

Laikina versija

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 – Finansinių nuomos sutarties nutraukimas dėl nemokėjimo“

Byloje C-404/16

dėl Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Segedo administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2016 m. liepos 8 d. nutartimi, kurių 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),

kurį 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Lombard Ingatlan Lizing Zrt.*, atstovaujamos ügyvéd Cs. Tordai,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos A. M. Pálfi 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

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 mokesčio 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 gavėjo 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 atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

4 Šios direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

„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.“

5 Tos pačios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų 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

6 Pagrindinės bylos aplinkyboms 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 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 nutraukiamas arba
 - bb) suteikiama kainos nuolaida.

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

- a) dėl sandorio nevykdymo grąžinamas sumokėtas avansas;
- b) grąžinami sumokėti už taro pinigai prekiai, 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 vykdžius sandorą.“

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 spėja, 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 netaikoma 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, mokestį 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 mokestį ar suteikti paramą iš biudžeto. Savireguliacija netaikoma atvejais, kai reikia pataisyti pridėtinės vertės mokestį dėl pakeisto muitinės sprendimo, kuriuo nustatomas mokestis už importuojamas prekes. Jeigu muitinė *a posteriori* pakeičia savo sprendimą, kuriuo nustatytas

mokestis už importuotas prekes, pakeitimas turi būti padarytas deklaracijoje už tą mėsą, kuriai atliktas mokėjimas.“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

8 *Lombard*, Vengrijos bendrovė, teikianti finansavimo paslaugas, sudarė tris finansinės nuomos sutartis su galutiniu nuosavybės teisės perdavimu, susijusias su vienu 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 fakturas nuomininkams visai finansinės nuomos mokėsumai, skaitant 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 nagrinjamas finansinės nuomos sutartis dėl dalinio mokėtinų sumų nesumokėjimo ir perėmė atitinkamą turtą. Todėl 2010 ir 2011 m. *Lombard* išrašė kreditines sąskaitas fakturas, kuriose ji sumažino apmokestinamąją vertę, palyginti su pirminėmis sąskaitomis faktromis, ir atėmė gautą skirtumą iš už 2011 m. vasario, kovo ir gegužės mėnesius mokėtino PVM.

10 Pirmos pakopos mokesčių institucija, atlikusi PVM deklaraciją, susijusią su laikotarpiu, apimančiu 2011 m. sausio–liepos mėnesius, patikrinimą nustatė skirtumą, kurį turėjo sumokėti *Lombard*, skyrė jai baudą ir priskaičiavo delspinigius.

11 Apeliacinė tarnyba, kuri 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 valstybėmis 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, nagrinjamą sutarties 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 nagrinjamo 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 mokėsumų, 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 turinčią padarini toli, kol sandoris nutraukiamas. Dėl pagrindinio byloje nagrinjamą finansinės nuomos sutarties pažymėtina, kad jai 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 Agrárkülkereskedelmi*

(C-337/13, EU:C:2014:328, 28 punktą) 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 PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje vartojamą sąvoką „nutraukimas“ patenka atvejis, kai finansinės nuomos davėjas nebegali reikalauti sumokėti finansinės nuomos mokos 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 apmokestinamosios vertės sumažinimo gyvendinimą, 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 sėskaitoje faktoroje 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 munkaügyi bíróság* (Segedo administracinis 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 mokos, 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 nesumokėjimo 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 mokos, 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 vykdžius sandorą atvejais.

21 Šiuo klausimu, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į visomis Europos

S?jungos kalbomis parengtas versijas. Esant ?vairi? kalbini? S?jungos teis?s teksto versij? neatitikim?, nagrin?jama nuostata turi b?ti ai?kinama atsi?velgiant ? teis?s nuostat?, kuri? dalis ji yra, bendr? strukt?r? ir tiksl? (2017 m. gegu?ž?s 17 d. Sprendimo *ERGO Poist’ov?a*, C?48/16, EU:C:2017:377, 37 punktas).

22 Kalbant apie anuliavimo, at?aukimo ir nutraukimo s?vokas, pažym?tina, kad daugumoje šios nuostatos kalbini? versij?, ?skaitant versijas vokie?i? ir pranc?z? kalbomis, nurodyti šie trys atvejai, o kitose versijose, pvz., angl? ir vengr? kalbomis, – tik du.

