Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE IŠVADA,
pateikta 2017 m. spalio 12 d.[1]

Byla C-396/16

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stečaju)
prieš
Slovėnijos Respubliką

(*Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – 184 straipsnis – Sumokėto pirkimo PVM atskaitos tikslinimas – 185 straipsnio 1 dalis – Veiksnių, į kuriuos atsižvelgta nustatant atskaitą, pasikeitimas – 185 straipsnio 2 dalis – Visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai – Galutinis susitarimo su kreditoriais patvirtinimas – 90 straipsnis ir 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa – Mokesčių neutralumas – Viso šalies teritorijoje mokėtino PVM sumokėjimas – Pareiga užtikrinti darną įgyvendinant apmokestinimo ir atskaitos tikslinimo tvarką, jeigu nesumokama kaina“

I. Įžanga

1. *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) pateikė Teisingumo Teismui kelis prejudicinius klausimus dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2] 184–186 straipsnių išaiškinimo.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.* (sedaj v stečaju) (toliau – *T-2*) ir *Republika Slovenija*, atstovaujamos *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija, Slovėnija) ginčą dėl PVM atskaitos, susijusios su prekių ar paslaugų, dėl kurių *T-2* sudarė susitarimą su kreditoriais, tikslinimo.

3. Po to, kai šis susitarimas galutinai įsiteisėjo, PVM suma, kurią *T-2* turėjo sumokėti savo tiekėjams dėl PVM apmokestinamų sandorių, buvo sumažinta 56 %. Finansų ministerija nusprendė, kad *T-2* turi patikslinti atskaitytas PVM sumas proporcingai jai pritaikytam sumažinimui, t. y. 56 % PVM, kuris iš pradžių buvo atskaitytas pagal jos atitinkamas sąskaitas faktūras. *T-2* skundė tokį aiškinimą.

4. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė tris prejudicinius klausimus Teisingumo Teismui, siekdamas nustatyti, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių perkėlimą į nacionalinę teisę, mokesčių administratorius pagrįstai reikalauja sumažinti PVM sumas, atskaitytas nemokaus apmokestinamojo asmens, kurio prievolės jo kreditorių atžvilgiu buvo sumažintos per susitarimo su kreditoriais procedūrą.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

5. Iš esmės siūlysiu Teisingumo Teismui į šį klausimą atsakyti taip, kad mokesčių administratorius tokioje byloje, kokia yra pagrindinė byla, gali pagrįstai reikalauti sumažinti PVM sumas, atskaitytas nemokaus apmokestinamojo asmens, dėl kurio skolų buvo priimta nutartis dėl susitarimo su kreditoriais, jeigu ir tiek, kiek dėl šios nutarties turi būti sumažinta PVM apmokestinamoji vertė.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

6. PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

7. Šios 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.“

8. Pagal šios direktyvos 168 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę valstybėje narėje, kurioje vykdo šiuos apmokestinamuosius sandorius, iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jeigu šios prekės ar paslaugos naudojamos jo sandoriams.

9. PVM direktyvos 184 straipsnis suformuluotas taip:

„Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

10. Šios direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

11. Pagal minėtos direktyvos 186 straipsnį valstybės narės nustato išsamias tos pačios direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

B. Slovėnijos teisė

12. *Zakon o davku na dodano vrednost* (PVM įstatymas, *Uradni list RS*, Nr.°13/11, toliau – ZDDV-1) 39 straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatyta:

„3) Apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti (sumažinti) deklaruotą PVM sumą, jeigu pagal galutinę teismo nutartį, susijusią su užbaigta bankroto byla arba sėkmingai užbaigta susitarimo su kreditoriais procedūra, ji negrąžinama arba nėra grąžinama visa. Tą patį gali padaryti apmokestinamasis asmuo, kuris gauna galutinę teismo nutartį dėl procedūros sustabdymo ar kitą patvirtinimą, iš kurio matyti, kad per užbaigtą priverstinio vykdymo procedūrą ši suma jam 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 įsiskolinimų, kuriuos jis deklaravo per susitarimo su kreditoriais arba bankroto procedūrą.“

13. ZDDV-1 63 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino PVM atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už įsigytas prekes ar paslaugas, kai prekės ar paslaugos yra ar bus naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams.

14. ZDDV-1 68 straipsnis „ PVM atskaitos tikslinimas“ suformuluotas taip:

„1) Apmokestinamasis asmuo turi patikslinti pirminę atskaitą, jeigu ši suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

2) Apmokestinamasis asmuo turi tikslinti atskaitą, jeigu veiksniai, į kuriuos buvo atsižvelgta nustatant atskaitytiną sumą, pasikeitė po PVM atskaitymo, kaip tuo atveju, jeigu nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

3) Nukrypstant nuo šio straipsnio 2 punkto apmokestinamasis asmuo netikslina pirminės atskaitos, jeigu yra tinkamai įrodomas turto sunaikinimas ar praradimas ir jeigu tiekiamos mažos vertės dovanos ir šio įstatymo 7 straipsnyje nurodyti pavyzdžiai.“

15. Pagal *Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju*, *Uradni list RS* (Finansinių sandorių, nemokumo procedūrų ir priverstinio likvidavimo įstatymas Nr. 126/07, *Uradni list RS*, Nr. 126/07, toliau – ZFPPIPP) 214 straipsnio 1 dalį priėmus galutinį sprendimą dėl susitarimo su kreditoriais išnyksta kreditorių teisė pateikti mokėjimo reikalavimą per teismo procesą arba per kitą procedūrą kompetentingoje viešosios valdžios institucijoje, t. y. reikalaujant sumokėti:

– šio įstatymo 212 straipsnio 4 dalyje numatytą paprastą skolą, kurios suma yra didesnė už sumas, nustatytas per susitarimo su kreditoriais procedūrą ir prieš sueinant per procedūrą dėl susitarimo su kreditoriais nustatytiems mokėjimo terminams, ir

– palūkanas nuo įsiskolinimų sumos, kurios yra didesnės, nei nustatytosios per procedūrą dėl susitarimo su kreditoriais.

