



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. spalio 15 d.*

[Tekstas ištaisytas 2020 m. lapkričio 26 d. Nutartimi]

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis – PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas – Visiškas ar dalinis kainos neapmokėjimas – Nacionalinės teisės nuostatose nustatytos pasinaudojimo teise į sumažinimą sąlygos – Sąlyga, pagal kurią skolininkui neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra – Sąlyga, pagal kurią kreditorius ir skolininkas turi būti PVM mokėtojai“

Byloje C-335/19

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausias administracinis teismas, Lenkija) 2018 m. gruodžio 6 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. balandžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

E. sp. z o.o. sp. k.

prieš

Minister Finansów

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ir N. Jääskinen,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *E. sp. z o.o. sp. k.*, atstovaujamos mokesčių patarėjo A. Bartosiewicz,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Siekierzyńska,

susipažinęs su 2020 m. birželio 4 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: lenkų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 90 straipsnio išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *E. sp. z o.o. sp.k.* ir *Minister Finansów* (finansų ministras, Lenkija) ginčą dėl pastarojo parengtų mokesčių išaiškinimų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/112 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

- 4 Šios direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

- 5 Tos direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

- 6 Direktyvos 93/13 184 straipsnyje numatyta:

„Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

- 7 Direktyvos 2006/112 185 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus [pridėtinės vertės mokesčio (PVM)] deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

8 Šios direktyvos 273 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių 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.“

Lenkijos teisė

9 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas, *Dz. U.*, Nr. 177, 2011, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 89a straipsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti apmokestinamąją vertę ir PVM, mokėtiną už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą šalies teritorijoje, skolų, kurias jis gali pagrįsti kaip beviltiškas, atveju. Tikslinimas taip pat taikomas apmokestinamajai vertei ir PVM sumai, tenkančiai skolų, kurias jis gali pagrįsti kaip beviltiškas, daliai.

1a. Skola pripažįstama tikėtinai beviltiška tuo atveju, jei nebuvo sumokėta ar perleista bet kuria forma per 150 dienų nuo mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos.

2. 1 dalies nuostata taikoma, jei tenkinamos šios sąlygos:

1) prekės yra tiekiamos ar paslaugos teikiamos 15 straipsnio 1 dalyje nurodytam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra registruotas kaip PVM mokėtojas ir kuriam nėra taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra;

<...>

3) dieną iki mokesčių deklaracijos, kurioje atliekamas tikslinimas, nurodytas 1 dalyje, pateikimo dienos:

- a) kreditorius ir skolininkas yra registruoti kaip PVM mokėtojai;
- b) skolininkui nėra taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra;

<...>

5) nuo sąskaitos faktūros, patvirtinančios skolą, išrašymo dienos nepraėjo dveji metai, skaičiuojant nuo metų, kuriais ji buvo išrašyta, pabaigos.

<...>

3. 1 dalyje nurodytas tikslinimas gali būti atliktas laikotarpio, kuriuo skola pripažinta tikėtina beviltiška, mokesčių deklaracijoje, su sąlyga, kad iki kreditoriui pateikiant mokesčių deklaraciją už šį laikotarpį skola nebuvo sumokėta ar perleista bet kuria forma.

4. Tuo atveju, kai pateikus mokesčių deklaraciją, kurioje buvo atlikti tikslinimai, nurodyti 1 dalyje, skola buvo sumokėta ar perleista bet kuria forma, kreditorius privalo padidinti apmokestinamąją vertę ir mokėtiną PVM sumą laikotarpio, kuriuo skola buvo sumokėta ar perleista, mokesčių deklaracijoje. Tuo atveju, jei skola buvo sumokėta iš dalies, apmokestinamoji vertė ir mokėtino PVM suma didinamos ta dalimi.

<...>“

10 PVM įstatymo 89b straipsnyje numatyta:

„1. Nesumokėjęs už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą šalies teritorijoje išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytos skolos per 150 dienų nuo jos mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos, skolininkas privalo patikslinti atskaitytą PVM, nurodytą toje sąskaitoje faktūroje mokesčių deklaracijoje už laikotarpį, į kurį patenka 150 dienų nuo mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos.

