

Byla C-246/19

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2019 m. vasario 21 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovėnija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. sausio 30 d.

Pareiškėjas:

SCT, d.d., bankrutuojanti įmonė

Atsakovė:

Slovėnijos Respublika

DARBINIS VERTIMAS

VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE (Slovėnijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas)

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo

kanceliarijai

<...> PRAŠYMAS PRIIMTI PREJUDICINĮ SPRENDIMĄ

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovėnijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) buvo pateiktas kasacinis skundas administracinėje byloje, inicijuotoje bendrovės *SCT, d.d.* [SpA], **Liublijana, Slovėnija – bankrutuojančios įmonės**, <...>, pareiškėjos, atstovaujamos <...>, prieš **Slovėnijos Respubliką**, atsakovę, atstovaujamą *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija), **Liublijana**, dėl pridėtinės vertės mokesčio.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije kolegija, sudaryta iš <...>, 2019 m. sausio 30 d. nutartimi <...> sustabdė kasacinės bylos nagrinėjimą ir dėl jai iškilusių klausimų, susijusių su Europos Sąjungos teise, nutarė pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą Europos Sąjungos Teisingumo Teismui, remdamasi SESV 267 straipsniu. (orig. p. 1)

Bylos dalykas ir pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

- 1 Šioje byloje pirmos pakopos mokesčių institucija nustatė pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), mokėtino pareiškėjos už 2014 m. mokestinį laikotarpį, 272 431, 70 euro sumą. Ši suma buvo apskaičiuota taikant 20 % 1 362 158,48 euro apmokestinamajai vertei. Taip pat nustatė 39,36 euro PVM sumą, gautą taikant 8,5% tarifą 463,30 euro apmokestinamajai vertei (sprendimo I punktas). Kiek tai susiję su mokesčiu, nustatyta po to, kai buvo apskaičiuota 272 471,06 euro PVM suma už 2014 m. balandžio mėn. mokestinį laikotarpį, pareiškėjai buvo sumažinta PVM permoka, išskaičiuota po to, kai buvo apskaičiuota 272 471 euro PVM suma už 2014 m. balandžio mėn. laikotarpį. 46 083 eurų permoka, po to, kai buvo apskaičiuota PVM suma už 2014 m. balandžio mėn. laikotarpį, buvo gražinta pareiškėjai atlikus mokėjimą į jos sąskaitą 2014 m. birželio 26 d. (sprendimo II punktas).
- 2 Iš mokesčių institucijos sprendimo motyvų matyti, kad institucija tikrino pareiškėjos PVM skaičiavimą už 2014 m. balandžio mėn. mokestinį laikotarpį. Remdamasi pateiktais dokumentais ji nusprendė, kad pareiškėja PVM registre pataisė sumokėtą 272 471 euro PVM sumą. Pareiškėja mokesčių institucijai paaiškino, kad PVM pataisymas susijęs su jos reikalavimais bendrovei A, kuri yra bankrutuojanti ribotos atsakomybės bendrovė, ir bendrovei B, kuri yra bankrutuojanti akcinė bendrovė. Tie reikalavimai nebuvo patenkinti, kai bankroto bylos buvo išspręstos, t. y. 2013 m. birželio 12 d. Be to, pareiškėja aiškino, kad ji nepareiškė savo reikalavimų šioms bendrovėms jų bankroto bylose. Mokesčių

institucija nusprendė, kad pareiškėja nepareiškė savo nepatenkintų reikalavimų dviem bendrovėms bankroto byloje, todėl pagal *Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju* (Ekonominės – finansinės veiklos, nemokumo procedūros ir privalomo įmonės likvidavimo įstatymas, toliau – ZFPPIPP) 296 straipsnį tie reikalavimai bankrutavusiems skolininkams išnyko. Remdamasi šiomis išvadomis mokesčių institucija nusprendė, kad deklaruoto PVM sumažinimo sąlygos, nustatytos *Zakon o davku na dodano vrednost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDV-1) 39 straipsnyje, nebuvo įvykdytos. Tikrinant PVM deklaraciją už 2014 m. balandžio mėn. mokestinį laikotarpį buvo nustatyta, kad pareiškėja, pataisiusi PVM, prašė grąžinti 46 083 eurus PVM permokos, kuri buvo grąžinta 2014 m. birželio 26 d.

