

Byla C-335/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. balandžio 24 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2018 m. gruodžio 6 d.

Ieškovė:

E. Sp. z o.o. Sp. k. z siedzibą w S.

Atsakovas:

Minister Finansów

Pagrindinė byla

Atsisakymas leisti patikslinti paslaugų teikimo PVM apmokestinamąją vertę dalinio ar visiško nesumokėjimo atveju dėl tam tikro skolininko ir kreditoriaus mokesčio statuso; „lengvata dėl blogų skolų“

Pagrindinė byla ir prejudicinio klausimo teisinis pagrindas

Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalies aiškinimas atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus; SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1) Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 235, p. 26) nuostatas – visų pirma pagal šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalį – atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus nacionalinėje teisėje leidžiama apriboti galimybę sumažinti

apmokestinamąją vertę dalinio ar visiško nesumokėjimo atveju dėl tam tikro skolininko ir kreditoriaus mokestinio statuso?

2) Visų pirma, ar Sąjungos teisė netrukdo nustatyti nacionalinės teisės normų, kuriose numatoma galimybė pasinaudoti „lengvata dėl blogų skolų“ su sąlyga, kad paslaugų teikimo ar prekių tiekimo dieną ir dieną iki pataisytos mokesčių deklaracijos pateikimo siekiant pasinaudoti šia lengvata:

- skolininkui nėra taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra?
- kreditorius ir skolininkas yra registruoti kaip veikiantys PVM apmokestinami asmenys?

Svarbios Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos: 90 ir 273 straipsniai

Svarbios nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio, toliau – PVM įstatymas) (*Dz. U.*, 2011, Nr. 177, poz. 1054, su pakeitimais)

89a straipsnis (nagrinėjamos bylos aplinkybėms taikoma redakcija):

„1. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti apmokestinamąją vertę ir mokesį, mokėtiną už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą šalies teritorijoje, skolų, kurių neatgavimas tapo tikėtinas, atveju. Patikslinimas taip pat taikomas apmokestinamajai vertei ir mokesčio sumai, tenkančiai skolos, kurios neatgavimas tapo tikėtinas, daliai.

1a. Skolos neatgavimas pripažįstamas tikėtinu tuo atveju, jei skola nebuvo sumokėta ar parduota bet kuria forma per 150 dienų nuo mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos.

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

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

<...>

3) dieną iki mokesčių deklaracijos, kurioje atliekami taisymai, nurodyti 1 dalyje, pateikimo dienos:

- a) kreditorius ir skolininkas yra registruoti kaip veikiantys PVM apmokestinami asmenys,
- b) skolininkui nėra taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra;

<...>

5) nuo sąskaitos faktūros, patvirtinančios skolą, išrašymo dienos nepraėjo 2 metai, skaičiuojant nuo metų, kuriais ji buvo išrašyta, pabaigos.

3. 1 dalyje nurodytas taisyms gali būti atliktas teikiant laikotarpio, kuriuo skolos neatgavimas pripažįstamas tikėtinu, mokesčių deklaraciją, su sąlyga, kad iki kreditoriui pateikiant mokesčių deklaraciją už šį laikotarpį skola nebuvo sumokėta ar parduota bet kuria forma.

4. Tuo atveju, kai pateikus mokesčių deklaraciją, kurioje buvo atlikti taisyms, nurodyti 1 dalyje, skola buvo sumokėta ar parduota bet kuria forma, kreditorius privalo padidinti apmokestinamąją vertę ir mokesčio sumą teikdamas laikotarpio, kuriuo skola buvo sumokėta ar parduota, mokesčių deklaraciją. Tuo atveju, jei skola buvo sumokėta iš dalies, apmokestinamoji vertė ir mokesčio suma didinamos ta dalimi.

5. Kreditorius teikdamas mokesčių deklaraciją, kurioje atliko taisyms, nurodytą 1 dalyje, privalo informuoti apie tą taisyms kompetentingą mokesčių inspekcijos skyriaus direktorių, nuroydamas taisyms sumą ir skolininko duomenis.