1a. 1 dalis netaikoma, jei skolininkas sumokėjo skolą vėliausiai paskutinę 150 dienų laikotarpio nuo mokėjimo termino pabaigos dieną.

2. Iš dalies sumokėjus skolą per 150 dienų nuo sutartyje ar sąskaitoje faktūroje nurodyto mokėjimo termino pabaigos tikslinamas pirkimo PVM, susijęs su nesumokėta skolos dalimi. 1a dalies nuostatos taikomos *mutatis mutandis*.

<...>

4. Tuo atveju, kai skola sumokama po 1 dalyje numatyto tikslinimo, apmokestinamasis asmuo turi teisę laikotarpio, per kurį skola buvo sumokėta, deklaracijoje padidinti pirkimo PVM sumą 1 dalyje numatyta mokesčio suma. Jei buvo grąžinta tik skolos dalis, pirkimo PVM tokiu atveju gali būti padidintas ta dalimi.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 E., pagal Lenkijoje teisę įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė, kuri yra PVM mokėtoja, verčiasi mokesčių konsultavimo veikla, skirta, be kita ko, PVM apmokestinamiems subjektams, kurie su ja nesusiję. Lenkijoje teikiamoms paslaugoms ji taiko standartinį PVM tarifą.

12 E. pateikė vienam iš savo klientų sąskaitą faktūrą su PVM už Lenkijos teritorijoje apmokestinamas mokesčių konsultavimo paslaugas. Paslaugų teikimo metu šis klientas buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas ir jam nebuvo taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra. Vis dėlto minėtas klientas buvo likviduotas per 150 dienų nuo mokėjimo termino pabaigos, tačiau jis vis dar buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas. Kadangi ši sąskaita faktūra nebuvo nei apmokėta, nei perleista kokia nors forma prieš pasibaigiant dvejų metų laikotarpiui nuo sąskaitos faktūros išrašymo dienos, E. finansų ministrui pateikė prašymą dėl mokesčio išaiškinimo, siekdama sužinoti, ar, nepaisant to, kad jos klientas likviduojamas po atitinkamų paslaugų suteikimo, ji galėjo pasinaudoti PVM apmokestinamosios vertės sumažinimu dėl skolos, susijusios su ta pačia sąskaita faktūra, nesumokėjimo, nes kitos PVM įstatymo 89a straipsnyje nustatytos sąlygos tenkinamos.

13 2015 m. sausio 12 d. mokesčiame išaiškiniame finansų ministras neigiamai atsakė į E. prašymą. Jis, be kita ko, nurodė, kad pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnį apmokestinamiesiems asmenims suteikiama teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę tik kiekvienos valstybės narės nustatytais

sąlygomis, o tai Lenkijos Respublika nustatė PVM įstatymo 89a straipsnyje. Taigi, jei viena iš šiame straipsnyje numatytų sąlygų neįvykdyta, apmokestinamasis asmuo neturi teisės sumažinti apmokestinamosios vertės tiesiogiai remdamasis Sąjungos teise.