- 3 Pareiškėja pateikė *Ministrstvo za finance* administracinį skundą, kuris buvo atmestas. Antrosios pakopos mokesčių institucija patvirtino pirmos pakopos mokesčių institucijos sprendimą remdamasi tuo, kad pagal ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalį apmokestinamasis asmuo gali remdamasis sprendimu bankroto byloje taisyti PVM tik tuo atveju, jei pateikė reikalavimą bankrutavusiam skolininkui. Pateikęs reikalavimą bankroto byloje apmokestinamasis asmuo taip pat įrodo, kad jo reikalavimas vis dar egzistuoja. Visa tai yra dar svarbiau, kai reikalavimas pateikiamas teisiškai susijusiems asmenims, kaip yra šiuo atveju. Kitoks aiškinimas sukurtų sąlygas piktnaudžiavimui mokesčiais arba sumažintų mokėtiną PVM už jau padengtus ar niekada neegzistavusius reikalavimus. **(orig. p. 2)**
- 4 Dėl mokesčių institucijos sprendimo pareiškėja pateikė skundą *Upravno sodišče* (Administracinis teismas), kuriame paaiškino, kad faktinės aplinkybės šioje byloje nėra ginčijamos. Pareiškėja teigė, kad ji turėjo teisę pataisyti mokėtiną PVM, susijusį su jos reikalavimais dviem bendrovėms, kurių atžvilgiu buvo išspręstos bankroto bylos, nors ji ir nepateikė savo reikalavimų dviem bendrovėms skolininkėms atitinkamose bankroto byloje. Pareiškėja skundžia mokesčių institucijos poziciją dėl šių priežasčių: 1. Įstatyme nenumatyta jokių pareigų apmokestinamajam asmeniui, norinčiam atlikti pataisymus; 2. Institucijos argumentai prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvai 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) ir Europos sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijai; 3. Šie argumentai nepagrįstai įtakoja Konstitucijos garantuotą teisę į privačią nuosavybę.
- 5 Motyvuodamas savo sprendimą *Upravno sodišče* patvirtino mokesčių institucijų aiškinimo teisingumą. Jis pateikė nuorodą į PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį ir Teisingumo Teismo jurisprudenciją¹, kuriomis remiantis valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šio 90 straipsnio 1 dalies neapmokėjimo atveju. 90 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad [„] <...> neapmokėjimo atvejais <...> įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis [“]. *Upravno sodišče* vertinimu, Slovėnijos Respublika perkėlė minėtos direktyvos nuostatas į savo nacionalinę teisę, t. y. į

¹ 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing*, C-209/14, ir 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13.

ZDDV-1. Vis dėlto Slovėnijos Respublika ZDDV-1 nenumatė, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atlikti pataisymus nedelsiant, kai nebuvo sumokėta už tiekimus ar teikimus, kaip teigia pareiškėja. Be to, minėto teismo nuomone, iš ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalies prasmės ir tikslo matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi pateikti savo reikalavimus per bankroto procedūrą. Be to, tai matyti iš ZDDV-1 39 straipsnio 4 dalies.

- 6 Apeliaciniame skunde dėl *Upravno sodišče* sprendimo, kurį dabar nagrinėja *Vrhovno sodišče*, pareiškėja teigė, kad ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalyje nėra nukrypstama nuo pareigos, nustatytos PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, o tik apibrėžiami kriterijai, kurie turi būti įvykdyti siekiant sumažinti apskaičiuotą PVM apmokestinamąją vertę. Pareiškėjos nuomone, tai yra susiję su PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, o ne su šio straipsnio 2 dalies taikymu. Tai aišku iš Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, 24 punkto. Pareiškėja aiškina, kad Slovėnijoje galima taisyti apskaičiuotą PVM apmokestinamąją vertę, bet tik tam tikromis sąlygomis, kurioms būdinga tai, kad kreditorius (tikėtina) negalės (visiškai) atgauti reikalavimo (pavyzdžiui, dėl to, kad skolininko bankroto byla išspręsta, kreditoriaus prašymas dėl privalomojo vykdymo nebuvo patenkintas, skolininkas buvo išregistruotas iš teismo registro ar buvo sudarytas susitarimas su kreditoriais). Pareiškėja taip pat remiasi Sprendimo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, 39 punktu ir nurodo PVM direktyvos 273 straipsnį, kuris suteikia valstybėms narėms diskreciją priimti priemones, skirtas užkirsti kelią mokesčių slėpimui, nors tai turi būti nustatoma kiekvienu konkrečiu atveju. Pareiškėja tvirtina, kad iš įstatymo normos, jos reikšmės ar tikslo nematyti, kad reikalavimą būtina pateikti bankroto byloje. Toks aiškinimas būtų neteisėtas ir (orig. p. 3) nekonstitucinis tiek, kiek jis neproporcingas pagrindinei teisei į privačią nuosavybę. Reikalavimas užkirsti kelią mokesčių vengimui ir užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys, kurių reikalavimas gali būti patenkintas, negalėtų atlikti taisymų, gali būti patenkintas švelnesnėmis priemonėmis, visų pirma užtikrinant, kad byloje nėra mokesčių vengimo ir aišku, kad kreditoriui nebus sumokėta. Šiuo atveju pareiškėja taip pat nurodo Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 52 straipsnį.