<...>

7. 1–5 dalių nuostatos netaikomos, jei tarp kreditoriaus ir skolininko yra ryšys, nurodytas 32 straipsnio 2–4 dalyse.

8. Valstybės finansų ministras įsakymu reglamentuoja pranešimo, nurodyto 5 dalyje, formą, <...>“

89b straipsnis

„1. Nesumokėjęs sąskaitoje faktūroje, kuri patvirtina prekių tiekimą ar paslaugų tekimą šalies teritorijoje, nurodytos skolos per 150 dienų nuo jos mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos, skolininkas privalo patikslinti atskaitytą mokesį, nurodytą toje sąskaitoje faktūroje, teikdamas mokesčių deklaraciją už laikotarpį, į kurį patenka 150 diena nuo mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos.

1a. 1 dalis netaikoma, jei skolininkas sumokėjo skolą vėliausiai paskutinę ataskaitinio laikotarpio, kuriuo baigėsi 150 diena nuo mokėjimo termino pabaigos, dieną.

<...>

2. Iš dalies sumokėjus skolą per 150 dienų nuo sutartyje ar sąskaitoje faktūroje nurodyto mokėjimo termino pabaigos, apskaičiuotas mokestis, susijęs su susigrąžintina suma, patikslinamas. Atitinkamai taikoma 1a dalis.

<...>

4. Tuo atveju, jei skola sumokama po patikslinimo, nurodyto 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo turi teisę padidinti mokesčio, apskaičiuoto laikotarpiu, kuriuo skola buvo sumokėta, sumą, pridėdamas mokesčio sumą, nurodytą 1 dalyje. Iš dalies atgavus skolą, apskaičiuotas mokestis gali būti padidintas ta dalimi.

<...>

6. Paaškęjus, jog apmokestinamasis asmuo pažeidė pareigą, nurodytą 1 dalyje, mokesčių inspekcijos skyriaus direktorius ar mokesčių kontrolės institucija nustato papildomą mokestį, kurio dydis yra 30 % mokesčio sumos, nurodytos neapmokėtose sąskaitose faktūrose, nepatikslintos pagal 1 dalį. Fiziniam asmeniui, kurie už tą pačią veiką atsako kaip už fiskalinį nusižengimą ar fiskalinį nusikaltimą, papildomas mokestis netaikomas.“

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (2003 m. vasario 28 d. Bankroto ir sanavimo įstatymas, *Dz. U.*, 2015, poz. 233, su vėlesniais pakeitimais, toliau – Bankroto įstatymas)

342 straipsnis (nagrinėjamos bylos aplinkybėms taikoma redakcija):

„1. Skolos, dengiamos iš bankroto fondų, skirstomos į tokias kategorijas:

- 1) pirma kategorija – bankroto procedūros sąnaudos, <...>;
- 2) antra kategorija – su darbo santykiais susijusios skolos už laikotarpį prieš iškeliant bankroto bylą, <...>;
- 3) trečia kategorija – mokesčiai ir kitos rinkliavos bei kitos socialinio draudimo įmokų skolos kartu su palūkanomis ir išieškojimo sąnaudomis;
- 4) ketvirta kategorija – kitos skolos, jeigu neturi būti dengiamos pagal penktą kategoriją, kartu su palūkanomis už paskutinius metus prieš paskelbiant bankrotą, sutartine kompensacija, proceso ir išieškojimo sąnaudomis;
- 5) penkta kategorija – palūkanos, nesusijusios su pirmiau nurodytomis kategorijomis, tokia eilės tvarka, kokia yra dengiamas kapitalas, taip pat teismo paskirtos ir administracinės baudos, su dovanomis ir testamentu paliktu turtu susijusios skolos.

