

62016CC0246

GENERALINIS ADVOKATAS

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 (Sirakosų provincijos finansų teismas, Italija)
pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

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

I. Vadovas

1.

Versle neretai nutinka taip, kad klientas suskaitas apmoka ne laiku arba jį visai neapmoka. Jau vien tai žmonei nemalonu, visų pirma, kai šios nesumokėtos sumos pasiekia tam tikrą mastą. Ypač nemalonu tampa tuomet, kai, nepaisant neapmokėto suskaito, žmonė privalo mokėti mokesčius, kurie apskaičiuojami pagal suskaitos faktūros sumą ir kurių našta turėtų tekti klientui.

2.

Tai lemia aplinkybę, kad pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) teisės srityje valstybės „savo“ mokestį gauna iš žmonių, nors mokesčio subjektas (paslaugos ar prekės gavėjas) žmonei šio mokesčio dar nėra sumokėjęs. Galiausiai žmonė, kol jai bus sumokėta, turi iš anksto finansuoti PVM, taigi valstybei suteikti paskolą be palėkanų. Šioje byloje kalbama apie neapmokėtą 2004 m. suskaitą faktūrą.

3.

Ko gera, visos valstybės narės numato galimybę atitinkamai tikslinti jau atsiradusį žmonių PVM skolą. Vis dėlto Italijoje iki šiol tai buvo manoma tik po paslaugos ar prekės gavėjo bankroto procedūros užbaigimo. Kitose valstybėse orientuojamasi į bankroto procedūros pradėjimą. Abiem atvejais pati žmonė įtaką gali daryti tik slygiškai. Tad gali praeiti keleri metai, kol bus galima baigti išankstinį finansavimą.

4.

Taigi per šį – jau antrą – procesą, susijusį su Italija (2), Teisingumo Teismas turės išnagrinėti vieną svarbiausių netiesioginio PVM rinkimo teisinįje valstybėje klausimą. Galiausiai Teisingumo Teismas turės pirmą kartą nuspręsti (3), kiek ilgai valstybės narės, nepažeisdamos proporcingumo principo, gali pareigoti 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 grąžintas apskaičiuotas ir jau pervestas PVM? Ar įmonė privalo inicijuoti teismo procesą, kuris ekonomiškai gali būti visiškai beprasmis, kad galėtų parodyti, 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 statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (4) (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 sistemos (5) (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 vykdžius 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 registravimo pagal 23 ir 24 straipsnius visai ar iš dalies nevykdomas arba sumažėja jo apmokestinamoji vertė dėl to, kad sandoris buvo paskelbtas negaliojančiu, anuliutas, 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, prekės tiekėjas arba paslaugų teikėjas turi teisę pagal 19 straipsnį atskaityti pokytį atitinkančią mokesčio sumą, į registravimą pagal 25 straipsnį. Tokiu atveju prekės pirkėjas arba paslaugų gavėjas, kuris operaciją jau registravo pagal 25 straipsnį, neprarasdamas teisės susigrąžinti kaip kompensaciją prekės tiekėjui arba paslaugų teikėjui sumokėtą sumą, turi registruoti 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 <...> atskaitomųsipareigojimų nevykdymo, yra atskaitomi, jeigu jie pagrįsti tikrais ir tiksliais rodymais, ir, kiek tai susiję su dėlsipareigojimų nevykdymo 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.

Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 35000 EUR sąskaitą faktūrą, bet gavėjas – bendrovė Sertenko srl – jos neapmokėjo, nes 2004 m. lapkričio 30 d. sprendimu buvo paskelbta nemokia. Remdamasis šiuo sprendimu, 2004 m. gruodžio 31 d. pareiškėjas šią sumą sumažino apmokestinamąjį 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, regioninę verslo mokestį, PVM ir baudas. Ji motyvavo tuo, kad pagal Dekreto Nr. 633/72 26 straipsnio 2 dalį atitinkamas asmuo mokesčių administratoriui iš anksto sumokėti 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 (Sirakų 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 apmokestinamąjį vertę galima sumažinti jau po bankroto procedūros pradėjimo, nes bankroto bylos prastai nagrinėjamos labai ilgai. Be to, pareiškėjo teigimu, pagal TUIR 101 straipsnio 5 dalį kreditorius atleidžiamas nuo pareigos rodyti 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 pirmojoje istorijos. Tai reiškia, kad rezultato nedavusios procedūros sąlyga susijusi su bankroto procedūra.

14.

Kad bankroto procedūra nedavė rezultatų, laikoma įrodyta tuomet, kai paskirstytas turtas ir pasibaigę 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.

