

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. gegužės 15 d.(*)

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

Byloje C-337/13

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

Almos Agrárkölkereskedelmi Kft

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

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

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Almos Agrárkölkereskedelmi Kft*, atstovaujamos *ügyvéd* T. Garadnai,
- Vengrijos vyriausybė, atstovaujamos M. Z. Fehér ir K. Szíjjártó,
- Graikijos vyriausybė, atstovaujamos M. Germani,
- Jungtinės Karalystės vyriausybė, atstovaujamos S. Brighthouse, padedamos baristerio R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Sipos,

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

priima šį

Sprendimas

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

PVM direktyva) 90 straipsnio aiškinimu.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

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

4 Pagal šios direktyvos 73 straipsnį:

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

5 Pagal šios direktyvos 90 straipsnį:

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

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

6 Tos pačios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

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

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

Vengrijos teisė

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

„1. Prekių tiekimo, paslaugų teikimo ar prekių įsigijimo Bendrijos viduje atveju apmokestinamoji vertė sumažinama *a posteriori* atitinkamai pagal grąžintą atlygą arba atlygą, kuris turi būti grąžintas vykdžius 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, priemimo arba
- ac) kai sandoris pripažįstamas galiojančiu panaikinus neproporcingą pranašumą,
- b) jeigu sandoris netinkamai vykdytas:
- ba) jis atšaukiamas arba
- bb) suteikiama kainos nuolaida.
2. Apmokestinamoji vertė taip pat sumažinama *a posteriori*, jeigu:
- a) dėl sandorio nevykdymo grąžinamas sumokėtas avansas,
- b) dėl visos kainos už prekę nesumokėjimo skolininkas atšaukia sandorį dėl šio įstatymo 10 straipsnio a punkte nurodytų prekių tiekimo ar nuomos ir šalys atkuria buvusią padėtį iki sandorio sudarymo arba, jei tai neįmanoma, pripažįsta, kad tas sandoris turėjo pasekmes iki sandorio nevykdymo momento,
- c) grąžinami sumokėti už tarą pinigai prekių, už kurias mokamas užstatas, pirkimo atveju.
3. Apmokestinamoji vertė gali būti sumažinta *a posteriori*, jeigu pagal 71 straipsnio 1 dalies a ir b punktus sumažinta kaina vykdytų sandorį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 2008 m. rugpjūčio ir rugsėjo mėn. *Almos* pardavė rapsų sėklas kitai Vengrijos bendrovei *Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt* (toliau – *Bio-Ma*). Šios sėklos buvo pristatytos ir padėtos sandėle, tačiau pirkėjas nesumokėjo kainos.
- 9 Dėl šios priežasties šalys 2008 m. spalio 1 d. sudarytoje sutartyje susitarė, kad rapsų sėklos yra *Almos* nuosavybė, kad tik ji gali jomis disponuoti ir kad *Bio-Ma* negali nei jų apmokestinti, nei parduoti, nei fiziškai perduoti trečiajam asmeniui. Rapsų sėklų grąžinimo terminas buvo nustatytas 2008 m. spalio 10 d.; iki šios dienos *Bio-Ma* turėjo saugoti šias prekes.
- 10 Tačiau 2008 m. spalio 10 d. prekės negrąžintos, nes tuo metu jos buvo areštuotos.
- 11 *Almos* pateikė civilinę ieškinį, siekdama, kad jai būtų grąžintos rapsų sėklos. *Szegedi Ítéltábla* (Segedo apygardos apeliacinis teismas) galutiniu sprendimu pareigojo pirkėjui grąžinti 2 263,796 tonų rapsų sėklų arba, to nepadarius, sumokėti 1 022 783 EUR. Sprendime pažymėta, kad šalys nutraukė pirkimo sutartį ir kad nuo to laiko būtų bendrovė *Almos* yra rapsų sėklų savininkė.
- 12 Todėl *Almos* patikslino sąskaitas fakturas, susijusias su pardavimu *Bio-Ma*, ir mokesčio deklaracijoje už 2009 m. gruodžio mėn. deklaravo 116 705 000 Vengrijos forintų (HUF) grąžintino PVM.
- 13 Tačiau mokesčių administratorius nusprendė, kad ši deklaracija yra nepagrįsta dėl 48 043 000 HUF sumos, prie kurios jis pridėjo 10 % baudą. Jis tvirtina, kad, nepaisant atlygio nesumokėjimo, vyko prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 9 straipsnio 1 dalį. Anot šio administratoriaus, sąskaitų faktūrų patikslinimas nepagrįstas, o po tiekimo šalį sudaryta sutartis turi būti laikoma nauju sandoriu. Be to, ankstesnė padėtis taip pat nebuvo atkurta, nes rapsų sėklos nebuvo grąžintos, o sutarta suma nebuvo sumokėta. PVM įstatymo 77

straipsnio 1 ir 2 dalį? nuostatose numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas *a posteriori*, jeigu sandoris buvo negaliojantis, tačiau šis atvejis skiriasi nuo sutarties nutraukimo, kaip įvyko nagrinėjamo atveju. PVM įstatyme nėra nuostatų, pagal kurias būtų galima *a posteriori* sumažinti apmokestinamąją vertę vien dėl to, kad visiškai ar iš dalies nesumokėta už atitinkamas prekes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir penktojo klausimų