2. Paskelbus bankrotą reikalavimas, įgytas perleidimo ar indosamento būdu, tenkinamas pagal trečią kategoriją, jei neprivalo būti patenkintas pagal ketvirtą kategoriją. Tai netaikoma skolai, atsiradusiai kaip bankroto administratoriaus ar

valdytojo veiksmų pasekmė arba veiksmų, kurių bankrutavęs asmuo ėmėsi bankroto administratoriui leidus, pasekmė.

3. <...>“

Faktinės bylos aplinkybės ir pagrindinė byla, pagrindiniai šalių argumentai

- 1 Prašyme dėl individualaus išaiškinimo, pateiktame *Minister Finansów* (finansų ministras), *E. sp. z o.o.* (toliau – bendrovė) nurodė, jog ji kaip veikiantis PVM apmokestinamas asmuo už atlygį teikia paslaugas mokesčių konsultacijų srityje, be kita ko, subjektams, kurie įregistruoti kaip veikiantys PVM apmokestinami asmenys. Paslaugų gavėjai nėra su ja susiję subjektai. Atlygį už teikiamas paslaugas bendrovė laiko apmokestinamąja verte. Šalies teritorijoje teikiamoms paslaugoms bendrovė taiko pagrindinį prekių ir paslaugų mokesčio (PVM) tarifą. PVM įstatyme nurodytais atvejais ji taip pat taiko atvirkštinį apmokestinimą (PVM įstatymo 28b straipsnis).
- 2 Bendrovė išrašė kontrahentui PVM sąskaitą faktūrą už šalies teritorijoje suteiktas apmokestinamąsias mokesčių konsultacijų paslaugas. Iki prašymo pateikimo dienos bendrovė negavo mokėjimo pagal nurodytą PVM sąskaitą faktūrą. Nuo sąskaitos faktūros išrašymo dienos nepraėjo daugiau nei 2 metai. Reikalavimas nebuvo patenkintas ar parduotas bet kuria forma. Be to, bendrovė nurodė, jog kontrahentas (skolininkas) paslaugos suteikimo metu buvo įregistruotas kaip veikiantis PVM apmokestinamas asmuo, jam nebuvo taikoma bankroto ar likvidavimo procedūra. Jis tebėra registruotas kaip veikiantis PVM apmokestinamas asmuo, bet dabar yra likviduojamas.
- 3 Dėl to bendrovė kreipėsi į *Minister Finansów* su klausimu, ar esant tokioms faktinėms aplinkybėms galima patikslinti apmokestinamąją vertę ir mokesťį, mokėtiną už paslaugų teikimą šalies teritorijoje tuo atveju, kai įsipareigojimas nebuvo įvykdytas visa apimtimi, o mokesčiniu laikotarpiu, per kurį sueina 150 dienų nuo mokėjimo termino pabaigos, skolininkas yra likviduojamas.
- 4 2015 m. sausio 12 d. pateiktame individualiame išaiškiniame *Minister Finansów* nurodė, jog Direktyvos 2006/112 90 straipsnyje įtvirtintą teisės normą valstybės narės taiko pasirinktinai. PVM įstatymo 89a straipsnyje nustačius teisę patikslinti apmokestinamąją vertę ir mokesťį skolos, kurią kreditorius pripažino tikėtinais neatgautina, atveju nepažeidžiamas Direktyvos 2006/112 90 straipsnis. Taigi, nesilaikius vienos iš pagrindinių sąlygų, nustatytų į Lenkijos teisinę sistemą perkeltais teisės normoje, kuri leidžia pasinaudoti teise, kylanti iš to paties 90 straipsnio, apmokestinamas asmuo neturi pagrindo kildinti teisės į vadinamąją „lengvatą dėl blogų skolų“ tiesiogiai iš Sąjungos teisės.
- 5 Bendrovė apskundė individualų išaiškinimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie* (Ščecino vaivadijos administracinis teismas), tačiau šis atmetė skundą. Šio teismo nuomone, tik jei įvykdomos visos PVM įstatymo 89a straipsnio

2 dalies sąlygos, suteikiama teisė patikslinti mokėtiną mokestį, o šiuo atveju taip nebuvo.