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad E. taip pat prašė kitų trijų mokestinių išaiškinimų dėl PVM įstatymo 89a straipsnyje nustatytų sąlygų atitikties įvairiomis faktinėmis aplinkybėmis, kurioms esant šis straipsnis gali būti taikomas. Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad į šiuos prašymus taip pat nebuvo atsakyta teigiamai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad sujungė keturias bylas dėl ginčijamų mokestinių išaiškinimų kaip susijusias.
- 15 E. nesėkmingai užginčijo minėtus mokestinius išaiškinimus kompetentingam Lenkijos pirmosios instancijos teismui. Tada ji pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, manydama, kad pirmosios instancijos teismas klaidingai nusprendė, jog ginčijamos PVM įstatymo nuostatos nepažeidžia iš Sąjungos teisės kylančių reikalavimų.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl valstybėms narėms suteiktos diskrecijos savo nacionalinėje teisėje nustatyti Direktyvos 2006/112 90 straipsnio nuostatų taikymo sąlygas. Atsižvelgdamas, be kita ko, į 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Almos Agrirkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887) jis klausia, ar PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalyje numatytos sąlygos yra teisėtos.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad Lenkijos teisės aktų leidėjas kaip Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antros pastraipos perkėlimo priemonę priėmė PVM įstatymo 89b straipsnį taip, kad pagal jį skolininkas įpareigojamas patikslinti atskaitytino PVM sumą kaip kreditoriaus teisės PVM įstatymo 89a straipsnyje numatytomis sąlygomis sumažinti apmokestinamąją vertę pasekmę. PVM įstatymo 89a straipsnyje numatytomis sąlygomis, visų pirma sąlyga dėl kreditoriaus ir skolininko apmokestinimo PVM, užtikrinama mokesčių mechanizmų simetrija siekiant tinkamo mokesčio surinkimo.
- 18 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad sąlyga, pagal kurią remiantis PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalimi skolininkui neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra, leidžia užtikrinti Lenkijos teisės sistemos darną, be kita ko, išvengiant bankroto teisėje numatytos kreditorių reikalavimų tenkinimo eiliškumo pažeidimo. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalis draudžia tokias sąlygas, kokios numatytos PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalyje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar jis turėtų priimti sprendimą, nesilaikydamas bankroto srityje taikytinų nacionalinės teisės nuostatų.
- 19 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar pagal Direktyvos 2006/112 <...> nuostatas – visų pirma šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalį – atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus nacionalinėje teisėje leidžiama apriboti galimybę sumažinti apmokestinamąją vertę dalinio ar visiško nesumokėjimo atveju dėl tam tikro skolininko ir kreditoriaus mokestinio statuso?
 2. Visų pirma, ar Sąjungos teisė draudžia nustatyti nacionalinės teisės normas, kuriose numatoma galimybė pasinaudoti „lengvata dėl beviltiškų skolų“, su sąlyga, kad paslaugų teikimo ar prekių tiekimo dieną ir dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo siekiant pasinaudoti šia lengvata:
 - skolininkui nėra taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra,

– kreditorius ir skolininkas yra registruoti kaip PVM mokėtojai?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 20 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 90 straipsnis draudžia nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo sąlygos, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dieną ir dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos, kuria siekiama pasinaudoti šiuo sumažinimu, pateikimo skolininkas turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas ir jam neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra, o dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo pats kreditorius turi būti vis dar įregistruotas kaip PVM mokėtojas.
- 21 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį, dėl kurio buvo sumokėtas mokeskis, atvejai, valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje įtvirtinamas pagrindinis Direktyvos 2006/112 principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 17 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 22 Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.
- 23 Kadangi Direktyvos 2006/112 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 šių valstybių mokesčių institucijoms turi įvykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų sumažinti apmokestinamąją vertę (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 32 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 24 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad priemonėmis, kuriomis siekiama užkirsti kelią 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 Direktyvos 2006/112 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 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 25 Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti mokesčių institucijoms, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, būtų apriboti formalumų, kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorį galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo klausimu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstybės narės reikalaujamų formalumų atveju (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 26 Pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalį visos ar dalies sandorio kainos nesumokėjimo atveju valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytos taisyklės.

