarosios atsisakymo pritarti *Lombard* atliktam sąskaitų faktūrų taisymui dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apmokestinamosios vertės sumažinimo po to, kai buvo atšauktos kelios finansinės nuomos sutartys dėl finansinės nuomos gavėjų prievolių nevykdymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„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 įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

- 4 Šios direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

- 5 Tos pačios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„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

- 6 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. PVM įstatymas Nr.°CXXVII, toliau – PVM įstatymas) 77 straipsnyje buvo numatyta:

„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 nutraukiamas arba
 - bb) suteikiama kainos nuolaida.

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

- a) dėl sandorio neįvykdymo grąžinamas sumokėtas avansas;
- b) 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 sumažinama kaina įvykdžius sandorį.“

- 7 Savireguliacijos mechanizmas nustatytas *az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. Apmokestinimo tvarkos įstatymas Nr.° XCII) 49 straipsnyje, jo 1 ir 3 dalys išdėstytos taip:

„1. Apmokestinamieji asmenys gali patikslinti apskaičiuotus ar neapskaičiuotus mokesčius, mokesčio apmokestinamąją vertę, išskyrus kiek tai susiję su muitais ir rinkliavomis, ir iš biudžeto gaunamos paramos sumą. Jeigu apmokestinamasis asmuo prieš mokesčių administratoriaus atliekamą patikrinimą įspėja, kad neapskaičiavo mokesčio, apmokestinamosios vertės ar iš biudžeto gautos paramos pagal teisės aktus arba jeigu jo pateiktoje deklaracijoje yra klaidų, susijusių su mokesčio arba su iš biudžeto gautos paramos apmokestinamąja verte ar suma dėl to, kad padaryta skaičiavimo ar rašybos klaida, jis gali pataisyti deklaraciją, taikydamas savireguliacijos mechanizmą. Savireguliacija nelaikomas atvejis, kai apmokestinamasis asmuo deklaraciją pateikia pavėluotai ir negali to pagrįsti, arba kai mokesčių administratorius atmeta jo prašymą pratęsti terminą. Negalima atlikti savireguliacijos tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo teisėtai pasinaudojo įstatymu suteikta pasirinkimo galimybe ir nori pakeisti pasirinkimą, taikydamas savireguliacijos mechanizmą. Apmokestinamasis asmuo galės vėliau pasinaudoti mokesčių lengvatomis arba pritaikyti jas pagal savireguliacijos mechanizmą.

<...>

3. Taikant savireguliacijos mechanizmą galima koreguoti apmokestinamąją vertę, mokesťį ir iš biudžeto gaunamą paramą vadovaujantis prievolės atsiradimo momentu galiojančiomis teisės normomis ir per teisės aktuose nustatytą terminą mokesčiui apskaičiuoti, kiek tai susiję su apmokestinimo mokesčiu, kuris turi būti pataisytas, laikotarpiu. Savireguliacija apima apmokestinamosios vertės, mokesčio arba iš biudžeto gaunamos paramos sumos, apie kuriuos sužinoma vėliau, nustatymą ir, jei nustatyta teisės aktuose, papildymą taikant savireguliacijos mechanizmą; taip pat pataisytos apmokestinamosios vertės, pataisyto mokesčio, iš biudžeto gaunamos paramos arba papildymo deklaravimą ir sumokėjimą

