



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. birželio 8 d.¹

Byla C-246/16

**Enzo Di Maura
prieš**

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(*Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzų provincijos finansų teismas, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio teisė – Teisės sumažinti apmokestinamąją vertę apribojimas sutarties šalies nesumokėjimo atveju (Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antras sakinytis arba Direktyvos 2006/112/EB 90 straipsnio 2 dalis) – Valstybėms narėms suteikiama įgyvendinimo diskrecija – Verslininko atliekamo išankstinio finansavimo laikotarpio proporcingumas“

I. Įvadas

1. Versle neretai nutinka taip, kad klientas sąskaitas apmoka ne laiku arba jų visai neapmoka. Jau vien tai įmonei nemalonu, visų pirma, kai šios nesumokėtos sumos pasiekia tam tikrą mastą. Ypač nemalonu tampa tuomet, kai, nepaisant neapmokėtų sąskaitų, įmonė privalo mokėti mokesčius, kurie apskaičiuojami pagal sąskaitos faktūros sumą ir kurių našta turėtų tekti klientui.
2. Tai lemia aplinkybė, kad pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) teisės srityje valstybė „savo“ mokesčių gauna iš įmonės, nors mokesčio subjektas (paslaugos ar prekės gavėjas) įmonei šio mokesčio dar nėra sumokėjęs. Galiausiai įmonė, kol jai bus sumokėta, turi iš anksto finansuoti PVM, taigi valstybei suteikti paskolą be palūkanų. Šioje byloje kalbama apie neapmokėtą 2004 m. sąskaitą faktūrą.
3. Ko gera, visos valstybės narės numato galimybę atitinkamai tikslinti jau atsiradusią įmonės PVM skolą. Vis dėlto Italijoje iki šiol tai buvo įmanoma tik po paslaugos ar prekės gavėjo *bankroto procedūros užbaigimo*. Kitose valstybėse orientuojamasi į *bankroto procedūros pradėjimą*. Abiem atvejais pati įmonė įtaką gali daryti tik sąlygiškai. Tad gali praeiti keleri metai, kol bus galima baigti išankstinį finansavimą.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

4. Taigi per šį – jau antrą – procesą, susijusį su Italija², Teisingumo Teismas turės išnagrinėti vieną svarbiausių netiesioginio PVM rinkimo teisinėje valstybėje klausimų. Galiausiai Teisingumo Teismas turės pirmą kartą nuspręsti³, kiek ilgai valstybės narės, nepažeisdamos proporcingumo principo, gali įpareigoti privačią įmonę savo sąskaita iš anksto finansuoti mokestį, kurio našta ekonominiu požiūriu tenka ne jai. Ar iš tikrųjų įmonė turi laukti dvejus, dešimt ar dar daugiau metų, kol jai bus gražintas apskaičiuotas ir jau pervestas PVM? Ar įmonė privalo inicijuoti teismo procesą, kuris ekonomiškai gali būti visiškai beprasmis, kad galėtų įrodyti, jog kol kas nesumokėtas sutartas atlygis ir liks *galutinai* nesumokėtas?

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Bylos teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra ginčijamu mokestiniu laikotarpiu taikytina 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 pagrindas⁴ (toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis. Šios nuostatos turinys yra tapatus šiuo metu galiojančios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁵ (toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio turiniui.

6. PVM direktyvos 90 straipsnyje (anksčiau – Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis) reguliuojamas apmokestinamosios vertės keitimas:

„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.“

B. Italijos teisė

7. *Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“* (1972 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633 „Pridėtinės vertės mokesčio nustatymas ir reglamentavimas“, toliau – Dekretas Nr. 633/72) (reikšmingu laikotarpiu galiojusios redakcijos) 26 straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta:

„Jei sandoris, dėl kurio išrašyta sąskaita faktūra, po įregistravimo pagal 23 ir 24 straipsnius visai ar iš dalies nevykdomas arba sumažėja jo 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 ir bankroto ar vykdymo procedūra nedavė rezultatų, arba buvo pritaikytos sutartyje numatytos nuolaidos ir sumažintos kainos, prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas

2 Kita taip pat su Italija susijusi procedūra, byla C-202/15 (*H3g*), šiuo metu yra neoficialiai sustabdyta, nes, atrodo, toje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėl pasikeitusių teisinių aplinkybių svarsto atsiimti prejudicinį klausimą. Panašų klausimą Teisingumo Teismas nagrinėja ir byloje C-404/16.

3 Kitaip negu 1997 m. liepos 3 d. Sprendime *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), 2014 m. gegužės 15 d. Sprendime *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), 2015 m. liepos 2 d. Sprendime *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440), 2015 m. kovo 26 d. Sprendime *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendime *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendime *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 OL L 145, 1997, p 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

5 OL L 347, 2006, p. 1.

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.“

8. *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* (Konsoliduotas pajamų mokesčio kodeksas, toliau – TUIR) 101 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Turto nuostoliai pagal 1 dalį <...> ir nuostoliai, patirti dėl kitų, ne pagal <...> atskaitomų įsipareigojimų neįvykdymo, yra atskaitomi, jeigu jie pagrįsti tikrais ir tiksliais įrodymais, ir, kiek tai susiję su dėl įsipareigojimų neįvykdymo patirtais nuostoliais, bet kuriuo atveju tuomet, kai pradėta skolininko bankroto procedūra arba jis sudarė teismo patvirtintą susitarimą dėl skolų restruktūrizavimo <...>. Taikant šią dalį, laikoma, kad skolininko bankroto procedūra pradėta nuo sprendimo dėl bankroto procedūros pradėjimo, potvarkio dėl administracinio priverstinio likvidavimo arba <...> priėmimo.“

9. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodė, jog Dekreto Nr. 633/72 26 straipsnio 2 dalis 2015 m. lapkričio 28 d. Įstatymu Nr. 208 buvo pakeista taip, kad atlygio nesumokėjimo atveju PVM aiškiai leidžiama atskaityti nuo bankroto procedūros pradėjimo dienos. Vis dėlto ši nuostata taikoma tik po 2016 m. gruodžio 31 d. pradėtoms bankroto procedūroms.