- 27 Iš tiesų, jei visa sandorio kaina ar jos dalis nesumokama nenutraukus ar neanuliuavus sutarties, pirkėjas arba gavėjas lieka skolingas sutartą kainą, o pardavėjas ar teikėjas iš esmės vis dar turi skolinį reikalavimą, kuriuo gali remtis teisme. Kadangi negalima atmesti galimybės, kad tokia skola iš tikrųjų taps galutinai beviltiška, Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkimą nustatyti, ar pirkimo kainos nesumokėjimo atvejis, kuris pats savaime, priešingai nei sutarties nutraukimas ar anuliuavimas, negrąžina šalių į jų pradinę padėtį, suteikia teisę atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę jos nustatytais sąlygomis, ar vis dėlto šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 16 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 28 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, ši galimybė nukrypti grindžiama mintimi, kad tam tikromis aplinkybėmis ir dėl atitinkamos valstybės narės teisinės situacijos atlygio nemokėjamą gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 29 Darytina išvada, kad tokios galimybės nukrypti egzistavimas turi būti pateisinamas tam, kad valstybių narių priimtos priemonės jai įgyvendinti nesužlugdytų Direktyva 2006/112 siekiamo mokesčių suderinimo tikslo ir kad jos negalėtų paprasčiausiai neleisti joms sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 30 Konkrečiai kalbant, nors reikšminga, kad valstybės narės gali įveikti neaiškumą dėl sąskaitos faktūros neapmokėjimo arba dėl to, kad neapmokėjimas yra galutinis, galimybė nukrypti visų pirma negali viršyti klausimo, ar neapmokėjimo atveju gali būti nesumažinta apmokestinamoji vertė (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 21 punktas).
- 31 Be to, valstybėms narėms suteikus galimybę neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati įmonės ekonominė veikla apmokestinama PVM (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 32 Šiuo atveju PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalies 1 punkte ir 3 punkto a ir b papunkčiuose numatytos sąlygos turi būti analizuojamos kartu kaip Lenkijos Respublikos pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį nustatyti formalumai, kuriuos turi atlikti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju, ir, kiek tai susiję su apmokestinamaisiais asmenimis, kurie, kaip ir E., negali sumažinti šios apmokestinamosios vertės, nes netenkina šių sąlygų, ir kaip Lenkijos Respublikos panaudota galimybė nukrypti, numatyta Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalyje. Iš to matyti, kad reikia išnagrinėti, ar dėl šių sąlygų tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip E., nustatytas apribojimas pateisinamas būtinybe atsizvelgti į netikrumą dėl galutinio nesumokėjimo pobūdžio.
- 33 Pirma, kalbant apie sąlygą, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo to, ar skolininkas buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dieną, reikia konstatuoti, kad tokios sąlygos negalima pateisinti būtinybe atsizvelgti į netikrumą dėl galutinio neapmokėjimo pobūdžio. Iš tiesų tai, ar prekių tiekimo ar paslaugų suteikimo dieną skolininkas yra PVM mokėtojas, ar ne, savaime neleidžia manyti, kad skola gali būti neišieškota. Juo labiau kad, kaip savo rašytinėse pastabose teigia Europos Komisija, prekės gali būti tiekiamos ir paslaugos teikiamos asmenims, kurie nėra PVM mokėtojai, kaip antai neapmokestinamiems PVM subjektams ar vartotojams, tačiau tai neturi įtakos kreditoriaus pareigai rinkti PVM valstybės naudai ir šio kreditoriaus teisei patikslinti apmokestinamąją vertę *a posteriori*.