- 6 Bendrovė pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) sujungė šią bylą su trimis kitomis bylomis, kad būtų priimtas galutinis sprendimas. Visose šiose bylose bendrovė kreipėsi su prašymu pateikti individualų išaiškinimą dėl Lenkijos teisės aktuose nustatytų lengvatos dėl blogų skolų taikymo sąlygų atitikties galimoms faktinėms situacijoms, kuriose taikomas PVM įstatymo 89a straipsnis.

Glausti prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai

- 7 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas abejoja dėl valstybės narės suteiktos laisvės nustatyti nacionalinėje teisėje naudojimosi Direktyvos 2006/112 90 straipsnio nuostatomis sąlygas. Visų pirma šis teismas nėra įsitikinęs, ar PVM įstatymo 89 straipsnyje nustatytos sąlygos neturėtų apsiriboti tik tokiomis, kurios suteikia galimybę įrodyti, jog nebuvo sumokėta suma, kurios vertė nurodyta PVM deklaracijoje kaip apmokestinamoji apyvarta ir mokėtinas mokestis, išskyrus tas sąlygas, kurios susijusios su kreditoriaus ir skolininko mokestiniu statusu. PVM įstatymo 89a straipsnyje nustatyta ne tik kokios skolos yra laikomos nesumokėtomis, bet ir sąlygos, nurodytos 2 dalyje.
- 8 Direktyvos 2006/112 90 straipsnyje nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, o tai ligšiolinėje *Naczelny Sąd Administracyjny* jurisprudencijoje buvo suprantama taip, kad šiomis nuostatomis valstybės narės suteikiama laisvė spręsti, be kita ko, dėl formalumų, kuriuos šių valstybių mokesčių institucijoms turi įvykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę. Todėl nacionalinėje jurisprudencijoje buvo daroma prielaida, jog lengvata dėl blogų skolų patenka į diskrecijos apimtį.
- 9 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, ligšiolinėje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nepateikiama aiškaus atsakymo dėl galimybės nacionalinės teisės aktuose nustatyti pirmiau nurodytus apribojimus.
- 10 Iš ankstesnių Teisingumo Teismo sprendimų matyti, jog jis laikosi siauro apribojimų pasinaudoti „lengvata dėl blogų skolų“, kuriuos valstybės narės gali nustatyti savo nacionalinės teisės aktuose, aiškinimo.
- 11 2014 m. gegužės 15 d. Sprendime *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft* (C-337/13, EU:C:2014:328) Teisingumo Teismas nurodė, jog [svarbu, kad] „formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti mokesčių administratoriui, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, būtų apriboti formalumais, kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorį galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis“ (39 punktas).

