

62019CJ0335

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. spalio 15 d. (*1)

[Tekstas ištaisytas 2020 m. lapkričio 26 d. Nutartimi]

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis – PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas – Visiškas ar dalinis kainos neapmokėjimas – Nacionalinės teisės nuostatose nustatytos pasinaudojimo teise ? sumažinimo sąlygos – Sąlyga, pagal kurią skolininkui neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra – Sąlyga, pagal kurią kreditorius ir skolininkas turi būti PVM mokėtojai“

Byloje C-335/19

dėl Naczelny Sąd Administracyjny (Vyriausias administracinis teismas, Lenkija) 2018 m. gruodžio 6 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2019 m. balandžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

E. sp. z o.o. sp. k.

prieš

Minister Finansów

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ir N. Jääskinen,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

E. sp. z o.o. sp. k., atstovaujamos mokesčių patarėjo A. Bartosiewicz,

–

Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Siekierzyška,

susipažinęs su 2020 m. birželio 4 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 90 straipsnio išaiškinimu.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant E. sp. z o.o. sp.k. ir Minister Finansów (finans? ministras, Lenkija) gin?? d?l pastarojo parengt? mokestini? išaiškinim?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

Direktyvos 2006/112 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

4

Šios direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?ias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

5

Tos direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytomis s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

6

Direktyvos 93/13 184 straipsnyje numatyta:

„Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

7

Direktyvos 2006/112 185 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus [priedotiną vertės mokesčio (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 žrodoma 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 vykus vagystei.“

8

Šios direktyvos 273 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų 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.“

Lenkijos teisė

9

Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Ustawa o podatku od towarów i usług (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas, Dz. U., Nr. 177, 2011, 1054 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 89a straipsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti apmokestinamąjį vertę ir PVM, mokėtiną už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą šalies teritorijoje, skolą, kurias jis gali pagrįsti kaip beviltiškas, atveju. Tikslinimas taip pat taikomas apmokestinamajai vertei ir PVM sumai, tenkančiai skolą, kurias jis gali pagrįsti kaip beviltiškas, daliai.

1a. Skola pripažįstama tikėtina beviltiška tuo atveju, jei nebuvo sumokėta ar perleista bet kuria forma per 150 dienų nuo mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos.

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

1)

prekės yra tiekiamos ar paslaugos teikiamos 15 straipsnio 1 dalyje nurodytam apmokestinamajam asmeniui, kuris yra registruotas kaip PVM mokėtojas ir kuriam nėra taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra;

<...>

3)

dienų iki mokesčių deklaracijos, kurioje atliekamas tikslinimas, nurodytas 1 dalyje, pateikimo dienos:

a)

kreditoriaus ir skolininkas yra registruoti kaip PVM mokėtojai;

b)

skolininkui nėra taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra;

<...>

5)

nuo sąskaitos faktūros, patvirtinančios skolą, išrašymo dienos nepraejo dveji metai, skaičiuojant nuo metų, kuriais ji buvo išrašyta, pabaigos.

<...>

3. 1 dalyje nurodytas tikslinimas gali būti atliktas laikotarpio, kuriuo skola pripažinta tikėtinai beviltiška, mokesčių deklaracijoje, su sąlyga, kad iki kreditoriui pateikiant mokesčių deklaraciją už šį laikotarpį skola nebuvo sumokėta ar perleista bet kuria forma.

4. Tuo atveju, kai pateikus mokesčių deklaraciją, kurioje buvo atlikti tikslinimai, nurodyti 1 dalyje, skola buvo sumokėta ar perleista bet kuria forma, kreditorius privalo padidinti apmokestinamąjį vertę ir mokėtiną PVM sumą laikotarpio, kuriuo skola buvo sumokėta ar perleista, mokesčių deklaracijoje. Tuo atveju, jei skola buvo sumokėta iš dalies, apmokestinamoji vertė ir mokėtino PVM suma didinamos ta dalimi.

