



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 22 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 184 ir 185 straipsniai – Pirkimo mokesčio atskaitos tikslinimas – Veiksnių, kuriais remiantis apskaičiuota atskaitytina suma, pasikeitimas – Sąvoka „visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai“ – Sprendimo, patvirtinančio susitarimą su kreditoriais, turinčio *res judicata* galią, poveikis“

Byloje C-396/16

dėl *Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. liepos 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., bankrutuojanti,

prieš

Slovėnijos Respubliką

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (pranešėjas), S. Rodin ir E. Regan,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.*, bankrutuojančios, atstovaujamos *odvetnik* V. Bajuk ir *odvetnica* J. Češnovar,
- Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos B. Jovin Hrastnik,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Žebre,

susipažinęs su 2017 m. spalio 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: slovėnų.

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) 184–186 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bankrutuojančios bendrovės *T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.* (toliau – *T-2*) ir *Republika Slovenija* (Slovėnijos Respublika), atstovaujamos *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija, Slovėnija), ginčą dėl 7 362 080,27 euro sumos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už laikotarpį nuo 2012 m. vasario 1 d. iki 29 d. sumokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„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.“

- 4 Minėtos direktyvos 184 straipsnis išdėstytas taip:

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

- 5 Tos pačios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„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.“

- 6 PVM direktyvos 186 straipsnis išdėstytas taip:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Slovėnijos teisė

- 7 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; *Uradni list RS*, Nr. 13/11, toliau – ZDDV-1) 39 straipsnio 3 ir 4 dalyse numatyta:

„3) Apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti (sumažinti) deklaruotą PVM sumą, jeigu pagal galutinį teismo sprendimą, susijusį su užbaigta bankroto byla arba sėkmingai užbaigta susitarimo su kreditoriais procedūra, ji negražinama arba nėra gražinama visa. Tą patį gali padaryti apmokestinamasis asmuo, kuris gauna galutinį teismo sprendimą dėl priverstinio vykdymo procedūros sustabdymo ar kitą patvirtinimą, iš kurio matyti, kad per užbaigtą priverstinio vykdymo procedūrą ši suma jam nebuvo gražinta ar nebuvo gražinta visa; arba apmokestinamajam asmeniui suma nebuvo gražinta arba nebuvo gražinta visa, nes skolininkas buvo išbrauktas iš įmonių registro ar kitų registrų arba reikšmingų dokumentų. Jeigu apmokestinamasis asmuo *a posteriori* gauna mokėjimą arba dalinį mokėjimą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, 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 įsiskolinimų, kuriuos jis deklaravo per susitarimo su kreditoriais arba bankroto procedūrą.“

- 8 ZDDV-1 68 straipsnyje „PVM atskaitos tikslinimas“ nustatyta:

„1) Apmokestinamasis asmuo turi patikslinti pirminę atskaitą, jeigu ši suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

2) Apmokestinamasis asmuo turi tikslinti atskaitą, jeigu veiksniai, į kuriuos buvo atsižvelgta apskaičiuojant atskaitytiną sumą, pasikeitė po PVM atskaitos, pavyzdžiui, tuo atveju, kai nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

