



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 29 d.*

„Apmokestinimas — PVM — ESS 4 straipsnio 3 dalis — Šeštoji direktyva — 2 ir 22 straipsniai — Automatinis bylų trečiosios instancijos mokestinių ginčų teisme nutraukimas“

Byloje C-500/10

dėl *Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna* (Italija) 2010 m. rugsėjo 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. spalio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ufficio IVA di Piacenza

prieš

Belvedere Costruzioni Srl

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. rugsėjo 22 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Europos Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2011 m. lapkričio 17 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: italų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl ESS 4 straipsnio 3 dalies ir 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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 2 ir 22 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Ufficio IVA di Piacenza* (Pjačensos PVM biuras) ir *Belvedere Costruzioni Srl* (toliau – *Belvedere Costruzioni*) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už 1982 m. perskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, taip pat prekių importas.
- 4 Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje nustatyta:

„<...>

4. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčio deklaraciją per tokį laikotarpį, kokį nustato kiekviena valstybė narė. <...>

<...>

5. Pateikę deklaraciją visi apmokestinamieji asmenys turi sumokėti mokėtiną [PVM]. Tačiau valstybė narė gali nustatyti kitokią mokėjimo datą arba reikalauti tarpinio mokėjimo.

<...>

8. <...> valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai taikomas ir renkamas ir kad būtų užkirstas kelias klastotėms.

<...>“

Nacionalinė teisė

- 5 Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 (GURI, Nr. 71, 2010 m. kovo 26 d.), po pakeitimų pertvarkyto į Įstatymą Nr. 73/2010 (GURI, Nr. 120, 2010 m. gegužės 25 d.; toliau – Dekretas įstatymas Nr. 40/2010), 3 straipsnio 2bis dalis suformuluota taip:

„Siekiant apriboti proceso trukmę mokesčių srityje, atsižvelgiant į protingos proceso trukmės principą, kaip tai suprantama pagal [1950 m. lapkričio 4 d. Romoje pasirašytą] Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvenciją (toliau – EŽTK), ratifikuotą 1955 m. rugpjūčio 4 d. Įstatymu Nr. 848, ir ypač atsižvelgiant į šios konvencijos 6 straipsnio 1 dalyje minimo protingo termino nesilaikymą, mokestinės bylos, pradėtos pateikus skundus pirmosios instancijos teismuose, kurios

įstatymo dėl šio dekreto pertvarkymo įsigaliojimo dieną nagrinėjamos daugiau kaip dešimt metų ir kurias valstybės mokesčių administratorius pralaimėjo pirmosiose dviejose teisminėse instancijose, nutraukiamos tokia tvarka:

- a) *Commissione tributaria centrale* nagrinėjamos mokestinės bylos, išskyrus tas, kurių dalykas – prašymai dėl gražinimo, automatiškai nutraukiamos kolegijos pirmininko ar kito įgalioto nario priimtu sprendimu. <...>