<...>“

10

PVM įstatymo 89b straipsnyje numatyta:

„1. Nesumokėjus už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą šalies teritorijoje išrašytoje sąskaitoje faktūroje nurodytos skolos per 150 dienų nuo jos mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos, skolininkas privalo patikslinti atskaitytą PVM, nurodytą toje sąskaitoje faktūroje mokesčių deklaracijoje už laikotarpį, kurį patenka 150 dienų nuo mokėjimo termino, nurodyto sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, pabaigos.

1a. 1 dalis netaikoma, jei skolininkas sumokėjo skolą vėliausiai paskutinį 150 dienų laikotarpio nuo mokėjimo termino pabaigos dieną.

2. Iš dalies sumokėjus skolą per 150 dienų nuo sutartyje ar sąskaitoje faktūroje nurodyto mokėjimo termino pabaigos tikslinamas pirkimo PVM, susijęs su nesumokėta skolos dalimi. 1a dalies nuostatos taikomos mutatis mutandis.

<...>

4. Tuo atveju, kai skola sumokama po 1 dalyje numatyto tikslinimo, apmokestinamasis asmuo turi

teis? laikotarpio, per kur? skola buvo sumok?ta, deklaracijoje padidinti pirkimo PVM sum? 1 dalyje numatyta mokes?io suma. Jei buvo gr?žinta tik skolos dalis, pirkimo PVM tokiu atveju gali b?ti padidintas ta dalimi.

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

11

E., pagal Lenkijoje teis? ?steigta ribotos atsakomyb?s bendrov?, kuri yra PVM mok?toja, ver?iasi mokes?i? konsultavimo veikla, skirta, be kita ko, PVM apmokestinamiems subjektams, kurie su ja nesusij?. Lenkijoje teikiamoms paslaugoms ji taiko standartin? PVM tarif?.

12

E. pateik? vienam iš savo klient? s?skait? fakt?r? su PVM už Lenkijos teritorijoje apmokestinamas mokes?i? konsultavimo paslaugas. Paslaug? teikimo metu šis klientas buvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas ir jam nebuvo taikoma nemokumo ar likvidavimo proced?ra. Vis d?lto min?tas klientas buvo likviduotas per 150 dien? nuo mok?jimo termino pabaigos, ta?iau jis vis dar buvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas. Kadangi ši s?skaita fakt?ra nebuvo nei apmok?ta, nei perleista kokia nors forma prieš pasibaigiant dvej? met? laikotarpiui nuo s?skaitos fakt?ros išrašymo dienos, E. finans? ministrui pateik? prašym? d?l mokestinio išaiškinimo, siekdama sužinoti, ar, nepaisant to, kad jos klientas likviduojamas po atitinkam? paslaug? suteikimo, ji gal?jo pasinaudoti PVM apmokestinamosios vert?s sumažinimu d?l skolos, susijusios su ta pa?ia s?skaita fakt?ra, nesumok?jimo, nes kitos PVM ?statymo 89a straipsnyje nustatytos s?lygos tenkinamos.

13

2015 m. sausio 12 d. mokestiniam išaiškinime finans? ministras neigiamai atsak? ? E. prašym?. Jis, be kita ko, nurod?, kad pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsn? apmokestinamiesiems asmenims suteikiama teis? sumažinti PVM apmokestinam?j? vert? tik kiekvienos valstyb?s nar?s nustatytomis s?lygomis, o tai Lenkijos Respublika nustat? PVM ?statymo 89a straipsnyje. Taigi, jei viena iš šiame straipsnyje numatyt? s?lyg? ne?vykdyta, apmokestinamasis asmuo neturi teis?s sumažinti apmokestinamosios vert?s tiesiogiai remdamasis S?jungos teise.

14

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad E. taip pat praš? kit? trijų mokestin? išaiškinim? d?l PVM ?statymo 89a straipsnyje nustatyt? s?lyg? atitikties ?vairiomis faktin?mis aplinkyb?mis, kurioms esant šis straipsnis gali b?ti taikomas. Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad ? šiuos prašymus taip pat nebuvo atsakyta teigiamai. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad sujung? keturias bylas d?l gin?ijam? mokestin? išaiškinim? kaip susijusias.