16. ZFPPIPP 214 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad įsiteisėjus teismo nutarčiai dėl susitarimo su kreditoriais išnyksta kreditorių teisė reikalauti sumokėjimo teismo procese ar kitame procese kompetentingoje nacionalinėje institucijoje visų skolų, didesnių nei numatytos šio įstatymo 212 straipsnio 4 dalyje, sumos.

17. ZFPPIPP 214 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad jei skolininkas savanoriškai sumoka didesnę skolos sumą, nei numatyta šio straipsnio 1 ir 2 dalyse, jis neturi teisės reikalauti ją grąžinti, remdamasis nuostatomis dėl nepagrįsto praturtėjimo.

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

18. *T-2* yra Liublianoje (Slovėnija) įsteigta bendrovė, kurios veikla – elektroninių ryšių paslaugų teikimas ir įrangos tiekimas. Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo dieną (2016 m. liepos 5 d.) ji jau buvo bankrutavusi.

19. *T-2* buvo taikyta susitarimo su kreditoriais procedūra, t. y. speciali procedūra nemokaus skolininko įsipareigojimams palengvinti. Susitarimas su kreditoriais *T-2* atžvilgiu buvo patvirtintas 2011 m. lapkričio 28 d. *Okrožno sodišče v Mariboru* (Mariboro apygardos teismas, Slovėnija) sprendimu. Pagal šį sprendimą *T-2* turėjo per devynerius metus nuo sprendimo įsiteisėjimo dienos sumokėti savo kreditoriams sumą, atitinkančią 44 % jos skolų be palūkanų. Šis sprendimas įsiteisėjo 2012 m. vasario 24 d.

20. Mokesčių administratoriaus prašymu *T-2* parengė sąskaitų faktūrų, kurių ji neapmokėjo savo tiekėjams, kuriose buvo nurodytos susitarimo su kreditoriais sąlygos ir kuriomis remdamasi ji atskaitė pirkimo PVM, sąrašą. Remdamasis šiais dokumentais mokesčių administratorius nusprendė, kad *T-2* turi patikslinti pirkimo PVM atskaitos sumą, nes pagal patvirtintą susitarimą su kreditoriais ji turėjo padengti mažesnę įsipareigojimų sumą, t. y. 56% pirminės PVM atskaitos sumos.

21. Taigi 2013 m. gegužės 27 d. mokesčių administratorius priėmė sprendimą, kuriuo įpareigojo *T-2* sumokėti 7 362 080,27 EUR PVM sumą, apskaičiuotą nuo 36 810 401,35 EUR apmokestinamosios vertės, pritaikius 20 % tarifą.

22. *T-2* apskundė tokį sprendimą Finansų ministerijai, kuri veikė kaip antrosios instancijos administracinė institucija. 2013 m. spalio 29 d. sprendimu Finansų ministerija atmetė šį skundą kaip nepagrįstą.

23. *T-2* apskundė tokį sprendimą *Upravno sodišče* (Administracinis teismas, Slovėnija). 2014 m. lapkričio 18 d. sprendimu šis atmetė skundą kaip nepagrįstą.

24. Tada *T-2* padavė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

25. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ZDDV-1, visų pirma jo 68 straipsnyje, aiškiai nenurodyta, kad galutinio susitarimo su kreditoriais sudarymas yra aplinkybė, dėl kurios apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti atskaitytą pirkimo PVM.

26. Vis dėlto, minėto teismo nuomone, susitarimo su kreditoriais patvirtinimas galėtų reikšti tai, kad „pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma“, kaip tai suprantama pagal ZDDV-1 68 straipsnio 2 dalį. Šiuo klausimu jis pažymi, kad atskaitos suma pagal ZDDV-1 63 straipsnio 1 dalį priklauso nuo PVM sumos, kurią apmokestinamasis asmuo turi sumokėti sąskaitą faktūrą jam išrašiusiam tiekėjui.

27. Vis dėlto, kaip nurodo minėtas teismas, galutinis susitarimo su kreditoriais patvirtinimas turi poveikį apmokestinamojo asmens prievolėms, taip pat jo prievolei sumokėti PVM tiekėjui. Pagal ZFPPIPP nemokaus skolininko prievolės išlieka, tačiau kreditorius negali reikalauti priverstinio vykdymo, kol galioja susitarimas su kreditoriais. Žinoma, pagal ZFPPIPP 219 straipsnį toks susitarimas gali būti panaikintas, *a posteriori* paaiškėjus, kad nemokus skolininkas gali sumokėti skolas

kreditoriams. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ekonominiu požiūriu susitarimo su kreditoriais patvirtinimas reiškia, kad nemokus skolininkas neįvykdys visų esamų savo prievolių ir niekada neprivalės visų jų įvykdyti, todėl patvirtinus šį susitarimą atitinkamos skolos ne tik nemokamos, bet ir sumažėja.

28. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šiuo klausimu jis gali atsižvelgti į ZDDV-1 39 straipsnį, kuriuo įgyvendinamas PVM direktyvos 90 straipsnis ir kuriame susitarimo su kreditoriais procedūra sąskaitos faktūros gavėjo atžvilgiu aiškiai nurodyta kaip pagrindas patikslinti sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokėtiną PVM.

29. Minėto teismo nuomone, susitarimo su kreditoriais patvirtinimas taip pat galėtų įeiti į PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies sąvoką „sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti“. Vis dėlto jis pabrėžia, kad ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalyje aiškiai nenurodyti „visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai“ ir kad *T-2* ir Finansų ministerija skirtingai aiškina šį nenurodymą. Taigi kyla klausimas, ar šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje valstybėms narėms suteikta galimybė gali būti pagrįstai įgyvendinta ZDDV-1 68 straipsnyje nurodytu būdu.

30. Minėtas teismas taip pat nori sužinoti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje išvardytos aplinkybės (neapmokėti sandoriai, turto sunaikinimas, praradimas ar vagystė, dovanų ar pavyzdžių tiekimas) įeina į šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalies sąvoką „pasikeičia veiksniai“, o gal tai yra savarankiškos aplinkybės. ZDDV-1 68 straipsnio aiškinimas priklauso nuo atsakymo į šį klausimą. Iš tiesų pagal ZDDV-1 tokiu atveju atskaitą reikalaujama patikslinti tik jeigu nesumokėjimas įeina į sąvoką „pasikeičia veiksniai“.