Sirakų provincijos finansų teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pradėti prejudicinio sprendimo pirmąją procedūrą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

16.

Bylą nagrinėjantis Sirakų 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 antrąjį sakinį, siejamus su apmokestinamosios vertės sumažinimu ir PVM, sumokėto už apmokestinamuosius sandorius, tikslinimu tuo atveju, kai šalių sutartas atlygis visiškai ar dalinai nesumokėtas, yra suderinama su proporcingumo ir veiksmingumo principais, tvirtintais 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 mokestį už visiškai ar iš dalies nesumokėtą atlygą?

2.

Jei pirmasis klausimas 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 priimtą pakeitimą, kurioje numatyta, kad teisė susigrąžinti mokestį 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 pirmojo, 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 vykdytos 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 tikslinimui sieti su įrodymu, kad prieš tai buvo įvykdyta rezultatinė 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 paaiškinti tik iš PVM teisės principų.

20.

Taigi pirmiausia apsvarstysiu 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 galimybių 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 vartotojui (7). Apmokestinamoji įmonė veikia „tik“ kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai (8).

22.

PVM, kaip bendruoju vartojimo mokestis, siekiama apmokestinti vartotojo finansinę pajėgumą, kurio išraiška yra jo turto panaudojimas vartojamai naudai gyti (9). Tai aiškiai matyti iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies („už atlygą“), 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 atlygą, kurį gauna paslaugų teikėjas ar prekės tiekėjas.

23.

Atitinkamai Teisingumo Teismas (10) kelis kartus aiškiai pažymėjo, kad „mokesčio administratoriaus taikomo mokesčio objekto apmokestinamoji vertė negali viršyti galutinio vartotojo faktiškai sumokėto atlygio, pagal kurį apskaičiuotas galiausiai jo mokamas PVM“. Todėl jei galutinis vartotojas nemonei nesumokėjo, materialinės teisės požiūriu ji neturi prievolės mokėti PVM. PVM mokėjimo pagrindas yra nereikšmingas, nes galiausiai verslininkas nepatiekė prekės arba nesuteikė kitos paslaugos už atlygą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnį.

24.

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

25.

Jei materialinės teisės požiūriu apmokestinamos tik gavėjo prekės 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 paslaugų suteikusių asmenų mokesčio skola turi būti atitinkamai tikslinama.

26.

Toks aiškinimas atitinka suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi tvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčio administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (11).

27.

Taigi PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra būtina PVM direktyvos 63 straipsnyje tvirtinto apmokestinimo būdo (vadinamojo sutartos sumos principo) atsvara (12). Ja valstybės narės pareigojama atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę (13).

28.

Atitinkamai Teisingumo Teismas Sprendime Goldsmiths nusprendė, jog nukrypimas nuo šio PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje tvirtinto pagrindinio principo turi būti pateisinamas, kad valstybių narių remiantis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi priimtomis priemonėmis nebūtų sužlugdytas mokesčio derinimo tikslas (14).

29.

Vis dėlto Teisingumo Teismas Sprendime Almos Agrárkölkereskedelmi 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 valstybės narės nusprendė taikyti šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą (15).

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 trunkantis bankroto procedūros juo labiau leistinas. Vis dėlto nematyti, kad Teisingumo Teismas savo sprendimu byloje Almos Agrárkölkereskedelmi 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.

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

a) Bendrosios aplinkybės

32.

Pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalies formuluotą visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės leidžiama nukrypti nuo 1 dalies. Taigi valstybės narės gali numatyti tikslinimo principo išimtį. Vis dėlto pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją išimtys turi būti aiškinamos siaurai (16).

33.

Net jei pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalies formuluotą valstybės narės 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 galimybės.

34.

Visiškas tikslinimo galimybės netaikymas yra kas kita negu nukrypimas nuo nedelsiant taikytinos tikslinimo galimybės ir prieštarautų minėtam ir PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje įtvirtintam vartojimo mokesčio principui. Visiškas tikslinimo galimybės 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 galimybės 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 vykdytų sandorų atvejais, kurių 2 dalis neapima, visiškas ar dalinis neapmokėjimas apima netikrumo aspektą (17).

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 galimybės.

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 šiems tikslams pasiekti, taip pat neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (18). Paslaugų teikėjo atsakomybė, nesant jo kaltės iki tam tikros atskaitos dienos (šiuo atveju – bankroto procedūros pabaigos), viršytų tai, kas būtina finansų institucijos reikalavimams apsaugoti (19).

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 apmokestinamųjų vertė sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (20), lemiamas veiksnys yra vien atlygio nesumokėjimas.

39.