15

E. nes?kmingai užgin?ijo min?tus mokestinius išaiškinimus kompetentingam Lenkijos pirmosios instancijos teismui. Tada ji pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, manydama, kad pirmosios instancijos teismas klaidingai nusprend?, jog gin?ijamos PVM ?statymo nuostatos nepažeidžia iš S?jungos teis?s kylan?i? reikalavim?.

16

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni? d?l valstyb?ms nar?ms suteiktos diskrecijos savo nacionalin?je teis?je nustatyti Direktyvos 2006/112 90 straipsnio nuostat? taikymo s?lygas. Atsižvelgdamas, be kita ko, ? 2014 m. geguž?s 15 d. Sprendim? Almos Agr?rkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328) ir 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendim? Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887) jis klausia, ar PVM ?statymo 89a straipsnio 2 dalyje numatytos s?lygos yra teis?tos.

17

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad Lenkijos teis?s akt? leid?jas kaip Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antros pastraipos perk?limo priemon? pri?m? PVM ?statymo 89b straipsn? taip, kad pagal j? skolininkas ?pareigojamas patikslinti atskaitytino PVM sum? kaip kreditoriaus teis?s PVM ?statymo 89a straipsnyje numatytomis s?lygomis sumažinti apmokestinam?j? vert? pasekm?. PVM ?statymo 89a straipsnyje numatytomis s?lygomis, vis? pirma s?lyga d?l kreditoriaus ir skolininko apmokestinimo PVM, užtikrinama mokes?i? mechanizm? simetrija siekiant tinkamo mokes?io surinkimo.

18

Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad s?lyga, pagal kuri? remiantis PVM ?statymo 89a straipsnio 2 dalimi skolininkui neturi b?ti taikoma nemokumo ar likvidavimo proced?ra, leidžia užtikrinti Lenkijos teis?s sistemos darn?, be kita ko, išvengiant bankroto teis?je numatytos kreditori? reikalavim? tenkinimo eiliškumo pažeidimo. Jeigu Teisingumo Teismas nuspr?st?, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalis draudžia tokias s?lygas, kokios numatytos PVM ?statymo 89a straipsnio 2 dalyje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar jis tur?t? priimti sprendim?, nesilaikydamas bankroto srityje taikytin? nacionalin?s teis?s nuostat?.

19

Šiomis aplinkyb?mis Naczelny S?d Administracyjny (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar pagal Direktyvos 2006/112 <...> nuostatas – vis? pirma šios direktyvos 90 straipsnio 2 dal? – atsižvelgiant ? mokes?i? neutralumo ir proporcingumo principus nacionalin?je teis?je leidžiama apriboti galimyb? sumažinti apmokestinam?j? vert? dalinio ar visiško nesumok?jimo atveju d?l tam tikro skolininko ir kreditoriaus mokestinio statuso?

2.

Vis? pirma, ar S?jungos teis? draudžia nustatyti nacionalin?s teis?s normas, kuriose numatoma galimyb? pasinaudoti „lengvata d?l beviltišk? skol?“, su s?lyga, kad paslaug? teikimo ar preki? tiekimo dien? ir dien? iki patikslintos mokes?i? deklaracijos pateikimo siekiant pasinaudoti šia lengvata:

—

skolininkui n?ra taikoma nemokumo ar likvidavimo proced?ra,

—

kreditorius ir skolininkas yra registruoti kaip PVM mokėtojai“

Dėl prejudicinio klausimo

20

Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 90 straipsnis draudžia nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo sąlygos, kad prekės tiekimo ar paslaugų teikimo diena ir diena iki patikslintos mokesčių deklaracijos, kuria siekiama pasinaudoti šiuo sumažinimu, pateikimo skolininkas turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas ir jam neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra, o diena iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo pats kreditorius turi būti vis dar registruotas kaip PVM mokėtojas.