Taikytini teisės aktai

- 7 ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „anuliavimo, prekių grąžinimo atveju arba kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama. Apmokestinamasis asmuo gali pataisyti (sumažinti) apskaičiuotą PVM sumą, su sąlyga, kad jis informuoja pirkėją raštu apie PVM sumą, kurios pirkėjas negali atskaityti.“
- 8 Pagal ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalį „apmokestinamasis asmuo gali pataisyti (sumažinti) apskaičiuotą PVM sumą kai, remiantis galutiniu teismo sprendimu bankroto byloje arba sprendimu, apmokestinamajam asmeniui nebuvo sumokėta arba buvo sumokėta ne visa suma. Taip pat gali veikti ir apmokestinamasis asmuo, gavęs galutinį teismo sprendimą dėl priverstinio vykdymo procedūros nutraukimo arba kitą dokumentą, įrodantį, kad per vykdymo procedūrą jam nebuvo sumokėta

arba sumokėta ne visa suma, arba apmokestinamasis asmuo, kuriam nebuvo sumokėta arba sumokėta ne visa suma dėl to, kad skolininkas buvo išbrauktas iš teismo registro ar atitinkamo registro ar kitų viešų aktų. Jeigu apmokestinamasis asmuo vėliau gauna mokėjimą arba dalinį mokėjimą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, dėl kurių jis pataisė apmokestinamąją vertę pagal šią dalį, jis turi apskaičiuoti PVM nuo gautos sumos.“

- 9 ZDDV-1 39 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad „nepažeidžiant ankstesnės dalies nuostatų, apmokestinamasis asmuo gali pataisyti (sumažinti) apskaičiuotą ir nesumokėtą už visus jo reikalavimus, pateiktus byloje dėl susitarimo su kreditoriais ar bankroto byloje, PVM sumą.“
- 10 Minėtos nuostatos perkėlė į Slovėnijos teisės sistemą PVM direktyvos 90 straipsnį, kurio 1 dalyje nustatyta, kad „anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis“, o 2 dalyje nustatyta, kad „visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies“.
- 11 Be to, PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta, kad „valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, (**orig. p. 4**) 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.“
- 12 ZFPPIPP 296 straipsnyje nurodyta, kad reikalavimai turi būti pateikti bankroto byloje, taip pat nurodytos jų nepateikimo pasekmės. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „visi kreditoriai turi pateikti reikalavimus bankrutuojančiam skolininkui bankroto byloje, kurie atsirado iki bankroto bylos iškėlimo, išskyrus tuos, kurie pagal įstatymą neturi būti pateikti.“ To paties 296 straipsnio 5 punkte nustatyta, kad „tuo atveju, kai kreditorius nesilaiko termino pateikti reikalavimą, nustatyto šio straipsnio <...> 1 dalyje, jo reikalavimas bankrutuojančiam skolininkui išnyksta ir teismas atmeta pavėluotai pateiktus prašymus dėl reikalavimo bankroto byloje“.

