



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. lapkričio 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis – PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas – Visos ar dalies kainos nesumokėjimas dėl skolininko bankroto – Nacionalinės teisės akte numatyta sąlyga pirkimo PVM patikslinti – Sąlyga, kad iš dalies arba visiškai nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo – Nesuderinamumas“

Byloje C-398/20

dėl *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas, Čekijos Respublika) 2020 m. liepos 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. rugpjūčio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

ELVOSPOL, s.r.o.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro šeštosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *ELVOSPOL, s.r.o.*, atstovaujamos T. Klíma,
- *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Rozehnal,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vláčil,

* Proceso kalba: čekų.

- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos P. Carlin ir M. Salyková,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados

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 pagal Čekijos teisę įsteigtos bendrovės *ELVOSPOL, s.r.o.* (toliau – ELVOSPOL) ir *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, Čekijos Respublika) ginčą dėl jos atsisakymo leisti patikslinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta:
„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 įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“
- 5 Šios direktyvos 90 straipsnyje nurodyta:
„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 PVM direktyvos 273 straipsnyje 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.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Čekijos teisė

- 7 *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio, toliau – PVM įstatymas) 44 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, kuris dėl kitam apmokestinamajam asmeniui suteiktų apmokestinamųjų paslaugų turi deklaruoti mokesį ir kurio reikalavimas, atsiradęs ne vėliau kaip likus 6 mėnesiams iki teismo sprendimo dėl bankroto paskelbimo, dar nebuvo pasibaigęs (toliau – kreditorius), turi teisę patikslinti pardavimo mokesčio sumą, susijusią su nustatyto reikalavimo verte, jeigu:

- a) apmokestinamajam asmeniui, kurio atžvilgiu kreditorius turi reikalavimą (toliau – skolininkas), iškelta bankroto byla ir bankroto bylą nagrinėjantis teismas paskelbė skolininko turto likvidavimą;
- b) kreditorius pareiškė atitinkamą reikalavimą ne vėliau kaip per bankroto teismo sprendime nustatytą terminą, šis reikalavimas buvo nustatytas ir į jį atsizvelgiama bankroto byloje;
- c) atsirandant reikalavimui kreditorius ir skolininkas nėra ir nebuvo:
 - 1) asmenys, kurių kapitalas susijęs <...>;
 - 2) artimi asmenys arba
 - 3) tos pačios bendrovės akcininkai, jeigu jie yra apmokestinamieji asmenys;
- d) kreditorius pateikė skolininkui 46 straipsnio 1 dalyje numatytą mokesstinį dokumentą.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 2013 m. lapkričio 29 d. ELVOSPOL patiekė prekių *MPS Mont a.s.* (toliau – *Mont*). 2014 m. gegužės 19 d. Čekijos teismas paskelbė pastarosios bankrotą ir nustatė likvidavimo tvarką.
- 9 Taigi pareiškėja pagrindinėje byloje savo PVM deklaracijoje už 2015 m. gegužės mėn. ir papildomoje mokesčių deklaracijoje patikslino apmokestinamąją vertę pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalį ir teigė, kad *Mont* neapmokėjo sąskaitos faktūros už atliktą tiekimą.
- 10 Vis dėlto *Finanční úřad pro Jihomoravský kraj* (Pietų Moravijos regiono mokesčių inspekcija, Čekijos Respublika; toliau – mokesčių administratorius) nusprendė, kad pareiškėjos pagrindinėje byloje pateiktas PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies aiškinimas yra klaidingas ir kad ji neturėjo teisės patikslinti savo apmokestinamosios vertės. Šiomis aplinkybėmis 2016 m. vasario 22 d. mokesčių administratorius priėmė sprendimą, kuriame nustatė PVM sumą, neatsizvelgdamas į prašymą dėl patikslinimo.