vienu metu arba gavus prašymą grąžinti mokesčių ar suteikti paramą iš biudžeto. Savireguliacija nelaikomi atvejai, kai reikia pataisyti pridėtinės vertės mokesčių dėl pakeisto muitinės sprendimo, kuriuo nustatomas mokesčių už importuojamas prekes. Jeigu muitinė *a posteriori* pakeičia savo sprendimą, kuriuo nustatytas mokesčių už importuotas prekes, pakeitimas turi būti padarytas deklaracijoje už tą mėnesį, kurį atliktas mokėjimas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 *Lombard*, Vengrijos bendrovė, teikianti finansavimo paslaugas, sudarė tris finansinės nuomos sutartis su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu, susijusias su įvairiu nekilnojamuoju turtu. Faktinio atitinkamo turto perdavimo dieną, atitinkamai 2006 m. balandžio mėn., 2007 m. vasario mėn. ir 2008 m. gegužės mėn., ši bendrovė išrašė sąskaitas faktūras nuomininkams visai finansinės nuomos įmokų sumai, įskaitant PVM, ir šiuo momentu atsirado jos prievolė sumokėti PVM.
- 9 2007 m. lapkričio mėn., 2008 m. gruodžio mėn. ir 2009 m. lapkričio mėn. *Lombard* nutraukė nagrinėjamas finansinės nuomos sutartis dėl dalinio mokėtinų sumų nesumokėjimo ir perėmė atitinkamą turtą. Todėl 2010 ir 2011 m. *Lombard* išrašė kreditines sąskaitas faktūras, kuriose ji sumažino apmokestinamąją vertę, palyginti su pirminėmis sąskaitomis faktūromis, ir atėmė gautą skirtumą iš už 2011 m. vasario, kovo ir gegužės mėnesius mokėtino PVM.
- 10 Pirmos pakopos mokesčių institucija, atlikusi PVM deklaracijų, susijusių su laikotarpiu, apimančiu 2011 m. sausio–liepos mėnesius, patikrinimą nustatė skirtumą, kurį turėjo sumokėti *Lombard*, skyrė jai baudą ir priskaičiavo delspinigius.
- 11 Apeliacinė tarnyba, į kurią kreipėsi *Lombard*, patvirtino šį sprendimą ir nurodė, kad, remiantis pagrindinės bylos aplinkybėmis taikomos redakcijos 2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. CXXVII 77 straipsniu, apmokestinamosios vertės sumažinimas buvo galimas tik po savireguliacijos. Tokį reikalavimą patvirtina PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis, nes ši nuostata valstybėms narėms suteikia galimybę nustatyti sąlygas, kurioms esant apmokestinamoji vertė sumažinama. Bet kuriuo atveju sutarties atšaukimas nesumokėjus ar vėluojant sumokėti gali būti laikomas nesumokėjimo atveju, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, kuri leidžia valstybėms narėms neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės.
- 12 Ieškinyje dėl apeliacinės tarnybos sprendimo *Lombard* teigia, kad atšaukus prekių tiekimo sutartį PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis valstybėms narėms neleidžia uždrausti pasinaudoti teise sumažinti apmokestinamąją vertę. Iš tiesų, siekiant taikyti šią nuostatą, kuri, be kita ko, yra tiesioginio veikimo, nagrinėjamų sutarčių atšaukimo motyvas, t. y. šiuo atveju atlygio nesumokėjimas, neturi reikšmės.
- 13 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad *Lombard* sudarė finansinės nuomos sutartis su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu; jose numatyta, kad pasibaigus jų galiojimui finansinės nuomos gavėjas tampa nagrinėjamo turto savininku. Todėl šie sandoriai buvo laikomi „prekių tiekimu“ PVM, kuris tapo mokėtinas, kai aptariamas turtas buvo realiai perduotas finansinės nuomos gavėjui, tikslais.
- 14 Be to, šis teismas aiškina, kad jeigu finansinės nuomos gavėjas negali arba nenori toliau mokėti finansinės nuomos įmokų, sandoris nutraukiamas. Tokiu atveju, kai sutartys sudaromos viena po kitos, negalima sugrąžinti padėties, kuri buvo prieš sudarant sandorį, nes teisė disponuoti finansinės nuomos dalyku buvo perduota ir negali būti grąžinta, bet šalys gali susitarti, kad tokiu atveju jos laiko sutartį turinčia padarinių tol, kol sandoris nutraukiamas. Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų finansinės nuomos sutarčių pažymėtina, kad jų dalyku esantis daiktas buvo realiai perduotas, bet dėl šios sutarties atšaukimo nuosavybės teisė nebuvo perduota, kaip tai suprantama pagal civilinę teisę.