- 34 Antra, dėl sąlygos, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo aplinkybės, kad skolininkas vis dar turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo, reikia pabrėžti, kad, be ankstesniame šio sprendimo punkte nurodytos aplinkybės, pagal kurią skolininkas nebūtinai yra apmokestinamasis asmuo, 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377) 28 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnis draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kuriose numatyta, kad apmokestinamasis asmuo negali sumažinti apmokestinamosios vertės, kai jo skolininkas visiškai arba iš dalies nesumoka sumos, mokėtinos dėl PVM apmokestinamo sandorio, jei skolininkas nebėra PVM mokėtojas.
- 35 Trečia, dėl sąlygos, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo aplinkybės, kad kreditorius vis dar turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo, reikia konstatuoti, kad šios sąlygos nepateisina būtinybė atsizvelgti į netikrumą dėl nesumokėjimo galutinio pobūdžio. Iš tiesų reikalavimo buvimas ir skolininko pareiga jį sumokėti nepriklauso nuo to, ar kreditorius išsaugo apmokestinamojo asmens statusą, o tai, ar kreditorius yra PVM mokėtojas, ar ne dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo, savaime neleidžia daryti išvados, kad skola gali būti neišieškota.
- 36 Šio sprendimo 32–35 punktuose išdėstytų argumentų nepaneigia Lenkijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktas argumentas, kad, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 90 straipsnį ir šios direktyvos 184 ir 185 straipsnius siejantį ryšį, t. y. kreditoriaus, kaip pardavėjo ar paslaugos teikėjo, mokėtino PVM ir skolininko, kaip pirkėjo ar paslaugos gavėjo, atskaitytino PVM tarpusavio priklausomybę, reikalavimas, susijęs su kreditoriaus ir PVM skolininko apmokestinimu, leidžia simetriškai sumažinti apmokestinamąją vertę, skirtą apskaičiuoti mokėtinam PVM, numatytą PVM įstatymo 89a straipsnyje, ir atskaitytino PVM sumą, numatytą PVM įstatymo 89b straipsnyje, taip pat užtikrinti PVM sistemos darną ir gerą veikimą laikantis neutralumo principo.
- 37 Iš tiesų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nors Direktyvos 2006/112 90 straipsnyje reglamentuojama prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo teisė sumažinti apmokestinamąją vertę, kai po sandorio sudarymo jis negauna numatyto atlygio ar gauna tik jo dalį, šios direktyvos 185 straipsnis susijęs su kitos to paties sandorio šalies atliktu pirminės atskaitos tikslinimu, nes šie du straipsniai yra dvi to paties ekonominio sandorio pusės ir turi būti aiškinami nuosekliai (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 35 punktas).
- 38 Konkrečiai kalbant, kai valstybė narė, taikydamą Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį, numato, kad tam tikromis sąlygomis apmokestinamasis asmuo gali sumažinti apmokestinamąją vertę po sandorio sudarymo, siekdama užtikrinti mokesčių neutralumo principą, ji turi taikyti Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, kad kita to paties sandorio šalis savo ruožtu patikslintų atskaitytino PVM sumą. Būtent tai Lenkijos teisės aktų leidėjas padarė, priimdamas PVM įstatymo 89a ir 89b straipsnius.
- 39 Vis dėlto simetrinio mokėtino PVM apmokestinamosios vertės ir atskaitytino PVM sumos sumažinimo garantija nepriklauso nuo šių dviejų šalių apmokestinimo PVM. Iš tiesų nei kreditoriaus teisė sumažinti apmokestinamąją vertę, nei skolininko pareiga sumažinti atskaitytiną PVM sumą nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens statuso išlaikymo.
- 40 Pirma, kalbant apie kreditorių, reikia manyti, kad jeigu jis buvo apmokestinamasis asmuo tuo momentu, kai buvo patiktos prekės ar suteiktos paslaugos, t. y. kai pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa mokėtinas, jam ir toliau tenka prievolė mokėti PVM, kurį jis surinko valstybės naudai, neatsizvelgiant į tai, kad tuo metu prarado savo, kaip apmokestinamojo asmens, statusą. Be to, atsižvelgiant į tai, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 21 punkto, Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje apibrėžtą apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis, šis kreditorius, net netekęs apmokestinamojo asmens statuso, gali patikslinti apmokestinamąją vertę taip, kad ji atspindėtų faktiškai gautą atlygį, ir kad mokesčių administratorius

negautų didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo minėtas kreditorius. Kreditoriaus teisė sumažinti apmokestinamąją vertę tikslinio tikslais nepriklauso nuo to, ar jis išsaugo apmokestinamojo asmens statusą.