21

Šiuo klausimu primintina, kad pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo vykdžius sandorą, dėl kurio buvo sumokėtas mokestis, atvejais, valstybės narės pareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorą apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje tvirtinamas pagrindinis Direktyvos 2006/112 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 (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 17 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

22

Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

23

Kadangi Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose, be jomis nustatytų apribojimų, nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, šiomis nuostatomis valstybės narės suteikiama diskrecija, be kita ko, dėl formalumų, kuriuos šios valstybės mokesčių institucijoms turi vykdyti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų sumažinti apmokestinamąją vertę (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 32 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

24

Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad priemonėmis, kuriomis siekiama užkirsti kelią sukaviavimui 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 Direktyvos 2006/112 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 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

25

Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi vykdyti mokesi? institucijoms, kad gal?t? pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinam?j? vert?, b?t? apriboti formalum?, kurie leidžia pagr?sti, kad sudarius sandor? galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo klausimu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstyb?s nar?s reikalaujam? formalum? atveju (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

26

Pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dal? visos ar dalies sandorio kainos nesumok?jimo atveju valstyb?ms nar?ms leidžiama nukrypti nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatytos taisykl?s.

27

Iš ties?, jei visa sandorio kaina ar jos dalis nesumokama nenutraukus ar neanuliavus sutarties, pirk?jas arba gav?jas lieka skolingas sutart? kain?, o pardav?jas ar teik?jas iš esm?s vis dar turi skolin? reikalavim?, kuriuo gali remtis teisme. Kadangi negalima atmesti galimyb?s, kad tokia skola iš tikr?j? taps galutinai beviltiška, S?jungos teis?s akt? leid?jas siek? palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkim? nustatyti, ar pirkimo kainos nesumok?jimo atvejis, kuris pats savaime, priešingai nei sutarties nutraukimas ar anuliavimas, negr?žina šali? ? j? pradin? pad?t?, suteikia teis? atitinkamai sumažinti apmokestinam?j? vert? jos nustatytomis s?lygomis, ar vis d?lto šiuo atveju toks sumažinimas neleidžiamas (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendimo Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, 16 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

28

Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, ši galimyb? nukrypti grindžiama mintimi, kad tam tikromis aplinkyb?mis ir d?l atitinkamos valstyb?s nar?s teisin?s situacijos atlygio nemok?jim? gali b?ti sunku patikrinti arba jis gali b?ti tik laikinas (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29

Darytina išvada, kad tokios galimyb?s nukrypti egzistavimas turi b?ti pateisinamas tam, kad valstybi? nari? priimtos priemon?s jai ?gyvendinti nesužlugdyt? Direktyva 2006/112 siekiamo mokesi? suderinimo tikslo ir kad jos negal?t? papras?iausiai neleisti joms sumažinti PVM apmokestinamosios vert?s nesumok?jimo atveju (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30

Konkre?iai kalbant, nors reikšminga, kad valstyb?s nar?s gali ?veikti neaiškum? d?l s?skaitos fakt?ros neapmok?jimo arba d?l to, kad neapmok?jimas yra galutinis, galimyb? nukrypti vis? pirma negali viršyti klausimo, ar neapmok?jimo atveju gali b?ti nesumažinta apmokestinamoji vert? (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, 21 punktas).

31

Be to, valstyb?ms nar?ms suteikus galimyb? neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vert?s b?t? pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad ?mon?, kaip mokesi? rink?ja valstyb?s

naudai, iš esmės turi būti atleidiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati įmonės ekonominė veikla apmokestinama PVM (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 22 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

32

Šiuo atveju PVM įstatymo 89a straipsnio 2 dalies 1 punkte ir 3 punkto a ir b papunkčiuose numatytos sąlygos turi būti analizuojamos kartu kaip Lenkijos Respublikos pagal Direktyvos 2006/112/90 straipsnio 1 dalį nustatyti formalumai, kuriuos turi atlikti apmokestinamieji asmenys, kad galėtų pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinamąją vertę visiškai ar dalinio neapmokėjimo atveju, ir, kiek tai susiję su apmokestinamaisiais asmenimis, kurie, kaip ir E., negali sumažinti šios apmokestinamosios vertės, nes netenkina šių sąlygų, ir kaip Lenkijos Respublikos panaudota galimybė nukrypti, numatyta Direktyvos 2006/112/90 straipsnio 2 dalyje. Iš to matyti, kad reikia išnagrinėti, ar dėl šių sąlygų tokiems apmokestinamiesiems asmenims, kaip E., nustatytas apribojimas pateisinamas būtinybe atsižvelgti į netikrumą dėl galutinio nesumokėjimo pobūdžio.