Jei iš tikrųjų būtų kalbama ne apie nesumokėjimą, o apie neatlygintiną prekių tiekimą arba neatlygintiną kitą paslaugų teikimą, toks sandoris PVM teisės srityje pagal PVM direktyvos 16 arba 26 straipsnį prilyginamas atlygintinam. Bet kuriuo atveju šis atskyrimas turi ir gali atlikti Finansų tarnyba. Taigi paslaugų suteikusių ar prekių tiekusių įmonių 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 įmones, kuri dėl nesumokėjimo nepatiria PVM naštos, atskaitą.

c) Neutralumo principas PVM teisės srityje

40.

Be to, šis mokesčių neutralumo principas reikalauja atsižvelgti ir aiškinant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį. Neutralumo principas yra iš vartojimo mokesčio pobūdžio kylantis pagrindinis PVM principas (21) ir apima du esminius aspektus.

41.

Pirma, pagal ją draudžiama, kad tokius pačius sandorius vykdančys tos pačios šalies subjektai būtų skirtingai vertinami PVM surinkimo srityje (22). Tai reikšminga, kalbant apie pačioje PVM direktyvoje numatytas nuo apmokestinimo pagal sutartą atlygą 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 naštos (23), jei pati įmonės veikla (iš esmės) skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (24).

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 didelį našumą. Tokiu atveju nebegalima kalbėti apie visišką (25) PVM neutralumą.

44.

Taigi ir pagal neutralumo principą iš esmės reikalaujama suteikti tikslinimo galimybių 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.

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 pagrindinė teisė subjektas. Privataus asmens pareigojimas valstybei vietoj jos Finansų tarnybos rinkti mokestį iš trečiųjų šalių (paslaugų ar prekių gavėjų) yra intervencija į jo pagrindines teises, įtvirtintas Pagrindinėje teisėje 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 laisvę pasirinkti profesiją ir laisvę užsiimti verslu, kaip bendrąją teisinį principą, apsaugą (27). Be to, pagal Chartijos 20 straipsnį yra nevienodas požiūris, palyginti su įmonėmis, kurioms prievolę apskaičiuoti PVM pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą atsiranda tik gavus atlygą (vadinamasis faktinis apmokestinimas).

47.

Bet koks šių pripažintų teisė ir laisvė apribojimas – tai taip pat taikoma laikotarpiu prieš Chartijos 52 straipsnio 1 dalies priėmimą – turi būti proporcingas. Todėl pirmiausia reikia ištirti, 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 šio statymo tikslas, bet kuriuo atveju nereikia iš verslininko rinkti mokesčio prieš jam gaunant atlygą. Šio statymo tikslas yra vartotojo apmokestinimas, kai jam teikiama prekė arba teikiama kita paslauga už atlygą (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 žmonių, kaip „mokesčių rinkėjų valstybės naudai“, reikalauti daugiau, negu ji gali. Jos (finansinis) pajėgumas – netiesioginio vartojimo mokesčio atveju – iš esmės apribotas tuo, ką ji galėtų surinkti iš tikrojo mokesčių subjekto. Tai, ko žmogus negalėtų surinkti, ji turi iš anksto finansuoti iš savo pačio turto. Tačiau PVM tikslas nėra apmokestinti apmokestinamojo asmens turtą.

51.

Taigi, mano manymu, būtina, kad apskaičiuojant mokėtiną netiesioginį mokestį būtų orientuojamasi į aplinkybę, jog paslaugų teikėjas ar prekės tiekėjas gavo šią išlaidą sumą, nes tik tuomet ir objektyviai jis gali padengti mokesčio skolą ir pervesti šią (gautą) PVM. Apmokestinimo vieną pagal sutartą atlygą (vadinamasis sutartos sumos principas) būdas nuo to nukrypsta ir be PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje tvirtintos nuostatos būtų neproporcingas.

52.

Taip pat todėl PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalis neišvengiamai turi būti aiškinama siaurai. Valstybės narės visiškai ar dalinio neapmokėjimo atveju gali nukrypti nuo PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatyto reikalavimo nedelsiant patikslinti apmokestinamąjį 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 žmonių pagrindines teises.

4. Nukrypimo pagal 90 straipsnio 2 dalį pateisinimas

a) Autonomiškas tikslinimo kriterijų aiškinimas

53.

Taigi svarbiausias klausimas yra tai, ar valstybės narės gali nesuteikti tikslinimo galimybių 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 visiškai 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 vykdytas (o tai tam tikromis aplinkybėmis gali trukti ilgiau kaip dešimt metų), ar tikslinimo galimybę 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 kitą rėšį? mokesčius ar juo apskaitos teisinius vertinimus. Pagal PVM teisę nereikalaujama analogiškai taikyti Italijos pajamų mokesčio teisę. Todėl nukrypstanti Italijos pajamų mokesčio teisė 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 galimybę turi būti suteikiama nedelsiant.