III. Pagrindinė byla

10. 2004 m. E. Di Maura (toliau – pareiškėjas) – tikriausiai po to, kai 2004 m. pateikė atitinkamą prekę arba suteikė paslaugą – išrašė 35 000 EUR sąskaitą faktūrą, bet gavėja – bendrovė *Sertenko srl* – jos neapmokėjo, nes 2004 m. lapkričio 30 d. sprendimu buvo paskelbta nemokia. Remdamasis šiuo sprendimu, 2004 m. gruodžio 31 d. pareiškėjas šia suma sumažino apmokestinamąją vertę, iš dalies pakeitęs pirminę sąskaitą faktūrą ir sumažinęs pokytį atitinkančią mokesčio sumą.

11. Vis dėlto *Agenzia delle Entrate* (Finansų tarnyba, Italija) nurodė už 2004 mokesčius metus sumokėti pajamų mokestį, regioninį verslo mokestį, PVM ir baudas. Ji motyvavo tuo, kad pagal Dekreto Nr. 633/72 26 straipsnio 2 dalį atitinkamas asmuo mokesčių administratoriui iš anksto sumokėtą mokestį skolininko bankroto atveju gali susigrąžinti tik tuomet, kai nustatyta, kad lėšų nebėra, todėl jo reikalavimo išieškoti neįmanoma.

12. Pareiškėjas pateikė *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzų provincijos finansų teismas, Italija) skundą, kuriame prašė panaikinti sprendimą dėl mokesčių. Jo manymu, Dekreto Nr. 633/72 26 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nesumokėjimo už paslaugas atveju apmokestinamąją vertę galima sumažinti jau po bankroto procedūros pradėjimo, nes bankroto bylos įprastai nagrinėjamos labai ilgai. Be to, pareiškėjo teigimu, pagal TUIR 101 straipsnio 5 dalį kreditorius atleidžiamas nuo pareigos įrodyti nuostolio negrįžtamumą, nes reikalavimų, reiškiamų įmonėms, kurių bankroto procedūra pradėta, sumas aiškiai leidžiama atskaityti nuo bankroto procedūros pradėjimo dienos.

13. Procese Finansų teisme Finansų tarnyba sutiko su pareiškėjo prieštaravimais dėl pajamų mokesčio ir regioninio verslo mokesčio pagal TUIR 101 straipsnio 5 dalį, bet ne dėl PVM. Jos manymu, PVM sumažinimo galimybės nebuvimas kyla iš Dekreto Nr. 633/72 26 straipsnio priėmimo istorijos. Tai reiškia, kad rezultatų nedavusios procedūros sąlyga susijusi su bankroto procedūra.

14. Kad bankroto procedūra nedavė rezultatų, laikoma įrodyta tuomet, kai paskirstytas turtas ir pasibaigė pastabų dėl paskirstymo plano pateikimo terminas, arba, jei paskirstymo planas nesudaromas, sprendimo dėl bankroto procedūros nutraukimo apskundimo terminas. Šis Dekreto Nr. 633/72 26 straipsnio aiškinimas atitinka Finansų tarnybos praktiką ir nacionalinę jurisprudenciją.

15. Sirakūzų provincijos finansų teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pradėti prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

16. Bylą nagrinėjantis Sirakūzų provincijos finansų teismas Teisingumo Teismui pateikė šiuos klausimus:

„1. Ar atsižvelgiant į Direktyvos 77/388/EEB 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, tikslinim[u] 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 mokesčių už visiškai ar iš dalies nesumokėtą atlygį?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar su minėtais principais yra suderinama nuostata, kaip Dekreto 633/1972 26 straipsnio 2 dalis, galiojusi laikotarpiu iki pagal 2015 m. gruodžio 28 d. Įstatymo Nr. 208 1 straipsnio 126 ir 127 dalis priimtų pakeitimų, kurioje numatyta, kad teisė susigrąžinti mokesčių priklauso nuo pateikto įrodymo apie nesėkmingai anksčiau vykdytą bankroto procedūrą, t. y. remiantis Sąjungos valstybės narės jurisprudencija ir mokesčių administratoriaus praktika, tik po nesėkmingo galutinio turto paskirstymo arba, jei turto nėra, po galutinio sprendimo nutraukti bankroto procedūrą priėmimo, net jei tokios procedūros atsižvelgiant į reikalavimo sumą, jos išieškojimo galimybes ir bankroto procedūros išlaidas pagrįstai laikytinos neekonomiškoms ir atsižvelgiant į tai, kad bet kuriuo atveju minėtos sąlygos gali būti įvykdytos tik po kelerių metų nuo bankroto procedūros pradžios?“

17. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas šiais klausimais pateikė Italijos Respublika, Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl abiejų prejudicinių klausimų

1. Bendrosios aplinkybės

18. Abiem prejudiciniais klausimais – kuriuos reikia nagrinėti kartu – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, kokiomis sąlygomis valstybės narės gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antrame sakinyje (dabar – PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalis) numatyta galimybe nukrypti nuo Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies pirmo sakinio (dabar – PVM direktyvos 90 straipsnio

1 dalis)⁶. Konkrečiai teismas siekia išsiaiškinti, ar pagal Sąjungos teisę Italijos teisės aktų leidėjui leidžiama apmokestinamosios vertės tikslinimą sieti su įrodymu, kad prieš tai buvo įvykdyta rezultatų nedavusi bankroto procedūra, net jei tam tikromis aplinkybėmis tai gali trukti daugiau kaip dešimtmetį.

19. PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nenurodyta, kokiomis sąlygomis gali būti ribojama PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis. Todėl atsakymas į iškeltą klausimą gali paaiškėti tik iš PVM teisės principų.