33

Pirma, kalbant apie sąlygą, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo to, ar skolininkas buvo registruotas kaip PVM mokėtojas prekės tiekimo ar paslaugų teikimo dieną, reikia konstatuoti, kad tokios sąlygos negalima pateisinti būtinybe atsižvelgti į netikrumą dėl galutinio neapmokėjimo pobūdžio. Iš tiesų tai, ar prekės tiekimo ar paslaugų suteikimo dieną skolininkas yra PVM mokėtojas, ar ne, savaime neleidžia manyti, kad skola gali būti neišieškota. Juo labiau kad, kaip savo rašytinėse pastabose teigia Europos Komisija, prekės gali būti tiekiamos ir paslaugos teikiamos asmenims, kurie nėra PVM mokėtojai, kaip antai neapmokestinamiems PVM subjektams ar vartotojams, tačiau tai neturi įtakos kreditoriaus pareigai rinkti PVM valstybės naudai ir šio kreditoriaus teisei patikslinti apmokestinamąją vertę a posteriori.

34

Antra, dėl sąlygos, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo aplinkybės, kad skolininkas vis dar turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas dieną iki patikslintos mokesčio deklaracijos pateikimo, reikia pabrėžti, kad, be ankstesniame šio sprendimo punkte nurodytos aplinkybės, pagal kurią skolininkas nebūtinai yra apmokestinamasis asmuo, 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377) 28 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyvos 2006/112/90 straipsnis draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kuriose numatyta, kad apmokestinamasis asmuo negali sumažinti apmokestinamosios vertės, kai jo skolininkas visiškai arba iš dalies nesumoka sumos, mokėtiną dėl PVM apmokestinamo sandorio, jei skolininkas nėra PVM mokėtojas.

35

Trečia, dėl sąlygos, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo aplinkybės, kad kreditorius vis dar turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas dieną iki patikslintos mokesčio deklaracijos pateikimo, reikia konstatuoti, kad šios sąlygos nepateisina būtinybės atsižvelgti į netikrumą dėl nesumokėjimo galutinio pobūdžio. Iš tiesų reikalavimo buvimas ir skolininko pareiga į sumokėti nepriklauso nuo to, ar kreditorius išsaugo apmokestinamojo asmens statusą, o tai, ar kreditorius yra PVM mokėtojas, ar ne dieną iki patikslintos mokesčio deklaracijos pateikimo, savaime neleidžia daryti išvados, kad skola gali būti neišieškota.

36

Šio sprendimo 32–35 punktuose išdėstyti argumentai nepaneigia Lenkijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktas argumentas, kad, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 90 straipsnį ir šios direktyvos 184 ir 185 straipsnius siejant ryšį, t. y. kreditoriaus, kaip pardavėjo ar paslaugos teikėjo, mokėtino PVM ir skolininko, kaip pirkėjo ar paslaugos gavėjo, atskaitytino PVM tarpusavio priklausomybę, reikalavimas, susijęs su kreditoriaus ir PVM skolininko apmokestinimu, leidžia simetriškai sumažinti apmokestinamąją vertę, skirtą apskaičiuoti mokėtinam PVM, numatytą PVM įstatymo 89a straipsnyje, ir atskaitytino PVM sumą, numatytą PVM įstatymo 89b straipsnyje, taip pat užtikrinti PVM sistemos darną ir gerą veikimą laikantis neutralumo principo.

37

Iš tiesų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nors Direktyvos 2006/112 90 straipsnyje reglamentuojama prekų tiekėjo ar paslaugų teikėjo teisė sumažinti apmokestinamąją vertę, kai po sandorio sudarymo jis negauna numatyto atlygio ar gauna tik jo dalį, šios direktyvos 185 straipsnis susijęs su kitos to paties sandorio šalies atliktu pirminės atskaitos tikslinimu, nes šie du straipsniai yra dvi to paties ekonominio sandorio pusės ir turi būti aiškinami nuosekliai (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 35 punktas).