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

„1. Ar įsipareigojimų sumažėjimas pagal galutinai patvirtintą susitarimą su kreditoriais, kaip pagrindinėje byloje, turi būti laikomas veiksnių, kuriais remiantis apskaičiuojama pirkimo PVM atskaitos suma, pasikeitimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, ar kitokia situacija, kurioje atskaita yra didesnė ar mažesnė nei ta, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 184 straipsnį?

2. Ar įsipareigojimų sumažėjimas pagal galutinai patvirtintą susitarimą su kreditoriais, kaip pagrindinėje byloje, turi būti laikomas neapmokėjimu (iš dalies), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą?

3. Ar valstybė narė, atsižvelgdama į Sąjungos teisės aktų leidėjo ir PVM direktyvos 186 straipsnyje nustatytus aiškumo ir tikrumo reikalavimus, reikalaudama atskaitos tikslinimo neapmokėjimo ar neapmokėjimo iš dalies atveju, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, turi nacionalinėje nuostatoje specialiai numatyti neapmokėjimo atvejus, kurie apima susitarimą su kreditoriais, patvirtintą įsiteisėjusia teismo nutartimi (ar jis patenka į neapmokėjimo sąvoką)?“

IV. Procesas Teisingumo Teisme

32. 2016 m. liepos 5 d. prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarijoje gautas 2016 m. liepos 15 d.

33. Rašytines pastabas pateikė *T-2*, Slovėnijos vyriausybė ir Europos Komisija.

34. Pasibaigus rašytinei proceso daliai Teisingumo Teismas pripažino, jog yra pakankamai informuotas, kad priimtų sprendimą nesurengęs teismo posėdžio pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį.

V. Analizė

35. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimais siekiama nustatyti, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių perkėlimą į nacionalinę teisę, mokesčių administratorius turi pagrindą reikalauti sumažinti PVM sumas, atskaitytas apmokestinamojo asmens, kurio prievolės kreditoriams buvo sumažintos per susitarimo su kreditoriais procedūrą.

36. Prieš nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus pirmiausia norėčiau trumpai priminti PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose nustatytos tikslinimo tvarkos savybes (A dalis).

37. Paskui nagrinėsiu tris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus. Iš esmės atsakysiu į šiuos klausimus taip, kad mokesčių administratorius tokioje byloje, kokia yra pagrindinė byla, gali pagrįstai reikalauti sumažinti PVM sumas, atskaitytas nemokaus apmokestinamojo asmens, dėl kurio skolų buvo priimtas sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais, jeigu ir tiek, kiek šiuo sprendimu pagal nacionalines nuostatas, kuriomis PVM direktyvos 90 straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę, sumažinta apmokestinamoji vertė (B–D dalys).

38. Galiausiai nurodysiu priežastis, dėl kurių manau, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas negali nustatyti neatitikties tarp apmokestinimo tikslinimo (PVM direktyvos 90 straipsnis) ir atskaitos tikslinimo (PVM direktyvos 185 straipsnis) kainos nesumokėjimo atveju. Šis patikslinimas leis patvirtinti mano siūlomą atsakymą į pateiktą trečiąjį klausimą (E dalis).

A. Dėl PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose nustatytos atskaitytos tikslinimo tvarkos

39. Primenu, kad pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes ar suteiktas paslaugas mokėtino ar sumokėto PVM sumą, jeigu šios prekės ar paslaugos yra naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams.

40. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra patikslinęs, kad pagal PVM direktyvoje nustatytos sistemos logiką pirkimo mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos naudojamos atleistiems nuo PVM arba juo neapmokestinamiems sandoriams, už juos negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Tačiau, jei prekės ir paslaugos naudojamos pardavimo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikoma šių prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaita [3].

3 2016 m. birželio 16 d. Sprendimas *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, 24 punktas).

41. Pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 184–186 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos sudedamoji dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos tvarkos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik šiuo mokesčiu apmokestinamiems tiekimams. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams [4].

42. Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę pažymėti, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatytos sąlygos, kurioms esant gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą [5].

43. Šios direktyvos 184 straipsnyje nustatytas pagrindinis principas, pagal kurį pirminė atskaita „yra“ tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Kitaip tariant, šiame straipsnyje valstybės narės įpareigojamos numatyti tikslinimą, paaiškėjus, kad iš pradžių atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už tą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

44. Minėtos direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje ši prievolė sukonkretinta, nurodant, kad atskaita tikslinama „visų pirma“, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma [6].

45. Remiantis jurisprudencija, bendrai aiškinant šias dvi nuostatas matyti, kad, pirma, pasikeitus veiksniui, kuriuo remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, reikia atlikti tikslinimą, apskaičiavus patikslintą sumą galutinė atskaitos suma turi būti tokia, kokią apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs teisę atskaityti, jei iš pradžių būtų atsižvelgta į šį pasikeitimą. Antra, apskaičiuojant šią sumą reikia atsižvelgti į tuos pačius veiksnius, į kuriuos buvo atsižvelgta iš pradžių, išskyrus pasikeitusįjį [7].

46. Vis dėlto PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta nuo šios tikslinimo pareigos leidžianti nukrypti nuostata. Iš tiesų pagal šią nuostatą atskaita „netikslinama“, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kai turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta šios direktyvos 16 straipsnyje. Todėl šioje nuostatoje valstybėms narėms iš esmės draudžiama numatyti atskaitos tikslinimą joje nurodytais atvejais.

47. Pačioje šioje PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta nuo šios leidžiančios nukrypti nuostatos leidžianti nukrypti nuostata, patikslinant, kad valstybės narės „gali reikalauti“ patikslinti atskaitą tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti ir įvykus vagystei. Taigi šioje nuostatoje valstybėms narėms suteikta teisė numatyti atskaitą ir taip grįžti prie šios direktyvos 184 straipsnyje ir 185 straipsnio 1 dalyje nustatytos bendros tvarkos, kiek tai susiję su šiais dviem atvejais.

