



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. vasario 29 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnio 2 dalyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata – Apmokestinamoji vertė – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – Visiškas ar dalinis kainos nesumokėjimas – Naikinamasis terminas, numatytas siekiant prašyti vėliau sumažinti PVM apmokestinamąją vertę – Naikinamojo termino pradžios data – Apmokestinamojo asmens teisė gauti palūkanas“

Byloje C-314/22

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2022 m. gegužės 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gegužės 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Consortium Remi Group“ AD

prieš

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas Z. Csehi (pranešėjas), teisėjai M. Ilešič ir D. Gratsias,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Stefanova-Kamisheva, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2023 m. gegužės 12 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo M. Koleva ir S. Petkov,
- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mitova,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Drambozova ir J. Jokubauskaitės,

* Proceso kalba: bulgarų.

susipažinęs su 2023 m. rugsėjo 7 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „*Consortium Remi Group*“ AD ir *Direktor na Direksia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos direkcijos „Skundai ir apmokestinimo bei socialinio draudimo praktika“ prie Nacionalinės valstybės pajamų agentūros direktorius, Bulgarija, toliau – direktorius) ginčą dėl jo atsisakymo leisti *Consortium Remi Group* tikslinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM), jos sumokėto už skolininkų nesumokėtas sumas, sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Bulgarijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą aktas

- 3 Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203) 2 straipsnyje numatyta:

„Nuo įstojimo dienos pirminių Sutarčių ir prieš įstojimą institucijų ir Europos centrinio banko priimtų aktų nuostatos Bulgarijai ir Rumunijai yra privalomos ir šiose valstybėse taikomos tose Sutartyse ir šiame Akte nustatytomis sąlygomis.“

PVM direktyva

- 4 PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:
„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“
- 5 Šios direktyvos 73 straipsnyje numatyta:
„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 įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

6 Šios 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 nustatytomis sąlygomis.

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

7 Tos pačios direktyvos 185 straipsnyje įtvirtinta:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus 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 PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„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.“

Bulgarijos teisė

9 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (2006 m. rugpjūčio 4 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; DV, Nr. 63), kuris įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d. (toliau – ZDDS), 115 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai pakeičiama apmokestinamoji vertė arba atšaukiamas tiekimas, dėl kurio buvo išrašyta sąskaita faktūra, tiekėjas turi išrašyti dokumentą, susijusį su šia sąskaita faktūra.

2. <...> Dokumentas turi būti išrašytas per penkias dienas nuo 1 dalyje numatyto įvykio, o jeigu jis susijęs su tiekimu, dėl kurio buvo išrašyta sąskaita faktūra, kurioje nurodytas už avanso sumokėjimą apskaičiuotas PVM, – per penkias dienas nuo numatyto avanso grąžinimo, įskaitymo ar kito sumokėjimo dėl grąžintos, įskaitytos ar kitaip sumokėtos sumos.

3. Kai apmokestinamoji vertė padidinama, išrašoma debetinė sąskaita faktūra, o kai apmokestinamoji vertė sumažinama arba sandoris atšaukiamas, išrašoma kreditinė sąskaita faktūra.

4. Be 114 straipsnyje nurodytų esminių rekvizitų, dokumente, susijusiame su sąskaita faktūra, turi būti nurodyta:

1) sąskaitos faktūros, dėl kurios išrašytas dokumentas, numeris ir data;

2) šio dokumento išrašymo motyvas;

5. Dokumentas turi būti išrašytas bent dviem egzemplioriais: vienas – tiekėjui, kitas – gavėjui.

<...>

7. <...> Su sąskaita faktūra susijusiame dokumente gali nebūti esminių rekvizitų, numatytų 114 straipsnio 1 dalies 12, 14 ir 15 punktuose, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su sandoriu, kurio vykdymo vieta yra valstybės narės teritorijoje, sandoriu Bendrijos viduje ir su nuotoline prekyba prekėmis.“

10 ZDDS 116 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Negalima taisyti ir papildyti sąskaitų faktūrų ir su jomis susijusių dokumentų. Klaidingai išrašyti ar ištaisyti dokumentai anuliuojami ir jų vietoje išrašomi nauji.

2. Klaidingai išrašytais dokumentais taip pat laikomos sąskaitos faktūros ir su jomis susiję dokumentai, kuriuose nenurodytas PVM, nors jis ten turėtų būti nurodytas.

3. Klaidingai išrašytais dokumentais taip pat laikomos sąskaitos faktūros ir su jomis susiję dokumentai, kuriuose nurodytas PVM, nors jis ten neturėtų būti nurodytas.

4. Kai klaidingai išrašyti ar ištaisyti dokumentai įtraukiami į tiekėjo ar gavėjo apskaitą, siekdama juos panaikinti kiekviena šalis turi parengti protokolą, kuriame nurodyta:

1) panaikinimo pagrindas;

2) naikinamo dokumento numeris ir data;

3) naujo dokumento numeris ir išrašymo data;

4) asmenų, kurie kiekvienai šaliai parengė protokolą, parašai.