3) Nukrypstant nuo šio straipsnio 2 punkto, apmokestinamasis asmuo netikslina pirminės atskaitos, jeigu yra tinkamai įrodomas turto sunaikinimas ar praradimas ir jeigu tiekiamos mažos vertės dovanos ir šio įstatymo 7 straipsnyje nurodyti pavyzdžiai.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 2011 m. lapkričio 28 d. *Okrožno sodišče v Mariboru* (Mariboro apygardos teismas, Slovėnija) sprendimu patvirtino susitarimą su kreditoriais, pagal kurį Slovėnijos įmonė T-2, veikianti elektroninių ryšių sektoriuje, turėjo per devynerius metus sumokėti tik 44 % savo skolų sumos. Šis sprendimas įsiteisėjo 2012 m. vasario 24 d.
- 10 Tuo remdamasi *Davčni urad Ljubljana* (Liublianos mokesčių inspekcija, Slovėnija) nusprendė, kad T-2 turi patikslinti PVM atskaitą pagal ZDDV-1 68 straipsnį, ir 2013 m. gegužės 27 d. sprendimu nurodė jai sumokėti 7 362 080,27 euro PVM už laikotarpį nuo 2012 m. vasario 1 d. iki 29 d.
- 11 T-2 pateiktas skundas dėl šio sprendimo Finansų ministerijai buvo atmestas. Ieškinys, pareikštas *Upravno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos administracinis teismas), taip pat buvo atmestas 2014 m. lapkričio 18 d. sprendimu. Dėl šio sprendimo vyko kasacinis procesas *Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas).
- 12 T-2 prieštarauja dėl pirkimo PVM atskaitos tikslinimo. Ji teigia, kad susitarimo su kreditoriais patvirtinimas, turintis *res judicata* galią, nėra veiksnys, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, pakeitimas, kaip tai suprantama pagal ZDDV-1 68 straipsnį; tai yra specialus atvejis, nenumatytas šiame įstatyme.

- 13 Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susitarimo su kreditoriais patvirtinimas, turintis *res judicata* galią, gali patekti į ZDDV-1 68 straipsnio, kuriuo perkeliama PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai ir pagal kurį apmokestinamasis asmuo turi patikslinti atskaitą, kai pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, taikymo sritį.
- 14 Šis teismas šiuo atžvilgiu nurodo, jog ZDDV-1 63 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti iš PVM, kurį jis turi sumokėti mokesčių administratoriui, PVM sumą, kurią jis turi mokėti ar sumokėjo tiekėjui arba teikėjui įsigydamas prekių ar paslaugų. Kitaip tariant, kadangi galutinis sprendimas, patvirtinantis susitarimą su kreditoriais, susijęs su apmokestinamuoju asmeniu, daro poveikį šio asmens pareigai sumokėti PVM savo tiekėjui ar teikėjui, šis sprendimas taip pat turi lemiamą reikšmę apmokestinamojo asmens pareigoms mokesčių administratoriui.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad ZDDV-1 39 straipsnyje, kuriuo į nacionalinę teisę perkeltas PVM direktyvos 90 straipsnis, aiškiai numatyta, kad skolininko susitarimo su kreditoriais patvirtinimas leidžia pardavėjui patikslinti jo deklaruoto PVM atskaitą.
- 16 Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad sprendimo patvirtinti susitarimą su kreditoriais galutinis pobūdis kliudo kreditoriams reikalauti padengti visus jų reikalavimus. Kita vertus, skolininko pareigos išlieka. Taigi, jei skolininkas savanoriškai sumokėjo didesnę sumą, nei nustatyta susitarime su kreditoriais, jis neturi teisės pagal nacionalinės teisės nuostatas, susijusias su nepagrįstu praturtėjimu, prašyti ją grąžinti.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priduria, kad mokesčių tikslais susitarimo su kreditoriais patvirtinimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į jo ekonominę turinį. Šiuo požiūriu per susitarimo su kreditoriais procedūrą reikalavimai sumažinami, o ne tik susitariama, kad jų nereikia mokėti.
- 18 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog tam, kad būtų galima taikyti ZDDV-1 68 straipsnį, svarbu suprasti PVM direktyvos nuostatas, kurias šis straipsnis perkelia, t. y. PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį, pagal kurią atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, nebent valstybės vis dėlto reikalauja šio tikslinimo.
- 19 Visų pirma šis teismas klausia, ar sandorio visiškas neapmokėjimas arba neapmokėjimas iš dalies turi būti laikomas „veiksnio, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, pasikeitimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, ir ar susitarimo su kreditoriais patvirtinimas turi būti laikomas sandorių neapmokėjimu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalį.
- 20 Be to, jis klausia dėl reikalaujamo tikslumo masto, kad nacionalinės teisės nuostatos, perkeliančios PVM direktyvą, pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą teisėtai numatytų leidžiančią nukrypti nuostatą nuo taisyklės, pagal kurią tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, nereikia tikslinti atskaitos. Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ZDDV-1 68 straipsnis aiškiai nereglamentuoja atvejų, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar įsipareigojimų sumažėjimas pagal galutinai patvirtintą susitarimą su kreditoriais, kaip pagrindinėje byloje, turi būti laikomas veiksnio, kuriais remiantis apskaičiuojama pirkimo PVM atskaitos suma, pasikeitimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, ar kitokia situacija, kai atskaita yra didesnė ar mažesnė nei ta, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 184 straipsnį?

