

**Byla C-398/20****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. rugpjūčio 20 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Krajský soud v Brně* (Čekijos Respublika)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2020 m. liepos 29 d.

**Ieškovė:**

*ELVOSPOL, s.r.o.*

**Atsakovė:**

*Odvolací finanční ředitelství*

**Pagrindinės bylos dalykas**

Pagrindinėje byloje nagrinėjamas *ELVOSPOL, s.r.o.* pateiktas skundas dėl *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, Čekijos Respublika) sprendimo, kuriuo šiai bendrovei atsisakyta sumažinti mokėtiną pridėtinės vertės mokesčių sumą, atitinkančia bankrutuojančio skolininko nesumokėtą skolą, motyvuojant tuo, kad šis skolinis reikalavimas atsirado per šešis mėnesius iki teismo sprendimo dėl skolininko bankroto.

**Prejudicinis klausimas**

Ar nacionalinės teisės nuostata, kurioje nustatyta sąlyga, pagal kurią pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamam asmeniui, kuriam taikoma prievolė sumokėti mokesčių už apmokestinamųjų paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui, neleidžiama tikslinti mokėtino mokesčio suma, atitinkančia skolą, atsiradusią per šešis mėnesius iki teismo sprendimo dėl šio kito apmokestinamojo asmens, kuris už suteiktas paslaugas sumokėjo tik iš dalies arba visiškai nesumokėjo, bankroto, prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 90 straipsnio 1 ir 2 dalių tikslui?

### Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – direktyva) 63 straipsnis, 73 straipsnis, 90 straipsnio 1 ir 2 dalys, 273 straipsnis

### Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Teisė patikslinti mokesčio sumą atskaitant nesumokėtus skolininkų, kuriems iškelta bankroto byla, skolinius reikalavimus reglamentuojama *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 235/2004) (toliau – PVM įstatymas) 44 straipsnyje. Atitinkamos šio straipsnio dalys nagrinėjamu metu buvo suformuluotos taip:

(1) Apmokestinamasis asmuo, kuriam taikoma prievolė sumokėti mokesį už apmokestinamųjų paslaugų suteikimą kitam apmokestinamajam asmeniui ir kurio skolinis reikalavimas, atsiradęs ne vėliau kaip likus 6 mėnesiams iki teismo sprendimo dėl tokio [skolininko] bankroto, dar nėra patenkintas (toliau – kreditorius), turi teisę patikslinti mokėtino mokesčio sumą atskaitydamas nagrinėjamo skolinio reikalavimo sumą <...<sup>1</sup>>

<...>

(3) Kreditorius gali patikslinti mokėtino mokesčio sumą ne anksčiau kaip per mokestinį laikotarpį, per kurį įvykdytos 1 dalyje nustatytos sąlygos. Mokesčio suma negali būti tikslinama praėjus 3 metams nuo mokesčio laikotarpio, per kurį įvyko pradinis apmokestinamasis įvykis, pabaigos arba jei skolininkas netenka apmokestinamojo asmens statuso <<sup>2</sup>>.

<...>

(5) Jei kreditorius patikslina mokesčio sumą pagal 1 dalį, skolininkas privalo atskaityti iš savo mokesčio, sumokėto nuo gautų apmokestinamųjų paslaugų, sumos mokesčio, kurį kreditorius patikslino, sumą, t. y. tiek, kiek jis atskaitė mokesčio už apmokestinamąsias paslaugas. <...>

<sup>1</sup> Visų pirma tuo atveju, kai skolininkui yra iškelta bankroto byla, kurioje teismas nusprendė likviduoti skolininko turta, o kreditorius šioje byloje tinkamai deklaravo savo skolinius reikalavimus, kurie buvo patvirtinti ir į kuriuos buvo atsižvelgta.

