

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 ir 273 straipsniai – Apmokestinamoji vertė – Sumažinimas – Atsisakymas – Nesumokėjimas – Apmokestinamasis asmuo, nepareiškęs savo reikalavimo skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – Tiesioginis veikimas“

Byloje C-146/19

dėl *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) 2019 m. sausio 30 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2019 m. vasario 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SCT, d.d., bankrutuojanti ūmona,

prieš

Slovėnijos Respubliką

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. G. Xuereb, teisėjai T. von Danwitz ir A. Kumin (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius M. Longar, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2020 m. vasario 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- SCT d.d., bankrutuojančios ūmonos, atstovaujamos *odvetnica* S. Pušenjak,
- Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mihelič Žitko ir V. Klemenc,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vlášil,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,
- Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir M. Kocjan,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *SCT d.d.*, bankrutuojan?ios ?mon?s, ir Slov?nijos Respublikos gin?? d?l atsisakymo leisti SCT patikslinti sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), susijusio su neišieškotais skoliniais reikalavimais, sum? d?l to, kad ši bendrov? nepareišk? ši? reikalavim? skolininkams prad?tose bankroto proced?rose.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

4 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusio formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Slov?nijos teis?

5 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, toliau – ZDDV-1) 39 straipsnio 2–4 dalyse numatyta:

„2. Užsakymo anuliavimo, atsisakymo arba kainos sumažinamo po tiekimo atveju apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti (sumažinti) deklaruoto PVM sum?, jei raštu praneša pirk?jui apie PVM sum?, kurios pastarasis neturi teis?s atskaityti.

3. Apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti (sumažinti) deklaruot? PVM sum?, jei pagal galutin? teismo sprendim?, susijus? su užbaigta bankroto proced?ra arba s?kmingai užbaigta susitarimo su kreditoriais proced?ra, ji negr?žinama arba negr?žinama visa. T? pat? gali padaryti apmokestinamasis asmuo, kuris gauna galutin? teismo sprendim? d?l priverstinio vykdymo proced?ros sustabdymo ar kit? patvirtinim?, iš kurio matyti, kad per užbaigt? priverstinio vykdymo proced?r? ši suma jam nebuvo gr?žinta ar nebuvo gr?žinta visa; arba apmokestinamajam asmeniui suma nebuvo gr?žinta arba nebuvo gr?žinta visa, nes skolininkas buvo išbrauktas iš ?moni? registro ar kit? registr? arba reikšming? dokument?. Jeigu apmokestinamasis asmuo *a posteriori* gauna mok?jim? arba dalin? mok?jim? už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kurio

atžvilgiu jis netikslina apmokestinamosios vertės pagal šią dalį, nuo gautos sumos jis turi deklaruoti PVM.

4. Neatsižvelgiant į 3 punktą, apmokestinamasis asmuo gali patikslinti (sumažinti) deklaruotą PVM sumą, nesumokėtą nuo visų pripažintų reikalavimų, kuriuos jis pareiškė per susitarimo su kreditoriais arba bankroto procedūrą.“

6 Pagal *Zakon o finanšnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju* (Finansinių operacijų, nemokumo procedūrų ir privalomo likvidavimo įstatymas, toliau – ZFPPIPP) 296 straipsnis:

„1. Vykstant bankroto procedūrai kreditoriai turi pareikšti visus iki bankroto procedūros pradžios atsiradusius reikalavimus bankrutuojančiam skolininkui, išskyrus tuos, kurių pareiškimas įstatyme nenumatytas.

<...>

5. Jeigu kreditorius nesilaiko reikalavimų pagal <...> 1 dalį pareiškimo termino, jo reikalavimas bankrutuojančiam skolininkui išnyksta ir teismas atmeta pavilnutą reikalavimo pareiškimą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 SCT už 2014 m. balandžio mėn. mokesčių laikotarpį patikslino deklaruotą 272 471 EUR PVM už dviejų bendrovių, kurių atžvilgiu 2013 m. birželio mėn. buvo galutinai užbaigta bankroto procedūra, neapmokėtus reikalavimus.

8 Atlikdama patikrinimą kompetentinga mokesčių institucija konstatavo, kad SCT šis reikalavimų nepareiškė per atitinkamas bankroto procedūras ir kad pagal ZFPPIPP 296 straipsnį minėti reikalavimai išnyko. Tuo remdamasis ji padarė išvadą, kad nevykdytos sąlygos, būtinos tam, kad būtų galima sumažinti PVM.