<...>“

- 6 Įstatymas Nr. 73/2010, kuriuo Dekretas įstatymas Nr. 40/2010 buvo pertvarkytas į įstatymą, įsigaliojo 2010 m. gegužės 26 d.
- 7 *Commissione tributaria centrale*, vykdanči trečiosios instancijos mokestinių bylų teismo funkcijas, buvo panaikinta Įstatyminiu dekretu Nr. 545/1992 (GURI, Nr. 9, 1993 m. sausio 13 d.) nuo 1996 m. balandžio 1 d. Tačiau ji tęsia veiklą, kol išnagrinės bylas, kurias pradėjo nagrinėti iki šios datos.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 *Belvedere Costruzioni* metinėje PVM deklaracijoje už 1982 m. atskaitė 22 264 000 ITL mokesčio kreditą, kurį ji kaip kreditą nurodė deklaracijoje už 1981 m. 1985 m. rugpjūčio 12 d. *Ufficio IVA di Piacenza*, laikydamosi nuomonės, kad PVM deklaracija už 1981 m. buvo pateikta pavėluotai, todėl PVM deklaracijoje už 1982 m. nebuvo galima atskaityti šio mokesčio kredito, nusiuntė šiai bendrovei pranešimą apie mokesčio perskaičiavimą.
- 9 *Belvedere Costruzioni* apskundė šį pranešimą *Commissione tributaria di primo grado di Piacenza* (Pjačensos pirmosios pakopos mokestinių ginčų komisija) tvirtindama, kad ginčijamas mokesčio kreditas atsirado ne dėl skirtumo tarp pardavimo mokesčio „debeto“ ir pirkimo mokesčio „kredito“, susijusių su apmokestinamaisiais sandoriais, sudarytais 1981 m., bet sudarė dalį mokesčio kredito, nurodyto jos deklaracijoje už 1980 m. Ji teigė, kad, atsižvelgiant į taikytinus nacionalinės teisės aktus, jos teisė atskaityti šį mokesčio kreditą neišnyko, o *Ufficio IVA di Piacenza* tvirtino priešingai.
- 10 *Commissione tributaria di primo grado di Piacenza* patenkino šį skundą 1986 m. spalio 10 d. sprendimu, kurį, minėtai *Ufficio IVA* pateikus apeliaciją, 1990 m. gegužės 28 d. sprendimu patvirtino *Commissione tributaria di secondo grado* (Apeliacinė mokestinių ginčų komisija). Tuomet *Ufficio IVA* apskundė šį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 11 Sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą *Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna* nurodė: kadangi mokesčių administratorius pralaimėjo bylą dviejose pirmosiose instancijose, ji privalo taikyti Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2a dalies a punktą, dėl to antroje instancijoje priimtas sprendimas įsiteisėja ir panaikinama skola, kurią mokesčių administratorius reikalavo sumokėti trijose teismo instancijose.
- 12 Tačiau ji mano, kad taikant šią nuostatą gali būti pažeista ESS 4 straipsnio 3 dalis ir Šeštosios direktyvos 2 bei 22 straipsniai, kaip jie buvo aiškinami 2008 m. liepos 17 d. Sprendime *Komisija prieš Italiją* (C-132/06, Rink. p. I-5457), nes dėl to būtų neįmanoma išieškoti PVM skolos, kurią mokesčių administratorius aiškiai prašo pripažinti teismo tvarka. Jos teigimu, taip būtų pažeista Italijos valstybės pareiga užtikrinti veiksmingą Europos Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą.

- 13 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal EB <...> 10 straipsnį (dabar – ESS <...> 4 straipsnis) ir <...> Šeštosios direktyvos <...> 2 bei 22 straipsnius draudžiamos Italijos valstybės teisės normos, išdėstytos [Dekreto įstatymo Nr. 40/2010] 3 straipsnio 2a dalyje, pagal kurias mokestines bylas nagrinėjančiam teismui draudžiama spręsti dėl mokestinės skolos, kurios reikalauja per nustatytą terminą nepalankų sprendimą apskundęs mokesčių administratorius, egzistavimo ir pagal kurias iš esmės numatomas visiškas reikalavimo dėl ginčijamo PVM kredito atsisakymas, kai dviejose instancijose buvo konstatuota, kad toks kreditas neegzistavo, apmokestinamajam asmeniui, kuriam toks atsisakymas naudingas, visiškai ar bent iš dalies nesumokant aptariamo kredito?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar ESS 4 straipsnio 3 dalis ir Šeštosios direktyvos 2 bei 22 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais PVM srityje draudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kuria numatytas automatinis bylų trečiosios instancijos mokestinių ginčų teisme nutraukimas, kai šios bylos buvo pradėtos skundu, pateiktu pirmosios instancijos teismui daugiau nei dešimt metų prieš įsigaliojant šiai nuostatai ir mokesčių administratorius bylą pralaimėjo dviejose pirmosiose instancijose, o dėl minėto automatinio bylų nutraukimo antrosios instancijos teismo sprendimas įsiteisėja ir panaikinama mokesčių administratoriaus reikalaujama sumokėti skola.

