Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 ir 273 straipsniai – Apmokestinamoji vertė – Sumažinimas – Atsisakymas – Nesumokėjimas – Apmokestinamasis asmuo, nepareiškęs savo reikalavimo skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – Tiesioginis veikimas“

Byloje C-146/19

dėl *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) 2019 m. sausio 30 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. vasario 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SCT, d.d., bankrutuojanti įmonė,

prieš

Slovėnijos Respubliką

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. G. Xuereb, teisėjai T. von Danwitz ir A. Kumin (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorius M. Longar, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. vasario 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *SCT d.d.*, bankrutuojančios įmonės, atstovaujamos *odvetnica* S. Pušenjak,

– Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mihelič Žitko ir V. Klemenc,

– Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vláčil,

– Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,

– Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir M. Kocjan,

* Proceso kalba: slovėnų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato 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 *SCT d.d.*, bankrutuojančios įmonės, ir Slovėnijos Respublikos ginčą dėl atsisakymo leisti SCT patikslinti sumokėto pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su neišieškotais skoliniais reikalavimais, sumą dėl to, kad ši bendrovė nepareiškė šių reikalavimų skolininkams pradėtose bankroto procedūrose.

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 nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

4 Šios 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.“

Slovėnijos teisė

5 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDV-1) 39 straipsnio 2–4 dalyse numatyta:

„2. Užsakymo anuliavimo, atsisakymo arba kainos sumažinamo po tiekimo atveju apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti (sumažinti) deklaruoto PVM sumą, jei raštu praneša pirkėjui apie PVM sumą, kurios pastarasis neturi teisės atskaityti.

3. Apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti (sumažinti) deklaruotą PVM sumą, jei pagal galutinį teismo sprendimą, susijusį su užbaigta bankroto procedūra arba sėkmingai užbaigta susitarimo su kreditoriais procedūra, ji negrąžinama arba negrąžinama 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 grąžinta ar nebuvo grąžinta visa; arba apmokestinamajam asmeniui suma nebuvo grąžinta arba nebuvo grąžinta 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 reikalavimų, kuriuos jis pareiškė per susitarimo su kreditoriais arba bankroto procedūrą.“

6 Pagal *Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju* (Finansinių operacijų, nemokumo procedūrų ir privalomo likvidavimo įstatymas, toliau – ZFPPIPP) 296 straipsnį:

„1. Vykstant bankroto procedūrai kreditoriai turi pareikšti visus iki bankroto procedūros pradžios atsiradusius reikalavimus bankrutuojančiam skolininkui, išskyrus tuos, kurių pareiškimas įstatyme nenumatytas.

<…>

5. Jeigu kreditorius nesilaiko reikalavimų pagal <…> 1 dalį pareiškimo termino, jo reikalavimas bankrutuojančiam skolininkui išnyksta ir teismas atmeta pavėluotą reikalavimo pareiškimą.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 SCT už 2014 m. balandžio mėn. mokestinį laikotarpį patikslino deklaruotą 272 471 EUR PVM už dviejų bendrovių, kurių atžvilgiu 2013 m. birželio mėn. buvo galutinai užbaigta bankroto procedūra, neapmokėtus reikalavimus.

8 Atlikdama patikrinimą kompetentinga mokesčių institucija konstatavo, kad SCT šių reikalavimų nepareiškė per atitinkamas bankroto procedūras ir kad pagal ZFPPIPP 296 straipsnį minėti reikalavimai išnyko. Tuo remdamasis ji padarė išvadą, kad neįvykdytos sąlygos, būtinos tam, kad būtų galima sumažinti PVM.

9 Nagrinėjant skundą pagal hierarchiją SCT buvo patvirtinta, kad iš ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalies matyti, jog apmokestinamasis asmuo turi teisę patikslinti deklaruotą PVM sumą, remdamasis galutiniu sprendimu užbaigti bankroto procedūrą, tik jei yra pareiškęs savo reikalavimą bankrutuojančiam skolininkui. Šiuo pareiškimu apmokestinamasis asmuo taip pat įrodo, kad reikalavimas vis dar egzistuoja, o tai ypač svarbu, kiek tai susiję su reikalavimais, kaip šiuo atveju, asmenims, su kuriais apmokestinamasis asmuo yra susijęs.