20. Taigi pirmiausia apsvaistysiu PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies reikšmę (21 ir paskesni punktai). Paskui išnagrinėsiu PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą išimtį (32 ir paskesni punktai). Kartu pagrįsiu, kodėl jos formuluotė aiškintina siaurai. Dėl tikslinimo galimybės ribojimo visų pirma reikia atsižvelgti į neutralumo principą (apie tai – 40 ir paskesniuose punktuose), įmonės padėtį PVM teisės sistemoje ir jos pagrindines teises (apie tai – 45 ir paskesniuose punktuose). Galiausiai nurodysiu proporcingo PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalies taikymo kriterijus (apie tai – 53 ir paskesniuose punktuose).

2. PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies reikšmė

21. Pagrindiniu klausimu – nepaisant Jungtinės Karalystės ir Italijos Respublikos argumentų – tikriausiai sutariama. PVM turi sumokėti verslininkas kaip asmuo, kuriam tenka ši prievolė. Tačiau pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kurio našta tenka galutiniam vartotojui⁷. Apmokestinamoji įmonė veikia „tik“ kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai⁸.

22. PVM, kaip bendruoju vartojimo mokesčiu, siekiama apmokestinti vartotojo finansinį pajėgumą, kurio išraiška yra jo *turto panaudojimas* vartojamai naudai įgyti⁹. Tai aiškiai matyti iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies („už atlygį“), PVM direktyvos 65 straipsnio (prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimas pagal gautas sumas) ir visų pirma iš PVM direktyvos 73 straipsnio nuostatų. Pagal tai apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį *gauna* paslaugų teikėjas ar prekių tiekėjas.

23. Atitinkamai Teisingumo Teismas¹⁰ kelis kartus aiškiai pažymėjo, kad „mokesčių administratoriaus taikomo mokesčio objekto apmokestinamoji vertė negali viršyti galutinio vartotojo faktiškai sumokėto atlygio, pagal kurį apskaičiuotas galiausiai jo mokamas PVM“. Todėl jei galutinis vartotojas įmonei nesumokėjo, *materialinės teisės požiūriu* ji neturi prievolės mokėti PVM. PVM mokėjimo pagrindas yra nereikšmingas, nes galiausiai verslininkas nepatiekė prekės arba nesuteikė kitos paslaugos *už atlygį*, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnį.

6 – Kadangi Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies ir PVM direktyvos 90 straipsnio nuostatų ir kitų byloje reikšmingų šių direktyvų nuostatų turinys tapatus, tačiau šiuo metu galiojančios direktyvos nuostatas lengviau nurodyti, siekiant paprastumo toliau bus remiamasi pastarosiomis.

7 – 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulicã ir Plavošin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbtas Rinkinyje, EU:C:2011:825, 21 punktas).

8 – 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas).

9 – Pavyzdžiui, žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai) ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÓGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktas – „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai“).

10 – 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), panašiai konstatuota 2002 m. spalio 15 d. Sprendime *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2002:581, 30 punktas), 2003 m. sausio 16 d. Sprendime *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19 punktas) ir generalinio advokato P. Léger išvadoje byloje *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69 punktas).

24. Vis dėlto pagal PVM direktyvos 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti PVM jau atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Tai, ar gavėjas sumokėjo atlygį, neturi lemiamos reikšmės (vadinamasis sutartos sumos principas (*Sollprinzip*)). Šis apmokestinimo būdas tikriausiai grindžiamas prezumpcija, kad įprastai atlygis, kurį sutarta mokėti po prekės pateikimo ar kitos paslaugos suteikimo, sumokamas nedelsiant.

25. Jei materialinės teisės požiūriu apmokestinamos tik gavėjo prekių arba paslaugų *faktinės išlaidos*, o apmokestinimo būdas orientuojamas į *sutartas išlaidas*, kažkuriuo momentu abi sistemos turi būti suderinamos. Tai užtikrinama PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią iš pradžių atsiradusi paslauga suteikusiai įmonės mokesčio skola turi būti atitinkamai tikslinama.

26. Toks aiškinimas atitinka suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi 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 asmuo¹¹.

27. Taigi PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra būtina PVM direktyvos 63 straipsnyje įtvirtinto apmokestinimo būdo (vadinamojo sutartos sumos principo) atsvara¹². Ja valstybė narė įpareigojama atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę¹³.

28. Atitinkamai Teisingumo Teismas Sprendime *Goldsmiths* nusprendė, jog nukrypimas nuo šio PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto pagrindinio principo turi būti pateisinamas, kad valstybių narių remiantis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi priimtomis priemonėmis nebūtų sužlugdytas mokesčių derinimo tikslas¹⁴.

29. Vis dėlto Teisingumo Teismas Sprendime *Almos Agrárkülkereskedelmi* taip pat pažymėjo, kad apmokestinamieji asmenys atlygio nesumokėjimo atveju negali remtis teise sumažinti savo PVM apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, jei atitinkama valstybė narė nusprendė taikyti šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą¹⁵.

30. Iš esmės tuo grindžiami Jungtinės Karalystės ir Italijos Respublikos argumentai. Jei iš tikrųjų yra taip, kad galima visiškai nesuteikti tikslinimo galimybės, tai, remiantis Jungtinės Karalystės argumentais, tikslinimas tik po kelerius metus trunkančios bankroto procedūros juo labiau leistinas. Vis dėlto nematyti, kad Teisingumo Teismas savo sprendimu byloje *Almos Agrárkülkereskedelmi* iš tikrųjų norėjo pakeisti – mano nuomone, pagrįstą – sprendimą byloje *Goldsmiths*.

31. Taigi reikia nuspręsti, ar pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį valstybei narei iš tikrųjų leidžiama visiškai savo nuožiūra neribotai nukrypti nuo PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies, ar nukrypimai turi būti pateisinami.

11 – 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas), 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 punktas), 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas), 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35 punktas).