Dėl priimtimumo

- 15 Italijos vyriausybė mano, kad šis klausimas yra nepriimtinas. Jos nuomone, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nesilaikė pareigos pateikti Teisingumo Teismui visų faktinių ir teisinių aplinkybių, kurios leistų suvokti priežastį, dėl kurios ji mano, kad Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2a dalis reiškia mokesčio administratoriaus įgaliojimų patikrinti apmokestinamuosius sandorius atsisakymą. Nepateikus šio straipsnio analizės sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą klausimas yra akivaizdžiai abstraktus ir hipotetinis.
- 16 Šiuo aspektu reikia priminti, kad nacionalinio teismo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą gali būti pripažintas nepriimtiniu tik jei akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 61 punktą ir 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, Rink. p. I-2497, 17 punktą).
- 17 Konkrečiau kalbant apie informaciją, kuri turi būti pateikta Teisingumo Teismui bylose dėl prejudicinio sprendimo, pažymėtina, kad ši informacija ne tik turi leisti Teisingumo Teismui pateikti naudingus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, tačiau taip pat suteikti valstybių narių vyriausybėms bei kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Iš nusistovėjusios šio teismo praktikos matyti, kad būtina, pirma, kad nacionalinis teismas apibrėžtų faktines ir teises aplinkybes, kurioms esant kyla jo užduodami klausimai, arba bent paaiškintų faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti. Antra, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi būti nurodytos tikslios priežastys, dėl kurių nacionalinis teismas kelia Sąjungos teisės aiškinimo klausimus ir mano esant būtina Teisingumo Teismui juos pateikti (2009 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Liga Portuguesa de Futebol Profissional ir Bwin International*, C-42/07, Rink. p. I-7633, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

18 Šiuo atveju sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytos pagrindinės bylos aplinkybės ir taikytina nacionalinės teisės nuostata, t. y. Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2a dalies a punktas. Be to, jame nurodytos priežastys, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl šio straipsnio suderinamumo su Sąjungos teise ir kodėl, jo nuomone, būtina pateikti Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą. Panašu, kad šis klausimas, toli gražu ne abstraktus ir ne hipotetinis, yra svarbus pagrindinei bylai nagrinėti, nes, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo atlikta šios nuostatos analize, jis privalėtų nutraukti bylą, nepareiškęs nuomonės dėl jame ginčijamo sprendimo pagrįstumo.

19 Todėl prejudicinis klausimas turi būti laikomas priimtinu.

Dėl esmės

20 Kaip Teisingumo Teismas priminė minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 37 punkte, iš Šeštosios direktyvos 2 ir 22 straipsnių bei ESS 4 straipsnio 3 dalies matyti, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, būtinų užtikrinant viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje. Šiuo aspektu valstybės narės privalo tikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, jų sąskaitas ir kitus svarbius dokumentus ir apskaičiuoti bei surinkti mokėtiną mokestį.

21 Bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ir šiuo aspektu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų priemonių panaudojimo būdo (minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 38 punktas).

22 Tačiau šią diskreciją riboja pareiga užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą ir pareiga nesukelti didelių apmokestinamųjų asmenų vertinimo skirtumų tiek vienoje valstybėje narėje, tiek bendrai visose valstybėse narėse. Šeštąją direktyvą reikia aiškinti atsižvelgiant į bendrai PVM sistemai esminį mokesčių neutralumo principą, pagal kurį draudžiama apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus. Visi valstybių narių veiksmai renkant PVM turi atitikti šį principą (minėto Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 39 punktas).

23 Tačiau pirmiausia pareiga užtikrinti veiksmingą Europos Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą neturėtų prieštarauti proto termino sprendimui priimti principo, kuris, remiantis Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio antra pastraipa, taikytinas valstybėms narėms, kai jos įgyvendina Sąjungos teisę, ir kurio apsauga taip pat numatyta EŽTK 6 straipsnio 1 dalyje, laikymuisi.