Klausimai, susiję su Europos Sąjungos teise

- 13 ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalyje išvardyti atvejai, kuriais apmokestinamasis asmuo gali sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, bet jie neapima visiško ar dalinio nesumokėjimo atvejų. Iš to darytina išvada, kad Slovėnijos Respublikos įstatymų leidėjas pasinaudojo PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta nukrypti leidžiančia nuostata ir nenumatė galimybės sumažinti apmokestinamosios vertės (visiško ar dalinio) nesumokėjimo atveju. Jis taikė nukrypti leidžiančią nuostatą, pagal kurią valstybės narės gali nustatyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas (sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo) neturi teisės sumažinti savo mokėtino PVM už šį

tiekimą ar teikimą, net jei negavo iš pirkėjo mokėjimo už prekes ar paslaugas. Šią nuostatą taip aiškino tiek mokesčių institucija savo praktikoje, tiek Slovėnijos Respublikos administraciniai teismai savo jurisprudencijoje².

- 14 Vis dėlto pagal ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalį galima teigti, kad Slovėnijos Respublikos įstatymų leidėjas bet kuriuo atveju reglamentuoja keturis baigtinius atvejus, kai apmokestinamasis asmuo (pardavėjas) gali sumažinti apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju <...>. Todėl tai yra nukrypti leidžiančios nuostatos išimtis: nors galimybės sumažinti apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju nėra, egzistuoja tam tikros įstatyme nustatytos išimties, kai tai padaryti galima. Iš tiesų, šie išimtiniai atvejai yra tokie, kai apmokestinamasis asmuo negali gauti savo reikalavimo apmokėjimo (pavyzdžiui, dėl pirkėjo / skolininko bankroto arba kai neįmanoma išieškoti reikalavimo), vis dėlto tam, kad būtų suteikta ši teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, pardavėjas, kaip apmokestinamasis asmuo, turi imtis tam tikrų veiksmų, kad (orig. p. 5) reikalavimas būtų padengtas (pateikti reikalavimą bankroto byloje, siekti, kad reikalavimas būtų patenkintas, ir t. t.). Todėl apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad buvo neįmanoma gauti mokėjimo remiantis oficialiais dokumentais, išduotais per atitinkamą teisinę procedūrą (teismo nutartis ar kitas dokumentas, pavyzdžiui, dėl bankroto bylos pabaigos, privalomojo vykdymo nutraukimo ar skolininko išbraukimo iš registro).

II.

- 15 Atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) konsoliduotą jurisprudenciją iš esmės būtina, kiek tai susiję su PVM sistema, laikytis taisyklės, kad pardavėjas, kaip apmokestinamasis asmuo, neprivalo sumokėti PVM, jeigu jis negavo mokėjimo už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje Europos Sąjungos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms teisę nustatyti nuo teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę nukrypti leidžiančias nuostatas visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju tik tais atvejais, kai neaišku, ar apmokestinamasis asmuo gaus mokėjimą, ar tais atvejais, kai nėra galutinai nustatyta, kad pardavėjo, kaip apmokestinamojo asmens, reikalavimas bus padengtas (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, 22 punktą ir 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Ingtlan Lizing*, C-404/16, 30 punktą)³.

² Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad nacionalinė nuostata, kurioje išvardyti atvejai, kuriais sumažinama apmokestinamoji vertė, neapima sandorio kainos nesumokėjimo, turi būti laikoma valstybės narės galimybės nukrypti, jei suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo rezultatu: Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi* 24 punktas.

³ Taisyklės, nustatytos ZDDV-1 39 straipsnio 4 dalyje, kuri susijusi su reikalavimais, dėl kurių neapmokėjimo dar nėra aišku, o joje nustatyta, kad net vykstant bankroto bylai apmokestinamasis asmuo gali sumažinti apskaičiuotą ir nesumokėtą PVM sumą (tik) kiek ji susijusi su reikalavimais, kuriuos jis pateikė bankroto byloje ir kurie yra pripažinti kaip egzistuojantys jo naudai.