38

Konkrečiai kalbant, kai valstybė narė, taikydama Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalį, numato, kad tam tikromis sąlygomis apmokestinamasis asmuo gali sumažinti apmokestinamąją vertę po sandorio sudarymo, siekdama užtikrinti mokesčių neutralumo principą, ji turi taikyti Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipį, kad kita to paties sandorio šalis savo ruožtu patikslintų atskaitytino PVM sumą. Būtent tai Lenkijos teisės aktų leidėjas padarė, priimdamas PVM įstatymo 89a ir 89b straipsnius.

39

Vis dėlto simetrinio mokėtino PVM apmokestinamosios vertės ir atskaitytino PVM sumos sumažinimo garantija nepriklauso nuo šių dviejų šalių apmokestinimo PVM. Iš tiesų nei kreditoriaus teisė sumažinti apmokestinamąją vertę, nei skolininko pareiga sumažinti atskaitytiną PVM sumą nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens statuso išlaikymo.

40

Pirma, kalbant apie kreditorių, reikia manyti, kad jeigu jis buvo apmokestinamasis asmuo tuo momentu, kai buvo patiekta prekų ar suteiktos paslaugos, t. y. kai pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa mokėtinas, jam ir toliau tenka prievolė mokėti PVM, kurį jis surinko valstybės naudai, neatsižvelgiant į tai, kad tuo metu prarado savo, kaip apmokestinamojo asmens, statusą. Be to, atsižvelgiant į tai, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 21 punkto, Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje apibrėžta apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis, šis kreditorius, net netekęs apmokestinamojo asmens statuso, gali patikslinti apmokestinamąją vertę taip, kad ji atspindėtų faktiškai gautą atlygį, ir kad mokesčių administratorius negautų didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo minėtas kreditorius. Kreditoriaus teisė sumažinti apmokestinamąją vertę tikslinimo tikslais nepriklauso nuo to, ar jis išsaugo apmokestinamojo asmens statusą.

41

Antra, dėl skolininko reikia priminti, kad kiekvienas asmuo, kuris turi apmokestinamojo asmens statusą ir veikia kaip toks, įsigydamas prekes ar teikdamas paslaugas, turi teisę į atskaitą dėl šių

preki? ar paslaug?, ir kad, nesant suk?iavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybi? ir atsižvelgiant ? galimus patikslinimus pagal Direktyvos 2006/112 185 straipsnyje numatytas s?lygas, ?gyta teis? ? atskait? išlieka (2005 m. birželio 2 d. Sprendimo Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, 32 punktas ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, 46 punktas). Šiomis aplinkyb?mis atskaitytino PVM sum? turi gal?ti patikslinti kiekvienas asmuo, kuris neb?ra apmokestinamasis asmuo, ta?iau tur?jo tok? status? teis?s ? atskait? atsiradimo momentu. Taigi skolininko pareiga sumažinti atskaitytino PVM sum? nepriklauso nuo to, ar jis išsaugo apmokestinamojo asmens status?.

42

D?l aplinkyb?s, kad, patikslinus apmokestinam?j? vert? ir atskaitytin? PVM, skolininko mok?tinas PVM gali b?ti nesumok?tas valstybei d?l to, kad skolininkui taikoma nemokumo arba likvidavimo proced?ra, pakanka pažym?ti, kaip tai padar? generalin? advokat? savo išvados 58–60 punktuose, kad ryšys tarp apmokestinamosios vert?s ir atskaitytino PVM tikslinim? neb?tinai reiškia, kad šie tikslinimai turi b?ti atliekami tuo pa?iu momentu. Taigi d?l šios koreliacijos valstyb?ms nar?ms, atsižvelgiant ? tai, kad Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje n?ra laiko kriterijaus, neužkertamas kelias reikalauti patikslinti atskaitytin? PVM, kai tik skolininkas nesumoka ir net prieš pradedant su juo susijus? nemokumo ar likvidavimo proced?r?, taip išvengiant bet kokios valstyb?s finansini? nuostoli? rizikos.