- 41 Antra, dėl skolininko reikia priminti, kad kiekvienas asmuo, kuris turi apmokestinamojo asmens statusą ir veikia kaip toks, įsigydamas prekes ar teikdamas paslaugas, turi teisę į atskaitą dėl šių prekių ar paslaugų, ir kad, nesant sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir atsižvelgiant į galimus patikslinimus pagal Direktyvos 2006/112 185 straipsnyje numatytas sąlygas, įgyta teisė į atskaitą išlieka (2005 m. birželio 2 d. Sprendimo *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, 32 punktą ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 46 punktą). Šiomis aplinkybėmis atskaitytino PVM sumą turi galėti patikslinti kiekvienas asmuo, kuris nebėra apmokestinamasis asmuo, tačiau turėjo tokį statusą teisės į atskaitą atsiradimo momentu. Taigi skolininko pareiga sumažinti atskaitytino PVM sumą nepriklauso nuo to, ar jis išsaugo apmokestinamojo asmens statusą.
- 42 Dėl aplinkybės, kad, patikslinus apmokestinamąją vertę ir atskaitytiną PVM, skolininko mokėtinas PVM gali būti nesumokėtas valstybei dėl to, kad skolininkui taikoma nemokumo arba likvidavimo procedūra, pakanka pažymėti, kaip tai padarė generalinė advokatė savo išvados 58–60 punktuose, kad ryšys tarp apmokestinamosios vertės ir atskaitytino PVM tikslinimų nebūtinai reiškia, kad šie tikslinimai turi būti atliekami tuo pačiu momentu. Taigi dėl šios koreliacijos valstybėms narėms, atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje nėra laiko kriterijaus, neužkertamas kelias reikalauti patikslinti atskaitytiną PVM, kai tik skolininkas nesumoka ir net prieš pradėdamas su juo susijusią nemokumo ar likvidavimo procedūrą, taip išvengiant bet kokios valstybės finansinių nuostolių rizikos.
- 43 Be to, reikalavimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, susijęs su kreditoriaus ir skolininko apmokestinimu PVM, negali būti pateisinamas nei pažeidimų ar piktnaudžiavimo prevencija, nei Direktyvos 2006/112 273 straipsnio nuostatomis.
- 44 Iš tiesų reikia pažymėti, viena vertus, kad tikslas užkirsti kelią pažeidimams ir piktnaudžiavimui neleidžia prieštarauti Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalies tikslui ir struktūrai, kaip nurodyta šio sprendimo 26–30 punktuose, ir pateisinti nukrypimą nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalies remiantis kitais motyvais nei tie, kurie susiję su netikrumu dėl neapmokėjimo ar neapmokėjimo galutinio pobūdžio (pagal analogiją žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 25 punktą).
- 45 Kita vertus, atsižvelgiant į šio sprendimo 24 punkte primintą jurisprudenciją dėl Direktyvos 2006/112 273 straipsnio, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad leidimas kreditoriui, kaip E., sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, nepaisant to, kad *a posteriori* jis prarado apmokestinamojo asmens statusą ar skolininkas prarado apmokestinamojo asmens statusą, kelia didelį sukčiavimo ar mokesčių vengimo pavojų. Juo labiau kad, kaip priminta šio sprendimo 40 ir 41 punktuose, teisė patikslinti apmokestinamąją vertę ir pareiga patikslinti atskaitytiną PVM sumą nepriklauso nuo to, ar kreditorius ir skolininkas išsaugo apmokestinamojo asmens statusą. Bet kuriuo atveju atmetus bet kokią galimybę sumažinti apmokestinamąją vertę tokiais aplinkybėmis ir tokiam kreditoriui uždėjus našta sumokėti PVM sumą, kurios jis nėra gavęs, kai vykde savo ekonominę veiklą, yra viršijama tai, kas griežtai būtina Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 27 punktą).
- 46 Ketvirta, dėl sąlygos, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo aplinkybės, kad skolininkui neturi būti taikoma nemokumo arba likvidavimo procedūra prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dieną ir dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo, reikia konstatuoti, kad atimant iš kreditoriaus teisę į sumažinimą dėl to, kad negali būti nustatytas beviltiškos skolos galutinis pobūdis iki nemokumo ar likvidavimo procedūros pabaigos, tokia sąlyga iš tiesų atsižvelgiama į netikrumą, susijusį su galutiniu nesumokėjimo pobūdžiu.