- 16 Remiantis tuo, kas išdėstyta, teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalį ribojimas gali būti laikomas prieštaraujančiu PVM direktyvos 90 straipsnio 2 daliai, nes jis neleidžia sumažinti apmokestinamosios vertės visais atvejais, kai skolos neapmokėjimas tapo galutiniu, o vietoje to nustato papildomų reikalavimų, kuriuos turi atitikti apmokestinamasis asmuo. Šiame teisės akte tie atvejai, kai PVM apmokestinamoji vertė gali būti sumažinta, neapima atveju, kai apmokestinamasis asmuo (pardavėjas) gali galutinai nebegalėti atgauti sumos, kurią jam skolingi, ir jis gali tai įrodyti. Todėl kyla klausimas dėl to, kad iš esmės nėra galimybės sumažinti PVM apmokestinamosios vertės net tais atvejais, kai yra (galutinis) reikalavimo nepadengimas, o ne klausimas, susijęs su reikalavimais įrodyti, kad formalios sąlygos sumažinti apmokestinamąją vertę yra įvykdytos (kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį).

III.

- 17 Ši byla susijusi su konkrečiu ZDDV-1 39 straipsnio taikymo aspektu, konkrečiai su klausimu, ar pagal PVM direktyvą galima nustatyti teisės į PVM apmokestinamosios vertės mažinimą ribojimą taip, kad ji gali būti sumažinta (ir atitinkamai pataisytas mokėtinas PVM) tik jei apmokestinamasis asmuo pateikė reikalavimą, kuris buvo nepatenkintas, išspręstoje bankroto byloje ir kai tai yra aišku iš (**orig. p. 5**) galutinės teismo nutarties bankroto byloje. Kalbant konkrečiau, pagrindinis klausimas – ar pagal PVM direktyvos 90 straipsnį pakankamas pagrindas uždrausti pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę už nesumokėtą skolą yra vien tai, kad apmokestinamasis asmuo nepateikė reikalavimo bankroto byloje, kaip matyti iš Slovėnijos Respublikos teisės nuostatų.
- 18 Iš minėtos Teisingumo Teismo jurisprudencijos galima daryti išvadą, kad pirmiau minėtas klausimas jau išspręstas (*acte claire*) ir apmokestinamajam asmeniui suteikta teisė sumažinti apmokestinamąją vertę, todėl šios teisės negalima riboti galutinio nesumokėjimo atveju (žr., pavyzdžiui, minėto sprendimo *Di Maura* 22 punktą). Be to, galima manyti, kad šis klausimas buvo išspręstas atsižvelgiant į klausimą, ar toks apribojimas leistinas, kai jo tikslas yra užkirsti kelią piktnaudžiavimui PVM sistemoje, į kurį Teisingumo Teismas jau atsakė, kad, iš principo, priemonės, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių slėpimo ar vengimo atvejams, gali nukrypti nuo apmokestinamosios vertės nustatymo normos tik tiek, kiek būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų, šios priemonės turi turėti kuo mažiau įtakos PVM direktyvos tikslams ir principams, todėl negali būti taikomos tokiu būdu, kuris kelia grėsmę PVM neutralumui (2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *KraftFoods Polska*, C-588/10, 28 punktas ir 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, 28 punktas).
- 19 Vis dėlto, remiantis aiškia Teisingumo Teismo nuomone, *Vrhovno sodišče*, atsižvelgiančiam į šios bylos aplinkybes, kyla dar vienas klausimas, susijęs su PVM direktyvos aiškinimu, t. y. ar, atsižvelgiant į bendros PVM sistemos

principus, leidžiama taikant nukrypti leidžiančią nuostatą, numatytą PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje, neleisti pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju ir tada, kai apmokestinamasis asmuo nebuvo pakankamai uolus siekdamas, kad būtų patenkintas jo reikalavimas ir valstybės reikalavimas sumokėti PVM, net jei nekyla klausimas dėl bendradarbiavimo, susijusio su PVM slėpimu arba vengimu⁴.