4 2012 m. spalio 4 d. Sprendimas *PIGI* (C-550/11, EU:C:2012:614, 24 ir 25 punktai); 2013 m. spalio 10 d. Sprendimas *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649, 34 punktas); 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 50 punktas); 2016 m. birželio 9 d. Sprendimas *Wolfgang und dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, 43 punktas) ir 2016 m. birželio 16 d. Sprendimas *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, 28 punktas).

5 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, 48 punktas).

6 2016 m. birželio 16 d. Sprendimas *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, 29 punktas).

7 2016 m. birželio 16 d. Sprendimas *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, 47 punktas).

48. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimais iš esmės siekiama nustatyti, pirma, ar apmokestinamojo asmens prievolių sumažinimui pagal susitarimą su kreditoriais taikoma PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalis (bendra tvarka) ir ar šiam sumažinimui kaip „visiškai ar iš dalies neapmokėtiems sandoriams“ (leidžianti nukrypti nuostata) gali būti taikoma šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa; galiausiai – ar nacionalinės teisės aktuose pagrįstai įgyvendinta šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta teisė (nuostata, leidžianti nukrypti nuo leidžiančios nukrypti nuostatos).

B. Dėl frazės „pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį (pirmasis klausimas)

49. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi Teisingumo Teismo, ar dėl nemokaus skolininko prievolių sumažėjimo pagal tokią susitarimo su kreditoriais procedūrą, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, „pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, o gal tai reikia laikyti kita šios direktyvos 184 straipsnyje numatyta situacija.

50. Primenu, jog PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje patikslintas šios direktyvos 184 straipsnyje įtvirtintas pagrindinis principas, pagal kurį iš pradžių atlikta atskaita turi būti tikslinama, jeigu atskaityta suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.

51. Manau, kad atsakymo į šį klausimą nepateikia 2012 m. spalio 4 d. Sprendimas *PIGI*[8], kurį *T-2* nurodė savo rašytinėse pastabose. Žinoma, tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad vagystė (minėtos direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatytas atvejis), kaip ir kainos nesumokėjimas, yra „[pasikeitęs veiksnys, kuriuo remiamasi]“, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį.

52. Teisingumo Teismas šią išvadą grindė tuo, kad dėl vagystės atitinkamų prekių neįmanoma naudoti PVM apmokestinamiems pirkimo sandoriams[9]. Tačiau, skirtingai nuo vagystės, sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais nekeičia nagrinėjamų prekių sąsajos su pirkimo PVM apmokestinamais sandoriais.

53. Vis dėlto sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais gali pakeisti kitą veiksnį, į kurį atsižvelgiama nustatant iš pradžių atskaityto PVM sumą[10], t. y. nagrinėjamo sandorio apmokestinamąją vertę.

54. Primenu, kad atskaitos suma, į kurią turi teisę apmokestinamasis asmuo, atitinka už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes ar suteiktas paslaugas „mokėtino ar sumokėto mokesčio“ sumą pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą. Taigi, kaip pabrėžė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Slovėnijos vyriausybė ir Komisija, šioje direktyvoje nustatomas ryšys tarp konkretaus sandorio *apmokestinimo*, suprantant, kad mokėtiną PVM sumą mokesčių administratoriui turi sumokėti tiekėjas, veikiantis kaip šio mokesčio „surinkėjas“[11], ir *atskaitos*, į kurią įgijėjas turi teisę, kad būtų užtikrintas PVM sistemos neutralumas.

8 C-550/11, EU:C:2012:614.

9 2012 m. spalio 4 d. Sprendimas *PIGI* (C-550/11, EU:C:2012:614, 27 punktas).

10 Pagal PVM direktyvos 63 ir 167 straipsnius PVM yra mokėtinas ir teisė į atskaitą atsiranda tuo metu, kai yra tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos. Kaip yra paaiškinusi generalinė advokatė J. Kokott, tiekėjas privalo mokėti PVM nuo tada, kai yra įvykdomas sandoris, nors įgijėjas jo dar neapmokėjo. Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 1, 2 ir 24 punktai). Įgijėjo teisė į atskaitą atsiranda tuo pačiu metu, neatsižvelgiant į tai, ar už sandorį sumokėta.

11 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

55. Kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais, kuris nagrinėjamas pagrindinėje byloje, leidžia įgijėjui nemokėti tiekėjui iš pradžių sutartos kainos [12]. Tačiau būtent ši kaina buvo pagrindas nustatant *apmokestinimo* sumą pagal PVM direktyvos 73 straipsnį. Kadangi *atskaitos* suma priklauso nuo „mokėtino ar sumokėto PVM“ sumos pagal šios direktyvos 168 straipsnio a punktą, minėta kaina netiesiogiai buvo pagrindas nustatyti atskaitos, į kurią įgijėjas turi teisę, sumą.

56. Siekiant suderinti apmokestinimą ir pradinę atskaitą nuo įgijėjo tiekėjui faktiškai sumokėtos kainos, PVM direktyvos 90, 184 ir 185 straipsniuose nustatomi du tikslinimo mechanizmai, jeigu nesumokama sutarta kaina: pirmasis mechanizmas susiję su apmokestinamąja verte, o antrasis – su atskaita. Šie du tikslinimo mechanizmai yra neabejotinai tarpusavyje susiję, nes, kaip priminiau šios išvados 54 punkte, atskaitos suma priklauso nuo apmokestinimo sumos, taigi – nuo apmokestinamosios vertės [13].

57. Pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis. Pagal suformuotą jurisprudenciją šioje nuostatoje išreiškiamas pagrindinis šios direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnio PVM nei tas, kurį gavo apmokestinamasis asmuo [14].

58. Vis dėlto šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybėms narėms leidžiama nukrypti nuo 1 dalies. Nors šios teisės įgyvendinimo sąlygos nėra šioje byloje pateiktų klausimų dalykas [15], tokios teisės nukrypti buvimas reiškia, kad apmokestinamąją vertę sudarančios kainos nesumokėjimą reikia nustatyti remiantis nacionaline teise, kurios aiškinimas priklauso nacionalinio teismo kompetencijai.

59. Kalbant konkrečiau, pagrindinės bylos aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar dėl sprendimo dėl susitarimo su kreditoriais pagal nacionalines nuostatas, kuriomis į nacionalinę teisę perkeliamas PVM direktyvos 90 straipsnis, galėjo sumažėti apmokestinamoji vertė [16].