5. Visus panaikintų dokumentų egzempliorius saugo juos išrašęs asmuo, jie įtraukiami į tiekėjo ir gavėjo apskaitą pagal [šio] įstatymo įgyvendinimo reglamentą.“

11 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks* (Mokesčių ir socialinio draudimo įmokų procedūros kodeksas; DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d., įsigaliojęs 2006 m. sausio 1 d., toliau – DOPK) 128 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nepagrįstai kaip mokesčiai, privalomosios socialinio draudimo įmokos, baudos ir piniginės sankcijos, paskirtos pajamų tarnybų, sumokėtas ar gautas sumas ir sumas, kurias gali grąžinti [*Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinė valstybės pajamų agentūra)] pagal mokesčių ar socialinio draudimo teisės nuostatas, pajamų tarnybos turi įskaityti į mokėtinų skolų valstybei, surinktų

Nacionalinės valstybės pajamų agentūros, grąžinimą. Galima įskaityti į skolą, kurios senaties terminas suėjęs, kai skolininko pareiga ją sumokėti atsirado prieš sueinant senaties terminui.“

12 DOPK 129 straipsnyje nustatyta:

„1. Įskaitymas ar grąžinimas gali būti atliktas mokesčių administratoriaus iniciatyva ar pagal raštišką suinteresuotojo asmens prašymą. Prašymas įskaityti arba grąžinti nagrinėjamas, jeigu jis pateiktas per penkerius metus nuo metų, einančių po metų, kuriais atsirado pagrindas grąžinti, sausio 1 d., nebent įstatyme būtų nustatyta kitaip.

<...>

3. <...> Pranešimas apie įskaitymą ar grąžinimą turi būti išduotas per 30 dienų nuo prašymo gavimo dienos, jei iki šio termino pabaigos nenurodoma atlikti patikrinimo. Net ir įskaitymo ar grąžinimo atveju, taip pat tais atvejais, kai apskundžiamas pirmajame sakinyje nurodytas pranešimas, mokesčių ar privalomojo socialinio draudimo įmokų skolos gali būti tikrinamos. Jeigu dėl pranešimo pateiktas skundas, gali būti išduotas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą, kol įsigalios teismo sprendimas.

<...>

7. Dėl pranešimų apie įskaitymą ar grąžinimą gali būti pateiktas skundas pagal skundų dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą pateikimo tvarką.“

13 Pagrindinėje byloje nagrinėjamam ginčui taikytinos redakcijos *Zakon za zadalzheniyata i dogovorite* (Įstatymas dėl prievolių ir sutarčių; DV, Nr. 275, 1950 m. lapkričio 22 d.; toliau – ZZD) 110 straipsnyje nustatyta:

„Penkerių metų senaties termino pabaiga reiškia bet kokios skolos, dėl kurios įstatyme nenustatyta kitaip, išnykimą.

<...>“

14 ZZD 116 straipsnyje nustatyta:

„Senaties terminas nutraukiamas:

- a) kai skolininkas pripažįsta skolą;
- b) pareiškus ieškinį, prieštaravimą arba taikinimo prašymą; jeigu ieškinys, prieštaravimas ar taikinimo prašymas netenkinami, laikoma, kad senaties terminas nebuvo nutrauktas;
- c) taikant priverstinio vykdymo priemones.

<...>“

15 ZZD 117 straipsnis išdėstytas taip:

„Nuo senaties termino nutraukimo pradedamas skaičiuoti naujas senaties terminas.

Jei skola nustatoma teismo sprendimu, naujas senaties terminas visais atvejais yra penkeri metai.