18 Pirmiausia reikia priminti, kad SESV 267 straipsnyje nustatyta bendradarbiavimo sistema

grindžiama aiškiu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo jurisdikcijos atskyrimu. Pagal šiame straipsnyje numatyt? proced?r? nacionalines nuostatas turi aiškinti valstybi? nari? teismai, o ne Teisingumo Teismas ir jam nepriklauso spr?sti, ar vidaus teis?s normos suderinamos su S?jungos teis?s nuostatomis. Ta?iau Teisingumo Teismas gali pateikti nacionaliniam teismui visus S?jungos teis?s aiškinimo elementus, kurie leist? nacionaliniam teismui ?vertinti vidaus teis?s norm? suderinamum? su Bendrijos teise (žr., be kita ko, Sprendimo *Placanica ir kt.*, C?338/04, C?359/04 ir C?360/04, EU:C:2007:133, 36 punkt?).

19 Nors d?l to Teisingumo Teismas šioje byloje neturi nuspr?sti d?l PVM ?statymo 77 straipsnio suderinamumo su PVM direktyvos 90 straipsniu, ta?iau jis turi pateikti visus šios nuostatos aiškinimo elementus, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gal?t? ?vertinti š? suderinamum?.

20 Taigi reikia manyti, kad pirmuoju ir penktuoju klausimais (o juos reikia nagrin?ti kartu) prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar pagal PVM direktyvos 90 straipsnio nuostatas reikalaujama, kad nacionalin?se nuostatose, kuriomis jos perkeltos ? nacionalin? teis?, b?t? aiškiai išvardyti visi atvejai, pagal šio straipsnio 1 dal? suteikiantys teis? sumažinti PVM apmokestinam?j? vert?.

21 Pagal Teisingumo Teismo praktik? norint direktyv? perkelti ? vidaus teis? neb?tina jos nuostat? formaliai ir pažodžiui perkelti ? aiškas ir specialias teis?s normas, o atsižvelgiant ? jos turin? gali pakakti bendro teisinio konteksto, jeigu jis faktiškai užtikrina visišk? direktyvos taikym? pakankamai aiškiu ir tikslu b?du, kad tokiu atveju, jeigu direktyva siekta suteikti teises privatiems asmenims, tie asmenys gal?t? sužinoti visas savo teises ir prireikus jomis remtis nacionaliniuose teismuose (žr., be kita ko, sprendim? *Komisija / Švedija*, C?287/04, EU:C:2005:330, 6 punkt? ir *Komisija / Airija*, C?427/07, EU:C:2009:457, 54 punkt?).

22 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumok?jimo arba kainos sumažinimo ?vykdžius sandor? atvejai, valstyb?s nar?s ?pareigojamos sumažinti apmokestinam?j? vert? ir d?l to apmokestinamojo asmens mok?tino PVM sum? kiekvien? kart?, kai sudarius sandor? apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šia nuostata ?tvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kur? apmokestinam?j? vert? sudaro faktiškai gautas atlygis ir d?l kurio mokes?i? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos nei ta, kuri? gavo apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. sprendimo *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 26 ir 27 punktus).

23 Ta?iau šio 90 straipsnio 2 dalyje valstyb?ms nar?ms leidžiama nukrypti nuo min?tos taisykl?s visos ar dalies sandorio kainos nesumok?jimo atvejais. Tod?l apmokestinamieji asmenys pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dal? negali remtis teise sumažinti savo PVM apmokestinam?j? vert? kainos nesumok?jimo atveju, jeigu valstyb? nar? nusprend? taikyti šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat?.

24 Reikia pripažinti, kad nacionalin? nuostata, kurioje išvardijant atvejus, kuriais sumažinama apmokestinamoji vert?, nenurodytas sandorio kainos nesumok?jimas, laikoma valstyb?s nar?s galimyb?s nukrypti, jai suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dal?, ?gyvendinimo rezultatu.

25 Iš ties? šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis neatšaukus ar neanuliavus sutarties, pirk?jas lieka skolingas sutart? kain?, o pardav?jas, nors neb?ra prek?s savininkas, iš esm?s vis dar turi skolin? reikalavim?, d?l kurio gali kreiptis ? teism?. Ta?iau kadangi negalima atmesti galimyb?s, kad tokia skola iš tikr?j? taps galutinai neatgautina, S?jungos teis?s akt? leid?jas siek? palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkim? nustatyti, ar

pirkimo kainos nesumokėjimo atvejis, kuris pats savaime, priešingai nei sutarties atšaukimas ar anuliavimas, negrąžina šalių? ? j? pradinį padėtį, suteikia teisę atitinkamai sumažinti apmokestinamąjį vertę jos nustatytais sąlygomis ar šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas.