- 20 Iš tiesų, apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, vis dėlto yra vienas iš svarbiausių šio mokesčio surinkimo sistemos ramsčių ir šia prasme taip pat yra įgaliojtas valstybės atstovas surinkti ir sumokėti gautą PVM. Jei apmokestinamajam asmeniui būtų leidžiama sumažinti PVM apmokestinamąją vertę kiekvienu atveju, kai jam nesumokamas reikalavimas (siaurai aiškinant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nustatytą nukrypti leidžiančią nuostatą), net jei jis nevykdo savo prievolių pagal PVM sistemą, pavyzdžiui, nesiekia išieškoti nepatenkintų reikalavimų specialioje bankroto byloje, valstybės biudžetas patirtų galimų nuostolių dėl mokėtino PVM⁵. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pažymėta, kad (**orig. p. 7**) įmonė, kaip asmuo, renkantis mokesčių valstybės vardu, turi būti visiškai atleista nuo mokesčio, kurį ji turi mokėti ar sumokėjo vykdydama savo PVM apmokestinamą veiklą (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Secureta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktą ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą). Tačiau būtent šiomis aplinkybėmis aišku, kad tokia įmonė yra įpareigota pagal PVM sistemą taip pat užtikrinti, kad ir kiti mokesčių renkantys asmenys patys elgtųsi tinkamai (sąskaitos faktūros, mokėjimų gavimai ir t. t.).
- 21 Vis dėlto šiuo atveju reikalavimo (pirkimo kainos) nepadengimo situacija, susijusi prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, skiriasi nuo kitų situacijų, išvardytų PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje (ir ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalyje): užsakymo atšaukimas ar prekių atsisakymas, priešingai, reiškia, kad nagrinėjamos prekės gali būti naujo sandorio, už kurį mokamas PVM, objektas, o kainos sumažinimas reiškia, kad sandorio vertė buvo sumažinta susitarimu, tuo pačiu būdu sumažinta ir PVM apmokestinamoji vertė. Todėl šiais atvejais valstybės biudžetas nepatiria galutinių nuostolių. Vis dėlto nemokėjimo atveju vienintelis būdas valstybei atgauti jai pirkėjo mokėtiną sumą (atitinkančią PVM) yra tinkami pardavėjo (apmokestinamasis asmuo) veiksmai siekiant padengti visą reikalavimą.

⁴ *Vrhovno sodišče* teigimu, negalima visiškai atmesti, kad, pardavėjo (apmokestinamasis asmuo) konkretaus reikalavimo neišieškojimas taip pat gali reikšti piktnaudžiavimą PVM sistema. <...> Vis dėlto tai gali reikšti tik kitą nukrypti leidžiančią nuostatą, susijusią su teise pataisyti, pagrįstą ne PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi, bet šios direktyvos 273 straipsniu. Bet šis aspektas nėra nei faktinis, nei teisinis šios administracinės bylos dalykas, taip pat jis nėra pagrindas sprendimui priimti.

⁵ Atsižvelgiant į tai, priežastys, kuriomis pagrindžiamas reikalavimo nepateikimas bankroto byloje, gali būti komercinis sprendimas verslo situacijose, nesusijęs su tikslu piktnaudžiauti PVM sistema.

- 22 Todėl apmokestinamasis asmuo (kuris taip pat yra pardavėjas) PVM sistemoje turi ypatingą vaidmenį, kurį turi atlikti tinkamai. Tai gali būti taikoma ir kalbant apie reikalavimo išieškojimo veiklą bankroto byloje prieš atitinkamus skolininkus (pirkėjus). Kita vertus, valstybė nėra kreditorė tokių reikalavimų išieškojimo bankroto bylose atveju ir šiuo atveju ji negali savarankiškai pateikti tokių reikalavimų vietoj pardavėjo, apmokestinamojo asmens ir PVM mokėtojo⁶.
- 23 Iš tikrųjų, argumentas prieš galimybę nesuteikti teisės sumažinti PVM apmokestinamosios vertės remiantis nesumokėjimu net tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo nedalyvauja bankroto byloje, gali būti tai, kad valstybė taip pat gali neprarasti valstybės finansų nesuteikdama teisės į atskaitą (ar PVM pataisymą) apmokestinamojo asmens skolininkui, t. y. bankrutuojančiam skolininkui, kuris turi prievolę sumokėti PVM. Tai įmanoma padaryti padidinus skolininko mokestinę prievolę už tą (proporcingą) pataisytą dalį sumažinant apskaičiuoto mokesčio, kurio skolininkas nesumokėjo dėl bankroto bylos, PVM atskaitą (žr., pavyzdžiui, 2018 m. vasario 22 d. Sprendimą T-2, C-396/16, EU:C:2018:109). Šis argumentas yra svarbus tik tada, kai valstybė turi teisę bankroto byloje pateikti savo mokestinį reikalavimą, kylantį iš atitinkamo atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą. **(orig. p. 8)**
- 24 Vis dėlto tokiomis aplinkybėmis bankroto byloje prieš PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų gavėjus negalima pagrįstai tikėtis, atsižvelgiant į faktines ir teises aplinkybes, kad valstybės dalyvavimas tokiose bylose lems tai, kad mokesinės pasekmės valstybės finansams, kylančios iš prievolę mokėti PVM turinčio apmokestinamojo asmens (pardavėjo) dėl nesumokėjimo sumažintos apmokestinamosios vertės, bus atitinkamai sumažintos ar panaikintos⁷. Iš tiesų, panašiu atveju vietoj prievolę sumokėti PVM turinčio apmokestinamojo asmens, kaip pagrindinio PVM sistemos elemento, visose bankroto bylose prieš šiuo apmokestinamųjų asmenų (kurie turi mokėti PVM) skolininkus mokesčio surinkimo tikslais turėtų dalyvauti valstybė ir kiekvienu atveju turėtų sukurti specialų teisinį pagrindą priverstiniam PVM sumokėjimui (sumažinant teisę į atskaitą). Valstybės galimybė gauti tokį mokėjimą pačiai gali bet kuriuo atveju būti ribojama įvairiomis aplinkybėmis, pavyzdžiui, informacijos surinkimas, siekiant nustatyti, kas yra prievolę mokėti PVM turinčio apmokestinamojo asmens skolininkas, su bankroto bylos iškelimu skolininkui susiję sunkumai, ieškinio pareiškimo senaties terminai ar kt.