10 SCT pateikus skundą, pirmosios instancijos administracinis teismas patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimus. Šiuo klausimu jis rėmėsi PVM direktyvos 90 straipsniu. Šio teismo teigimu, nors šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad neapmokėjimo atveju įvykdžius sandorį apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama, pagal šio straipsnio 2 dalį valstybėms narėms leidžiama nuo jos nukrypti. Slovėnijos teisės aktų leidėjas pasinaudojo šia galimybe nukrypti.

11 *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) pateiktame kasaciniame skunde SCT teigia, kad ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalis nėra nuo PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytų pareigų leidžianti nukrypti nuostata, o tik nustato sąlygas, kurios turi būti įvykdytos tam, kad apmokestinamoji vertė galėtų būti sumažinta. Taigi šio 39 straipsnio 3 dalis neatitinka šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalies taikymo.

12 *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) patikslina, kad ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalyje, kurioje išvardyti atvejai, kai sumažinama PVM apmokestinamoji vertė, nenurodyti nesumokėjimo atvejai. Iš to matyti, kad Slovėnijos teisės aktų leidėjas taikė PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį ir dėl to šiais atvejais nustatė teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę išimtį.

13 Šio teismo teigimu, iš ZDDV-1 39 straipsnio 3 dalies galima daryti išvadą, kad Slovėnijos teisės aktų leidėjas vis dėlto numatė baigtinį keturių atvejų sąrašą, kai apmokestinamajam asmeniui leidžiama sumažinti apmokestinamąją vertę net nesumokėjimo atveju, todėl tai yra „išimties išimtis“. Šie išimtiniai atvejai susiję su tuo, kad neįmanoma, kad apmokestinamajam asmeniui skola būtų grąžinta. Vis dėlto, kiek tai susiję su teisės į PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą suteikimu, iš apmokestinamojo asmens reikalaujama tam tikrų veiksmų. Taigi jis turi įrodyti, kad negali susigrąžinti šios skolos, pateikdamas oficialius dokumentus, išduotus pagal atitinkamą teisinę procedūrą.

14 Minėtas teismas mano, kad ZDDV-1 39 straipsnyje įtvirtintas galimybės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę apribojimas gali būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi, nes sumažinimas neleidžiamas visais atvejais, kai skolos nesumokėjimas tampa galutinis, o vietoj to nustatoma papildomų šio sumažinimo sąlygų, kurias turi atitikti apmokestinamasis asmuo.

15 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į PVM sistemą reglamentuojančius principus, taikant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytas išimtis, vis dėlto leidžiama atsisakyti suteikti teisę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, nors nedalyvavo sukčiaujant ar vengiant mokesčių, neįrodė, kad buvo pakankamai rūpestingas, kad išieškotų skolą ir užtikrintų valstybei mokėtino PVM sumokėjimą.

16 Iš tiesų PVM mokėtojas išlieka viena iš pagrindinių šio mokesčio surinkimo sistemos sudedamųjų dalių ir veikia valstybės vardu, siekdamas surinkti ir pervesti sumokėtą PVM. Jei šiam apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę visais atvejais, kai reikalavimai neįvykdyti, todėl ir tuo atveju, kai jis pats neįvykdo savo pareigų, kylančių iš PVM sistemos, iš valstybės būtų atimama galimybė gauti jai priklausantį deklaruotą PVM.

17 Vis dėlto tuo atveju, jei Sąjungos teisės aktų leidėjo valstybėms narėms suteiktus įgaliojimus, remiantis PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi, būtų galima aiškinti taip, kad nacionalinės teisės aktų leidėjui leidžiama apriboti galimybę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę dėl galutinio nesumokėjimo, šiam teismui kyla klausimas, ar pagal PVM direktyvą reikia suteikti apmokestinamajam asmeniui galimybę įrodyti, kad šie reikalavimai nebūtų patenkinti net ir tuo atveju, jei būtų pareikšti per bankroto procedūrą, ar kad yra kitų pagrįstų priežasčių, pateisinančių reikalavimų nepareiškimą.