2. Ar įsipareigojimų sumažėjimas pagal galutinai patvirtintą susitarimą su kreditoriais, kaip pagrindinėje byloje, turi būti laikomas neapmokėjimu (iš dalies), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą?
3. Ar valstybė narė, atsižvelgdama į Sąjungos teisės aktų leidėjo ir PVM direktyvos 186 straipsnyje nustatytus teisinių situacijų aiškumo ir tikrumo reikalavimus, reikalaudama atskaitos tikslinimo neapmokėjimo ar neapmokėjimo iš dalies atveju, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, turi nacionalinėje nuostatoje specialiai numatyti neapmokėjimo atvejus, kurie apima galutinai patvirtintą susitarimą su kreditoriais (ar jis patenka į „neapmokėto sandorio“ sąvoką)?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas, kuris kyla iš galutinai patvirtinto susitarimo su kreditoriais, yra veiksnys, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, pasikeitimas.
- 23 Primintina, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatytos sąlygos, kurioms esant gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą. Iš tiesų minėtuose straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra PVM direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Tuo siekiama padidinti atskaitos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą (2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 48 ir 50 punktai).
- 24 PVM neutralumo principo laikomasi, nes atskaitos tvarka, nustatyta PVM direktyvos X antraštinėje dalyje, leidžia platinimo grandinės tarpinėms sąsajoms atskaityti iš savo apmokestinamosios vertės tiekėjui savo kaip PVM sumokėtas sumas už atitinkamą sandorį ir taip grąžinti mokesčių administratoriui PVM dalį, atitinkančią kainos, už kurią kiekvienas pristatė prekes pirkėjui, ir kainos, kurią sumokėjo savo tiekėjui, skirtumą (pagal analogiją žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 33 punktą; 2002 m. spalio 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-427/98, EU:C:2002:581, 42 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, 36 punktą).
- 25 Kalbant apie pareigą tikslinti pirkimo PVM atskaitą, pažymėtina, jog PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra mažesnė arba didesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.
- 26 PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad atskaita tikslinama visų pirma tada, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota ši atskaitytina suma (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 51 punktą).
- 27 Iš kartu aiškinamų PVM direktyvos 184 straipsnio ir 185 straipsnio 1 dalies nuostatų matyti, kad, kai pasikeitus vienam iš veiksnių, kuriuo remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, reikia atlikti tikslinimą, apskaičiavus patikslintą sumą galutinė atskaitos suma turi būti tokia, kokią apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs teisę atskaityti, jei iš pradžių būtų atsižvelgta į šį pasikeitimą (2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 47 punktas).
- 28 Šiuo atveju neginčijama, kad galutinis susitarimo su kreditoriais patvirtinimas sumažino pirkėjo, t. y. T-2, įsipareigojimus jo tiekėjams.

- 29 Taigi toks patvirtinimas sumažino sumas, kurias T-2 moka savo tiekėjams kaip PVM; taip pat, laikantis principų, primintų šio sprendimo 24 punkte, pakeitė veiksnius, į kuriuos atsižvelgiama apskaičiuojant atskaitos sumą.
- 30 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas, kuris kyla iš galutinai patvirtinto susitarimo su kreditoriais, yra veiksnys, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, pasikeitimas.