23 Kaip teigia Europos Komisija, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje anuliavimo, at?aukimo, nutraukimo s?vok? vartojim?, vis? pirma versijose vokie?i? ir pranc?z? kalbomis, galima paai?kinti noru apimti tiek panaikinim? atgaline data (*ex tunc*), tiek ateityje (*ex nunc*).

24 S?vokos „elállás“ ir „teljesítés megíúsulása“, esan?ios šio straipsnio versijoje vengr? kalba, nekludo tokiam ai?kinimui, nes jomis atitinkamai daroma nuoroda ? sutarties at?aukim? atgaline data ir sandorio nutraukim?.

25 Bet kuriuo atveju šis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ai?kinimas atitinka šios nuostatos bendr? strukt?r? ir tikslus.

26 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, numatytais atvejais pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dal? 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 pats apmokestinamasis asmuo (2014 m. gegu?ž?s 15 d. Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas).

27 Vis d?lto šio 90 straipsnio 2 dalyje valstyb?ms nar?ms leidžiama nukrypti nuo min?tos taisykl?s visos ar dalies sandorio kainos nesumok?jimo atvejais (2014 m. gegu?ž?s 15 d. Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 23 punktas).

28 Ši teis? nukrypti, griežtai apribota visos ar dalies sandorio kainos nesumok?jimo atvejais, pagr?sta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir d?l atitinkamos valstyb?s nar?s teisin?s situacijos atlygio nesumok?jim? gali b?ti sunku patikrinti arba jis gali b?ti tik laikinas (pagal analogij? žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C?330/95, EU:C:1997:339, 18 punkt?).

29 Iš ties?, priešingai nei nutraukus sutart? ar j? anuliavus, pirkimo kainos nesumok?jimo atveju šalys neatsiduria pradin?je situacijoje. Jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis nenutraukus 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? tapt? galutinai beviltiška, S?jungos teis?s akt? leid?jas siek? palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkim? nustatyti, ar pirkimo kainos nesumok?jimo atvejis suteikia teis? atitinkamai sumažinti apmokestinam?j? vert? jos nustatytomis s?lygomis, ar vis d?lto šiuo atveju tokio sumažinimo neleidžiama (žr. 2014 m. gegu?ž?s 15 d. Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 25 punkt?).

30 Iš to, kas min?ta, matyti, kad nesumok?jimui b?dingas neužtikrintumas, susij?s su jo negalutiniu pob?džiu.

31 Vis d?lto anuliavimo, at?aukimo ir nutraukimo s?vokos, 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 prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs 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 mokesčių, 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 mokesčių, nes finansinės nuomos davėjas atšaukė šią sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo šios sutarties nevykdymo.

Dėl antrojo klausimo

35 Antruoju klausimu prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar tuo atveju, kai buvo galutinai nustota vykdyti finansinės nuomos sutartį dėl finansinės nuomos gavėjo mokėtinų mokesčių 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 tokio atvejo, 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 besilyginės ir pakankamai aiškos, privatus 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 besilyginė, kai joje nurodytas su jokia sąlyga nesiejamas pareigojimas, kurį gyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio kito Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto (žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, 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 besilygiškumui. Todėl ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, 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 apmokestinamąjį vertę kainos nesumokėjimo atveju, jeigu valstybės 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 apmokestinamąjį 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 sukaviimui, su sąlyga, kad ši galimybė nebūtų naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be to, 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 nustatytą apribojimą, 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 ši valstybė mokesčių institucijoms turi vykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų sumažinti apmokestinamąjį 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 sukaviimui 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 vykdyti mokesčių institucijoms, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąjį vertę, būtų apriboti formalumais, kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorą galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo klausimu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstybės narės reikalaujamą formalumą 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 mokėtiną mokėjimą, finansinės nuomos davėjas gali remtis PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi prieš valstybės narę, kad galėtų sumažinti PVM apmokestinamąjį vertę, nors taikytina nacionalinė teisė tokio atvejo, 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 pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 mokėjimo, 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 mokėjimų 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 tokio atvejo, viena vertus, laiko „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dalį, antra vertus, neleidžia sumažinti apmokestinamosios vertės šio nesumokėjimo atveju.**

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.