12 – Tokią pat funkciją atlieka PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai, kurie yra atskaitos, daromos pagal sutartos sumos principą remiantis PVM direktyvos 168 ir 178 straipsniais, atsvara ir pagal kuriuos tikslinama pirminė per didelę atskaita. Visų pirma pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį leidžiama užtikrinti, kad galiausiai atskaita atitiktų faktinę PVM naštą. Paslaugos ar prekės gavėjui, kuris dėl to, kad nesumokėjo atlygio, nepatiria PVM naštos, neturi būti ir mažinama (fiktyvi) našta darant atskaitą.

13 – Tai taip pat aiškiai konstatuota 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendime *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendime *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 26 punktas).

14 – 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

15 – 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 23 punktas).

3. PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata

a) Bendrosios aplinkybės

32. Pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalies formuluotę visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo 1 dalies. Taigi valstybės narės gali numatyti tikslinimo principo išimtį. Vis dėlto pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją išimtys turi būti aiškinamos siaurai¹⁶.

33. Net jei pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalies formuluotę valstybėms narėms leidžiama visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju nukrypti nuo 1 dalyje numatyto apmokestinamosios vertės sumažinimo reikalavimo, vis dėlto vien dėl to pagal šią formuluotę – priešingai, negu mano Jungtinė Karalystė ir Italijos Respublika – negali būti leidžiama visiškai netaikyti tikslinimo galimybių.

34. Visiškas tikslinimo galimybių netaikymas yra kas kita negu nukrypimas nuo nedelsiant taikytinos tikslinimo galimybių ir prieštarautų minėtam ir PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje įtvirtintam vartojimo mokesčio principui. Visiškas tikslinimo galimybių netaikymas taip pat nėra *siauras* sąvokos „nukrypti“ aiškinimas.

b) 2 dalyje numatytos išimties prasmė ir tikslas

35. 2 dalyje numatytos išimties prasmė ir tikslas taip pat prieštarauja teisei visiškai netaikyti tikslinimo galimybių visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju. Iš 2 dalies formuluotės tik matyti, kuo remiantis buvo nustatyta ši galimybė taikyti išimtį. Skirtingai negu tikslinimas anuliavimo, atšaukimo ir nutraukimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejais, kurių 2 dalis neapima, visiškas ar dalinis neapmokėjimas apima *netikrumo* aspektą¹⁷.

36. Visų pirma išlieka teisė gauti mokėjimą (t. y. reikalavimas), taigi neatmestini vėlesni mokėjimai. Todėl tai, kad valstybės narės dėl šio netikrumo gali priimti nuostatas, nukrypstančias nuo 1 dalies, turi prasmę. Tačiau remiantis šia prasme valstybių narių teisė nukrypti apima tik šį netikrumą, o ne klausimą, ar turi būti daromas tikslinimas. Taigi ir ši aplinkybė – priešingai, negu mano Italijos Respublika – prieštarauja valstybės narės teisei nesuteikti tikslinimo galimybių.

37. Nesutinku su Komisijos argumentu, kad nukrypimai pagal 2 dalį galėtų būti pateisinami siekiant išvengti piktnaudžiavimo. Pirma, teisės aktų leidėjas tokią galimybę numatė PVM direktyvos 273 straipsnyje, o ne 90 straipsnio 2 dalyje. Antra, priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti mokesčių slėpimo, neturi viršyti to, kas būtina šioms tikslams pasiekti, taip pat neturi kelti grėsmės PVM neutralumui¹⁸. Paslaugų teikėjo atsakomybė, nesant jo kaltės iki tam tikros atskaitos dienos (šiuo atveju – bankroto procedūros pabaigos), viršytų tai, kas būtina finansų institucijos reikalavimams apsaugoti¹⁹.

16 – Vis dėlto tiek, kad išliktų išimties tikslas. Šiuo klausimu žr. suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM teisės srityje – 2013 m. kovo 21 d. Sprendimą *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas), 2007 m. birželio 14 d. Sprendimą *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 punktas), 2002 m. birželio 20 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas) ir mano išvadą byloje *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, 41 punktas). Remiantis Teisingumo Teismas formuluotėmis šiose bylose, išimties taikymo kriterijai iš esmės turi būti aiškinami ne siaurai, o tiksliai.

17 – Šiuo klausimu žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 25 punktas).

18 – Žr., be kita ko, 2015 m. liepos 9 d. Sprendimą *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 punktas) ir jame nurodytą jurisprudenciją.

19 – 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 42 punktas) ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimas *Mahagében* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 48 punktas).

38. Visų pirma nematyti, kaip mokėtino mokesčio tikslinimo apribojimas iki tam tikro įvykio momento galėtų būti tinkama kovos su piktnaudžiavimu PVM priemonė. Jei nuostatoje dėl tikslinimo iš tikrųjų 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 asmuo²⁰, lemiamas veiksnys yra vien atlygio nesumokėjimas.

39. Jei iš tikrųjų būtų kalbama ne apie nesumokėjimą, o apie neatlygintą prekių tiekimą arba neatlygintą kitų paslaugų teikimą, toks sandoris PVM teisės srityje pagal PVM direktyvos 16 arba 26 straipsnį prilyginamas atlygintinam. Bet kuriuo atveju ši atskirymą turi ir gali atlikti Finansų tarnyba. Taigi paslaugą suteikusios ar prekę tiekusios įmonės piktnaudžiavimas neįmanomas. Tad būtų galima galvoti tik apie atlygio nesumokėjusio paslaugų ar prekių gavėjo piktnaudžiavimą, jeigu jis, nors nesumokėjo, daro atskaitą. Tačiau tokiam įmanomam piktnaudžiavimui kelias užkertamas PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalimi. Pagal ją atitinkamai leidžiama tikslinti įmonės, kuri dėl nesumokėjimo nepatiria PVM naštos, atskaitą.

c) *Neutralumo principas PVM teisės srityje*

40. Be to, į mokesčių neutralumo principą reikia atsižvelgti ir aiškinant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokesčio pobūdžio kylantis pagrindinis PVM principas²¹ ir apima du esminius aspektus.