60. Jei taip iš tikrųjų yra, dėl sprendimo dėl susitarimo su kreditoriais būtų pasikeitęs veiksnys, į kurį atsižvelgiama nustatant atskaitos sumą, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, t. y. apmokestinamąją vertę.

61. Iš tiesų sumažinus apmokestinamąją vertę pagal minėtos direktyvos 90 straipsnį perkeliančias nacionalines nuostatas sumažėja nagrinėjamo sandorio apmokestinimo suma. Tačiau, atsižvelgiant į tos pačios direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatytą apmokestinimo ir atskaitos ryšį [17], sumažėjus apmokestinamajai vertei, taip pat sumažėja atskaitytina suma.

12 Žr. šios išvados 27 punktą.

13 Ryšį arp šių dviejų tikslinimo mechanizmų pažymėjo, be kita ko, H Stadie „Umsatzsteuergesetz: Kommentar“ (3-iasis leidimas, Otto Schmidt, Kelnas, 2015,), p. 1198: „Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist“ (laisvas vertimas: „PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad atskaita visų pirma tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos. Ši aplinkybė, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 168 straipsnio a punktą, pirmiausia yra tiekėjo mokėtinas mokestis, kuris turi būti tikslinamas pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį“).

14 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

15 Šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimą *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339) ir 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), taip pat generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440). Visų pirma Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši teisė nukrypti grindžiama tuo, kad atlygio nesumokėjimą tam tikromis aplinkybėmis ir dėl atitinkamoje valstybėje narėje susiklosčiusios teisinės padėties gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas. Žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimą *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktas).

16 Jei neklystu, reikšmingos nacionalinės nuostatos yra ZDDV-1 39 straipsnyje.

17 Žr. šios išvados 54 ir 55 punktus.

62. Taigi sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais reiškia, kad „pasikeičia veiksniai, kuriais remiamasi“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, jeigu apmokestinamoji vertė yra mažinama pagal nacionalines nuostatas, kuriomis šios direktyvos 90 straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę.

63. Iš tiesų, mano nuomone, vienintelis svarbus tokio sprendimo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, dėl susitarimo su kreditoriais poveikis, atsižvelgiant į nemokaus apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą, yra tas, kad potencialiai sumažėja nagrinėjamų sandorių apmokestinamoji vertė [18]. Visų pirma, kaip jau nurodžiau šios išvados 52 punkte, dėl tokio sprendimo nepasikeičia prekių ir paslaugų, su kuriomis minėtas susitarimas yra susijęs, paskirties vieta.

64. Taigi, jei pagal nacionalines nuostatas, kuriomis į nacionalinę teisę perkeliamas minėtos direktyvos 90 straipsnis, ši apmokestinamoji vertė iš tikrųjų nesumažėja, sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais nereiškia, kad „pasikeičia veiksniai, kuriais remiamasi“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį.

65. Atsižvelgdamas į PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nustatytą teisę nukrypti nacionalinis teismas turi nustatyti, ar pagrindinės bylos aplinkybėmis iš tikrųjų taip ir yra.

66. Išsamumo sumetimais patikslinu, kad nurodyti argumentai taip pat taikomi atsižvelgiant į PVM direktyvos 184 straipsnį. Taigi tik tuo atveju, jeigu dėl sprendimo dėl susitarimo su kreditoriais sumažėja apmokestinamoji vertė, pirma atskaityta PVM suma yra didesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti, todėl ją reikia tikslinti.

67. Iš to, kas nurodyta, darytina išvada, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nemokaus skolininko prievolių sumažėjimas per susitarimo su kreditoriais procedūrą, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, reiškia, kad „pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir jeigu dėl to pagal nacionalines nuostatas, kuriomis šios direktyvos 90 straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę, sumažėja apmokestinamoji vertė.

C. Dėl sąvokos „visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį (antrasis klausimas)

68. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi Teisingumo Teismo, ar nemokaus skolininko prievolių sumažėjimas per susitarimo su kreditoriais procedūrą, nagrinėjamą pagrindinėje byloje, reiškia, kad yra „visiškai arba iš dalies neapmokėti sandoriai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį.

69. Pirmiausia patikslinu, kad šis klausimas kyla tik tuo atveju, jeigu šiam sumažėjimui taikoma šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalis. Iš tiesų 185 straipsnio 2 dalies taikymo sritis, kaip nurodyta pačioje šioje nuostatoje, yra apribota leidžiančios nukrypti nuostatos nustatymu šio straipsnio 1 dalyje. Šiuo aspektu atsakydamas į pirmąjį klausimą patikslinau, kad tokiam sumažinimui taikoma šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalis, jeigu ir tiek, kiek dėl jo pagal nacionalines nuostatas, kuriomis šios direktyvos 90 straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę, sumažėja apmokestinamoji vertė.

18 Šiuo klausimu patikslinu, kad tokia susitarimo su kreditoriais procedūra, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, nėra susijusi su PVM sumomis, kurias tiekėjai turi mokėti mokesčių administratoriui dėl susitarime su kreditoriais numatytų komercinių sandorių. Tokia procedūra iš tiesų susijusi tik su nemokaus įgijėjo, t. y. pagrindinėje byloje – *T-2*, skolomis. Tarp šių skolų gali būti, be kita ko, tiekėjų patiektų prekių ar suteiktų paslaugų kaina, šiems tiekėjams mokėtino PVM sumos arba mokesčių administratoriui dėl nemokaus apmokestinamojo asmens atliekamo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo mokėtino PVM sumos. Dėl pastarojo atvejo, susijusio su pardavimo PVM sumokėjimu, o ne su pirkimo PVM atskaita, kaip šioje byloje, buvo priimtas 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206) ir 2017 m. kovo 16 d. Sprendimas *Identi* (C-493/15, EU:C:2017:219). Žr. šios išvados 104 punktą.

70. Darant prielaidą, kad ši sąlyga įvykdyta, esu įsitikinęs, kad susitarimo su kreditoriais procedūros sandoriai patenka į sąvoką „visiškai arba iš dalies neapmokėti sandoriai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį, kaip teigia *T-2*.