9 Nagrinėjant skundą pagal hierarchiją SCT buvo patvirtinta, kad iš ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalies matyti, jog apmokestinamasis asmuo turi teisę patikslinti deklaruotą PVM sumą, remdamasis galutiniu sprendimu užbaigti bankroto procedūrą, tik jei yra pareiškęs savo reikalavimų bankrutuojančiam skolininkui. Šiuo pareiškimu apmokestinamasis asmuo taip pat rodo, kad reikalavimas vis dar egzistuoja, o tai ypač svarbu, kiek tai susiję su reikalavimais, kaip šiuo atveju, asmenims, su kuriais apmokestinamasis asmuo yra susijęs.

10 SCT pateikus skundą, pirmosios instancijos administracinis teismas patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimus. Šiuo klausimu jis rėmėsi PVM direktyvos 90 straipsniu. Šio teismo teigimu, nors šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad neapmokėjimo atveju vykdytus sandorų apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama, pagal šio straipsnio 2 dalį valstyboms narėms leidžiama nuo jos nukrypti. Slovėnijos teisės aktų leidėjas pasinaudojo šia galimybe nukrypti.

11 *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) pateiktame kasaciniame skunde SCT teigia, kad ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalis nėra nuo PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytų pareigų leidžianti nukrypti nuostata, o tik nustato sąlygas, kurios turi būti vykdytos tam, kad apmokestinamoji vertė galėtų būti sumažinta. Taigi šio 39 straipsnio 3 dalis neatitinka šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalies taikymo.

12 *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) patikslina, kad ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalyje,

kurioje išvardyti atvejai, kai sumažinama PVM apmokestinamoji vertė, nenurodyti nesumokėjimo atvejai. Iš to matyti, kad Slovėnijos teisės aktų leidėjas taikė PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį ir dėl to šiais atvejais nustatė teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę išimtį.

13 Šio teismo teigimu, iš ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalies galima daryti išvadą, kad Slovėnijos teisės aktų leidėjas vis dėlto numatė baigtinį keturį atvejų sąrašą, kai apmokestinamajam asmeniui leidžiama sumažinti apmokestinamąją vertę net nesumokėjimo atveju, todėl tai yra „išimties išimtis“. Šie išimtiniai atvejai susiję su tuo, kad neįmanoma, kad apmokestinamajam asmeniui skola būtų grąžinta. Vis dėlto, kiek tai susiję su teisės PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo suteikimu, iš apmokestinamojo asmens reikalaujama tam tikrų veiksmų. Taigi jis turi parodyti, kad negali susigrąžinti šios skolos, pateikdamas oficialius dokumentus, išduotus pagal atitinkamą teisinį procedūrą.

14 Minutasis teismas mano, kad ZDDV-1 39 straipsnyje tvirtintas galimybės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę apribojimas gali būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi, nes sumažinimas neleidžiamas visais atvejais, kai skolos nesumokėjimas tampa galutinis, o vietoj to nustatoma papildomą šio sumažinimo sąlygą, kurias turi atitikti apmokestinamasis asmuo.

15 Šiomis aplinkybomis *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į PVM sistemą reglamentuojančius principus, taikant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytas išimtis, vis dėlto leidžiama atsisakyti suteikti teisę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, nors nedalyvavo sukaujant ar vengiant mokesčių, neįrodė, kad buvo pakankamai rūpestingas, kad išieškotų skolą ir užtikrintų valstybei mokėtino PVM sumokėjimą.

16 Iš tiesų PVM mokėtojas išlieka viena iš pagrindinių šio mokesčio surinkimo sistemos sudedamąją dalį ir veikia valstybės vardu, siekdamas surinkti ir pervesti sumokėtą PVM. Jei šiam apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę visais atvejais, kai reikalavimai nevykdyti, todėl ir tuo atveju, kai jis pats nevykdo savo pareigų, kylančių iš PVM sistemos, iš valstybės būtų atimama galimybė gauti jai priklausantį deklaruotą PVM.

17 Vis dėlto tuo atveju, jei Sąjungos teisės aktų leidėjas valstybėms narėms suteiktus galiojimus, remiantis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi, būtų galima aiškinti taip, kad nacionalinės teisės aktų leidėjui leidžiama apriboti galimybę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę dėl galutinio nesumokėjimo, šiam teismui kyla klausimas, ar pagal PVM direktyvą reikia suteikti apmokestinamajam asmeniui galimybę parodyti, kad šie reikalavimai nebūtų patenkinti net ir tuo atveju, jei būtų pareikšti per bankroto procedūrą, ar kad yra kitą pagrįstą priežastį, pateisinančią reikalavimų nepareiškimą.