57.

Pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrą kategoriją apmokestinamiesiems asmenims prievolę 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 įsisteigusiems verslininkams, neturi iš anksto finansuoti PVM.

58.

Įmonės, kuriai taikomas apmokestinimas pagal sutartos sumos principą – t. y. prievolę sumokėti PVM įmonei atsiranda neatsižvelgiant į tai, ar jai buvo sumokėta – ir kuri dėl to turi ilgą laikotarpį finansuoti mokestį, akivaizdžiai patektų į nepalankią konkurencinę padėtį, palyginti su įmone, kuriai taikomas faktinis apmokestinimas ir kuri dėl to mokestį turi sumokėti tik gavusi atlygą. Tas pats pasakytina apie įmones, vykdančias tik sandorius, dėl kurių pagal atvirkštinio apmokestinimo tvarką sumokėti mokestį 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 nevykdymo atveju

59.

Tai, kad tikslinimo galimybę atlygio nesumokėjimo atveju turi būti suteikiama nedelsiant, patvirtina ir palyginimas su mokėtinio mokesčio tikslinimo galimybe paslaugų tiekimo ar prekių tiekimo nevykdymo ir atlygio nesumokėjimo atveju. Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos (31) matyti, kad galima patikslinti ir klaidingoje sąskaitoje fakturoje nurodytą mokėtinį mokestį (PVM direktyvos 203 straipsnis), pavyzdžiui, jei sąskaitoje fakturoje nurodyta atlygintinas atlygintinas tiekimas ar teikimas, kuris iš tikrųjų nebuvo vykdytas.

60.

Tai, kad mokesčio skolą turi sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo vien dėl grėsmės netekti mokestinį pajamą, jeigu išrašytą klaidingą sąskaitą faktūrą, Teisingumo Teismas pripažino suderinama su

PVM sistema tik todėl, kad numatyta galimybė patikslinti šią atsakomybę už grąsintą kilimą (32).
Jei gali pasinaudoti netgi nesąžiningas sąskaitų faktūrų išrašų asmuo, jei pašalinta grąsinta netekti mokesčių pajamų (33).

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 grąsintų netekti mokesčių pajamų. Pirma, šiuo atveju grąsintą nėra, kol tikrasis mokesčių subjektas dar nesumokėjo, todėl materialinės teisės požiūriu prievolė mokėti PVM dar neatsirado (žr. 23 punktą). Antra, grąsintą 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 „telieka“ 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.

64.

Jei vėliau (pavyzdžiui, per bankroto procedūrą arba po jos) mokėjimas kamonei 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 jį 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 pradžios arba netgi užbaigimo – trunkantis mokesčio rinkėjų (35) pareigojimas 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 pradžios 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 atmetina jau remiantis PVM direktyvos 73 straipsnio formuluoote. Pagal jį apmokestinamoji vertė apima ir trečiosios šalies mokėjimus, taigi nesiejama su skolininko mokumu ar egzistavimu (36). Be to, PVM teisę neorentuotina į vykdytino reikalavimo buvimą, kaip matyti iš arbatpinigių mokėjimo (37), netyčinių permokų arba sumokėtos garbės skolos (38) apmokestinimo.

68.

Beje, užbaigus bankroto procedūrą – atrodo, Komisija tai laiko galutinio reikalavimo nevykdymo atveju – taip pat neatmetina, kad trečioji šalis (sąmoningai ar atsitiktinai) vis dėlto sumokės paslaugas suteikusiai ar prekes tiekusiai ūkinei. 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 ūkinių pagrindines teises ir proporcingumo ir neutralumo principus, PVM išankstinis finansavimas kelerių metų laikotarpiams negalimas. Lemiamą reikšmę gali turėti vien tai, ar reikalavimas negali būti vykdytas per ilgesnį laiką. Galima laikyti, kad reikalavimas nebus vykdytas, 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 vykdytas arba bus vykdytas 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 tokį nesumokėjimo riziką. Ūkinių valstybei mokėtinas mokestis taip pat gali priklausyti ne nuo (subjektyviai vertintinos) skolininko neigimo kokybės, o tik nuo objektyvių kriterijų. Tačiau tokie kriterijai galiausiai visgi gali būti priemonės, kurių pagrįstai gali imtis apmokestinamasis asmuo.

71.