<sup>2</sup> Kaip nurodyta toliau, sąlyga, kad kreditorius neturi teisės patikslinti mokesčio sumos ir tuo atveju, kai skolininkas netenka pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo statuso, netaikoma dėl neatitikties direktyvos 90 straipsniui, remiantis 2019 m. gegužės 8 d. Teisingumo Teismo sprendimu *A-PACK CZ*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

(6) Jei skolinis reikalavimas, dėl kurio kreditorius patikslino mokesčio sumą pagal 1 dalį, yra visiškai arba iš dalies patenkintas, kreditorius privalo sumokėti mokesį už gautą mokėjimą tą dieną, kai reikalavimas buvo visiškai arba iš dalies patenkintas, ir pateikti skolininkui mokesstinį dokumentą, kurį jis privalo išduoti <...>“

### Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Bendrovė *ELVOSPOL, s.r.o.* (toliau – ieškovė) savo 2015 m. gegužės mokesčio laikotarpio mokesčių deklaracijose patikslino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumą pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalį, nes bendrovė *MPS Mont a.s.* neapmokėjo ieškovei sąskaitos faktūros už prekių tiekimą, kurioje kaip apmokestinamųjų paslaugų teikimo data buvo nurodyta 2013 m. lapkričio 29 d. (toliau – ginčijamas mokesčių tikslinimas).
- 2 2014 m. gegužės 19 d. bankroto bylų teismas priėmė sprendimą dėl bendrovės *MPS Mont a.s.* bankroto.
- 3 2015 m. gruodžio 14 d. *Finanční úřad pro Jihomoravský kraj* (Pietų Moravijos regiono finansų tarnyba, Čekijos Respublika) (toliau – mokesčių administratorius) paprašė ieškovės išsklaidyti abejones dėl tikslinant ginčijamus mokesčius nurodytų sumų tikslumo ir išsamumo. 2016 m. sausio 6 d. raštu ieškovė užginčijo mokesčių administratoriaus pateiktą PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies aiškinimą nurodydama, kad, jos nuomone, šioje nuostatoje nustatytos ginčijamo mokesčio tikslinimo sąlygos buvo įvykdytos. Vis dėlto mokesčių administratorius padarė išvadą, kad ieškovės pateiktas PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies aiškinimas neteisingas, atsisakė atsižvelgti į ginčijamą mokesčių tikslinimą ir 2016 m. vasario 22 d. sprendimu nustatė ieškovei papildomą 160 896 CZK dydžio PVM už 2015 m. gegužės mokesčio laikotarpį.
- 4 Ieškovė apskundė šį sprendimą *Odvolací finanční ředitelství*, o pastaroji 2018 m. gegužės 2 d. sprendimu patvirtino atsisakymą atsižvelgti į ginčijamą mokesčių tikslinimą dėl nagrinėjamo skolinio reikalavimo trukmės, t. y. dėl to, kad jis atsirado per šešis mėnesius iki bankroto bylų teismo sprendimo dėl *MPS Mont a.s.* bankroto (toliau – skolinio reikalavimo trukmės sąlyga).
- 5 Savo sprendimuose nei mokesčių administratorius, nei *Odvolací finanční ředitelství* neginčijo to, kad bendrovė *MPS Mont a.s.* net iš dalies nesumokėjo ieškovei už apmokestinamųjų paslaugų teikimą. Taigi skolinio reikalavimo trukmės sąlygos neįvykdymas buvo vienintelė mokesčio perskaičiavimo ir atsisakymo atsižvelgti į ginčijamą mokesčio tikslinimą priežastis.
- 6 Ieškovė apskundė šį *Odvolací finanční ředitelství* sprendimą, pateikdama *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas) skundą, kuriame ji tvirtina įvykdžiusi teisės aktuose nustatytas ginčijamo mokesčio tikslinimo sąlygas ir teigia, kad skolinio reikalavimo trukmės sąlyga prieštarauja direktyvos 90 straipsniui.