41. Pirma, pagal jį draudžiama, kad tokius pačius sandorius vykdantys ūkio subjektai būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo srityje²². Tai reikšminga, kalbant apie pačioje PVM direktyvoje numatytas nuo apmokestinimo pagal sutartą atlygį būdo nukrypti leidžiančias nuostatas (apie tai – 56 ir 57 punktuose).

42. Antra, neutralumo principas reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidiama nuo galutinės PVM naštos²³, jei pati įmonės veikla (iš esmės) skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti²⁴.

43. Vis dėlto jei paslaugas teikianti ar prekes tiekianti įmonė dėl apmokestinimo būdo daugybę metų turi prievolę mokėti PVM, kurio negalėjo surinkti, šis išankstinis finansavimas įmonei reiškia didelę našta. Tokiu atveju nebegalima kalbėti apie visišką²⁵ PVM neutralumą.

44. Taigi ir pagal neutralumo principą iš esmės reikalaujama suteikti tikslinimo galimybę atlygio nesumokėjimo atveju. Todėl PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta apribojimo galimybė atsižvelgiant į neutralumo principą turi būti *aiškinama siaurai* ir – kaip argumentavo Teisingumo Teismas Sprendime *Goldsmiths*²⁶ – būti pateisinama.

20 – 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas), 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 punktas), 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas), 2014 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35 punktas).

21 – Teisingumo Teismas 2014 m. kovo 13 d. Sprendime *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 punktas) kalba apie aiškinimo principą.

22 – 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas), 2008 m. spalio 16 d. Sprendimas *Canterbury Hockey Club ir Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 punktas) ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 punktas).

23 – 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).

24 – 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas) ir mano išvada byloje *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 punktas).

25 – Taip pat žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimą *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 23 punktas).

26 – 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

d) Verslininko pagrindinės teisės PVM teisės srityje

45. Taip pat reikia atsižvelgti į aplinkybę, kad privatus asmuo (PVM teisės srityje dauguma apmokestinamųjų asmenų yra privatūs asmenys) net ir tuomet, kai turi prievolę mokėti mokesčius, yra pagrindinių teisių subjektas. Privataus asmens įpareigojimas valstybei vietoj jos Finansų tarnybos rinkti mokesčių iš trečiųjų šalių (paslaugų ar prekių gavėjų) yra intervencija į jo pagrindines teises, įtvirtintas Pagrindinių teisių chartijoje.

46. Išankstinis PVM finansavimas susijęs su laisve pasirinkti profesiją, užsiimti verslu ir teise į nuosavybę (Chartijos 15, 16 ir 17 straipsniai). Dar prieš įsigaliojant Chartijai Teisingumo Teismas numatė vienodą laisvės pasirinkti profesiją ir laisvės užsiimti verslu, kaip bendrųjų teisinių principų, apsaugą²⁷. Be to, pagal Chartijos 20 straipsnį yra nevienodas požiūris, palyginti su įmonėmis, kurioms prievolė apskaičiuoti PVM pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą atsiranda tik gavus atlygį (vadinamasis faktinis apmokestinimas).

47. Bet koks šių pripažintų teisių ir laisvių apribojimas – tai taip pat taikoma laikotarpiu prieš Chartijos 52 straipsnio 1 dalies priėmimą – turi būti proporcingas. Todėl pirmiausia reikia iširti, iki kurio momento intervencija, t. y. išankstinis finansavimas (kitų asmenų mokesčių surinkimas ir pervedimas iš mokesčių subjekto negaunant jokios sumos), yra proporcinga. Komisija pagrįstai reiškia abejonių ir dėl užbaigtos bankroto procedūros trukmės Italijoje.

48. Pagal proporcingumo principą, kuris yra vienas iš bendrųjų Sąjungos teisės principų, dėl valstybės veikimo reikalaujama, kad apsunkinanti priemonė būtų „tinkama, būtina ir proporcinga ja siekiamam tikslui“^{28, 29}.

49. Tam, kad būtų pasiektas įstatymo tikslas, bet kuriuo atveju nereikia iš verslininko rinkti mokesčio prieš jam gaunant atlygį. Įstatymo tikslas yra vartotojo apmokestinimas, kai jam teikiama prekė arba teikiama kita paslauga už atlygį (PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis). Švelnesnė, paprastesnė ir tokia pat veiksminga priemonė yra atitinkamai faktiškai gauto atlygio apmokestinimas.

50. Be to, pagal proporcingumo principą draudžiama iš įmonės, kaip „mokesčių rinkėjos valstybės naudai“, reikalauti daugiau, negu ji gali. Jos (finansinis) pajėgumas – netiesioginio vartojimo mokesčio atveju – iš esmės apribotas tuo, ką ji galėjo surinkti iš tikrojo mokesčių subjekto. Tai, ko įmonė negalėjo surinkti, ji turi iš anksto finansuoti iš savo pačios turto. Tačiau PVM tikslas nėra apmokestinti apmokestinamojo asmens turtą.

51. Taigi, mano manymu, būtina, kad apskaičiuojant mokėtiną netiesioginį mokesčių būtų orientuojamasi į aplinkybę, jog *paslaugų teikėjas ar prekių tiekėjas gavo šią išlaidų sumą*, nes tik tuomet ir objektyviai jis gali padengti mokesčio skolą ir pervesti šį (gautą) PVM. Apmokestinimo vien pagal sutartą atlygį (vadinamasis sutartos sumos principas) būdas nuo to nukrypsta ir be PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos nuostatos būtų neproporcingas.

27 – 1974 m. gegužės 14 d. Sprendimas *Nold / Komisija* (4/73, EU:C:1974:51, 14 punktas).