24 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2a dalies a punkte numatytas tik mokestinių bylų, kurių nagrinėjimo trukmė nuo skundo pirmosios instancijos teismui pateikimo iki šios nuostatos įsigaliojimo datos ilgesnė nei dešimt metų, nutraukimas, kurio tikslas, kaip tai matyti iš pačios minėto punkto formuluotės, ištaisyti EŽTK 6 straipsnio 1 dalyje numatyto proto termino pažeidimą. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktų pastabų matyti, kad Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2a dalis įsigaliojo praėjus daugiau nei 14 metų po galutinio termino, per kurį *Commissione tributaria centrale* galėjo būti pateiktas skundas, todėl visų šiame teisme tebenagrinėjamų bylų trukmė yra ilgesnė nei 14 metų.

25 Pagrindinės bylos aplinkybės, kurios apima 30 metų, patvirtina, kad kai kurių šių bylų trukmė yra netgi daug ilgesnė. Dėl tokios proceso trukmės *a priori* kyla grėsmė proto termino principo laikymuisi, be to, pareigai užtikrinti Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą.

26 Antra, matyti, kad tokia priemonė nėra panaši į byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Komisija prieš Italiją*, nagrinėjamas priemones. Kaip išvados 36 ir 37 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, šioje byloje nagrinėjamos priemonės buvo taikytos praėjus trumpam laikotarpiui po termino, per kurį turėjo būti sumokėtas įprastai mokėtinas PVM, ir tai leido atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims išvengti bet kokios mokesčių administratoriaus kontrolės. Teisingumo

Teismas nusprendė, kad jos reiškia bendrą ir nediferencijuotą atsisakymą patikrinti apmokestinamuosius sandorius, sudarytus per kelis mokesčius laikotarpius. Iš to, kas nurodyta šio sprendimo 24 ir 25 punktuose, darytina išvada, kad Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2a dalyje nurodyta priemonė reiškia ne bendrą atsisakymą surinkti PVM už atitinkamą laikotarpį, bet išimtinę nuostatą, kuria siekiama įpareigoti laikytis proto termino principo nutraukiant trečiosios instancijos mokesčių ginčų teismuose ilgiausiai nagrinėjamas bylas, kai dėl to antrosios instancijos teismo sprendimas įsiteisėja.

- 27 Be to, tokia priemonė dėl konkretaus ir riboto pobūdžio, susijusio su taikymo sąlygomis, nesukuria didelių visų apmokestinamųjų asmenų vertinimo skirtumų, todėl nekelia grėsmės mokesčių neutralumo principui.
- 28 Tad į pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog ESS 4 straipsnio 3 dalis ir Šeštosios direktyvos 2 bei 22 straipsniai aiškintini taip, kad jais PVM srityje nedraudžiama taikyti išimtinę nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuria numatytas automatinis bylų trečiosios instancijos mokesčių ginčų teisme nutraukimas, kai šios bylos buvo pradėtos skundu, pateiktu pirmosios instancijos teismui daugiau nei dešimt metų, o praktiškai daugiau nei keturiolika metų prieš įsigaliojant šiai nuostatai, ir mokesčių administratorius bylą pralaimėjo dviejose pirmosiose instancijose, o dėl minėto automatinio bylų nutraukimo antrosios instancijos teismo sprendimas įsiteisėja ir panaikinama mokesčių administratoriaus reikalaujama sumokėti skola.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 29 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

ESS 4 straipsnio 3 dalis ir 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 2 bei 22 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais PVM srityje nedraudžiama taikyti išimtinę nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuria numatytas automatinis bylų trečiosios instancijos mokesčių ginčų teisme nutraukimas, kai šios bylos buvo pradėtos skundu, pateiktu pirmosios instancijos teismui daugiau nei dešimt metų, o praktiškai daugiau nei keturiolika metų prieš įsigaliojant šiai nuostatai, ir mokesčių administratorius bylą pralaimėjo dviejose pirmosiose instancijose, o dėl minėto automatinio bylų nutraukimo antrosios instancijos teismo sprendimas įsiteisėja ir panaikinama mokesčio administratoriaus reikalaujama sumokėti skola.

Parašai.