Kokių priemonių iš ūkinių 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 tikrą tikriausiai ilgiau trukšiančio neapmokėjimo rodymą. Bankroto procedūros pradėjimas būtų toks rodymas. 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 vykdomą 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 priklausomai nuo to, ar atsirasiančios išlaidų naštos. Pareiga per teismą valstybės naudai siekti galimai beverčių 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. sąėjimo 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 valstybės narės leidžiama atsižvelgti į neapmokėjimo netikrumo ypatumus, t. y. tik tam tikromis aplinkybėmis (pavyzdžiui, pasibaigus tam tikram terminui arba apmokestinamajam asmeniui įmusis tam tikrų rezultatų nedavusi priemonė) daryti pakankamai patikimą ilgalaikio neapmokėjimo prezumpciją. Vis dėlto negalima nesuteikti apmokestinamosios vertės tikslinimo galimybių.

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 abu Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Sirakų 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 galimybių. Tačiau pagal šį nuostatą leidžiama valstybės narės atsižvelgti į neapmokėjimo netikrumo ypatumus, t. y. apmokestinamajam asmeniui nustatyti pareigą imtis tam tikrą pagrįstą priemonių. Paslaugų ar prekių gavėjo bankroto procedūros užbaigimo reikalavimas yra neproporcingas ribojimas.

(1) Originalo kalba: vokiečių.

(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

pasikeitusi? teisini? aplinkybi? svarsto atsiimti prejudicin? klausim?. Panaš? klausim? Teisingumo Teismas nagrin?ja ir byloje C?404/16.

(3) Kitaip negu 1997 m. liepos 3 d. Sprendime Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339), 2014 m. geguž?s 15 d. Sprendime Almos Agrárk?lkereskedelmi (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. rugs?jo 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 lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23.

(5) OL L 347, 2006, p. 1.

(6) – Kadangi Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies ir PVM direktyvos 90 straipsnio nuostat? ir kit? byloje reikšming? ši? direktyv? nuostat? turinys tapatus, ta?iau šiuo metu galiojan?ios 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. lapkri?io 7 d. Sprendimas Tulic? ir Plavo?in (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. Sprendim? Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai) ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendim? KÖGÁZ 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 sumok?tai 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).

(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. geguž?s 15 d. Sprendimas Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas), 2014 m. rugs?jo 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) – Toki? pat funkcij? atlieka PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai, kurie yra atskaitos, daromos pagal sutartos sumos princip? remiantis PVM direktyvos 168 ir 178 straipsniais, atsvara ir pagal kuriuos tikslinama pirmin? per didel? atskaita. Vis? pirma pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dal? leidžiama užtikrinti, kad galiausiai atskaita atitikt? faktin? PVM našt?. Paslaugos ar prek?s gav?jui, kuris d?l to, kad nesumok?jo atlygio, nepatiria PVM naštos, neturi b?ti ir mažinama (fiktyvi) našta darant atskait?.

(13) – Tai taip pat aiškiai konstatuota 2014 m. rugs?jo 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. geguž?s 15 d. Sprendimas Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, 23 punktas).

(16) – Vis d?lto tiek, kad išlikt? išimties tikslas. Šiuo klausimu žr. suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? PVM teis?s srityje – 2013 m. kovo 21 d. Sprendim? PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas), 2007 m. birželio 14 d. Sprendim? Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, 16 punktas), 2002 m. birželio 20 d. Sprendim? Komisija / Vokietija (C?287/00, EU:C:2002:388, 47 punktas) ir mano išvad? byloje Brockenhurst College (C?699/15, EU:C:2016:991, 41 punktas). Remiantis Teisingumo Teismas formuluot?mis šiose bylose, išimties taikymo kriterijai iš esm?s turi b?ti aiškinami ne siaurai, o tiksliai.

(17) – Šiuo klausimu žr. 2014 m. geguž?s 15 d. Sprendim? Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, 25 punktas).

(18) – Žr., be kita ko, 2015 m. liepos 9 d. Sprendim? Salomie ir Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, 62 punktas) ir jame nurodyt? jurisprudencij?.

(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).

(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. geguž?s 15 d. Sprendimas Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas), 2014 m. rugs?jo 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 princip?.

(22) – 1999 m. rugs?jo 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. Sprendim? 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).

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

(28) – D?l formuluot?s žr. mano išvad? 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).

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

(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).

(35) – Iš finansų institucijos tarnautojo niekas nesitikėtų, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens mokėtina mokestis jis iš anksto finansuotų iš savo privačių lėšų.

(36) – Pavyzdžiui, yra pasitaikę, jog bankas sumoka amatininkui, kuris užsakovas tapo nemokus, reikalavimus, kad tai nepakenktų jo vaizdžiui; 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).