43

Be to, reikalavimas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, susij?s su kreditoriaus ir skolininko apmokestinimu PVM, negali b?ti pateisinamas nei pažeidim? ar piktnaudžiavimo prevencija, nei Direktyvos 2006/112 273 straipsnio nuostatomis.

44

Iš ties? reikia pažym?ti, viena vertus, kad tikslas užkirsti keli? pažeidimams ir piktnaudžiavimui neleidžia prieštarauti Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalies tikslui ir strukt?rai, kaip nurodyta šio sprendimo 26–30 punktuose, ir pateisinti nukrypim? nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalies remiantis kitais motyvais nei tie, kurie susij? su netikrumu d?l neapmok?jimo ar neapmok?jimo galutinio pob?džio (pagal analogij? žr. 2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, 25 punkt?).

45

Kita vertus, atsižvelgiant ? šio sprendimo 24 punkte primint? jurisprudencij? d?l Direktyvos 2006/112 273 straipsnio, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad leidimas kreditoriui, kaip E., sumažinti PVM apmokestinam?j? vert?, nepaisant to, kad a posteriori jis prarado apmokestinamojo asmens status? ar skolininkas prarado apmokestinamojo asmens status?, kelia didel? suk?iavimo ar mokes?i? vengimo pavoj?. Juo labiau kad, kaip priminta šio sprendimo 40 ir 41 punktuose, teis? patikslinti apmokestinam?j? vert? ir pareiga patikslinti atskaitytin? PVM sum? nepriklauso nuo to, ar kreditorius ir skolininkas išsaugo apmokestinamojo asmens status?. Bet kuriuo atveju atmetus bet koki? galimyb? sumažinti apmokestinam?j? vert? tokiomis aplinkyb?mis ir tokiam kreditoriui užd?jus našt? sumok?ti PVM sum?, kurios jis n?ra gav?s, kai vykdo savo ekonomin? veikl?, yra viršijama tai, kas griežtai b?tina Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti (2019 m. geguž?s 8 d. Sprendimo A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, 27 punktas).

46

Ketvirta, dėl sąlygos, pagal kurią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo aplinkybės, kad skolininkui neturi būti taikoma nemokumo arba likvidavimo procedūra prekių tiekimo ar paslaugų teikimo dieną ir dieną iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo, reikia konstatuoti, kad atimant iš kreditoriaus teisę sumažinti dėl to, kad negali būti nustatytas beviltiškos skolos galutinis pobūdis iki nemokumo ar likvidavimo procedūros pabaigos, tokia sąlyga iš tiesų atsižvelgiama į netikrumą, susijusį su galutiniu nesumokėjimo pobūdžiu.

47

Vis dėlto reikia priminti, kad pagal proporcingumo principą, kuris yra vienas iš bendrųjų Sąjungos teisės principų, priemonės, kuriomis įgyvendinama Direktyva 2006/112, turi būti tokios, kad leistų pasiekti šios direktyvos tikslus, ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 25 punktą).

48

Reikia konstatuoti, kad į netikrumą, susijusį su galutiniu neapmokėjimo pobūdžiu, taip pat gali būti atsižvelgta leidžiant sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, kai kreditorius prieš pasibaigiant nemokumo arba likvidavimo procedūrai rodo pagrįstą tikimybę, kad skola nebus sumokėta, net jei ši apmokestinamoji vertė bus perskaityta ir padidinta, mokėjimą vis dėlto atlikus vėliau. Nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojamos teismų, turėtų nustatyti tikėtina ilgo nesumokėjimo laikotarpio rodymus, kuriuos turėtų pateikti kreditorius, atsižvelgdamos į taikytinos nacionalinės teisės specifiką. Toks modelis būtų taip pat veiksmingas siekiant numatyto tikslo ir mažiau ribotų kreditorių, kuris užtikrina išankstinį PVM finansavimą, į rinkdamas valstybės naudai (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 27 punktą).