71. Iš tiesų susitarimo su kreditoriais praktinis poveikis yra toks, kad nebūtų sumokėta visa šiame susitarime numatyto sandorio kaina ar jos dalis. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ekonominiu požiūriu susitarimo su kreditoriais patvirtinimas reiškia, kad nemokus mokesčių skolininkas niekada nesumokės visų savo egzistuojančių skolų, todėl šis susitarimas su kreditoriais lemia ne tik atitinkamų skolų nesumokėjimą, bet ir jų sumažėjimą [19].

72. Taigi, jeigu bus laikomasi nurodytos sąlygos, sandorius, su kuriais yra susijęs sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais, reikia laikyti „visiškai arba iš dalies neapmokėtais sandoriais“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį.

73. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, laikausi nuomonės, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad nemokaus skolininko prievolių sumažėjimas per susitarimo su kreditoriais procedūrą, nagrinėjamą pagrindinėje byloje, lemia „visiškai arba iš dalies neapmokėtus sandorius“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tačiau su sąlyga, kad šiam sumažinimui taikoma šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalis.

D. Dėl PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytos teisės įgyvendinimo (trečiasis klausimas)

74. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar, atsižvelgiant į Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytą teisinių situacijų aiškumo ir tikslumo reikalavimą ir PVM direktyvos 186 straipsnį, PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė turi naudotis šioje nuostatoje numatyta teise, aiškiai numatydama tikslinimo pareigą, jeigu yra nesumokama ir (arba) jeigu galutinai patvirtinamas susitarimas su kreditoriais.

75. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad trečiasis klausimas susijęs su ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalimi, kuria į nacionalinę teisę perkeliama PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis. Iš tiesų ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalyje „visiškai ar iš dalies neapmokėtų sandorių“ atveju tikslinimo pareigos aiškiai nenumatyta ir šis atvejis tiesiog nenurodytas atvejų, kai nuo šios pareigos leidžiama nukrypti, sąraše.

76. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė turi įgyvendinti šioje nuostatoje numatytą teisę, aiškiai numatydama tikslinimo pareigą „visiškai ar iš dalies neapmokėtų sandorių“ atveju, o gal ji tiesiog gali nenurodyti šio atvejo sąraše, kai nuo šios pareigos leidžiama nukrypti, kuriuo šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa perkeliama į nacionalinę teisę.

77. Dar kartą patikslinu, kad šis klausimas kyla tik tuo atveju, jeigu nemokaus skolininko prievolių sumažėjimui per susitarimo su kreditoriais procedūrą taikoma šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalis, t. y. jei dėl šio sumažėjimo iš tikrųjų sumažėja apmokestinamoji vertė [20].

19 Žr. šios išvados 27 punktą.

20 Žr. šios išvados 69 punktą.

78. Pagal suformuotą jurisprudenciją perkeliant direktyvą į vidaus teisę jos nuostatų nebūtina formaliai ir pažodžiui perkelti į aiškias ir specialias teisės normas – gali pakakti bendro teisinio konteksto, jeigu juo pakankamai aiškiai ir tiksliai užtikrinamas visiškas šios direktyvos taikymas [21].

79. Be to, kiekviena valstybė narė privalo įgyvendinti direktyvas taip, kad atitinkamų valstybėse narėse įsisteigusių asmenų interesais būtų visiškai įvykdyti Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytų teisinių situacijų aiškumo ir tikrumo reikalavimai. Dėl to direktyvos nuostatos turi būti įgyvendinamos nustatant neginčijamus įpareigojimus ir konkrečiai, apibrėžtai bei aiškiai [22].

80. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar perkėlimo sąlygos yra įvykdytos pagrindinėje byloje, nepaisant to, Teisingumo Teismas gali šiam teismui duoti naudingą atsakymą, pateikdamas nuorodas, kurios, kaip jis mano, yra būtinos [23].

81. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje kaip *nuostata, leidžianti nukrypti nuo leidžiančios nukrypti nuostatos*, numatytas grįžimas prie šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytos bendros tvarkos (tikslinimo pareiga) [24].

82. Šiomis aplinkybėmis man neatrodo, jog teisinių situacijų aiškumo ir tikrumo reikalavimams, kaip tai suprantama pagal šios išvados 79 punkte nurodytą jurisprudenciją, prieštarauja tai, kad valstybė narė šią teisę įgyvendina numanomai, apribodama *leidžiančios nukrypti nuostatos*, kuria į nacionalinę teisę perkeliama minėtos direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa (tikslinimo draudimas), taikymo sritį pagal ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalį.

83. Šiuo klausimu ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalyje (kuria PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis perkeliama į nacionalinę teisę) nurodyta, kad, nukrypstant nuo šio straipsnio 2 dalyje nustatytos tikslinimo pareigos, neapmokestinamasis asmuo netikslina pradinės atskaitos, jeigu yra tinkamai įrodomas turto sunaikinimas ar praradimas ir jeigu prekės yra tiekiamos kaip šio įstatymo 7 straipsnyje nurodytos mažavertės dovanos ar pavyzdžiai.

84. Tai padaręs, Slovėnijos teisės aktų leidėjas pakartojo PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos formuluotę, neįtraukdamas šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatytų dviejų atvejų, būtent „visiškai arba iš dalies neapmokėtų sandorių“ ir „deramai įrodytos vagystės“.

85. Žinoma, ZDDV-1 68 straipsnyje aiškiai nepatikslinta, kad „visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai“ ir „deramai įrodyta vagystė“ privalomai lemia tikslinimą. Vis dėlto šie du atvejai nepaminėti ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalyje numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos tekste, todėl bet kuris paprastai apdairus apmokestinamasis asmuo remdamasis tuo gali daryti išvadą, kad jam taikoma ZDDV-1 68 straipsnio 2 dalyje numatyta tikslinimo pareiga [25].

21 2009 m. birželio 4 d. Sprendimas *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 2009 m. birželio 4 d. Sprendimas *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 2009 m. birželio 4 d. Sprendimas *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Žr. šios išvados 46 ir 47 punktus.

25 Dėl šios išvados 59–62 punktuose nurodytų priežasčių PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalis apima visos kainos ar jos dalies nesumokėjimą, jei dėl šio nesumokėjimo sumažėja apmokestinamoji vertė. Ši nuostata į nacionalinę teisę perkelta ZDDV-1 68 straipsnio 2 dalimi.