- 11 Pareiškėja pagrindinėje byloje apskundė šį sprendimą apeliacinei finansų direkcijai. 2018 m. gegužės 2 d. sprendimu ši direkcija atmetė šį skundą ir nusprendė, kad pareiškėja pagrindinėje byloje negalėjo patikslinti savo apmokestinamosios vertės pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalį, nes nesumokėta skola atsirado per šešių mėnesių laikotarpį iki *Mont* bankroto paskelbimo.
- 12 Iš tiesų, apeliacinės finansų direkcijos teigimu, tam, kad būtų galima patikslinti PVM sumą, PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalyje numatytos kelios sąlygos: viena iš jų yra ta, kad nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki teismo sprendimo, kuriuo paskelbiamas atitinkamos bendrovės skolininkės bankrotas. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjama skola, kuri nebuvo sumokėta, atsirado 2013 m. lapkričio 29 d., t. y. per šešių mėnesių laikotarpį iki 2014 m. gegužės 19 d. teismo sprendimo, kuriuo paskelbta, kad *Mont* bankrutavo.
- 13 Pareiškėja pagrindinėje byloje apskundė apeliacinės finansų direkcijos sprendimą *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas, Čekijos Respublika), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 14 Šiam teismui kyla klausimas, ar nacionalinė nuostata, kaip antai PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalis, pagal kurią PVM sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, prieštarauja PVM direktyvos 90 straipsniui.
- 15 Šiuo klausimu remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusia su PVM direktyvos 90 straipsniu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad neutralumo principas reiškia, kad prekybininkas, kaip mokesčių rinkėjas valstybės vardu, turi būti visiškai atleistas nuo mokėtino arba sumokėto mokesčio naštos, kai vykdo ekonominę veiklą, kuri apmokestinama PVM, ir kad nors valstybės narės gali visiškai netaikyti galimybės patikslinti apmokestinamąją vertę, jos negali visiškai netaikyti tokios tikslinimo galimybės, kad nebūtų pažeistas neutralumo principas.
- 16 Atsižvelgdamas į šią Teisingumo Teismo jurisprudenciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tokia nacionalinė nuostata, kokia yra PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalis, pagal kurią PVM sumos tikslinimas siejamas su sąlyga, kad nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, gali prieštarauti PVM neutralumo principui.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat abejoja, ar tokia nacionalinė nuostata gali būti taikoma PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta išimtis. Šiuo klausimu jis primena, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši PVM direktyvos nuostata pagrįsta mintimi, kad atlygio nesumokėjimą tam tikromis aplinkybėmis ir dėl atitinkamoje valstybėje narėje esančios teisinės situacijos gali būti sunku patikrinti arba kad jis gali būti tik laikinas. Todėl pasinaudojimas tokia išimties galimybe turi būti pateisinamas neaiškumu dėl atlygio sumokėjimo ir būti proporcingas šiam tikslui.
- 18 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar nacionalinė nuostata, kaip antai PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalis, gali būti pateisinama PVM direktyvos 273 straipsniu, pagal kurį valstybėms narėms leidžiama numatyti prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad pagal

Teisingumo Teismo jurisprudenciją šia nuostata grindžiamos priemonės turi būti apribotos tik tuo, kas griežtai būtina, ir negali būti naudojamos taip, kad būtų pažeistas PVM neutralumo principas.