28 – Dėl formuluotės žr. mano išvadą byloje *G4S Secure Solutions* (C-157/15, EU:C:2016:382, 98 punktas), remiantis 2015 m. gruodžio 22 d. Prancūzijos *Conseil constitutionnel* (Konstitucinis Teismas) sprendimu Nr. 2015-527 QPC (FR:CC:2015:2015.527.QPC, 4 ir 12 punktai) ir 2016 m. vasario 19 d. Sprendimu Nr. 2016-536 QPC (FR:CC:2016:2016.536.QPC, 3 ir 10 punktai); panašus 2011 m. spalio 26 d. Prancūzijos *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) sprendimas (FR:CEASS:2011:317827.20111026); taip pat žr. Vokietijos *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas) jurisprudenciją *BVerfGE* 120 t., p. 274, 318 ir 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, 218 punktas).

29 – Žr., pvz., 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), panašūs sprendimai PVM teisės srityje: 2015 m. rugsėjo 2 d. Sprendimas *CGIL ir INCA* (C-309/14, EU:C:2015:523, 24 punktas), 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (C-508/10, EU:C:2012:243, 75 punktas) ir 2015 m. kovo 26 d. Sprendimas *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 48 ir paskesni punktai).

52. Taip pat todėl PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalis neišvengiamai turi būti aiškinama siaurai. Valstybės narės visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju gali nukrypti nuo PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatyto reikalavimo *nedelsiant* patikslinti apmokestinamąją vertę. Vis dėlto pagal Sprendimą *Goldsmiths*³⁰ jos tai gali padaryti tik laikydamosi *proporcingumo principo*, kuriuo atsižvelgiama į PVM, kaip vartojimo mokesčio, pobūdį, neutralumo principą ir įmonės pagrindines teises.

4. Nukrypimo pagal 90 straipsnio 2 dalį pateisinimas

a) Autonomiškas tikslinimo kriterijų aiškinimas

53. Taigi svarbiausias klausimas nėra tai, ar valstybė narė gali nesuteikti tikslinimo galimybės nesumokėjimo atveju. Remiantis pirmesniais argumentais, ji to negali. Lemiamą reikšmę turi tai, iki kurio momento nukrypimas nuo tikslinimo reikalavimo pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį yra *pateisinamas*, arba atvirkščiai, nuo kurio vėliausio momento apmokestinamasis asmuo visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju turi turėti tikslinimo galimybę pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

54. Šiuo atveju kyla klausimas, ar Italijos teisės aktų leidėjas gali neleisti tikslinti apmokestinamosios vertės, kol užbaigus bankroto procedūrą taps (*galutinai*) aišku, jog reikalavimas nebus įvykdytas (o tai tam tikromis aplinkybėmis gali trukti ilgiau kaip dešimt metų), ar tikslinimo galimybė turi būti numatyta jau tuomet, kai tampa aišku, jog, tikėtina, mokėjimas *tikriausiai* (greitu laiku) nebus atliekamas.

55. Šis klausimas susijęs tik su PVM teise ir turi būti sprendžiamas neatsižvelgiant į kitų rūšių mokesčius ar juo apskaitos teisinius vertinimus. Pagal PVM teisę nereikalaujama analogiškai taikyti Italijos pajamų mokesčio teisės. Todėl nukrypstanti Italijos pajamų mokesčio teisės nuostata nedaro poveikio. Vis dėlto tiek Finansų tarnyba, tiek apmokestinamasis asmuo turi galėti teisiškai aiškiai įvertinti, nuo kurio vėliausio momento pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį turi būti tikslinama PVM skola.

b) Vienodas požiūris į visas įmones

56. Aiškinant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį reikia atsižvelgti taip pat į 66 straipsnio b punktą ir 194 ir paskesnius straipsnius, siejamus su vienodo požiūrio principu (dabar taip pat įtvirtintu Pagrindinių teisių chartijos 20 straipsnyje). Pagal šias nuostatas tikslinimo galimybė turi būti suteikiama *nedelsiant*.

57. Pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda „ne vėliau kaip gavus apmokėjimą“ („faktinis apmokestinimas“). Bet kuriuo atveju valstybės narės šia galimybe iš dalies pasinaudojo. Taip pat reikia atsižvelgti į tiekimus ar teikimus, dėl kurių PVM direktyvoje numatyta arba leidžiama mokesčio skolą perkelti paslaugos gavėjui (žr. PVM direktyvos 194 ir paskesnius straipsnius). Įmonės, kurios vykdo tokius sandorius, pavyzdžiui, teikia paslaugas užsienyje įsisteigusiams verslininkams, neturi iš anksto finansuoti PVM.

30 – 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339).

58. Įmonė, kuriai taikomas apmokestinimas pagal sutartos sumos principą – t. y. prievolė sumokėti PVM įmonei atsiranda neatsižvelgiant į tai, ar jai buvo sumokėta – ir kuri dėl to turi ilgą laikotarpį finansuoti mokesčių, akivaizdžiai patektų į nepalankią konkurencinę padėtį, palyginti su įmone, kuriai taikomas faktinis apmokestinimas ir kuri dėl to mokesčių turi sumokėti tik gavusi atlygį. Tas pats pasakytina apie įmones, vykdančias tik sandorius, dėl kurių pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką sumokėti mokesčių turi paslaugų ar prekių gavėjas. Tokia nepalanki konkurencinė padėtis pateisinama tik tuomet, kai išankstinio finansavimo laikotarpis nėra pernelyg ilgas.

c) Palyginimui: tikslinimas paslaugų teikimo ar prekių tiekimo neįvykdymo atveju

59. Tai, kad tikslinimo galimybė atlygio nesumokėjimo atveju turi būti suteikiama nedelsiant, patvirtina ir palyginimas su mokėtino mokesčio tikslinimo galimybe paslaugų tiekimo ar prekių tiekimo neįvykdymo ir atlygio nesumokėjimo atveju. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos³¹ matyti, kad galima patikslinti ir klaidingoje sąskaitoje faktūroje nurodytą mokėtiną mokesčių (PVM direktyvos 203 straipsnis), pavyzdžiui, jei sąskaitoje faktūroje nurodyta atlygintinas atlygintinas tiekimas ar teikimas, kuris iš tikrųjų nebuvo įvykdytas.