86. Manau, šį požiūrį patvirtina Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi*, susijęs su PVM direktyvos 90 straipsnio perkėlimu į nacionalinę teisę [26]. Iš tiesų jame Teisingumo Teismas pripažino, kad nacionalinė nuostata, kurioje išvardijant atvejus, kuriais pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį sumažinama apmokestinamoji vertė, nenurodytas sandorio kainos nesumokėjimas, laikoma valstybės narės galimybės nukrypti, jai suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo rezultatu [27].

87. Be to, reikėtų pripažinti, kad tokia nacionalinė nuostata, kokia yra ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalis, kurioje, išvardijant atvejus, kai pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą atskaita nėra tikslinama, nenumatyta sandorio kainos nesumokėjimo atvejo, turi būti laikoma valstybės narės teisės nukrypti, kuri jai buvo suteikta pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, įgyvendinimo rezultatu.

88. Kartu Teisingumo Teismas Sprendime *PIGI* yra konstatavęs, kad nacionalinės teisės aktuose galima pagrįstai reikalauti pagal pastarąją nuostatą įvykdyti tikslinimo pareigą vagystės atveju, aiškiai neįvardijant šio atvejo, tačiau nurodant „trūkumo nustatymą“ kaip tikslinimo pagrindą [28].

89. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar, siekiant paneigti tokį aiškinimą, galima remtis Sprendimu *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*. *T-2* nurodo, kad šis sprendimas patvirtina teiginį, pagal kurį PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta teisė turi būti įgyvendinama priimant nuostatą, kuria nustatoma aiški pareiga atlikti tikslinimą „visiškai arba iš dalies neapmokėtų“ sandorių atveju.

90. Primintina, jog Teisingumo Teismas tame sprendime yra konstatavęs, kad valstybės narės turi priimti aiškią teisės akto nuostatą, kad galėtų remtis PVM direktyvos 13 straipsnio 2 dalyje (kuria pakeista Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirta pastraipa) numatyta teise tam tikrą viešosios teisės reglamentuojamų subjektų veiklą laikyti veikla, vykdoma kaip „valdžios institucijų“ [29].

91. Vis dėlto manau, kad pozicijos, kurios Teisingumo Teismas laikėsi tame sprendime, negalima pritaikyti prie šios bylos aplinkybių, nes PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta teisė yra kitokio pobūdžio, nei numatytoji šios direktyvos 13 straipsnio 2 dalyje.

92. Kaip jau paaiškinau [30], minėtos direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta nuostata, leidžianti nukrypti nuo leidžiančios nukrypti nuostatos, taigi ir grįžimas prie tos pačios direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytos bendrosios tvarkos.

93. Vis dėlto PVM direktyvos 13 straipsnio 2 dalyje numatytas paprastas nukrypimas, leidžiantis valstybėms narėms šios direktyvos 13 straipsnio 1 dalyje numatytą specialią tvarką išplėsti veiklos rūšims, kurių nevykdo viešosios valdžios institucijos. Kitaip tariant, pagal šią nuostatą valstybėms narėms leidžiama sukurti teisinę fikciją, leidžiančią „viešosios valdžios institucijų veikla“ laikyti tokią veiklą, kuri tokia nėra.

94. Nemanau, jog galima paneigti, kad toks minėtos PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies taikymo srities išplėtimas, apimant veiklą, kuri nėra „viešosios valdžios institucijos veikla“, turi būti aiškiai įgyvendintas valstybėse narėse, kaip Teisingumo Teismas pabrėžė minėtame sprendime [31].

26 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328).

27 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 24 punktas).

28 2012 m. spalio 4 d. Sprendimas *PIGI* (C-550/11, EU:C:2012:614, 31–35 punktai).

29 Šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 4 d. Sprendimą *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 51 ir 52 punktai).

30 Žr. šios išvados 81 ir 82 punktus.

31 2009 m. birželio 4 d. Sprendimas *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 58 punktas).

95. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, manau, jog PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė gali įgyvendinti šioje nuostatoje numatytą teisę, aiškiai nenumatydama tikslinimo pareigos „visiškai arba iš dalies neapmokėtų sandorių“ atveju, tačiau neįtraukdama šio atvejo į šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą į nacionalinę teisę perkeliantį atvejų, kai leidžiama nukrypti, sąrašą.

96. Neatsižvelgdamas į šios teisės įgyvendinimo sąlygas (prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo trečiasis klausimas susijęs tik su jomis), dar norėčiau nurodyti priežastis, dėl kurių Sąjungos teisėje reikalaujama, kad nacionalinėje teisėje būtų numatytas atskaitos tikslinimas, jeigu apmokestinamoji vertė sumažinama dėl sutartos kainos nesumokėjimo.

97. Atsižvelgiant į pareigą nacionalinę teisę aiškinti laikantis Sąjungos teisės, šis patikslinimas leis patvirtinti atsakymą į šį klausimą.

E. Dėl negalėjimo nustatyti neatitikties tarp apmokestinimo tikslinimo (PVM direktyvos 90 straipsnis) ir atskaitos tikslinimo (PVM direktyvos 185 straipsnis), kai nesumokama kaina

98. Dėl toliau nurodytų priežasčių laikausi nuomonės, kad nacionalinės teisės aktų leidėjas, įgyvendindamas PVM direktyvos 90 ir 185 straipsniuose jam suteiktas teises, negali nustatyti neatitikties tarp apmokestinimo tikslinimo ir atskaitos tikslinimo, kai nesumokama kaina.

99. Iš PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies matyti, kad valstybė narė iš esmės turi numatyti apmokestinamosios vertės sumažinimą, kai nesumokama kaina [32]. Nurodysiu priežastis, dėl kurių toks apmokestinamosios vertės sumažinimas yra „pasikeitimas“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį [33].

100. Šiuo atveju kyla klausimas, ar šis teisės aktų leidėjas turi numatyti atskaitos, į kurią turi teisę įgijėjas, sumažinimą, o gal jis gali netaikyti šio sumažinimo pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalį.