- 19 Taip pat prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad pagal 2019 m. liepos 16 d. *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) nutartį PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalis grindžiama ekonomine prielaida, kad kuo verslininko ir jo partnerio derybų ir sandorių sudarymo laikas yra artimesnis jo bankroto momentui, tuo labiau šis verslininkas gali atskirti šio bankroto požymius. Iš tiesų, remiantis šia nutartimi, verslininkas, turintis reikalų su bankrutuosiančiuoju per šešių mėnesių laikotarpį iki bankroto paskelbimo, remdamasis bendromis ekonominėmis žiniomis negali nežinoti, kad bankrotas neišvengiamas, todėl būtų nepagrįsta jam suteikti galimybę patikslinti PVM sumą.
- 20 Pabrėždamas, kad šie pateisinimai, kuriais grindžiamas PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies įtvirtinimas, nėra paremti mintimi, kad atlygio nesumokėjimą gali būti sunku patikrinti arba kad jis gali būti tik laikinas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad minėtais pateisinimais nesiengiama išvengti sukčiavimo. Iš tiesų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, vien tai, kad sudaromi PVM apmokestinami sandoriai su ūkio subjektu, galinčiu turėti neišvengiamo bankroto požymių, savaime nereiškia, kad tokie sandoriai *a priori* yra nesąžiningi arba vykdomi siekiant nepagrįstos mokesstinės naudos.
- 21 Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, nacionalinės teisės nuostata, kaip antai PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalis, pagal kurią PVM sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, negali būti pateisinta nei PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi, nei 273 straipsniu.
- 22 Tokiomis aplinkybėmis *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar nacionalinės teisės nuostata su nustatyta sąlyga, pagal kurią [PVM] apmokestinamam asmeniui, kuriam taikoma prievolė sumokėti mokesť už apmokestinamųjų paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui, neleidžiama tikslinti mokėtino mokesčio sumos, atitinkančios skolą, atsiradusią per šešių mėnesių laikotarpį iki teismo sprendimo dėl šio kito apmokestinamojo asmens, kuris už suteiktas paslaugas sumokėjo tik iš dalies arba visiškai nesumokėjo, bankroto, prieštarauja [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 ir 2 dalių tikslui?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią PVM sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad iš dalies arba visiškai nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo.
- 24 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.

- 25 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šia nuostata valstybės narės įpareigojamos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, taigi, ir apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą, kiekvieną kartą, kai po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje įtvirtintas 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 (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 21 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 26 Tiesa, PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje visiško ar dalinio atlygio nesumokėjimo atveju valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę.
- 27 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad 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 (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 23 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 28 Darytina išvada, kad tokios galimybės nukrypti egzistavimas turi būti pateisinamas tam, kad valstybių narių priimtos priemonės jai įgyvendinti nesužlugdytų PVM direktyva siekiamo mokesčių suderinimo tikslo ir kad dėl šių galimybių jos negalėtų paprasčiausiai neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 29 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 29 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad šia galimybe nukrypti siekiama tik leisti valstybėms narėms kovoti su neaiškumu, susijusiu su mokėtinų sumų išieškojimu (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 24 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 30 Tokiu atveju laikantis mokesčių neutralumo principo gali būti atsižvelgta į šį neaiškumą, atimant iš apmokestinamojo asmens teisę sumažinti apmokestinamąją vertę, kol skola taps beviltiška. Bet taip irgi gali būti taikant sumažinimą, kai apmokestinamasis asmuo nurodo, jog pagrįstai tikėtina, kad skola nebus gražinta, nedarant įtakos galimybei, kad apmokestinamoji vertė bus perskaičiuota ir padidinta skolos sumokėjimo atveju (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 62 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 31 Vis dėlto valstybėms narėms suteikus galimybę neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės galutinio nesumokėjimo atveju būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdančią veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati įmonės veikla skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 25 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad situacija, kai galutinai sumažėja skolininko įsipareigojimai kreditoriams, negali būti laikoma „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį. Taigi tokiu atveju valstybė narė turi leisti sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, jei apmokestinamasis asmuo gali įrodyti, kad jo reikalavimas skolininko atžvilgiu yra galutinai beviltiškas (šiuo klausimu žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 26 ir 27 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