Dėl antrojo klausimo

- 31 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad dėl skolininko įsipareigojimų sumažėjimo, atsiradusio dėl galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo, kai sandoris yra visiškai ar iš dalies neapmokėtas, nereikia tikslinti pirminės atskaitos, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 32 Kalbant apie PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies aiškinimą, pažymėtina, jog iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo I, C-195/16, EU:C:2017:815, 32 punktas).
- 33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį 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 (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas).
- 34 Kaip matyti iš šio sprendimo 23–29 punktų, tokia situacija patenka į PVM direktyvos 185 straipsnio, kuris taikomas, be kita ko, tuo atveju, kai sumažėja pirkėjo įsipareigojimai tiekėjui, taikymo sritį.
- 35 Nors šios direktyvos 90 straipsnyje reglamentuojama tiekėjo 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 atliktos pirminės atskaitos tikslinimu. Todėl šie du straipsniai atitinka du to paties ekonominio sandorio etapus ir juos reikia aiškinti darniai.
- 36 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad pirkimo kainos nesumokėjimo atvejis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, negrąžina šalių į jų pradinę padėtį. Iš tiesų, jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis nenutraukus ar neanulius sutarties, pirkėjas lieka skolingas sutartą kainą, o pardavėjas, nors nebėra prekės savininkas, iš esmės vis dar turi skolinį reikalavimą, dėl kurio gali kreiptis į teismą. Tačiau kadangi negalima atmesti galimybės, kad tokia skola iš tikrųjų gali tapti visiškai beviltiška, Sąjungos teisės aktų leidėjas siekė palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkimą nustatyti, ar pirkimo kainos nesumokėjimo atvejis suteikia teisę atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę jos nustatytomis sąlygomis, ar vis dėlto šiuo atveju tokio sumažinimo neleidžiama (žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 29 punktą).
- 37 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 (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 17 punktas).

- 38 Tokios galimybės nukrypti taikymas turi būti pateisintas tam, kad valstybių narių priimtose priemonėse jai įgyvendinti nesužlugdytų PVM direktyvos mokesčių derinimo tikslo (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 18 punktas).
- 39 Iš to, kas minėta, matyti, kad nesumokėjimui būdingas neužtikrintumas susijęs su jo negalutiniu pobūdžiu (2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, 30 punktas).
- 40 Nors reikšminga, kad valstybės narės gali įveikti šį neaiškumą, galimybė nukrypti negali jo viršyti, visų pirma viršyti klausimo, ar apmokestinamoji vertė negali būti sumažinta nesumokėjimo atveju (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 22 punktas).
- 41 Atsižvelgiant į šio sprendimo 32–35 punktuose pateiktus svarstymus, šis sąvokos „nesumokėjimas“ aiškinimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, taikomas ir sąvokai „visiškai ar iš dalies neapmokėtas sandoris“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalį.
- 42 Taigi tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sužinotų, ar jo nagrinėjama byla susijusi su visiškai arba iš dalies neapmokėtu sandoriu, jis, taikydamas šio sprendimo 36–40 punktuose pateiktus kriterijus, turi įvertinti, be kita ko, ar galutinai patvirtinus susitarimą su kreditoriais pagal taikomą nacionalinę teisę pirkėjas vis dar turės sumokėti sutartą kainą, o pardavėjas dar turės reikalavimą, kuriuo galės remtis teisme. Vis dėlto, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų konstatuoti, kad skolininko įsipareigojimai buvo sumažinti taip, kad atitinkama jo tiekėjų reikalavimų dalis yra galutinai negrąžintina, PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatytos nukrypti leidžiančios nuostatos nebūtų taikomos, kai sandoriai visiškai ar iš dalies neapmokėti.
- 43 Be to, kalbant apie kriterijus, taikomus vertinant reikalavimų galutinį pobūdį, reikia priminti, kad atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę tikrovę yra esminis kriterijus taikant bendrą PVM sistemą (2010 m. spalio 7 d. Sprendimo *Loyalty Management UK ir Baxi Group*, C-53/09 ir C-55/09, EU:C:2010:590, 39 punktas ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 punktas).
- 44 Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo susitarimo su kreditoriais patvirtinimas kliudo kreditoriams prašyti visų reikalavimų apmokėjimo, o ekonominiu požiūriu dėl šio sprendimo sumažėja skolininko įsipareigojimai kreditoriams, jie ne tik nesumokami. Todėl neatrodo, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas dėl galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo yra atvejis, kai sandoris yra visiškai ar iš dalies neapmokėtas; vis dėlto tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 45 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa aiškinama taip, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas dėl galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo nėra atvejis, kai sandoris yra visiškai ar iš dalies neapmokėtas, nesuteikiantis teisės į pirminės atskaitos tikslinimą, nes šis sumažinimas yra galutinis, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl trečiojo klausimo