<...>“

16 ZZD 120 straipsnyje numatyta:

„Senaties terminas automatiškai netaikomas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 17 *Consortium Remi Group* veikla apima pastatų ir įrenginių statybą. 1995 m. birželio 16 d. ji buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, o 2019 m. kovo 7 d. iš jo buvo išbraukta dėl sistemingo ZDDS numatytų pareigų nevykdymo. 2020 m. rugsėjo 18 d. sprendimu *Okrazhen sad Varna* (Varnos apygardos teismas, Bulgarija) pripažino *Consortium Remi Group* nemokia ir buvo pradėtas nemokumo procesas.
- 18 2006–2010 m. ir 2012 m. *Consortium Remi Group* išrašė sąskaitas faktūras penkioms bendrovėms, t. y. „Promes“ OOD, „Orkid Sofia Hills“ EOOD, „Valentin Stoyanov“ EOOD, „Sunshine Coast Investment“ EOOD ir „Mosstroy-Varna“ AD (toliau – bendrovės skolininkės). Šiose sąskaitose faktūrose buvo nurodytas PVM ir už daugumą mokestinių laikotarpių jis buvo sumokėtas. Vis dėlto, kadangi bendrovės skolininkės neapmokėjo šių sąskaitų faktūrų, bendra *Consortium Remi Group* skolų, susijusių su PVM, nurodytu minėtose sąskaitose faktūrose, suma yra 618 171,16 Bulgarijos levų (BGN) (apie 309 085 EUR).
- 19 2011 m. sausio 31 d. pranešimu apie mokesčio perskaičiavimą už laikotarpį nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2010 m. liepos 31 d. *Consortium Remi Group* pagal ZDDS buvo apskaičiuotos skolos, apimančios sąskaitose faktūrose, adresuotose *Sunshine Coast Investment*, nurodytą PVM. *Consortium Remi Group* apskundė šį pranešimą teisme, bet pirmosios instancijos teismas atmetė jos skundą, o jo sprendimą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) patvirtino savo sprendimu.
- 20 Pagal DOPK 129 straipsnio 1 dalį 2020 m. vasario 7 d. pateiktu prašymu (toliau – prašymas įskaityti) *Consortium Remi Group*, remdamasi DOPK 128 straipsnio 1 dalimi, prašė Bulgarijos mokesčių administratoriaus įskaityti jos PVM skolas į 618 171,16 BGN sumą su delspinigiais, kuri buvo lygi deklaruotam ir sumokėtam PVM pagal bendrovėms skolininkėms išrašytas sąskaitas faktūras. Savo prašymo įskaityti priede *Consortium Remi Group* pateikė „sandorio šalių nesumokėtų sumų sąrašą“.
- 21 Vis dėlto šis prašymas buvo atmestas, motyvuojant tuo, kad buvo pateiktas pasibaigus DOPK 129 straipsnio 1 dalyje numatytam naikinamajam terminui. Be to, buvo nuspręsta, kad *Consortium Remi Group* nepateikė visų ar dalies skolų, susijusių su bendrovėms skolininkėms išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytu PVM, nesumokėjimo įrodymų.
- 22 Vykstant administraciniam ginčui dėl sprendimo, kuriuo atmestas šis prašymas, *Consortium Remi Group* pateikė bendrovių skolininkių atžvilgiu priimtus sprendimus dėl nemokumo proceso pradėjimo ir įrodymus, patvirtinančius, kad šias skolas pripažino bendrovių skolininkių likvidatoriai ir kad jos buvo įtrauktos į pripažintų reikalavimų registrus, sudarytus šiuose nemokumo procesuose.
- 23 Visas sprendimas atmesti prašymą įskaityti buvo patvirtintas 2020 m. gegužės 22 d. direktoriaus sprendimu.

- 24 *Consortium Remi Group* pareiškė ieškinį *Administrativen sad Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) dėl direktoriaus patvirtinto sprendimo atmesti prašymą įskaityti, kurį šis teismas atmetė. Dėl šio sprendimo ji pateikė kasacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teigdamas, kad pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamoji vertė turi būti sumažinta tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo negavo viso ar dalies atlygio, mokėtino po to, kai buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, kad minėta nuostata veikia tiesiogiai, todėl turi būti taikoma, jei nacionalinės teisės nuostatos jai prieštarauja.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad Bulgarijos teisėje nėra nuostatos, kuri leistų sumažinti PVM apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju, nes ZDDS 115 straipsnyje toks sumažinimas numatytas tik tiekimo atšaukimo atveju.
- 26 Remdamasis Teisingumo Teismo motyvais 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendime *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 21–27 punktai) ir 2019 m. liepos 3 d. Sprendime *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 62 ir 65 punktai), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, kaip teigia *Consortium Remi Group*, negalima visiškai atmesti PVM grąžinimo galimybės kainos nesumokėjimo atveju, nepaisant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos. Taip yra, be kita ko, tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo įrodo, kad, atsižvelgiant į aplinkybes, gavėjui tenkanti pareiga apmokėti sąskaitą faktūrą gali būti neįvykdyta.
- 27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, į šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą leidžiančią nukrypti nuostatą nebuvo atsižvelgta specialiuose Bulgarijos teisės aktuose, kiek tai susiję su apmokestinamosios vertės tikslinimo būdu, kai prievolė sumokėti PVM skolą gali būti neįvykdyta, ir su sąlygomis, kuriomis galima prašyti grąžinti sumokėtą PVM.
- 28 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuo prejudicinius klausimus:
- „1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos atveju neutralumo principą ir šios direktyvos 90 straipsnį pažeidžia tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip [DOPK] 129 straipsnio 1 dalies antras sakiny, kuriame numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymui įskaityti arba grąžinti mokestį, nurodytą apmokestinamojo asmens už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą išrašytoje sąskaitoje faktūroje, kai prekių arba paslaugų gavėjas visiškai arba iš dalies neapmokėjo sąskaitos?
2. Ar, neatsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, tokiomis aplinkybėmis, kaip susiklosčiusios pagrindinėje byloje, teisė į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį gali būti pripažinta tik su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo, prieš pateikdamas prašymą grąžinti PVM, pakoregavo savo išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM dėl to, kad sąskaitos gavėjas visiškai arba iš dalies nesumokėjo patiektų prekių arba suteiktų paslaugų kainos?