- 33 Pateiktas klausimas susijęs su nesumokėtomis skolomis, atsiradusiomis per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, ir neįrodyta, kad jos turi būti laikomos „galutinai beviltiškomis“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 30 ir 32 punktuose nurodytą jurisprudenciją.
- 34 Iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad toks kvalifikavimas priklauso nuo šių skolų vertinimo per bankroto procedūrą. Taigi yra neaiškumų, susijusių su skolų, atsiradusių per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, išieškojimu; šis neaiškumas grindžiamas klausimu, kaip šios skolos bus vertinamos per bankroto procedūrą.
- 35 Vis dėlto bendra sąlyga, pagal kurią tam, kad būtų galima patikslinti PVM apmokestinamąją vertę, nesumokėtos skolos neturi būti atsiradusios per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nesant jokios objektyvios informacijos, susijusios su skolų kontekstu, negali būti laikoma skirta kovoti su neaiškumu dėl šių skolų išieškojimo.
- 36 Iš tiesų ši sąlyga nesusijusi su tuo, kaip aptariamoms skoloms iš tikrųjų bus vertinamos per bankroto procedūrą, nes ja neatsižvelgiama į tai, kad pasibaigus šiai procedūrai tam tikros skolos gali būti susigrąžintos.
- 37 Atvirkščiai, tokia sąlyga paprasčiausiai pašalina bet kokią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą tuo atveju, kai nesumokėtos skolos yra atsiradusios per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, net jei pasibaigus bankroto procedūrai šios skolos tampa galutinai beviltiškomis, todėl toks automatinis atsisakymas suteikti teisę į mokesčio sumažinimą pažeidžia PVM neutralumo principą, nes apmokestinamąją vertę sudarys ne apmokestinamojo asmens kreditoriaus realiai gautas atlygis – todėl jis vietoje vartotojo turės padengti mokesčio našta.
- 38 Dėl visų šių priežasčių tokia nacionalinė nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali būti laikoma įgyvendinančia PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą galimybę.
- 39 Be to, Čekijos vyriausybės argumentui, kad tokia nuostata siekiama įgyvendinti PVM direktyvos 273 straipsnį, negalima pritarti.
- 40 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali priimti priemones, kuriomis ribojama PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta teisė sumažinti apmokestinamąją vertę, šiomis priemonėmis turi būti siekiama užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.
- 41 Be to, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokiomis priemonėmis iš esmės galima nukrypti nuo taisyklių dėl apmokestinamosios vertės laikymosi tiek, kiek griežtai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų, anot Teisingumo Teismo, jomis turi būti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, taigi jos negali būti naudojamos taip, kad būtų pažeistas PVM neutralumas (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 42 Vis dėlto nesuteikimas jokios galimybės patikslinti apmokestinamąją vertę, atitinkančią skolą, atsiradusią per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, negali būti laikomas leidžiančiu išvengti sukčiavimo mokesčių srityje ir proporcingu tokiam tikslui.

- 43 Iš tiesų, pirma, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai, kad nesumokėta skola atsirado per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nesant jokių papildomų įrodymų, negali leisti pagrįstai preziumuoti, kad kreditorius ir skolininkas veikė siekdamas sukčiauti ar išvengti mokesčių.
- 44 Antra, bet kuriuo atveju atmetus bet kokią galimybę sumažinti apmokestinamąją vertę tokiu atveju kreditoriui, kaip antai pareiškėjui pagrindinėje byloje, uždėjus našta sumokėti PVM sumą, kurios jis nėra gavęs, kai vykdė savo ekonominę veiklą, yra viršijama tai, kas griežtai būtina PVM direktyvos 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 45 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 45 Be to, negalima teigti, kad tokia nacionaline nuostata, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, siekiama užtikrinti teisingą PVM surinkimą.
- 46 Atvirkščiai, taikant šią nuostatą sistemingai atsisakoma suteikti teisę sumažinti apmokestinamąją vertę tuo atveju, kai nesumokėtos skolos yra atsiradusios per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nors kai kurios iš šių skolų gali tapti galutinai beviltiškoms pasibaigus bankroto procedūrai, o tai kelia abejonių dėl PVM neutralumo.
- 47 Vadinas, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią PVM sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad iš dalies arba visiškai nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nes remiantis šia sąlyga negalima paneigti to, kad ši skola gali tapti galutinai beviltiška.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (šeštoji 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 pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią pridėtinės vertės mokesčio sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad iš dalies arba visiškai nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nes remiantis šia sąlyga negalima paneigti to, kad ši skola gali tapti galutinai beviltiška.

Parašai.