18 Galiausiai minėtam teismui kyla klausimas, ar galima manyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai, be kita ko, tuo atveju, kai nacionalinės teisės aktų leidėjas peržengė leistinų teisės aktų, susijusių su šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytomis išimtimis, ribas.

19 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį galima aiškinti taip, kad ji leidžia teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę išimtį ir galutinio nesumokėjimo atveju, jeigu šis galutinis nesumokėjimas yra pasekmė to, kad apmokestinamasis asmuo nesiėmė veiksmų, kurių privalėjo imtis, pavyzdžiui, nepareiškė reikalavimo savo skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje, kaip yra šioje byloje?

2. Jei tokia teisės sumažinti PVM apmokestinamąją vertę išimtis yra leistina, ar teisė sumažinti PVM apmokestinamąją vertę dėl nesumokėjimo vis dėlto taikoma tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo įrodo, kad nors ir būtų pareiškęs reikalavimą per bankroto procedūrą, tas reikalavimas nebūtų buvęs patenkintas, arba įrodo, kad buvo pagrįstų priežasčių nepareikšti reikalavimo?

3. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis yra tiesioginio veikimo, net jei valstybės narės įstatymų leidėjas peržengė reglamentavimo, susijusio su šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nustatytomis išimtimis, ribas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

20 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos valstybės narės teisės normos, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė sumažinti sumokėtą PVM, susijusį su beviltišku reikalavimu, jeigu jis per bankroto procedūrą, pradėtą prieš skolininką, nepareiškė šio reikalavimo, nors šis apmokestinamasis asmuo įrodo, kad, jeigu būtų pareiškęs minėtą reikalavimą, jo nebūtų išieškojęs, arba kad egzistavo pagrįstų motyvų neapreikšti atitinkamo reikalavimo.

21 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejai, valstybės narės įpareigojamos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį 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 (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

22 Šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje sandorio kainos visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo šios taisyklės. Jei valstybė narė nusprendė taikyti šią nukrypti leidžiančią nuostatą, apmokestinamieji asmenys negali, remiantis šio straipsnio 1 dalimi, pasinaudoti teise į PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 punktą).

23 Vis dėlto 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 (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 37 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

24 Taigi šia galimybe nukrypti siekiama tik leisti valstybėms narėms įveikti neaiškumą, susijusį su mokėtinų sumų išieškojimu, bet nereglamentuojamas klausimas, ar PVM apmokestinamoji vertė gali būti nesumažinta galutinio nesumokėjimo atveju (2019 m. spalio 24 d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25 Iš tiesų, valstybėms narėms suteikus galimybę tokiu atveju 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 ekonominę veiklą, kuri pati apmokestinama PVM, mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos (2019 m. spalio 24 d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 23 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

26 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 (2019 m. spalio 24 d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Taigi tokiu atveju valstybė narė turi leisti sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, jei apmokestinamasis asmuo gali įrodyti, kad jo reikalavimas skolininko atžvilgiu yra galutinai beviltiškas (2019 m. spalio 24 d. Nutarties *Porr Építési Kft.*, C-292/19, nepaskelbta Rink., EU:C:2019:901, 29 punktas).

28 Šiuo atveju atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami reikalavimai yra tokio pobūdžio.

29 Iš tiesų pagal ZFPPIPP 296 straipsnio 5 dalį, kadangi šie reikalavimai nepareikšti per atitinkamų skolininkų bankroto procedūras, jie išnyko, ir dėl to galutinai sumažėjo šių skolininkų įsipareigojimai SCT. Be to, bet kuriuo atveju neginčijama, kad šios bankroto procedūros buvo galutinai užbaigtos ir kad SCT reikalavimai skolininkams nebuvo išieškoti minėtų procedūrų pabaigoje.

30 Darytina išvada, kad situacija, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali būti laikoma „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, bet patenka į šio straipsnio 1 dalies, iš kurios kyla atitinkamos valstybės narės pareiga sumažinti PVM apmokestinamąją vertę dėl to, kad apmokestinamasis asmuo negavo atlygio, taikymo sritį.

31 Šiuo atveju buvo atsisakyta SCT suteikti teisę sumažinti apmokestinamąją vertę dėl to, kad ši bendrovė nesilaikė iš nacionalinės teisės kylančio reikalavimo, pagal kurį šis sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pareiškė neišieškotus reikalavimus per bankroto procedūrą.