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

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

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

Dėl antrojo–ketvirtąjo klausimo

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

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

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

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

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

34 Taigi nors šiuo straipsniu valstyboms narėms, kai jos nustato priemones, leidžiančias nustatyti sumažinimo sumą, paliekama tam tikra diskrecija, tačiau ši aplinkybė neturi poveikio

pareigos šiame straipsnyje nurodytais atvejais suteikti teis? sumažinti apmokestinam?j? vert? aiškumui ir bes?lygiškumui. Tod?l ji atitinka tiesioginio veikimo s?lygas (pagal analogij?, be kita ko, žr. Sprendimo *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, 33 punkt?).

35 Tuo remiantis darytina išvada, kad d?l to, jog apmokestinamieji asmenys gali remtis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi nacionaliniuose teismuose prieš valstyb?, kad gal?t? sumažinti savo PVM apmokestinam?j? vert?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimas, ar atitinkama valstyb? nar? prival?t? atlyginti žal?, kuri? patirt? suinteresuotieji asmenys d?l to, kad šiai valstybei netinkamai perk?lus min?t? direktyv? ? nacionalin? teis? jie negal?t? pasinaudoti teise ? sumažinim?, neturi prasm?s.

36 Antra, d?l klausimo, kokie formalumai gali b?ti taikomi siekiant pasinaudoti šia teise sumažinti apmokestinam?j? vert?, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 273 straipsn? valstyb?s nar?s gali nustatyti prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, su s?lyga, kad ši galimyb? neb?t? naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos šios direktyvos 3 skyriuje.

37 Kadangi PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose, be jomis nustatyt? apribojim?, nepatikslinamos nei s?lygos, nei prievol?s, kurias valstyb?s nar?s gali nustatyti, reikia pripažinti, kad šiomis nuostatomis valstyb?ms nar?ms suteikiama diskrecija, be kita ko, d?l formalum?, kuriuos ši? valstybi? mokes?i? institucijoms turi ?vykdyti apmokestinamieji asmenys, kad gal?t? sumažinti apmokestinam?j? vert? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, EU:C:2012:40, 23 punkt?).

38 Ta?iau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad priemon?mis, kuriomis siekiama užkirsti keli? suk?iavimui mokes?i? srityje ar mokes?i? vengimui, iš esm?s galima nukrypti nuo taisykli? d?l apmokestinamosios vert?s laikymosi tiek, kiek griežtai b?tina šiam konkre?iam tikslui pasiekti. Iš ties? jomis turi b?ti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, taigi jos negali b?ti naudojamos taip, kad jomis b?t? pažeistas PVM neutralumas (šiuo klausimu žr. sprendim? *Kraft Foods Polska*, EU:C:2012:40, 28 punkt? ir *Petroma Transports ir kt.*, C?271/12, EU:C:2013:297, 28 punkt?).

39 Tod?l svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti mokes?i? administratoriui, kad gal?t? pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinam?j? vert?, b?t? apriboti formalumais, kurie leidžia pagr?sti, kad sudarius sandor? galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo klausimu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstyb?s nar?s reikalaujam? formalum? atveju.

40 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j?–ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti, kad apmokestinamieji asmenys gali remtis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi nacionaliniuose teismuose prieš valstyb? nar?, kad gal?t? sumažinti savo PVM apmokestinam?j? vert?. Nors valstyb?s nar?s gali numatyti, kad pasinaudojimas teise sumažinti toki? apmokestinam?j? vert? siejamas su tam tikr? formalum?, b?tent leidžian?i? pagr?sti, kad sudar?s sandor? apmokestinamasis asmuo galutinai negavo dalies ar viso atlygio ir kad jis gali remtis vienu iš PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodyt? atvej?, ?vykdymu, taip nustatytos priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiam pagrindimui, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

41 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas,

kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 90 straipsnio nuostatos aiškintinos taip, kad jomis nedraudžiama nacionalin? nuostata, kurioje nenumatyta prid?tin?s vert?s mokes?io apmokestinamosios vert?s sumažinimas kainos nesumok?jimo atveju, jei tai padaryta pagal šio straipsnio 2 dalyje numatyt? leidžian?i? nukrypti nuostat?. Tačiau šioje nuostatoje turi b?ti nurodyti visi kiti atvejai, kuriais pagal šio straipsnio 1 dal? po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negavo dalies ar viso atlygio, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

2. Apmokestinamieji asmenys gali remtis Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalimi nacionaliniuose teismuose prieš valstyb? nar?, kad gal?t? sumažinti savo prid?tin?s vert?s mokes?io apmokestinam?j? vert?. Nors valstyb?s nar?s gali numatyti, kad pasinaudojimas teise sumažinti toki? apmokestinam?j? vert? siejamas su tam tikr? formalum?, b?tent leidžian?i? pagr?sti, kad sudar?s sandor? apmokestinamasis asmuo galutinai negavo dalies ar viso atlygio ir kad jis gali remtis vienu iš Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje nurodyt? atvej?, ?vykdymu, taip nustatytos priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiam pagrindimui, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: vengr?.