3. Priklausomai nuo atsakymų į pirmuosius du klausimus: kaip turi būti aiškinama [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalis nustatant laiko momentą, kada atsiranda pagrindas sumažinti apmokestinamąją vertę visiško arba dalinio kainos nesumokėjimo atveju, kai nacionalinėje teisėje nėra nukrypti nuo 90 straipsnio 1 dalies leidžiančią nuostatą atitinkančio reglamentavimo?
4. Kaip taikyti 2017 m. lapkričio 23 d. [Sprendime] *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 21–27 punktai) ir 2019 m. liepos 3 d. [Sprendime] *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 62 ir 65 punktai) pateiktus argumentus, jeigu Bulgarijos teisėje nėra jokių specialių sąlygų, nustatančių, kaip reikia taikyti PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą?
5. Ar neutralumo principą ir PVM direktyvos 90 straipsnį pažeidžia apmokestinimo ir socialinio draudimo praktika, pagal kurią neapmokėjimo atveju draudžiama koreguoti išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM tol, kol prekės arba paslaugos gavėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, neinformuojamas apie PVM anuliovimą tam, kad būtų patikslinta jo pirminė atskaita?
6. Ar [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalies aiškinimas leidžia daryti prielaidą, kad galima teisė į apmokestinamosios vertės sumažinimą visiško arba dalinio neapmokėjimo atveju yra pagrindas atsirasti teisei į tiekėjo sumokėto PVM grąžinimą ir delspinigius, ir, jei taip, nuo kurio laiko momento?“

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

29. Remiantis suformuota jurisprudencija Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti Sąjungos teisę tik tiek, kiek tai susiję su jos taikymu naujoje valstybėje narėje nuo šios įstojimo į Europos Sąjungą dienos (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, 16 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
30. Iš to, be kita ko, matyti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti Sąjungos direktyvų dėl PVM, jei nagrinėjamas mokesčių išieškojimo laikotarpis yra iki atitinkamos valstybės narės įstojimo į Sąjungą (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 31 punktas).
31. Iš tiesų, kadangi pareiga tikslinti yra neatsiejama nuo prievolės apskaičiuoti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM ir su ja susijusios teisės į atskaitą, aplinkybių, kuriomis iš principo galima pagrįsti šią pareigą, atsiradimas po valstybės narės įstojimo į Sąjungą neleidžia Teisingumo Teismui aiškinti PVM direktyvos, jei nagrinėjamos prekės buvo patiektos ar paslaugos suteiktos iki šio įstojimo (2018 m. birželio 27 d. Sprendimo *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, 31 punktas).
32. Nagrinėjamu atveju pagrindinė byla susijusi su 2006–2010 m. ir 2012 m. PVM mokestiniu laikotarpiu. Taigi Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti sprendimo dėl prejudicinių klausimų, kiek jie susiję su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu 2006 m., t. y. įvykdytais iki Bulgarijos Respublikos įstojimo į Sąjungą 2007 m. sausio 1 d.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo, trečiojo ir ketvirtojo klausimų

- 33 Pirmiausia reikia priminti, kad, siekiant naudingai atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, Teisingumo Teismui gali tekti atsižvelgti į Sąjungos teisės nuostatas, kurių nacionalinis teismas nenurodė savo klausimuose, be kita ko, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies atrinkti Sąjungos teisės elementus, aiškinčius atsižvelgiant į bylos dalyką (2023 m. kovo 2 d. Sprendimo *Åklagarmyndigheten*, C-666/21, EU:C:2023:149, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Šiuo atveju, nors savo prejudiciniuose klausimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas rėmėsi tik mokesčių neutralumo principu, ši aplinkybė netrukdo atsižvelgti į kitus bendruosius Sąjungos teisės principus, kurie gali būti svarbūs siekiant atsakyti į šiuos klausimus.
- 35 Taigi reikia konstatuoti, kad pirmuoju, trečiuoju ir ketvirtuoju prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą, šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymą grąžinti PVM, susijusį su PVM apmokestinamosios vertės sumažinimu visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros neapmokėjimo atveju, o jei ne, nuo kurios dienos turi būti pradėtas skaičiuoti toks terminas, nesant specialių nacionalinės teisės nuostatų šiuo klausimu.
- 36 Šiuo klausimu primintina, jog PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba tuomet, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis. Ši nuostata įpareigoja valstybes nares sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, taigi ir apmokestinamojo asmens mokėtiną PVM kiekvieną kartą, kai po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso sutarto atlygio. Šioje nuostatoje įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos 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 (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 24 ir 25 punktai).
- 37 PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad visiško ar dalinio atlygio nesumokėjimo atveju valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę.
- 38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nacionalinė nuostata, kurioje išvardijant atvejus, kuriais sumažinama apmokestinamoji vertė, nenurodytas sandorio kainos nesumokėjimas, laikoma valstybės narės galimybės nukrypti, jai suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo rezultatu (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 39 Nagrinėjamu atveju tiek iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tiek iš Bulgarijos vyriausybės žodinių pastabų matyti, kad nacionalinės teisės aktuose, pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos ZDDS 115 straipsnio 1 dalyje išvardijant situacijas, kurioms esant tikslinama apmokestinamoji vertė, nenumatyta jokios korekcijos PVM apmokestinamo sandorio kainos nesumokėjimo atveju.
- 40 Taigi, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu, turi būti laikoma, kad Bulgarijos Respublika pasinaudojo galimybe nukrypti nuo pareigos sumažinti apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju, todėl apmokestinamasis asmuo negali pasinaudoti tokia teise (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 61 punktą).
- 41 Vis dėlto ši galimybė nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio nesumokėjimo atvejais, pagrįsta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir dėl atitinkamos valstybės narės teisinės situacijos atlygio nesumokėjimą gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 42 Darytina išvada, kad tokios galimybės nukrypti egzistavimas turi būti pateisinamas tam, kad valstybių narių priimtose priemonėse jai įgyvendinti nesužlugdytų PVM direktyva siekiamo mokesčių suderinimo tikslo ir kad jos negalėtų paprasčiausiai neleisti joms sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 43 Vis dėlto valstybėms narėms suteikus galimybę neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės galutinio nesumokėjimo atveju būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad verslininkas, kaip mokesčių rinkėjas valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiamas nuo vykdančios ekonominę veiklą, kuri pati apmokestinama PVM, mokėtino ar sumokėto mokesčio naštą (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad, viena vertus, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2020 m. spalio 15 d. Sprendimas *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 51 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija), ir, kita vertus, šio straipsnio 2 dalyje numatyta galimybė nukrypti siekiama tik leisti valstybėms narėms įveikti neaiškumą, susijusį su mokėtinų sumų išieškojimu, bet nereglamentuojamas klausimas, ar PVM apmokestinamoji vertė gali būti nesumažinta galutinio nesumokėjimo atveju (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 24 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 45 Be to, kaip savo išvados 41 ir 56 punktuose iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis gali būti tiesiogiai taikoma, kai valstybė narė, kaip šiuo atveju, neleidžia sumažinti apmokestinamosios vertės visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju, neatsižvelgiant į neaiškumą dėl jo galutinio pobūdžio.
- 46 Dėl šios direktyvos 90 straipsnyje numatytos teisės sumažinti apmokestinamąją vertę apribojimo laiko atžvilgiu reikia pažymėti, pirma, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog galimybė be tokio apribojimo pateikti prašymą grąžinti PVM prieštarautų teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija,

atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti neribotą laiką nuginčytina (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties *FGSZ, C-507/20*, EU:C:2021:157, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 47 Be to, dėl PVM atskaitos sistemos Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad ji turi būti aiškinama taip, kad atitiktų PVM direktyvos 90 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T-2, C-396/16*, EU:C:2018:109, 35 punktą), kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į PVM atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvoje nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimosi teise į PVM atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17*, EU:C:2018:249, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 48 Taigi, kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas, kuriose nustatytas naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus prašymas grąžinti mokesčių yra nepriimtinas, pakanka pažymėti, kad, kaip savo išvados 44 punkte nurodė generalinė advokatė, pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį nedraudžiamas toks teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą laiko atžvilgiu apribojimas.
- 49 Antra, nors naikinamojo termino, kuriam pasibaigus kreditorius nebegali prašyti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės, susijusios su tam tikromis skolomis, egzistavimas savaime negali būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva, data, nuo kurios pradedamas skaičiuoti šis terminas, turi būti nustatyta nacionalinėje teisėje, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties *FGSZ, C-507/20*, EU:C:2021:157, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 50 Konkrečiau kalbant apie veiksmingumo principą, pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos galima daryti išvadą, kad remiantis naikinamuoju terminu, kuris prasidėjo nuo pirmųjų sąskaitų faktūrų išrašymo dienos ir kai kurių sandorių atveju baigėsi prieš pateikiant prašymą įskaityti, negalima pagrįstai nesuteikti teisės į PVM sumažinimą, jei neįrodyta, kad apmokestinamajam asmeniui trūko rūpestingumo, ir nėra piktnaudžiavimo ar susitarimų, kuriais sukčiaujama (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties *FGSZ, C-507/20*, EU:C:2021:157, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 51 Šiuo klausimu reikia manyti, kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinė advokatė, kad, atsižvelgiant į PVM neutralumo principą, pagal kurį verslininkas, kuris užtikrina išankstinį PVM finansavimą jį rinkdamas valstybės vardu, yra visiškai atleistas nuo šio mokesčio naštos vykdydamas PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, naikinamojo termino pasinaudoti teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį pradžia turi būti pakankamai susijusi su data, nuo kurios apmokestinamasis asmuo, veikdamas rūpestingai, gali pasinaudoti šia teise.
- 52 Be to, nesant nacionalinių nuostatų dėl pasinaudojimo teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju tvarkos, kaip yra pagrindinėje byloje, pagal proporcingumo ir teisinio saugumo principus reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo galėtų identifikuoti naikinamojo termino pradžią su pagrįsta tikimybe.