⁶ Atsižvelgiant į Slovėnijos Respublikos konstitucines normas negalima pripažinti, kad valstybė taikydama mokesčines procedūras gali nukreipti išieškojimą į apmokestinamojo asmens turtą nesuteikiant apmokestinamajam asmeniui teisės į pirminį teismo procesą, kuriame kompetentingas teismas nustatytų reikalavimo egzistavimą remdamasis apmokestinamojo asmens (kreditoriaus) reikalavimu. <...>

⁷ Šis aspektas dar aiškesnis tuo atveju, kai, parduodant prekę arba paslaugą galutiniam vartotojui ar kitam asmeniui, kuris neturi teisės į PVM atskaitą, ir kai dėl pardavėjo reikalavimo nepatenkinimo, sumažinus apmokestinamąją vertę, galutinai būtų prarasti valstybės finansai, atitinkantys mokėtiną PVM.

IV.

- 25 Nors ES teisės aktų leidėjo PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje suteiktus įgaliojimus galima aiškinti taip, kad nacionalinės teisės aktų leidėjai gali apriboti galimybę sumažinant apmokestinamąją vertę dėl galutinio nesumokėjimo net jei nustatyta, kad iš sandorio kylantis reikalavimas nebus patenkintas, kai apmokestinamasis asmuo bankroto byloje nepateikė tokio reikalavimo⁸, nors toks apribojimas, kaip nustatyta ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalyje, yra leistinas ir atitinka PVM direktyvą, taip pat kyla klausimas dėl galimų tokio ribojimo išimčių, kylančių iš teisingo šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalies aiškinimo, ir klausimo, ar yra atvejų, kai, nepaisant to, kad apmokestinamasis asmuo nepateikė reikalavimo bankroto byloje skolininkui, apmokestinamasis asmuo turi teisę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę.
- 26 Todėl *Vrhovno sodišče* kyla klausimas, ar pagal PVM direktyvą apmokestinamajam asmeniui turėtų būti suteikta galimybė įrodyti, kad, nepaisant to, jog jis nepateikė savo reikalavimo bankroto byloje, jis gali sumažinti apmokestinamąją vertę, jei įvykdytos šios sąlygos:
- a) jo reikalavimas nebūtų patenkintas, net jei būtų pateiktas bankroto byloje; **(orig. p. 9)**
 - b) yra pagrįstų priežasčių, pateisinančių reikalavimo nepateikimą bankroto byloje (pavyzdžiui, nedidelė reikalavimo suma, palyginti su išlaidomis, kurias apmokestinamasis asmuo patirtų kaip kreditorius bankroto byloje).
- 27 Dėl šių išimčių, kurios, iš esmės žiūrint, yra logiškos, *Vrhovno sodišče* vis dėlto supranta, kad tai gali sukelti neproporcingą naštą pačiai mokesčiai procedūrai, nes įrodyti atitinkamus faktus gali būti labai sunku. Todėl kyla kitas klausimas, ar nebūtų tikslinga taikyti tokias išimtis tik faktinėms aplinkybėms, kurios gali būti aiškiai įrodytos (pavyzdžiui, kad reikalavimas nebūtų patenkintas, net jei būtų pateiktas bankroto byloje). Iš tiesų, dabartinė sistema, pagal kurią, remiantis ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalimi, negalima sumažinti apmokestinamosios vertės dėl nesumokėjimo, jei nebuvo pateiktas reikalavimas bankroto byloje, užtikrina paprastumą, nes priešingu atveju, kai reikalavimas pateiktas bankroto byloje, tiek šio reikalavimo egzistavimas, tiek jo nepadengimas bus įrodyti teismo sprendime prieš vėlesnę mokesčią procedūrą. Toks pats paprastumas egzistuoja ir esant situacijai, pagrįstai siauru PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalies aiškinimu (kaip matyti iš aktualios Teisingumo Teismo jurisprudencijos) – pagal jį reikėtų įrodyti tik tai, kad reikalavimas nebuvo patenkintas neatsižvelgiant į papildomas aplinkybes. Iš šių dviejų išimčių kylanti teisinė padėtis, kuri galėtų būti įmanoma tam tikrais atvejais aiškinant PVM direktyvos 90 straipsnį, mokesčių institucijoms ir teismams nustatytų aukštus standartus, susijusius su reikšmingų apmokestinimo aplinkybių vertinimu.