32 Slovėnijos vyriausybė tvirtina, kad toks reikalavimas grindžiamas PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi ir 273 straipsniu, kuriuose valstybėms narėms pripažįstama diskrecija nustatyti sąlygas ir pareigas, apmokestinamųjų asmenų turimas įvykdyti mokesčių institucijų atžvilgiu, kad būtų sumažinta apmokestinamoji vertė.

33 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

34 Be to, pagal šios direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, visų pirma su sąlyga, kad ši galimybė nebūtų naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios nustatytos šios direktyvos 3 skyriuje.

35 Kadangi PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose, be jomis nustatytų apribojimų, nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija, be kita ko, dėl formalumų, kuriuos šių valstybių

mokesčių institucijoms turi įvykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų sumažinti apmokestinamąją vertę (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

36 Vis dėlto priemonėmis, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių sukčiavimui ar mokesčių vengimui, iš esmės galima nukrypti nuo taisyklių dėl apmokestinamosios vertės laikymosi tiek, kiek griežtai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų 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).

37 Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi įvykdyti mokesčių institucijoms, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, būtų apriboti formalumų, kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorį galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo klausimu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstybės narės reikalaujamų formalumų atveju (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 Šiuo atveju reikalavimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį nesumokėjimo atveju apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pareiškė neapmokėtą reikalavimą skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje, gali padėti tiek užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo, tiek išvengti mokestinių pajamų praradimo rizikos ir taip pasiekti PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje ir 273 straipsnyje nustatytų teisėtų tikslų (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32 ir 33 punktus ir 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 35 ir 36 punktus).

39 Vis dėlto, pirma, kalbant apie tikslą užkirsti kelią sukčiavimui, net jei toks reikalavimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali užkirsti kelią valstybės patiriamai žalai, kai apmokestinamojo asmens, kuris nepareiškė savo reikalavimo per bankroto procedūrą, pasyvumas atsirado dėl veiksmų, rodančių šio apmokestinamojo asmens ir jo skolininko slaptą susitarimą, reikia pažymėti, kad taikant šį reikalavimą sistemiškai atsisakoma suteikti teisę sumažinti apmokestinamąją vertę, kai nepareiškiamas reikalavimas, o tai reiškia bendrą sukčiavimo prezumpciją, viršijančią tai, kas būtina pasiekti sukčiavimo prevencijos tikslą (pagal analogiją žr. 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 31 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

40 Reikia pridurti, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo turimą bylos medžiagą, iš pagrindinės bylos faktinių aplinkybių nematyti jokių mokesčių sukčiavimo ar piktnaudžiavimo įrodymų.

41 Antra, kalbant apie tikslą pašalinti mokestinių pajamų praradimo riziką, reikia pažymėti: kadangi reikalavimo nepareiškimas skolininkui pradėtoje bankroto procedūroje reiškia, kad šis reikalavimas pagal ZFPPIPP 296 straipsnio 5 dalį nebeegzistuoja santykiuose su bankrutuojančiu skolininku, apmokestinamasis asmuo neišvengiamai praranda galimybę susigrąžinti skolą net iš dalies, o tai tam tikrais atvejais reiškia žalą atitinkamai valstybei narei.

42 Be to, kaip nurodė Slovėnijos vyriausybė, ir šiuo klausimu jai niekas neprieštaravo, vien reikalavimo pareiškimas per bankroto procedūrą negali būti laikomas pernelyg ribojančiu, kiek tai susiję su finansine ir administracine našta.

43 Vis dėlto, jei apmokestinamasis asmuo įrodo, kad net jei būtų pareiškęs savo reikalavimą, jis nebūtų išieškotas, tai, kad neleidžiama sumažinti apmokestinamosios vertės ir jam tenka pareiga sumokėti PVM sumą, kurios jis negavo vykdydamas savo ekonominę veiklą, viršija tai, kas griežtai būtina tikslui pašalinti mokestinių pajamų praradimo riziką pasiekti (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 27 punktą). Iš tiesų tokiu atveju pareiškus atitinkamą reikalavimą nebūtų buvę galima išvengti jokios papildomos žalos valstybei.