- 53 Šiuo klausimu pažymėtina, kad į neaiškumą, susijusį su galutiniu nesumokėjimo pobūdžiu, taip pat gali būti atsižvelgta leidžiant sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, kai kreditorius prieš pasibaigiant skolininko nemokumo arba likvidavimo procesui su pagrįsta tikimybe įrodo, 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, turi 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 (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).
- 54 Ši išvada *a fortiori* taikytina nemokumo arba likvidavimo procesams, kuriose aiškumas, kad skola yra galutinai beviltiška, iš esmės gali atsirasti tik praėjus ilgam laikotarpiui. Bet kuriuo atveju tiek laiko tenka laukti verslininkams, kuriems taikomi šiuos procesus numatantys aktai, kai jie susiduria su sąskaitos faktūros neapmokėjimu, pinigų srautų trūkumu, palyginti su jų konkurentais kitose valstybėse narėse, o tai aiškiai pažeidžia PVM direktyva siekiamą mokesčių suderinimo tikslą (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 15 d. Sprendimą *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 50 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).
- 55 Nagrinėjamu atveju, nors pagrindinėje byloje prekių tiekimas ir paslaugų teikimas buvo atliktas 2007–2010 m. ir 2012 m., *Consortium Remi Group* pateikė prašymą grąžinti PVM dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo tik 2020 m. Tiek iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, tiek iš pagrindinės bylos šalių atsakymų į per teismo posėdį pateiktus klausimus matyti, kad iš bendrovių skolininkų dvi pirmosios buvo išbrauktos iš įmonių registro prieš pateikiant šį prašymą, atitinkamai 2012 m. ir 2017 m., trečioji iš šio registro buvo išbraukta vykstant pagrindinėje byloje nagrinėjamam procesui, o galiausiai dviem paskutinėms bendrovėms buvo pradėti nemokumo procesai prieš pateikiant minėtą prašymą.
- 56 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją priimti sprendimą dėl faktinių aplinkybių, turi nustatyti datą, nuo kurios *Consortium Remi Group*, neįrodžius rūpestingumo trūkumo, būtų galėjusi pasinaudoti teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju, be kita ko, atsižvelgiant į tai, kad skolos jai gali būti negrąžintos.
- 57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymą grąžinti PVM dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju, kuriam pasibaigus baudžiamas nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, su sąlyga, kad šis terminas pradedamas skaičiuoti tik nuo tos dienos, kai šis apmokestinamasis asmuo, neįrodžius nepakankamo rūpestingumo, būtų galėjęs pasinaudoti teise į sumažinimą. Nesant nacionalinių nuostatų dėl naudojimosi šia teise tvarkos, tokio naikinamojo termino pradžią apmokestinamasis asmuo turi identifikuoti su pagrįsta tikimybe.

Dėl antrojo ir penktojo prejudicinių klausimų

- 58 Atsižvelgiant į šio sprendimo 33 punkte primintą jurisprudenciją, reikia suprasti, kad antruoju ir penktuoju klausimais, kuriuos būtina nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad, nesant specialių nacionalinių nuostatų, pagal juos draudžiamas mokesčių administratoriaus reikalavimas, pagal kurį visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros nesumokėjimo atveju PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas su sąlyga, kad šis asmuo iš anksto pataiso pirminę sąskaitą faktūrą, ir su sąlyga, kad jis iš anksto praneša skolininkui apie savo ketinimą panaikinti PVM, kiek jis susijęs su apmokestinamuoju asmeniu.
- 59 Pirmiausia dėl sąlygos, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas su aplinkybe, kad apmokestinamasis asmuo ištaisė pirmines sąskaitas faktūras, reikia pažymėti, kad, priešingai, nei teigia direktorius ir Europos Komisija, tokia sąlyga nekyla iš PVM direktyvos 203 straipsnio.
- 60 Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši nuostata taikoma tik tuo atveju, kai PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas klaidingai, todėl neapima atvejų, kai sąskaitoje faktūroje nurodytas mokestis yra teisingas (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)*, C-378/21, EU:C:2022:968, 21 ir 23 punktus).
- 61 Vis dėlto tiek reikalavimas ištaisyti pirminę sąskaitą faktūrą, tiek reikalavimas, pagal kurį nesumokėjimo atveju apmokestinamojo asmens apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas su šio asmens išankstiniu pranešimu savo skolininkui, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, apie savo ketinimą panaikinti dalį ar visą PVM, tuo pačiu metu patenka į PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 24 punktą ir 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 35 punktą).
- 62 Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias laiko būtinomis 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 jau nustatytųjų šios direktyvos 3 skyriuje.
- 63 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 šių valstybių mokesčių institucijoms turi įvykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų sumažinti apmokestinamąją vertę (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 64 Vis dėlto priemonėmis, kurias valstybės narės gali nustatyti pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, iš esmės galima nukrypti nuo taisyklių dėl PVM apmokestinamosios vertės laikymosi tik tiek, kiek griežtai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų jomis turi būti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM

neutralumui, kuris yra pagrindinis Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 65 Be to, jei dėl sąlygų, kurios nustatytos prašymų sugrąžinti mokesčius pateikimui, PVM susigrąžinti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, pagal PVM neutralumo ir proporcingumo principus iš valstybių narių galima reikalauti numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 66 Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti mokesčių institucijoms, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, būtų tik tokie, kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorį galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo atžvilgiu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstybės narės reikalaujamų formalumų atveju (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 67 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad reikalavimas, pagal kurį apmokestinamosios vertės, numatytos pirminėje sąskaitoje faktūroje, sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo turi patvirtinimą, kad prekių ar paslaugų gavėjas gavo kreditinę sąskaitą faktūrą, iš esmės gali padėti užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti tiek sukčiavimo, tiek mokestinių pajamų praradimo rizikos ir taip pasiekti PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje ir 273 straipsnyje nustatytų teisėtų tikslų (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32 ir 33 punktus).
- 68 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, ši išvada taip pat taikoma reikalavimui, pagal kurį apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas su apmokestinamojo asmens išankstiniu pranešimu skolininkui, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, apie savo ketinimą panaikinti dalį ar visą PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 35 ir 36 punktus).
- 69 Taigi reikalavimai, pagal kuriuos apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas su apmokestinamojo asmens pirminės sąskaitos faktūros ištaisymu dėl visiško ar dalinio nesumokėjimo ir su jo išankstiniu pranešimu skolininkui apie savo ketinimą panaikinti mokestį, kad šis asmuo būtų informuotas apie pirminės atskaitos tikslinimą, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, iš principo nepaneigia PVM neutralumo (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 37 punktą ir 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 39 punktą).
- 70 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nagrinėjamu atveju tokie reikalavimai neatrodo pernelyg ribojantys apmokestinamąjį asmenį, prekių tiekėją ar paslaugų teikėją (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 41 punktą).
- 71 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, kuri buvo patvirtinta per teismo posėdį, matyti, kad, viena vertus, pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinoje Bulgarijos teisės aktų redakcijoje nebuvo numatyti pirminės sąskaitos faktūros tikslinimo ir skolininko informavimo apie mokesčio panaikinimą nesumokėjimo atveju reikalavimai.