- 15 Šiuo klausimu šis teismas mano, kad iš 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 28 punktas) matyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnis nedraudžia nacionalinės nuostatos, kurioje nenumatyta PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo kainos nesumokėjimo atveju, jei tai padaryta pagal šio straipsnio 2 dalyje numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą.
- 16 Tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar į PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje vartojamą sąvoką „nutraukimas“ patenka atvejis, kai finansinės nuomos davėjas nebegali reikalauti sumokėti finansinės nuomos įmokos dėl to, kad finansinės nuomos sutartis atšaukta, nes finansinės nuomos gavėjas jos nevykdė. Jis klausia, ar, nepaisant to, prireikus gali būti taikoma šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata.
- 17 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nacionalinės nuostatos, reglamentuojančios teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą įgyvendinimą, prieštarauja mokesčių neutralumo principui. Iš tiesų jose numatytas senaties terminas, kuris neleidžia atsižvelgti į galimybę, kad ilgalaikė finansinės nuomos sutartis gali būti atšaukta pasibaigus šiam terminui. Tokiu atveju ta sąskaitoje faktūroje nurodyto, deklaruoto ir sumokėto mokesčio dalis, kurios finansinės nuomos gavėjas negrąžino, yra realios finansinės nuomos davėjo išlaidos, o tai prieštarauja pačiam mokesčių neutralumo principui.
- 18 Tokiomis aplinkybėmis *Szegedi közigazgatási és munkaiügyi bíróság* (Segedo administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje vartojama sąvoka „nutraukimas“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima atvejį, kai pagal finansinės nuomos sutartį su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu finansinės nuomos davėjas nebegali reikalauti iš finansinės nuomos gavėjo finansinės nuomos įmokų, nes finansinės nuomos davėjas atšaukė šią sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo šios sutarties nevykdymo?
2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar [finansinės nuomos davėjas], remdamasis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, turi teisę sumažinti apmokestinamąją vertę net ir tuo atveju, jei nacionalinės teisės aktų leidėjas, naudodamasis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe, neleido sumažinti apmokestinamosios vertės visiško ar dalinio nemokėjimo atveju?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje vartojamą sąvoką „nutraukimas“ reikia aiškinti taip, kad ji apima atvejį, kai pagal finansinės nuomos sutartį su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu finansinės nuomos davėjas nebegali reikalauti iš finansinės nuomos gavėjo finansinės nuomos įmokų, nes finansinės nuomos davėjas atšaukė šią sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo šios sutarties nevykdymo.
- 20 Reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejais.

- 21 Šiuo klausimu, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į visomis Europos Sąjungos kalbomis parengtas versijas. Esant įvairių kalbinių Sąjungos teisės teksto versijų neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės nuostatų, kurių dalis ji yra, bendrą struktūrą ir tikslą (2017 m. gegužės 17 d. Sprendimo *ERGO Poist'ovňa*, C-48/16, EU:C:2017:377, 37 punktą).
- 22 Kalbant apie anuliavimo, atšaukimo ir nutraukimo sąvokas, pažymėtina, kad daugumoje šios nuostatos kalbinių versijų, įskaitant versijas vokiečių ir prancūzų kalbomis, nurodyti šie trys atvejai, o kitose versijose, pvz., anglų ir vengrų kalbomis, – tik du.
- 23 Kaip teigia Europos Komisija, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo sąvokų vartojimą, visų pirma versijose vokiečių ir prancūzų kalbomis, galima paaiškinti noru apimti tiek panaikinimą atgaline data (*ex tunc*), tiek ateityje (*ex nunc*).
- 24 Sąvokos „elállás“ ir „teljesítés meghiúsulása“, esančios šio straipsnio versijoje vengrų kalba, nekludo tokiam aiškinimui, nes jomis atitinkamai daroma nuoroda į sutarties atšaukimą atgaline data ir sandorio nutraukimą.
- 25 Bet kuriuo atveju šis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies aiškinimas atitinka šios nuostatos bendrą struktūrą ir tikslus.
- 26 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, numatytais atvejais pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį 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 pats apmokestinamasis asmuo (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktą).
- 27 Vis dėlto šio 90 straipsnio 2 dalyje valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo minėtos taisyklės visos ar dalies sandorio kainos nesumokėjimo atvejais (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 punktą).
- 28 Ši teisė nukrypti, griežtai apribota visos ar dalies sandorio kainos 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 (pagal analogiją žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktą).
- 29 Iš tiesų, priešingai nei nutraukus sutartį ar ją anuliavus, pirkimo kainos nesumokėjimo atveju šalis neatsiduria pradinėje situacijoje. 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 taptų galutinai beviltiška, Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkimą nustatyti, ar pirkimo kainos nesumokėjimo atvejis suteikia teisę atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę jos nustatytais sąlygomis, ar vis dėlto šiuo atveju tokio sumažinimo neleidžiama (žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 25 punktą).
- 30 Iš to, kas minėta, matyti, kad nesumokėjimui būdingas neužtikrintumas, susijęs su jo negalutiniu pobūdžiu.