101. Mano nuomone, nacionalinės teisės aktas, kuriame kainos nesumokėjimo atveju numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas, neleidžiant atitinkamai sumažinti įgijėjo atskaitos, prieštarauja mokesčių neutralumo principui.

102. Iš tiesų, remiantis suformuota jurisprudencija, pagal šį principą reikalaujama, kad atskaityto mokesčio suma tiksliai atitiktų mokėtino arba sumokėto pirkimo PVM sumą [34]. Tačiau taip nėra tuo atveju, kai įgijėjas privalo sumokėti PVM sumą, apskaičiuojamą pagal sumažintą apmokestinamąją vertę (faktiškai sumokėtą kainą), kartu išlaikydamas teisę atskaityti PVM sumą, apskaičiuotą pagal nesumažintą apmokestinamąją vertę (iš pradžių sutartą kainą).

32 Jei neklystu, Slovėnijos teisės aktų leidėjas, priimdamas ZDDV-1 39 straipsnį, iš tikrųjų numatė apmokestinamosios vertės sumažinimą, jeigu nesumokama kaina, ir tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Žinoma, šio straipsnio 2 ir 3 dalyse, kurias nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, numatyta, kad „apmokestinamasis asmuo *gali* <…> tikslinti (sumažinti) deklaruotą PVM sumą <…>“. Vis dėlto man atrodo, kad šio patikslinimo taikymo sritis yra procedūrinė, t. y. tiekėjas turi prašyti sumažinti apmokestinamąją vertę, jeigu negauna iš pradžių sutarto mokėjimo.

33 Žr. šios išvados 59–62 punktus.

34 Be kita ko, žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-189/11, EU:C:2013:587, 91 punktas).

103. Be to, kadangi dėl šios neatitikties sumažėtų atitinkamos valstybės narės iš PVM gaunamos pajamos, ji taip pat būtų nesuderinama su valstybių narių pareiga užtikrinti viso jų teritorijoje mokėtino PVM surinkimą [35] ir veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą [36].

104. Šiuo klausimu pabrėžiu, jog Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad PVM įsiskolinimų sumažinimas per susitarimo su kreditoriais procedūrą tam tikromis sąlygomis gali būti suderinamas su minėtais principais [37]. Kiek žinau, vis dėlto Teisingumo Teismas neturėjo galimybės priimti sprendimo dėl galimos neatitikties tarp apmokestinimo tikslinimo ir atskaitos tikslinimo, jeigu nesumokama kaina, be kita ko, po to, kai priimamas sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais.

105. Remdamasis tuo, kas nurodyta, darau išvadą, kad mokesčių neutralumo principas, valstybių narių pareiga užtikrinti viso jų teritorijoje mokėtino PVM ir veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą turi būti aiškinama taip, kad jeigu nacionalinės teisės aktų leidėjas numato apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, kai nėra sumokama kaina, jis turi numatyti atitinkamą atskaitos sumažinimą pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą.

106. Praktiškai tiekėjas deklaruos mokesčių administratoriui patikslintą (sumažintą) PVM sumą ir įgijėjo teisė į atskaitą bus proporcingai patikslinta (sumažinta), šias dvi sumas apskaičiuojant pagal faktiškai sumokėtą kainą, o ne pagal iš pradžių sutartą kainą.

107. Atsižvelgiant į pareigą nacionalinę teisę aiškinti laikantis Sąjungos teisės [38], šis aiškinimas patvirtina į trečiąjį klausimą pateiktą atsakymą. Iš tiesų iš šios pareigos matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi kiek įmanoma aiškinti ZDDV-1 68 straipsnį taip, kad juo būtų nustatyta atskaitos tikslinimo pareiga, jeigu sprendimas dėl susitarimo su kreditoriais lemia apmokestinamosios vertės sumažinimą. Tačiau mano pateikiamas atsakymas į trečiąjį klausimą praktiškai reiškia, kad ZDDV-1 68 straipsniu pagrįstai įgyvendinta teisė pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą nustatyti pareigą tikslinti atskaitą tuo atveju, kai po kainos nesumokėjimo sumažėja apmokestinamoji vertė.

VI. Išvada

108. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas, Slovėnija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 185 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nemokaus skolininko prievolių sumažėjimas per susitarimo su kreditoriais procedūrą, kuri yra nagrinėjama pagrindinėje byloje, reiškia, kad „pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir jeigu dėl to pagal nacionalines nuostatas, kuriomis šios direktyvos 90 straipsnis perkeliamas į nacionalinę teisę, sumažėja apmokestinamoji vertė.

35 Be kita ko, žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktas); 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2017 m. kovo 16 d. Sprendimą *Identi* (C-493/15, EU:C:2017:219, 16 punktas).

36 Žr., be kita ko, 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas); 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 22 punktas) ir 2017 m. kovo 16 d. Sprendimą *Identi* (C-493/15, EU:C:2017:219, 19 punktas).

37 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, 23–29 punktai). Taip pat žr. 2017 m. kovo 16 d. Sprendimą *Identi* (C-493/15, EU:C:2017:219, 20–24 punktai), kuris buvo susijęs su Italijoje taikoma vadinamąja „skolų panaikinimo“ procedūra.

38 Pagal suformuotą jurisprudenciją nacionaliniai teismai, taikydami vidaus teisę, turi ją aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į aptariamos direktyvos tekstą ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas ir laikomasi SESV 288 straipsnio trečios pastraipos. Be kita ko, žr. 2012 m. sausio 24 d. Sprendimą *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), o kalbant apie PVM direktyvą, 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimą *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, 37 punktas).

2. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad nemokaus skolininko prievolių sumažėjimas per susitarimo su kreditoriais procedūrą, nagrinėjamą pagrindinėje byloje, lemia „visiškai arba iš dalies neapmokėtus sandorius“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tačiau su sąlyga, kad šiam sumažinimui taikoma šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalis.

3. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybė narė gali naudotis šioje nuostatoje numatyta teise, aiškiai nenumatydama tikslinimo pareigos „visiškai arba iš dalies neapmokėtų sandorių“ atveju, tačiau neįtraukdama šio atvejo į atvejų, kai leidžiama nukrypti, sąrašą, kuriuo šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa perkeliama į nacionalinę teisę.