⁸ Pagal ZFPPIPP nustatytą nemokumo procedūrą nepateikti reikalavimai išnyksta.

V.

28 Teisingumo Teismas jau yra pabrėžęs, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra tiesioginio veikimo (Sprendimo *Almos Agrirkülkereskedelmi* 34 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punktą). Vis dėlto *Vrhovno sodišče* taip pat kyla klausimas, ar šiomis aplinkybėmis galima manyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra tiesioginio veikimo, net tuo atveju, kai valstybės narės įstatymų leidėjas peržengė pagal šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nustatytas nukrypti leidžiančios nuostatos ribas. Trumpai tariant: kyla klausimas, ar galima manyti, kad PVM direktyvoje numatyta teisė sumažinti apmokestinamąją vertę gali būti laikoma esančia tiesioginio veikimo, ir tuo gali remtis apmokestinamasis asmuo, jeigu nustatoma, kad valstybė narė neteisingai perkėlė į nacionalinę teisę šios teisės apribojimą (visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju) ir tokiu būdu užkirto kelią taikyti apmokestinamajam asmeniui pagal ES teisę suteiktą teisę. Tokiu atveju valstybės narės teisės aktų leidėjas, neteisingai perkėlęs direktyvą, nustato nevienodą požiūrį į apmokestinamuosius asmenis skirtingose valstybėse narėse, taip pat pažeidžia teisę laisvai užsiimti verslu, o tai saugo ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija. Vis dėlto, šiomis aplinkybėmis klausimas nesusijęs su teisės aktų leidėjo diskrecija įgyvendinti pačią teisę, bet su ribota diskrecija nustatant leistinus apribojimus. (orig. p. 10)

Prejudiciniai klausimai

29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, *Vrhovno sodišče* teikia Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį galima aiškinti taip, kad ji leidžia nukrypti nuo teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę ir galutinio nesumokėjimo atveju, jeigu šis galutinis nesumokėjimas yra pasekmė to, kad prievolę sumokėti turintis apmokestinamasis asmuo nesiėmė veiksmų, pavyzdžiui, nepateikė reikalavimo savo skolininkui iškeltoje bankroto byloje, kaip yra šioje byloje?
2. Jei toks nukrypimas nuo teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę yra leistinas, ar teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę dėl nesumokėjimo turi būti taikoma ir tuo atveju, jeigu apmokestinamasis asmuo įrodo, kad nors jis ir būtų pateikęs reikalavimą bankroto byloje, tas reikalavimas nebūtų buvęs patenkintas, arba įrodo, kad buvo pagrįstų priežasčių nepateikti reikalavimo?
3. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra tiesioginio veikimo, net jei valstybės narės įstatymų leidėjas peržengė šio 90 straipsnio 2 dalyje nustatytas nukrypti leidžiančios nuostatos ribas? (orig. p. 11)

<...>