44 Be to, kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, ar apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę sumažinti apmokestinamąją vertę ir tuo atveju, kai yra pagrįstų priežasčių nepareikšti reikalavimo, nei iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei iš Teisingumo Teismui pateiktų pastabų nematyti, kad šiuo atveju SCT rėmėsi tokiais motyvais per mokesčių procedūrą. Nesant ryšio tarp šios prielaidos ir pagrindinės bylos dalyko, jos nagrinėti nereikia.

45 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė sumažinti sumokėtą PVM, susijusį su beviltišku reikalavimu, jeigu jis šio reikalavimo nepareiškė per skolininkui pradėtą bankroto procedūrą, nors šis apmokestinamasis asmuo įrodo, kad, jeigu būtų buvęs pareikštas šis reikalavimas, jis nebūtų išieškotas.

Dėl trečiojo klausimo

46 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, kokios pasekmės būtų tuo atveju, jei reikalavimas, pagal kurį nesumokėjimo atveju apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo pareiškė neapmokėtą reikalavimą per skolininkui pradėtą bankroto procedūrą, prieštarautų PVM direktyvos 90 straipsnio 1 daliai.

47 Šiuo klausimu primintina, kad nacionalinis teismas, taikydamas nacionalinę teisę, turi ją aiškinti kuo labiau atsižvelgdamas į aptariamos direktyvos formuluotę ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas ir laikomasi SESV 288 straipsnio trečios pastraipos. Ši pareiga nacionalinę teisę aiškinti taip, kad aiškinimas atitiktų Sąjungos teisę, iš tiesų pagrįsta pačia SESV sistema, nes sudaro sąlygas, kad nacionalinis teismas, nagrinėdamas gautas bylas, pagal savo kompetenciją užtikrintų visišką Sąjungos teisės veiksmingumą (2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Jei nacionalinis teismas neturi įgaliojimų aiškinti nacionalinės teisės aktų, atsižvelgdamas į Sąjungos teisės reikalavimus, jis, kaip valstybės narės institucija, nagrinėdamas jo jurisdikcijai priklausančią bylą, privalo netaikyti jokios nacionalinės teisės nuostatos, prieštaraujančios Sąjungos teisės normai, kuri yra tiesiogiai veikianti, savo nagrinėjamoje byloje (2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Deutsche Umwelthilfe*, C-752/18, EU:C:2019:1114, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, kaip priminta šio sprendimo 33 punkte, numatyta, kad joje nurodytais atvejais apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

50 Nors pagal šį straipsnį valstybėms narėms, kai jos numato priemones, leidžiančias nustatyti sumažinimo sumą, paliekama tam tikra diskrecija, Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši aplinkybė neturi poveikio pareigos šiame straipsnyje nurodytais atvejais suteikti teisę sumažinti apmokestinamąją vertę aiškumui ir besąlygiškumui. Todėl ji atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nacionalinis teismas, vykdydamas jam tenkančią pareigą imtis visų priemonių, būtinų šios nuostatos įgyvendinimui užtikrinti, turi nacionalinę teisę aiškinti taip, kad ji atitiktų šią nuostatą, arba, jei toks Sąjungos teisę atitinkantis aiškinimas neįmanomas, netaikyti bet kokių nacionalinės teisės aktų, kurių taikymas lemtų šiai nuostatai prieštaraujantį rezultatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama teisė sumažinti sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, susijusį su beviltišku reikalavimu, jeigu jis šio reikalavimo nepareiškė per skolininkui pradėtą bankroto procedūrą, nors šis apmokestinamasis asmuo įrodo, kad, jeigu būtų buvęs pareikštas šis reikalavimas, jis nebūtų išieškotas.**

2. **Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nacionalinis teismas, vykdydamas jam tenkančią pareigą imtis visų priemonių, būtinų šios nuostatos įgyvendinimui užtikrinti, turi nacionalinę teisę aiškinti taip, kad ji atitiktų šią nuostatą, arba, jei toks Sąjungos teisę atitinkantis aiškinimas neįmanomas, netaikyti bet kokių nacionalinės teisės aktų, kurių taikymas lemtų šiai nuostatai prieštaraujantį rezultatą.**

Parašai.