- 47 Vis dėlto reikia priminti, kad pagal proporcingumo principą, kuris yra vienas iš bendrųjų Sąjungos teisės principų, priemonės, kuriomis įgyvendinama Direktyva 2006/112, turi būti tokios, kad leistų pasiekti šios direktyvos tikslus, ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 25 punktą).
- 48 Reikia konstatuoti, kad į netikrumą, susijusį su galutiniu neapmokėjimo pobūdžiu, taip pat gali būti atsižvelgta leidžiant sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, kai kreditorius prieš pasibaigiant nemokumo arba likvidavimo procedūrai įrodo pagrįstą tikimybę, kad skola nebus sumokėta, net jei ši apmokestinamoji vertė bus perskaičiuota ir padidinta, mokėjimą vis dėlto atlikus vėliau. Nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojamos teismų, turėtų nustatyti tikėtinais ilgo nesumokėjimo laikotarpio įrodymus, kuriuos turėtų pateikti kreditorius, atsižvelgdamos į taikytinos nacionalinės teisės specifiką. Toks modelis būtų taip pat veiksmingas siekiant numatyto tikslo ir mažiau ribotų kreditorių, kuris užtikrina išankstinį PVM finansavimą, jį rinkdamas valstybės naudai (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 27 punktą).
- 49 Be to, šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, viena vertus, PVM įstatymo 89a straipsnio 1a dalyje numatytas būtent laiko kriterijus, kuriam pasibaigus skola laikoma tikėtina beviltinga, ir, kita vertus, pagal šio įstatymo 89a straipsnio 4 dalį kreditorius turi padidinti apmokestinamąją vertę ir mokėtino PVM sumą, kai, sumažinus apmokestinamąją vertę, reikalavimas išnyko, nes buvo sumokėtas arba perleistas. Kartu aiškinant šias nuostatas, savaime jos yra tinkama priemonė, atitinkanti, kaip priminta pirmesniame šio sprendimo punkte, proporcingumo principo reikalavimus.
- 50 Šio sprendimo 48 punkte padaryta išvada *a fortiori* taikytina nemokumo arba likvidavimo procedūroms, kuriose tikrumas, kad skola yra galutinai beviltinga, iš esmės gali atsirasti tik praėjus ilgam laikotarpiui. Bet kuriuo atveju verslininkai, kuriems taikomos šios teisės nuostatos, turintys laukti tiek laiko, kai neapmokamos jų sąskaitos faktūros, patiria pinigų srautų trūkumą, palyginti su jų konkurentais kitose valstybėse narėse, o tai aiškiai pažeidžia Direktyvos 2006/112 siekiamą mokesčių suderinimo tikslą (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 28 punktą).
- 51 [Tekstas ištaisytas 2020 m. lapkričio 26 d. Nutartimi] Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nurodytos aplinkybės, kad šio sprendimo 46 punkte nurodyta sąlyga leidžia užtikrinti Lenkijos teisės sistemos darną, be kita ko, išvengiant to, kad nebūtų pažeistas kreditorių reikalavimų patenkinimo eiliškumas pagal bankroto teisę, reikia priminti, kad, viena vertus, Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrirkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 punktą), ir, kita vertus, Sąjungos teisės viršenybės principas reikalauja, kad kiekvienas nacionalinis teismas, nagrinėdamas jo jurisdikcijai priklausančią bylą, kaip valstybės narės institucija privalo netaikyti jokios nacionalinės teisės nuostatos, prieštaraujančios Sąjungos teisės normai, kuri yra tiesiogiai veikianti jo nagrinėjamoje byloje (2019 m. birželio 24 d. Sprendimo *Poptawski*, C-573/17, EU:C:2019:530, 61 punktą).
- 52 Iš to matyti, kad kai apmokestinamasis asmuo, kaip E., netenkina tik nacionalinės teisės aktuose nustatytų sąlygų, kurios neatitinka Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalies, jis gali remtis šia nuostata nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, kad būtų sumažinta jo apmokestinamoji vertė (šiuo klausimu žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrirkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 35 punktą), o nacionalinis teismas, į kurį kreiptasi, turi netaikyti šių neatitinkančių sąlygų. Tai, kad taip daroma įtaka kitoms nacionalinės teisės nuostatoms, neturi reikšmės, nes priešingu atveju nacionalinių teismų pareiga netaikyti vidaus teisės nuostatos, prieštaraujančios tiesiogiai veikiančiai Sąjungos teisės nuostatai, netektų prasmės ir taip būtų pažeistas Sąjungos teisės viršenybės principas.
- 53 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo sąlygos, pagal

kurią prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dieną, taip pat dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos, kuria siekiama pasinaudoti šiuo sumažinimu, pateikimo skolininkas turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas ir jam neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra, o dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo pats kreditorius vis dar turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 54 Kadangi šis procesas pagrindinės 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo sąlygos, pagal kurią prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dieną, taip pat dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos, kuria siekiama pasinaudoti šiuo sumažinimu, pateikimo skolininkas turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas ir jam neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra, o dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo pats kreditorius vis dar turi būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas.

Parašai.