60. Tai, kad mokesčio skolą turi sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo vien dėl grėsmės netekti mokesčių pajamų, jeigu išrašytų klaidingą sąskaitą faktūrą, Teisingumo Teismas pripažino suderinama su PVM sistema tik todėl, kad numatyta *galimybė patikslinti šią atsakomybę už grėsmės kilimą*³². Ja gali pasinaudoti netgi nesąžiningas sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, jei pašalinta grėsmė netekti mokesčių pajamų³³.

61. Tai juo labiau turi būti taikoma, kai atitinkama sąskaita faktūra išrašyta, tačiau už atliktą paslaugų teikimą ar prekių tiekimą nesumokėta ir taip pat nėra grėsmės netekti mokesčių pajamų. Pirma, šiuo atveju grėsmės nėra, kol tikrasis mokesčių subjektas dar nesumokėjo, todėl materialinės teisės požiūriu prievolė mokėti PVM dar neatsirado (žr. 23 punktą). Antra, grėsmė dėl nesumokėjusio paslaugų ar prekių gavėjo neteisėtos atskaitos panaikinama tuo, kad pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą sakinį valstybės narės gali iš jo pareikalauti padarytą atskaitą patikslinti.

d) Nukrypimai pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį

62. Taigi „telioka“ išsiaiškinti, kokios yra konkrečios leistinių nukrypimų pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį sąlygos. Sprendime *Goldsmiths*³⁴ Teisingumo Teismas priminė apie pateisinimą, bet nepateikė konkrečių nurodymų.

63. PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nukrypimai nuo apmokestinamosios vertės sumažinimo reikalavimo pagal 1 dalį numatyti tik tam, kad būtų atsižvelgta į „galutinio“ neapmokėjimo netikrumą (apie tai – 35 ir paskesniuose punktuose). Tačiau į šį netikrumą visiškai ar dalinio neapmokėjimo atveju galima atsižvelgti ir vėliau padidinant apmokestinamąją vertę, jei mokėjimas vis dėlto būtų atliekamas.

31 – 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 ir paskesni punktai).

32 – 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 ir paskesni punktai).

33 – 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 60 ir 63 punktai), patvirtintas 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimu *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 35 punktas), ir 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Karageorgou ir kt.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 punktas).

34 – 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

64. Jei vėliau (pavyzdžiui, per bankroto procedūrą arba po jos) mokėjimas įmonei vis dėlto būtų atliktas, mokesčio skola šiuo momentu vėl turėtų būti atitinkamai padidinta. Tai jau matyti iš PVM direktyvos 73 straipsnio, pagal kurį apmokestinamoji vertė apima visas paslaugos gavėjo dėl sandorių patirtas išlaidas. Tai taikytina ir dėl gavėjo atskaitos atitinkamo tikslinimo pagal PVM direktyvos 185 straipsnį.

65. Apmokestinamosios vertės sumažinimas su galimybe ją padidinti, jei mokėjimas vis dėlto būtų atliktas, yra atsižvelgiant į būtiną galutinio vartotojo apmokestinimą lygiai taip pat tinkama, bet švelnesnė priemonė negu daugelį metų – iki bankroto procedūros pradėjimo arba netgi užbaigimo – trunkantis mokesčio rinkėjo³⁵ įpareigojimas jį iš anksto finansuoti.

66. Taigi nei remiantis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalies formuluote, nei jos prasme ir tikslu negalima taikyti aiškinimo, pagal kurį būtų galima nesuteikti tikslinimo galimybės, kol beveik neabejotinai, t. y. tik po bankroto procedūros pradėjimo arba užbaigimo, taps aišku, kad mokėjimas nebus atliktas. Mat, priešingai, negu mano Komisija ir turbūt Jungtinė Karalystė, PVM teisės srityje nediferencijuojami reikalavimai, kurių neapmokėjimas galutinai aiškus, ir reikalavimai, dėl kurių taip nėra.

67. Tai susiję su tuo, kad pagal PVM teisę „galutinio“ nesumokėjimo negali būti. Tai atmestina jau remiantis PVM direktyvos 73 straipsnio formuluote. Pagal ją apmokestinamoji vertė apima ir *trečiosios šalies mokėjimus*, taigi nesiejama su skolininko mokumu ar egzistavimu³⁶. Be to, PVM teisė neorientuota į vykdytino reikalavimo buvimą, kaip matyti iš arbatpinigių mokėjimo³⁷, netyčinių permokų arba sumokėtos garbės skolos³⁸ apmokestinimo.

68. Beje, užbaigus bankroto procedūrą – atrodo, Komisija tai laiko galutinio reikalavimo neįvykdymo atveju – taip pat neatmestina, kad trečioji šalis (sąmoningai ar atsitiktinai) vis dėlto sumokės paslaugas suteikusiai ar prekes tiekusiai įmonei. Tuomet dėl to atsirastų atitinkama mokesčio skola. Tai taip pat patvirtina, jog PVM teisės požiūriu negalima būti iki galo tikram, kad mokėjimas nebebus atliktas. Visuomet yra tik *tam tikra tikimybė*, kuri visų pirma didėja ilgėjant nesumokėjimo trukmei.

69. Mano manymu, atsižvelgiant į įmonės pagrindines teises ir proporcingumo ir neutralumo principus, PVM išankstinis finansavimas *kelerių metų laikotarpiais* negalimas. Lemiamą reikšmę gali turėti vien tai, ar reikalavimas negali būti įvykdytas per ilgesnį laiką. Galima laikyti, kad reikalavimas nebus įvykdytas, jau tuomet, kai skolininkas rimtai ir galutinai atsisako mokėti. Kai skolininkas, pavyzdžiui, tvirtai neigia paties reikalavimo buvimą arba jo dydį, padidėja tikimybė, kad reikalavimas per ilgesnį laiką nebus įvykdytas arba bus įvykdytas tik iš dalies.