- 12 Šio sprendimo 36 punkte Teisingumo Teismas vis dėlto pažymėjo, kad „dėl klausimo, kokie formalumai gali būti taikomi siekiant pasinaudoti šia teise sumažinti apmokestinamąją vertę, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, su sąlyga, kad ši galimybė nebūtų naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos šios direktyvos 3 skyriuje“.
- 13 Abejonių neišsklaido ir 2017 m. lapkričio 23 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Enzo Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), kuriame Teisingumo Teismas nurodė, jog Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė negali susieti pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamosios vertės sumažinimo su bankroto procedūros nesėkmingu pobūdžiu, kai tokia procedūra gali trukti ilgiau nei dešimt metų (rezoliucinė dalis).
- 14 Remiantis tuo, kas išdėstyta pirmiau, būtų galima daryti prielaidą, jog bankroto procedūros trukmė buvo svarbiausia vertinant nacionalinių teisės normų atitikti Sąjungos teisei. Visgi motyvuose Teisingumo Teismas nurodė, kad „[i]š tiesų, nors reikšminga, kad valstybės narės gali įveikti neaiškumą, būdingą sąskaitos faktūros neapmokėjimo galutiniam pobūdžiui, primintam šio sprendimo 16 punkte, galimybė nukrypti negali viršyti šio neaiškumo ir, visų pirma, viršyti klausimo, ar apmokestinamoji vertė negali būti sumažinta nesumokėjimo atveju“ (22 punktas). Kaip toliau pažymėjo Teisingumo Teismas, „valstybėms narėms suteikus galimybę neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati įmonės veikla skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti“ (23 punktas).
- 15 Teisingumo Teismas remdamasis proporcingumo principu nurodė, kad „[i] ši netikrumą aiškiai atsižvelgiama apmokestinamajam asmeniui nesuteikiant teisės sumažinti apmokestinamąją vertę tol, kol skola netampa galutinai beviltiška, kaip iš esmės numato pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai. Bet <...> tas pats tikslas gali būti pasiektas leidžiant sumažinti, kai apmokestinamasis asmuo parodo, jog pagrįstai tikėtina, kad skola nebus gražinta, net jei apmokestinamoji vertė bus perskaičiuota ir padidinta skolą vis dėlto sumokėjus“ (27 punktas).
- 16 Kartu Teisingumo Teismas nusprendė, jog „nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojant teismams, turėtų nustatyti tikėtina ilgo nesumokėjimo laikotarpio įrodymus, kuriuos turėtų pateikti apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamos į nacionalinės teisės specifiką“ (27 punktas).
- 17 Atsižvelgiant į ligšiolinę Teisingumo Teismo jurisprudenciją atrodo, kad nacionalinės teisės aktuose numatytos pasinaudojimo lengvata dėl blogų skolų sąlygos gali būti susijusios tik su neaiškumo dėl sąskaitos faktūros galutinio neapmokėjimo išsklaidymo klausimu.

- 18 Dėl to prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla abejonų, ar tokios papildomos sąlygos, nustatytos PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalyje, yra priimtinos, ar siekiant patikslinti pakanka įrodyti, jog nesumokėjimas yra tikėtinas, kai apmokestinamasis asmuo įrodo, kad skola nebuvo sumokėta ar parduota bet kuria forma per 150 dienų nuo sutartyje ar sąskaitoje faktūroje nurodyto termino pabaigos.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas prašo Teisingumo Teismo visų pirma išaiškinti, ar sąlygos, nustatytos PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalyje, nepatenka į valstybėms narėms suteiktos laisvės taikymo sritį, ar remdamasis proporcingumo principu nacionalinis teismas privalo vertinti tas sąlygas atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, o tai reikštų, kad reikėtų atsižvelgti į tai, kiek truks bankroto ar likvidavimo procedūra.
- 20 Pripažinimas, jog pagal Sąjungos teisę draudžiama valstybei narei taikyti sąlygą, nustatytą PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalyje, aiškiai pakenktų Lenkijos teisinės sistemos darnai. Lenkijos įstatymų leidėjas nusprendė PVM įstatymo 89b straipsnyje pasinaudoti teise, numatyta Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalyje.
- 21 Siekiant išvengti neutralumo ir proporcingumo principo pažeidimo, apmokestinamojo asmens (kreditoriaus) pasinaudojimas „lengvata dėl blogų skolų“ ir mokėtino mokesčio patikslinimas yra susiję su pareiga ištaisyti apmokestinamojo asmens (skolininko) apskaičiuotą mokestį. Taip užtikrinamas PVM neutralumas, kuris yra šio mokesčio struktūros savybė. Kreditoriui pasinaudojus „lengvata dėl blogų skolų“, struktūriškai išnyksta mokestis, kuris buvo patikslintas. Todėl realiai nustoja egzistuoti ir apskaičiuotas mokestis, kurį būtų galima atskaityti. Kreditoriaus teisės patikslinti mokėtiną mokestį beviltiškų skolų atveju pasekmė yra iš PVM įstatymo 89b straipsnio 1 dalies kylanti pareiga sumažinti apmokestinamojo asmens (skolininko) atskaitomą sumokėtą pirkimo mokestį arba, jei jo nėra, padidinti mokėtino mokesčio sumą pridėdant iš neapmokėtų sąskaitų faktūrų kylančią mokesčio sumą ir ištaisyti laikotarpio, kuriuo atliko atskaitą, deklaraciją. PVM įstatymo 89a straipsnio nuostatos susijusios su apmokestinamojo asmens (kreditoriaus) teise ir apima šios jo teisės įgyvendinimo sąlygas, o nurodyto įstatymo 89b straipsnio 1 dalis susijusi su apmokestinamojo asmens (skolininko), kuris kreditoriaus įpareigotas nesumokėjo skolos pagal PVM įstatymo 89a straipsnio 1 ir 1a dalių reikalavimus, pareiga atitinkamai patikslinti atskaitomą sumokėtą pirkimo mokestį arba atitinkamai padidinti mokėtino mokesčio sumą už laikotarpį, kuriuo apmokestinamasis asmuo atliko atskaitą – todėl tarp tų normų turi būti glaudus ryšys ir jų teisinė situacija turi būti tapati. Taip yra todėl, kad nuo vertinimo, ar kreditorius teisingai pasinaudojo teise patikslinti mokėtiną mokestį, priklauso jo skolininko padėtis dėl tiesioginio ryšio tarp vieno apmokestinamojo asmens teisės ir kito apmokestinamojo asmens pareigos.
- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo vertinimu, kreditoriaus atliktu patikslinimu bankrutavusio skolininko atžvilgiu nepriimtina išimti jį