- 31 Vis dėlto anuliavimo, atšaukimo ir nutraukimo sąvokos, nurodytos PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, susijusios su situacijomis, kai anuliuojama atgaline data arba atšaukiama su poveikiu tik ateityje, kai skolininko prievolė padengti skolą arba visiškai išnyksta, arba fiksuojamas tam tikras jos lygis, su pasekmėmis kreditoriui.
- 32 Šiuo klausimu iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutarties matyti, kad pagrindinėje byloje finansinės nuomos sutarties su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu šalis galutinai nustojo vykdyti šią sutartį, kuri buvo atšaukta. Todėl išnuomotą turtą perėmė finansinės nuomos davėjas, kuris nebegalėjo reikalauti iš finansinės nuomos gavėjo mokėti įmokų, o pastarasis neįgijo nuosavybės teisės į šį turtą. Be to, iš jokios Teisingumo Teismui pateiktos informacijos nematyti, kad buvo suabejota šių sandorių realumu.
- 33 Kadangi tokiai situacijai būdingas galutinis iš pradžių vienos sutarties šalies mokėtino atlygio sumažėjimas, tai neturi būti laikoma „nesumokėjimu“, kaip suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, bet tai yra anuliavimas, atšaukimas ar nutraukimas, kaip suprantama pagal šio straipsnio 1 dalį.
- 34 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje vartojamas sąvokas „anuliavimas“, „atšaukimas“ ir „nutraukimas“ reikia aiškinti taip, kad jos apima atvejį, kai pagal finansinės nuomos sutartį su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu finansinės nuomos davėjas nebegali reikalauti iš finansinės nuomos gavėjo finansinės nuomos įmokų, nes finansinės nuomos davėjas atšaukė šią sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo šios sutarties nevykdymo.

Dėl antrojo klausimo

- 35 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar tuo atveju, kai buvo galutinai nustota vykdyti finansinės nuomos sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo mokėtinų įmokų nemokėjimo, finansinės nuomos davėjas gali remtis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi prieš valstybę narę, kad galėtų sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, nors taikytina nacionalinė teisė tokį atvejį, viena vertus, laiko „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dalį, antra vertus, neleidžia sumažinti apmokestinamosios vertės šio nesumokėjimo atveju.
- 36 Primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją visais atvejais, kai direktyvos nuostatos, sprendžiant iš jų turinio, yra besąlyginės ir pakankamai aiškios, privatūs asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis valstybės atžvilgiu, jeigu ji laiku neperkėlė šios direktyvos į nacionalinę teisę arba perkėlė ją klaidingai. 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 (žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 31 ir 32 punktus).
- 37 Nagrinėjamu atveju PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad joje nurodytu atveju apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.
- 38 Nors ši nuostata valstybėms narėms, kai jos nustato priemones, leidžiančias nustatyti sumažinimo sumą, palieka tam tikrą diskreciją, ši aplinkybė neturi poveikio pareigos šiame straipsnyje nurodytais atvejais suteikti teisę sumažinti apmokestinamąją vertę aiškumui ir besąlygiškumui. Todėl ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 punktą).
- 39 Aišku, kaip buvo priminta šio sprendimo 27 punkte, 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 (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 punktas).

- 40 Vis dėlto, kaip matyti iš šio sprendimo 29–33 punktų, atšaukimo aktas, kuriuo finansinės nuomos su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu sutarties šalis nebevykdo sutarties, reiškia galutinį pradinės finansinės nuomos gavėjo mokėtinos skolos sumažinimą. Toks aktas neturi būti laikomas „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį; tai yra anuliavimas, atšaukimas ar nutraukimas, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 1 dalį.
- 41 Be to, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, 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 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 (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 36 punktas).
- 42 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 (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 37 punktas).
- 43 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos 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 (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 38 punktas).
- 44 Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti mokesčių institucijoms, 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 (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 39 punktas).
- 45 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: tuo atveju, kai galutinai nustojama vykdyti finansinės nuomos sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo mokėtinų įmokų nemokėjimo, finansinės nuomos davėjas gali remtis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi prieš valstybę narę, kad galėtų sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, nors taikytina nacionalinė teisė tokį atvejį, viena vertus, laiko „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dalį, antra vertus, neleidžia sumažinti apmokestinamosios vertės šio nesumokėjimo atveju.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalyje vartojamas sąvokas „anuliavimas“, „atšaukimas“ ir „nutraukimas“ reikia aiškinti taip, kad jos apima atvejį, kai pagal finansinės nuomos sutartį su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu finansinės nuomos davėjas nebegali reikalauti iš finansinės nuomos gavėjo finansinės nuomos įmokų, nes finansinės nuomos davėjas atšaukė šią sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo šios sutarties nevykdymo.
2. Tuo atveju, kai galutinai nustojama vykdyti finansinės nuomos sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo mokėtinų įmokų nemokėjimo, finansinės nuomos davėjas gali remtis Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalimi prieš valstybę narę, kad galėtų sumažinti pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę, nors taikytina nacionalinė teisė tokį atvejį, viena vertus, laiko „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dalį, antra vertus, neleidžia sumažinti apmokestinamosios vertės šio nesumokėjimo atveju.

Parašai.