18 Galiausiai minėtam teismui kyla klausimas, ar galima manyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai, be kita ko, tuo atveju, kai nacionalinės teisės aktų leidėjas peržengė leistiną teisės aktų, susijusių su šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytomis išimtimis, ribas.

19 Šiomis aplinkybomis *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį galima aiškinti taip, kad ji leidžia teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę išimtį ir galutinio nesumokėjimo atveju, jeigu šis galutinis nesumokėjimas yra pasekmė to, kad apmokestinamasis asmuo nesėkmingai veikė, kurią privalėjo imtis, pavyzdžiui, nepareiškė reikalavimo savo skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje, kaip yra

šioje byloje?

2. Jei tokia teis? sumažinti PVM apmokestinam?j? vert? išimtis yra leistina, ar teis? sumažinti PVM apmokestinam?j? vert? d?l nesumok?jimo vis d?lto taikoma tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo ?rodo, kad nors ir b?t? pareišk?s reikalavim? per bankroto proced?r?, tas reikalavimas neb?t? buv?s patenkintas, arba ?rodo, kad buvo pagr?st? priežas?i? nepareikšti reikalavimo?

3. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra tiesioginio veikimo, net jei valstyb?s nar?s ?statym? leid?jas perženg? reglamentavimo, susijusio su šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nustatytais išimtimis, ribas?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

20 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiamos valstyb?s nar?s teis?s normos, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teis? sumažinti sumok?t? PVM, susijus? su beviltišku reikalavimu, jeigu jis per bankroto proced?r?, prad?t? prieš skolinink?, nepareišk? šio reikalavimo, nors šis apmokestinamasis asmuo ?rodo, kad, jeigu b?t? pareišk?s min?t? reikalavim?, jo neb?t? išieškoj?s, arba kad egzistavo pagr?st? motyv? neapreikšti atitinkamo reikalavimo.

21 Siekiant atsakyti ? š? klausim? 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 PVM 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. Šioje nuostatoje ?tvirtintas 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 (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 29 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

22 Šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje sandorio kainos visiško ar dalinio nesumok?jimo atveju valstyb?ms nar?ms leidžiama nukrypti nuo šios taisykl?s. Jei valstyb? nar? nusprend? taikyti ši? nukrypti leidžian?i? nuostat?, apmokestinamieji asmenys negali, remiantis šio straipsnio 1 dalimi, pasinaudoti teise ? PVM apmokestinamosios vert?s sumažinim? (šiuo klausimu žr. 2014 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Almos Agrárk?lkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 23 punkt?).

23 Vis d?lto ši galimyb? nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio 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 (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T?2*, C?396/16, EU:C:2018:109, 37 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

24 Taigi šia galimybe nukrypti siekiama tik leisti valstyb?ms nar?ms ?veikti neaiškum?, susijus? su mok?tin? sum? išieškojimu, bet nereglamentuojamas klausimas, ar PVM apmokestinamoji vert? gali b?ti nesumažinta galutinio nesumok?jimo atveju (2019 m. spalio 24 d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 22 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

25 Iš ties?, valstyb?ms nar?ms suteikus galimyb? tokiu atveju neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vert?s, b?t? pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad ?mon?, kaip mokes?i? rink?ja valstyb?s naudai, iš esm?s turi b?ti atleidžiama nuo vykdan? ekonomin? veikl?, kuri pati apmokestinama PVM, mok?tino ar sumok?to mokes?io naštos (2019 m. spalio 24

d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

26 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad situacija, kai galutinai sumažėja skolininko ?sipareigojimai kreditoriams, negali būti laikoma „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį (2019 m. spalio 24 d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Taigi tokiu atveju valstybės narė turi leisti sumažinti PVM apmokestinamąjį vertę, jei apmokestinamasis asmuo gali parodyti, kad jo reikalavimas skolininko atžvilgiu yra galutinai beviltiškas (2019 m. spalio 24 d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C?292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 29 punktas).

28 Šiuo atveju atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami reikalavimai yra tokio pobūdžio.

29 Iš tiesų pagal ZFPPIPP 296 straipsnio 5 dalį, kadangi šie reikalavimai nepareikšti per atitinkamą skolininko bankroto procedūras, jie išnyko, ir dėl to galutinai sumažėjo šio skolininko ?sipareigojimai SCT. Be to, bet kuriuo atveju neginėjama, kad šios bankroto procedūros buvo galutinai užbaigtos ir kad SCT reikalavimai skolininkams nebuvo išieškoti minėtoje procedūroje.