- 72 Kita vertus, remiantis ta pačia informacija, *Consortium Remi Group* 2019 m. kovo 7 d. buvo išbraukta iš PVM registro, todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo prašymo įskaityti pateikimo dieną šis apmokestinamasis asmuo nebeturėjo galimybės išrašyti kreditinių sąskaitų faktūrų. Iš tiesų direktorius šiuo klausimu patikslino, ir šiuo klausimu jam nebuvo prieštarauta, kad pagal *ratione temporis* taikytinas nacionalines nuostatas PVM negali būti tikslinamas, kai apmokestinamasis asmuo išbrauktas iš šio registro.
- 73 Taigi reikia konstatuoti: kadangi sąskaitos faktūros ištaisymas Bulgarijos mokesčių administratoriaus praktikoje yra *sine qua non* sąlyga, kad būtų sumažinta apmokestinamoji vertė, PVM neutralumui daroma įtaka, kai apmokestinamajam asmeniui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga ištaisyti tokią sąskaitą faktūrą (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 63 punktą).
- 74 Taigi tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo negali pateikti tikslinamojo dokumento dėl sąskaitų faktūrų, kurių suma nebuvo sumokėta, pagal PVM neutralumo ir proporcingumo principus reikalaujama, kad atitinkama valstybė narė leistų jam kitomis priemonėmis nacionalinėms mokesčių institucijoms įrodyti šių sąskaitų faktūrų neapmokėjimą, kuris lemia jo teisę į apmokestinamosios vertės sumažinimą (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 65 punktą).
- 75 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę taikymas, nesant atitinkamų nacionalinės teisės nuostatų, su sąlyga, kad pirminė sąskaita faktūra buvo ištaisyta, viršija tai, kas būtina PVM direktyvos 273 straipsniu siekiamam tikslui – pašalinti mokesčių pajamų praradimo riziką – pasiekti, kai šios sąlygos neįmanoma įvykdyti.
- 76 Juo labiau tas pats pasakytina apie pareigą informuoti šios sąskaitos faktūros gavėją apie ją išrašiusio asmens ketinimą panaikinti PVM, kaip antai numatyta penktajame klausime, kuri, kaip matyti iš pačios formuluotės ir kitų prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktų išvadų, yra būtina Bulgarijos mokesčių administratoriaus praktikoje nustatyta sąlyga, kad būtų tikslinamas sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju.
- 77 Atsižvelgiant į tai, reikia pažymėti, kad nagrinėjamu atveju *Consortium Remi Group* buvo išbraukta iš PVM registro dėl sistemingo pareigų, kylančių iš ZDDS, nevykdymo ir kad jos prašymas įskaityti buvo susijęs su sąskaitų faktūrų, išrašytų likus keleriems metams iki jos išbraukimo iš registro, neapmokėjimu. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo yra atsakingas už tai, kad jis negali išrašyti kreditinių sąskaitų faktūrų, ar ne.
- 78 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad, nesant specialių nacionalinės teisės nuostatų, pagal juos draudžiamas mokesčių administratoriaus reikalavimas, pagal kurį PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas, kai neapmokama visa apmokestinamojo asmens išrašyta sąskaita faktūras ar jos dalis, siejamas su sąlyga, kad šis asmuo iš anksto pataiso pirminę sąskaitą faktūrą ir iš anksto praneša savo skolininkui apie ketinimą panaikinti PVM, nes apmokestinamasis asmuo negali laiku atlikti tokio ištaisymo dėl ne nuo jo priklausančių aplinkybių.