- 46 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė, atsižvelgdama į teisinių situacijų aiškumo ir tikslumo reikalavimą, turi įgyvendinti šioje nuostatoje numatytą teisę, aiškiai numatydama atskaitos tikslinimo pareigą visiškai ar iš dalies neapmokėtų sandorių atveju.

- 47 Dėl pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaitą pažymėtina, jog PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra mažesnė arba didesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį pirminė atskaita visų pirma tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota ši atskaitytina suma.
- 48 Vis dėlto, nukrypstant nuo PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalies, šio straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai. Pagal šios 2 dalies antrą pastraipą valstybės narės gali reikalauti atskaitą tikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.
- 49 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalyje, kuria į Slovėnijos teisę perkelta PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis, aiškiai nenumatyta pareigos tikslinti vagystės atveju ir kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, bet šie atvejai paprasčiausiai neįtraukti į tikslinimo pareigos išimčių sąrašą.
- 50 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nurodė, kad valstybės narės, naudodamosi PVM direktyvoje numatyta galimybe, gali pasirinkti, kaip jos mano, labiausiai tinkamą teisės aktų leidimo metodiką (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, 56 punktą ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 33 punktą). Jos gali, pavyzdžiui, apsiriboti nacionalinės teisės aktuose perimamos šioje direktyvoje vartojamos formuluotes ar jas atitinkančias frazes arba nustatyti baigtinį atvejų, kuriais nukrypstant nuo šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalies nereikia tikslinti pirminės atskaitos, sąrašą.
- 51 Faktą, kad visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai nenurodyti tokiaame sąrašė, galima vertinti kaip valstybių narių pasinaudojimo joms pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą suteikta galimybe nukrypti rezultata (pagal analogiją žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 24 punktą).
- 52 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl teisinių situacijų aiškumo ir tikslumo reikalavimo laikymosi, primintina, kad teisinio saugumo principas, iš kurio kyla teisėtų lūkesčių apsaugos principas, reikalauja, viena vertus, kad teisės nuostatos būtų aiškos ir tikslios, ir, kita vertus, kad teisės subjektai galėtų numatyti jų taikymą (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28 punktas).
- 53 Šiuo klausimu, kaip matyti iš šio sprendimo ankstesnių punktų, neatrodo, kad atitinkami nacionalinės teisės aktai kliudo apmokestinamiesiems asmenims tiksliai žinoti jiems nustatytų pareigų mastą ar aiškiai žinoti savo teises ir pareigas, taip pat imtis atitinkamų veiksmų.
- 54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa aiškinama taip, kad valstybė narė, įgyvendindama šioje nuostatoje numatytą teisę, neprivalo aiškiai numatyti atskaitos tikslinimo pareigos visiškai ar iš dalies neapmokėtų sandorių atveju.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 55 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:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 185 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas, kuris kyla iš galutinai patvirtinto susitarimo su kreditoriais, yra veiksmų, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, pasikeitimas.
2. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas dėl galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo nėra atvejis, kai sandoris yra visiškai ar iš dalies neapmokėtas, nesuteikiantis teisės į pirminės atskaitos tikslinimą, nes šis sumažinimas yra galutinis, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
3. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė, įgyvendindama šioje nuostatoje numatytą teisę, neprivalo aiškiai numatyti atskaitos tikslinimo pareigos visiškai ar iš dalies neapmokėtų sandorių atveju.

Parašai.