30 Darytina išvada, kad situacija, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali būti laikoma „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, bet patenka į šio straipsnio 1 dalies, iš kurios kyla atitinkamos valstybės narės pareiga sumažinti PVM apmokestinamąjį vertę dėl to, kad apmokestinamasis asmuo negavo atlygio, taikymo srities.

31 Šiuo atveju buvo atsisakyta SCT suteikti teisę sumažinti apmokestinamąjį vertę dėl to, kad ši bendrovė nesilaikė iš nacionalinės teisės kylančio reikalavimo, pagal kurį šis sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pareiškė neišieškotus reikalavimus per bankroto procedūrą.

32 Slovėnijos vyriausybės tvirtina, kad toks reikalavimas grindžiamas PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi ir 273 straipsniu, kuriuose valstybėms narėms pripažįstama diskrecija nustatyti sąlygas ir pareigas, apmokestinamąjį asmenį turimas vykdyti mokesčių institucijų atžvilgiu, kad būtų sumažinta apmokestinamoji vertė.

33 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.

34 Be to, pagal šios direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, visų pirma su sąlyga, kad ši galimybė nebūtų naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be to, kurios nustatytos šios direktyvos 3 skyriuje.

35 Kadangi PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose, be jomis nustatytų apribojimų, nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija, be kita ko, dėl formalumų, kuriuos šios valstybių mokesčių institucijoms turi vykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų sumažinti apmokestinamąjį vertę (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

36 Vis dėlto priemonėmis, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių sukčiavimui 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 būtų pažeistas PVM neutralumas (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

37 Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi vykdyti mokesčių institucijoms, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamųjų vertę, būtų apriboti formalumai, 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 reikalaujamam formalumui atveju (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 Šiuo atveju reikalavimas, kaip nagrinjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį nesumokėjimo atveju apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pareiškė neapmokėtą reikalavimą skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje, gali padėti tiek užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo, tiek išvengti mokesčių pajamų praradimo rizikos ir taip pasiekti PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje ir 273 straipsnyje nustatytą teisėtą tikslą (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32 ir 33 punktus ir 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 35 ir 36 punktus).

39 Vis dėlto, pirma, kalbant apie tikslą užkirsti kelią sukčiavimui, net jei toks reikalavimas, kaip nagrinjamas pagrindinėje byloje, gali užkirsti kelią valstybės patiriamai žalai, kai apmokestinamojo asmens, kuris nepareiškė savo reikalavimo per bankroto procedūrą, pasyvumas atsirado dėl veiksmų, rodančių šio apmokestinamojo asmens ir jo skolininko slapto susitarimą, reikia pažymėti, kad taikant šį reikalavimą sistemiskai atsisakoma suteikti teisę sumažinti apmokestinamųjų vertę, kai nepareiškiamas reikalavimas, o tai reiškia bendrą sukčiavimo prezumpciją, viršijančią tai, kas būtina pasiekti sukčiavimo prevencijos tikslą (pagal analogiją žr. 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 31 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

40 Reikia pridurti, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo turimą bylos medžiagą, iš pagrindinės bylos faktinių aplinkybių nematyti jokių mokesčių sukčiavimo ar piktnaudžiavimo rodymų.

41 Antra, kalbant apie tikslą pašalinti mokesčių pajamų praradimo riziką, reikia pažymėti: kadangi reikalavimo nepareiškimas skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje reiškia, kad šis reikalavimas pagal ZFPPIP 296 straipsnio 5 dalį nebeegzistuoja santykiuose su bankrutuojančiu skolininku, apmokestinamasis asmuo neišvengiamai praranda galimybę susigrąžinti skolą net iš dalies, o tai tam tikrais atvejais reiškia žalą atitinkamai valstybei narei.

42 Be to, kaip nurodė Slovėnijos vyriausybė, ir šiuo klausimu jai niekas neprieštaravo, vien reikalavimo pareiškimas per bankroto procedūrą negali būti laikomas pernelyg ribojančiu, kiek tai susiję su finansine ir administracine našta.

43 Vis dėlto, jei apmokestinamasis asmuo rodo, kad net jei būtų pareiškęs savo reikalavimą, jis nebūtų išieškotas, tai, kad neleidžiama sumažinti apmokestinamosios vertės ir jam tenka pareiga sumokėti PVM sumą, kurios jis negavo vykdydamas savo ekonominę veiklą, viršija tai, kas griežtai būtina tikslui pašalinti mokesčių pajamų praradimo riziką pasiekti (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 27 punktą). Iš tiesų tokiu atveju pareiškus atitinkamą reikalavimą nebūtų buvę galima išvengti jokios papildomos žalos valstybei.