## Skolinių reikalavimų trukmės sąlygos sąvoka Čekijos teisėje

- 7 *Krajský soud v Brně* manymu, apmokestinamasis asmuo (kreditorius) gali patikslinti mokėtino mokesčio sumą, atskaitydamas skolinio reikalavimo sumą, jei įvykdomos PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos, **tačiau net įvykđęs kitas PVM įstatyme nustatytas sąlygas apmokestinamasis asmuo (kreditorius) negali tikslinti mokesčio sumos, jei apmokestinamojo asmens skolinis reikalavimas, susijęs su suteiktomis apmokestinamosiomis paslaugomis, atsirado per šešis mėnesius iki teismo sprendimo dėl apmokestinamojo asmens (skolininko) bankroto.**
- 8 Toks aiškinimas patvirtintas 2019 m. liepos 16 d. *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) išplėstinės kolegijos nutartimi (Nr. 3922/2019 Sb.NSS), kurioje nurodyta, jog PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies nuostatos redakcija, galiojusi nuo 2011 m. balandžio 1 d. iki 2016 m. liepos 28 d., turi būti aiškinama taip, kad [kreditoriaus] teisė tikslinti mokėtiną mokesčio sumą, atskaitant konkretaus skolinio reikalavimo sumą, taikoma reikalavimams, kurie atsirado dėl paslaugų teikimo ne vėliau kaip šeši mėnesiai iki teismo sprendimo dėl [skolininko] bankroto.
- 9 *Nejvyšší správní soud* taip pat pripažino reikšmingu ekonominio pobūdžio argumentą, kad „tam tikros rinkos specialistai gali nustatyti artėjančio savo verslo partnerio bankroto požymius lengviau, jei derasi ar sudaro su juo sandorius neilgai trukus iki bankroto paskelbimo. Ir, atvirkščiai, kuo toliau laiko atžvilgiu nuo bankroto paskelbimo derėtasi ar sudarytas sandoris, tuo mažiau asmens, kuris vėliau bankrutuoja, verslo partneriui pastebimos gresiančios problemos.“
- 10 Savo nutartyje *Nejvyšší správní soud* taip pat nurodė anksčiau galiojusį *zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání* (Įstatymas Nr. 328/1991 dėl bankroto ir susitarimo su kreditoriais), pagal kurį tam tikri skolininko teisiniai veiksmai, atlikti per paskutinius šešis mėnesius iki prašymo iškelti bankroto bylą pateikimo, pripažįstami *ex lege* negaliojančiais. Šis teismas pažymėjo: „net ir pagal šiuo metu galiojančias nemokumo įstatymo nuostatas, esant nemokumo rizikai, yra skirtumų tarp trumpesnio laikotarpio prieš pat bankroto bylos iškėlimą ir ilgesnio laikotarpio, paprastai kelerių metų, atsižvelgiant į sąlygas, paprastai taikomas sandorį sudarantiems ūkio subjektams, ir to, kaip „lengvai“ tokius galimus sandorius galima panaikinti (pripažinti juos negaliojančiais) tam tikru atžvilgiu ir dėl tam tikrų priežasčių. <...> [Šešių mėnesių laikotarpio tikslas] buvo užtikrinti, kad apsauga, atsirandanti dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 44 straipsnyje numatytos privilegijos, būtų suteikta tik tiems skolininko verslo partneriams, kurie sandorius su juo sudarė anksčiau nei per paskutinius šešis mėnesius iki teismo sprendimo dėl jo bankroto priėmimo. Iš tiesų galima daryti prielaidą, kad jie sandorius su asmeniu, kuris vėliau bankrutavo, sudarė tikėdami jo mokumu ir tuo metu negalėjo manyti, kad jų skolinis reikalavimas vėliau negalės būti išieškotas. Kita vertus, verslo partneriai, sudarę sandorius su asmeniu, kuris vėliau bankrutavo, per paskutinius šešis mėnesius iki teismo sprendimo dėl bankroto priėmimo turėjo, kaip matyti iš bendros ekonominės patirties, daugiau galimybių

pastebėti bankroto riziką, todėl nėra jokio pagrindo suteikti jiems didesnę mokestinį patogumą. Tai taip pat susiję su bendru istoriniu šioje byloje taikytinų teisės aktų priėmimo 2011 m. kontekstu, t. y. gilėjančia ekonomine krize, kuri sukėlė ekonominių sunkumų daugeliui anksčiau sėkmingai ekonominę veiklą vykdžiusių asmenų. <...> Būtent dėl šios priežasties buvo logiška „apsaugoti“ asmenis, su bendrove, kuri vėliau bankrutavo, vykdžiusius sandorius tam tikru laikotarpiu iki teismo sprendimo dėl bankroto priėmimo, o ne asmenis, kurie sandorius su bankrutavusia bendrove sudarė prieš pat šį sprendimą.“