49

Be to, šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, viena vertus, PVM įstatymo 89a straipsnio 1a dalyje numatytas būtent laiko kriterijus, kuriam pasibaigus skola laikoma tikėtina beviltiška, ir, kita vertus, pagal šio įstatymo 89a straipsnio 4 dalį kreditorius turi padidinti apmokestinamąją vertę ir mokėtino PVM sumą, kai, sumažinus apmokestinamąją vertę, reikalavimas išnyko, nes buvo sumokėtas arba perleistas. Kartu aiškinant šias nuostatas, savaime jos yra tinkama priemonė, atitinkanti, kaip priminta pirmesniame šio sprendimo punkte, proporcingumo principo reikalavimus.

50

Šio sprendimo 48 punkte padaryta išvada a fortiori taikytina nemokumo arba likvidavimo procedūroms, kuriose tikrumas, kad skola yra galutinai beviltiška, iš esmės gali atsirasti tik praėjus ilgam laikotarpiui. Bet kuriuo atveju verslininkai, kuriems taikomos šios teisės nuostatos, turintys laukti tiek laiko, kai neapmokamos jų sąskaitos faktūros, patiria pinigų srautų trūkumą, palyginti su jų konkurentais kitose valstybėse narėse, o tai aiškiai pažeidžia Direktyvos 2006/112 siekiamą mokesčių suderinimo tikslą (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 28 punktą).

51

[Tekstas ištaisytas 2020 m. lapkričio 26 d. Nutartimi] Dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos aplinkybės, kad šio sprendimo 46 punkte nurodyta sąlyga leidžia užtikrinti Lenkijos teisės sistemos darną, be kita ko, išvengiant to, kad nebūtų pažeistas kreditorių reikalavimų patenkinimo eiliškumas pagal bankroto teisę, reikia priminti, kad, viena vertus,

Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo Almos Agrarkūlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 punktas), ir, kita vertus, Sąjungos teisės viršenybės principas reikalauja, kad kiekvienas nacionalinis teismas, nagrinėdamas jo jurisdikcijai priklausančią bylą, kaip valstybės narės institucija privalo netaikyti jokios nacionalinės teisės nuostatos, prieštaraujančios Sąjungos teisės normai, kuri yra tiesiogiai veikianti jo nagrinėjamoje byloje (2019 m. birželio 24 d. Sprendimo Popowski, C-573/17, EU:C:2019:530, 61 punktas).

52

Iš to matyti, kad kai apmokestinamasis asmuo, kaip E., netenkina tik nacionalinės teisės aktuose nustatytą sąlygą, kurios neatitinka Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalies, jis gali remtis šia nuostata nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, kad būtų sumažinta jo apmokestinamoji vertė (šiuo klausimu žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo Almos Agrarkūlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 35 punktą), o nacionalinis teismas, kurį kreiptasi, turi netaikyti šią neatitinkančią sąlygą. Tai, kad taip daroma, taktika kitoms nacionalinės teisės nuostatoms, neturi reikšmės, nes priešingu atveju nacionalinio teismo pareiga netaikyti vidaus teisės nuostatos, prieštaraujančios tiesiogiai veikiančiai Sąjungos teisės nuostatai, netektų prasmės ir taip būtų pažeistas Sąjungos teisės viršenybės principas.

53

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo sąlygos, pagal kurią prekės tiekimo ar paslaugų teikimo diena, taip pat diena iki patikslintos mokesčių deklaracijos, kuria siekiama pasinaudoti šiuo sumažinimu, pateikimo skolininkas turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas ir jam neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra, o diena iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo pats kreditorius vis dar turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54

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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamosios vertės sumažinimas priklauso nuo sąlygos, pagal kurią prekės tiekimo ar paslaugų teikimo diena, taip pat diena iki patikslintos mokesčių deklaracijos, kuria siekiama pasinaudoti šiuo sumažinimu, pateikimo skolininkas turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas ir jam neturi būti taikoma nemokumo ar likvidavimo procedūra, o diena iki patikslintos mokesčių deklaracijos pateikimo pats kreditorius vis dar turi būti registruotas kaip PVM mokėtojas.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: lenk?.