70. Kita vertus, netiesioginio mokesčių rinkimo atveju valstybė yra priklausoma nuo verslininko vykdomo PVM „surinkimo“. Pasirinkdamas sutarties šalį ir sudarydamas susitarimą dėl avanso verslininkas tam tikra prasme gali daryti įtaką nesumokėjimo rizikai. Įmonės valstybei mokėtinas mokesčiai taip pat gali priklausyti ne nuo (subjektyviai vertintinos) skolininko neigimo kokybės, o tik nuo *objektyvių kriterijų*. Tačiau tokie kriterijai galiausiai vėl gali būti priemonės, kurių pagrįstai gali imtis apmokestinamasis asmuo.

35 – Iš finansų institucijos tarnautojo niekas nesitikėtų, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens mokėtiną mokesį jis iš anksto finansuotų iš savo privačių lėšų.

36 – Pavyzdžiui, yra pasitaikę, jog bankas sumoka amatininkų, kurių užsakovas tapo nemokus, reikalavimus, kad tai nepakenktų jo įvaizdžiui; žr. 2001 m. spalio 19 d. *Bundesfinanzhof* (BFH, Vokietijos federalinis finansų teismas) sprendimą V R 75/98, UR 2002, 217.

37 – 2001 m. kovo 29 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-404/99, EU:C:2001:192, 40 ir paskesni punktai).

38 – 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 21 ir paskesni punktai).

71. Kokių priemonių iš įmonės kiekvienoje valstybėje narėje gali būti pagrįstai reikalaujama, kol jai bus leidžiama dėl atlygio nesumokėjimo patikslinti savo mokesčio skolą, priklauso nuo konkrečių aplinkybių, ir Teisingumo Teismas jų negali abstrakčiai numatyti. Priešingai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiu atveju, atlikdamas bendrą vertinimą, turi įvertinti nacionalinėje teisėje numatytą nukrypimą nuo principinės tikslinimo pareigos ir jį taikyti pagal direktyvą. Tačiau Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui gali nurodyti atspirties taškus.

72. Pavyzdžiui, proporcinga priemonė yra valstybės narės reikalavimas pateikti tam tikrų tikriausiai ilgiau trukusiančio neapmokėjimo įrodymų. Bankroto procedūros pradėjimas būtų toks įrodymas. Vis dėlto neapmokėjimo faktas, į kurį reikia atsižvelgti pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, gali atsirasti jau gerokai anksčiau, pavyzdžiui, kai skolininkas per teisminę vykdymo procedūrą neigia reikalavimą. Proporcinga priemonė taip pat būtų tinkamo apmokėjimo termino nustatymas (pavyzdžiui, šeši mėnesiai nuo sąskaitos faktūros pateikimo), kuriam pasibaigus būtų galima daryti neapmokėjimo pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį prezumpciją.

73. Tai, ar iš apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujama pradėti teisminę vykdymo procedūrą, visų pirma priklauso nuo jam dėl to atsirasiančios išlaidų naštos. Pareiga per teismą valstybės naudai siekti galimai beveik reikalavimų įvykdymo, dėl kurios atsirastų *didelių išlaidų*, iš esmės nesuderinama nei su neutralumo, nei su proporcingumo principu. Kaip nurodė mananti Komisija, visų pirma (bet ne tik) tai susiję su nedideliais reikalavimais. Tokiu atveju proporcingesnė priemonė būtų galimybė vietoj mokėjimo tokį reikalavimą perleisti valstybei.

74. Vis dėlto supaprastintos ir pigios oficialios vykdymo procedūros, t. y. įspėjimo procedūros, taikymas prieš apmokestinamosios vertės tikslinimą atrodo apskritai proporcinga priemonė. Bet kuriuo atveju iš principo taip yra, kol nesama įrodymų, jog ši procedūra, šiaip ar taip, neduos rezultatų ar bus neekonomiška. Vis dėlto bankroto procedūros užbaigimo reikalavimas dėl trukmės ir fakto, kad apmokestinamasis asmuo tam daro mažą įtaką arba nedaro jokios, bet kuriuo atveju yra neproporcinga.

B. Išvada

75. Galiausiai pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį valstybėms narėms leidžiama atsižvelgti į neapmokėjimo netikrumo ypatumus, t. y. tik tam tikromis aplinkybėmis (pavyzdžiui, pasibaigus tam tikram terminui arba apmokestinamajam asmeniui ėmusis tam tikrų rezultatų nedavusių priemonių) daryti pakankamai patikimą ilgalaikio neapmokėjimo prezumpciją. Vis dėlto negalima nesuteikti apmokestinamosios vertės tikslinimo galimybės.

76. Be to, apmokestinamojo asmens pagrindinės teisės, proporcingumo principas, PVM pobūdis ir visų pirma neutralumo principas prieštarauja apmokestinamosios vertės tikslinimo ribojimui, susietam su įvykiais, kuriems – kaip antai bankroto procedūros užbaigimui ar pradėjimui – apmokestinamasis asmuo pats negali daryti įtakos.

VI. Išvada

77. Taigi siūlau į abu *Commissione tributaria provinciale di Siracusa* (Sirakūzų provincijos finansų teismas, Italija) prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Pagal Šeštosios direktyvos 77/388 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antrą sakinį neleidžiama neproporcingai apriboti apmokestinamosios vertės tikslinimo galimybes. Tačiau pagal šią nuostatą leidžiama valstybėms narėms atsižvelgti į neapmokėjimo netikrumo ypatumus, t. y. apmokestinamajam asmeniui nustatyti pareigą imtis tam tikrų pagrįstų priemonių. Paslaugų ar prekių gavėjo bankroto procedūros užbaigimo reikalavimas yra neproporcingas ribojimas.