44 Be to, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimų, ar apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę sumažinti apmokestinamąjį vertę ir tuo atveju, kai yra pagrįstai priežasčių nepareikšti reikalavimo, nei iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei iš Teisingumo Teismui pateiktą pastabą nematyti, kad šiuo atveju SCT rėmėsi tokiais motyvais per mokesčių procedūrą. Nesant ryšio tarp šios prielaidos ir pagrindinės bylos dalyko, jos nagrinėti nereikia.

45 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė sumažinti sumokėtą PVM, susijusį su beviltišku reikalavimu, jeigu jis šio reikalavimo nepareikšė per skolininkui pradėtą bankroto procedūrą, nors šis apmokestinamasis asmuo rodo, kad, jeigu būtų buvęs pareikštas šis reikalavimas, jis nebūtų išieškotas.

Dėl trečiojo klausimo

46 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, kokios pasekmės būtų tuo atveju, jei reikalavimas, pagal kurį nesumokėjimo atveju apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pareiškė neapmokėtą reikalavimą per skolininkui pradėtą bankroto procedūrą, prieštarautų PVM direktyvos 90 straipsnio 1 daliai.

47 Šiuo klausimu primintina, kad nacionalinis teismas, taikydamas nacionalinę teisę, turi ją aiškinti kuo labiau atsižvelgdamas į aptariamą direktyvos formuluotę ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas ir laikomasi SESV 288 straipsnio trečiojo pastraipos. Ši pareiga nacionalinę teisę aiškinti taip, kad aiškinimas atitiktų Sąjungos teisę, iš tiesų pagrįsta pačia SESV sistema, nes sudaro sąlygas, kad nacionalinis teismas, nagrinėdamas gautas bylas, pagal savo kompetenciją užtikrintų visišką Sąjungos teisės veiksmingumą (2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Jei nacionalinis teismas neturi galiojimą aiškinti nacionalinės teisės aktą, atsižvelgdamas į Sąjungos teisės reikalavimus, jis, kaip valstybės narės institucija, nagrinėdamas jo jurisdikcijai priklausančią bylą, privalo netaikyti jokios nacionalinės teisės nuostatos, prieštaraujančios Sąjungos teisės normai, kuri yra tiesiogiai veikianti, savo nagrinėjamoje byloje (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Deutsche Umwelthilfe*, C-752/18, EU:C:2019:1114, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, kaip priminta šio sprendimo 33 punkte, numatyta, kad joje nurodytais atvejais apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

50 Nors pagal šį straipsnį valstybėms narėms, kai jos numato priemones, leidžiančias nustatyti sumažinimo sumą, paliekama tam tikra diskrecija, Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši aplinkybė neturi poveikio pareigos šiame straipsnyje nurodytais atvejais suteikti teisę sumažinti apmokestinamąjį vertę aiškumui ir besilygiškumui. Todėl ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nacionalinis teismas, vykdydamas jam tenkančią pareigą imtis visų priemonių, būtinų šios nuostatos įgyvendinimui užtikrinti, turi nacionalinę teisę

aiškinti taip, kad ji atitiktų šią nuostatą, arba, jei toks Sąjungos teisės atitinkantis aiškinimas neįmanomas, netaikyti bet kokių nacionalinės teisės aktų, kurių taikymas lemtų šiai nuostatai prieštaraujantį rezultatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė sumažinti sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, susijusį su beviltišku reikalavimu, jeigu jis šio reikalavimo nepareiškė per skolininkui pradėtą bankroto procedūrą, nors šis apmokestinamasis asmuo rodo, kad, jeigu būtų buvęs pareikštas šis reikalavimas, jis nebūtų išieškotas.**

2. **Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nacionalinis teismas, vykdydamas jam tenkančią pareigą imtis visų priemonių, būtinų šios nuostatos įgyvendinimui užtikrinti, turi nacionalinę teisę aiškinti taip, kad ji atitiktų šią nuostatą, arba, jei toks Sąjungos teisės atitinkantis aiškinimas neįmanomas, netaikyti bet kokių nacionalinės teisės aktų, kurių taikymas lemtų šiai nuostatai prieštaraujantį rezultatą.**

Parašai.

* Proceso kalba: slovenų.