bankroto procedūrą, nes pakeičiamas kreditorių reikalavimų tenkinimo eiliškumas, nurodytas Bankroto įstatymo 342 straipsnyje, nes patenkinus – beje, valstybės išdo sąskaita – vieno iš kreditorių reikalavimą jo vietoje atsiranda kitas kreditorius, valstybės išdas, o dėl to keičiasi PVM prievolė – ji perkeliama iš ketvirtos tenkinimo kategorijos (kreditoriaus verslo santykių ir bendrųjų civilinių teisinių santykių sąskaitos faktūros bendra suma) į trečią kategoriją (mokesčiai). Nacionalinėje jurisprudencijoje nustatyta, jog bankroto ir sanavimo teisės nuostatos, visų pirma Bankroto įstatymo 342 straipsnis, yra specialaus pobūdžio, palyginti su mokesčių teisės aktais, ir neleidžia tenkinti individualių kreditorių reikalavimų pažeidžiant šioje teisės normoje nustatytą tenkinimo eiliškumą.

- 23 Apribojimai, numatyti nacionalinės teisės aktuose – PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalies 1 punkte ir atitinkamai 89b straipsnio 1b dalyje – yra principo, kurio pažeidimas pakenktų galiojančios nacionalinės teisinės sistemos, nustatytos Bankroto įstatymo 342 straipsnyje, darnai, laikymosi išraiška.
- 24 Tačiau tokiomis aplinkybėmis kyla dilema, ar tie apribojimai neprieštarauja Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 daliai, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus, o jei, Teisingumo Teismo nuomone, tas normas pažeidžia, ar nacionalinis teismas turi nuspręsti skirtingai, nei numatyta Bankroto įstatymo 342 straipsnyje.
- 25 Pirmiau nurodytos abejonės kyla ir dėl kitų PVM įstatymo 89a straipsnyje nustatytų lengvatos dėl blogų skolų taikymo sąlygų. Jos taip pat užtikrina priimtų mokesčių priemonių simetriškumą. Visų pirma sąlyga, kad prekės turi būti tiekiamos veikiančiam apmokestinamajam asmeniui, užtikrina prekių pirkėjui simetrišką pirkimo mokesčio sumažinimą. Nesant tokio apribojimo, galutinis naudojimas nebūtų apmokestinamas ir teisingas mokesčio surinkimas nebūtų užtikrintas.
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo vertinimu, pirmiau pateikti argumentai yra esminis dalykas, kad turi būti kartu tenkinamos sąlygos, nustatytos PVM įstatymo 89a ir 89b straipsniuose.