Dėl šeštojo klausimo

- 79 Šeštuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad galima teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros neapmokėjimo atveju suteikia teisę susigrąžinti jo sumokėtą PVM kartu su delspinigiais, ir, jei taip, nuo kokios dienos galima pasinaudoti tokia teise.
- 80 Šiuo klausimu, kaip priminta šio sprendimo 42 punkte, bendra PVM sistema užtikrinamas jo neutralumas ir ja siekiama visišškai atleisti verslininką nuo vykdančią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Iš šio sprendimo 63 punkte nurodytos jurisprudencijos taip pat matyti, kad, nors valstybės narės turi diskreciją nustatyti PVM direktyvos 90 straipsnyje numatytą tvarką, ši tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa PVM našta ar jos dalis.
- 81 Visų pirma tokia tvarka turi sudaryti mokesčių mokėtojų protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl sumažėjusios PVM apmokestinamosios vertės atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad grąžinimas turi būti atliktas per protingą terminą pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 38 punktą).
- 82 Jeigu tuo atveju, kai grąžinimas dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažėjimo neatliekamas per protingą terminą, apmokestinamasis asmuo neturi teisės į delspinigius, tai reiškia, kad jo padėtis pablogėja, o tai prieštarauja mokesčių neutralumo principui (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 39 ir 41 punktus).
- 83 Darytina išvada, kad nors PVM direktyvos 90 straipsnyje nenumatyta pareigos mokėti palūkanas už PVM grąžinimą dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažėjimo ir nenurodyta data, nuo kurios turi būti mokamos tokios palūkanos, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad finansiniai nuostoliai, patirti dėl PVM permokos grąžinimo pasibaigus protingam terminui, būtų kompensuoti delspinigiais (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 40 ir 41 punktus).
- 84 Iš tiesų, esant tokiai situacijai, apmokestinamajam asmeniui susidaro PVM permoka, kuri jam turi būti grąžinta, bet dėl to jis gali patirti finansinių nuostolių, negalėdamas disponuoti nagrinėjamomis pinigų sumomis. Jeigu mokesčių administratoriui negrąžinus šios permokos per protingą terminą apmokestinamasis asmuo neturėtų teisės į delspinigius, jo padėtis pablogėtų, ir taip būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas (2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 42 punktą).
- 85 Konkrečiau kalbant apie palūkanų už grąžinimą dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo taikymo tvarką, pažymėtina, kad ji priklauso valstybių narių procesinei autonomijai, kurią riboja lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai (pagal analogiją žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, 45 punktą).
- 86 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šiuos principus ir į visus jo nagrinėjamos bylos ypatumus, turi nustatyti, ar nagrinėjamu atveju reikėjo grąžinti PVM dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo, ir, jeigu jis konstatuoja, kad grąžinimas nebuvo

atliktas per protingą terminą, momentą, nuo kurio prie grąžinamos sumos priskaičiuojami delspinigiai (šiuo klausimu žr. 2023 m. spalio 5 d. Nutarties *ZSE Elektrárne*, C-151/23, EU:C:2023:751, 28 punktą).

- 87 Nagrinėjamu atveju, kaip savo išvados 99, 100 ir 102 punktuose iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, nesant konkrečios nacionalinėje teisėje numatytos tvarkos, palūkanos už teisę į grąžinimą dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo gali būti skaičiuojamos tik nuo tos dienos, kai apmokestinamasis asmuo nusprendžia, kad nagrinėjama skola galutinai nebus apmokėta, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, ir pasinaudoja teise į PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą, pateikdamas deklaraciją, susijusią su einamuoju mokestiniu laikotarpiu, nes iki tos dienos PVM sumokėjimo teisinis pagrindas yra šios direktyvos 63 straipsnis.
- 88 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į šeštąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinama taip, kad galima teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros neapmokėjimo atveju suteikia teisę į jo sumokėto PVM grąžinimą su delspinigiais ir kad, nesant valstybės narės teisės aktuose galimai mokėtinų palūkanų taikymo tvarkos, data, nuo kurios apmokestinamasis asmuo pasinaudoja teise į minėtą sumažinimą, pateikdamas deklaraciją, susijusią su einamuoju mokestiniu laikotarpiu, yra atskaitos taškas apskaičiuojant šias palūkanas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 89 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM) dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju, kuriam pasibaigus baudžiamas nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, su sąlyga, kad šis terminas pradedamas skaičiuoti tik nuo tos dienos, kai šis apmokestinamasis asmuo, neįrodžius nerūpestingumo trūkumo, būtų galėjęs pasinaudoti teise į sumažinimą. Nesant nacionalinių nuostatų dėl naudojimosi šia teise tvarkos, tokio naikinamojo termino pradžią apmokestinamasis asmuo turi identifikuoti su pagrįsta tikimybe.**
- 2. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad, nesant specialių nacionalinės teisės nuostatų, pagal juos draudžiamas mokesčių administratoriaus reikalavimas, pagal kurį pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamosios vertės sumažinimas, kai neapmokama visa apmokestinamojo asmens išrašyta sąskaita faktūra**

ar jos dalis, siejamas su sąlyga, kad šis asmuo iš anksto pataiso pirminę sąskaitą faktūrą ir iš anksto praneša skolininkui apie savo ketinimą panaikinti PVM, nes apmokestinamasis asmuo negali laiku atlikti tokio ištaisymo dėl ne nuo jo priklausančių aplinkybių.

- 3. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinama taip, kad galima teisė sumažinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamąją vertę visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros neapmokėjimo atveju suteikia teisę į jo sumokėto PVM grąžinimą su delspinigiais ir kad, nesant valstybės narės teisės aktuose galimai mokėtinų palūkanų taikymo tvarkos, data, nuo kurios apmokestinamasis asmuo pasinaudoja teise į minėtą sumažinimą, pateikdamas deklaraciją, susijusią su einamuoju mokestiniu laikotarpiu, yra atskaitos taškas apskaičiuojant šias palūkanas.**

Parašai.