### **Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su direktyvos 90 straipsniu, analizė**

- 11 Teisingumo Teismo nuomone, sąlygų, leidžiančių nukrypti nuo direktyvos 90 straipsnio 1 dalies, neatitiko, pavyzdžiui: **i)** teisės aktas, leidžiantis sumažinti PVM apmokestinamąją vertę tuo atveju, kai skolinis reikalavimas nepatenkinamas iš dalies arba visiškai, ir jei tai yra piniginis skolinis reikalavimas (1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths*, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), **ii)** teisės aktas, pagal kurį teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę priklauso nuo bankroto bylos nutraukimo, nors ši procedūra gali tęstis net ilgiau nei dešimt metų (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Enzo Di Maura*, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887); **iii)** teisės aktas, kuriame nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo negali tikslinti PVM apmokestinamosios vertės, kai iš dalies ar visiškai nepatenkinamas skolinis reikalavimas, kurį skolininkas turėjo patenkinti dėl PVM apmokestinamų paslaugų gavimo, jei skolininkas nebėra PVM mokėtojas (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *A-PACK CZ s.r.o.*, **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377); **iv)** teisės aktas, kuris yra pagrindas atsisakyti atsižvelgti į apmokestinamojo asmens teisę sumažinti PVM dėl nepatenkinto skolinio reikalavimo, jei apmokestinamasis asmuo nepranešė apie šį reikalavimą bankroto byloje prieš skolininką, nebent apmokestinamasis asmuo įrodo, kad net jei būtų pranešęs apie reikalavimą, jis nebūtų buvęs patenkintas (2020 m. birželio 11 d. Sprendimas *SCT d.d.*, **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).
- 12 Priešingai, atitinkančiu direktyvos 90 straipsnio reikalavimus laikomas teisės aktas, sujungiantis teisę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę ir kreditoriaus prekių ar paslaugų pirkėjo (skolininko) patvirtinimo apie patikslinamosios sąskaitos faktūros priėmimą gavimą, jeigu kreditoriui buvo neįmanoma arba pernelyg sudėtinga gauti tokį patvirtinimą per pagrįstą laiką (2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska*, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40).
- 13 *Krajský soud v Brně* manymu, minėti Teisingumo Teismo sprendimai, be kita ko, rodo, kad:
  - direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas pagrindinis principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai suteiktos ir gautos

paslaugos, todėl mokesčių administratorius negali reikalauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo<sup>3</sup>;

- teisės atmesti bet kokią galimybę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę suteikimas valstybėms narėms prieštarauja PVM neutralumo principui<sup>4</sup>;
- pagal direktyvos 90 straipsnio 2 dalį valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šio principo, jei aplinkybė, kad nebuvo įvykdytas paslaugų teikimas, sunku įrodyti arba įrodymas yra tik laikinas, tačiau toks nukrypimas turi būti pagrįstas ir proporcingas<sup>5</sup>;
- nukrypimai, kuriais siekiama užtikrinti veiksmingą PVM surinkimą ir išvengti mokesčio sukčiavimo, turi būti būtini šiam tikslui pasiekti ir negali būti naudojami taip, kad jais būtų pažeistas PVM neutralumas<sup>6</sup>.

### Baigiamosios pastabos

- 14 *Krajský soud v Brně* nuomone, nurodoma nacionalinės teisės nuostata, įtvirtinta PVM įstatymo 44 straipsnyje, taikoma situacijoms, kai skolininkas iš dalies ar visiškai nesumokėjo kreditoriui už suteiktą apmokestinamąją paslaugą. Taigi tai yra atvejis, kai pagal direktyvos 90 straipsnio 2 dalį valstybės narės gali nukrypti nuo bendros tvarkos, nustatytos direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje.
- 15 Vis dėlto *Krajský soud v Brně* abejoja, ar PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalyje numatyta skolinio reikalavimo trukmės sąlyga yra suderinama su direktyvos 90 straipsniu, jo tikslu ir Teisingumo Teismo nustatytais reikalavimais direktyvos 90 straipsnio taikymui.
- 16 *Krajský soud v Brně* manymu, jei kitos PVM įstatyme nustatytos sąlygos yra įvykdytos, draudimas atlikti ginčijamą mokesčio tikslinimą dėl to, kad neįvykdyta skolinio reikalavimo trukmės sąlyga, pažeidžia PVM neutralumo principą.
- 17 Galiausiai, *Krajský soud v Brně* nuomone, nagrinėjama byla skiriasi nuo visų kitų bylų, kurios iki šiol buvo pateiktos Teisingumo Teismui.

<sup>3</sup> Žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ s.r.o.*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, 17–22 punktus.

<sup>4</sup> Žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimą *Securenta*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, ir 2014 m. kovo 13 d. sprendimą *Malburg*, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

<sup>5</sup> Ten pat.

<sup>6</sup> Žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *A-PACK CZ s.r.o.*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, 25–27 punktus ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40, 28 punktą.