

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. vasario 29 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnio 2 dalyje numatyta nukrypti leidžianti nuostata – Apmokestinamoji vertė – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – Visiškas ar dalinis kainos nesumokėjimas – Naikinamasis terminas, numatytas siekiant prašyti vėliau sumažinti PVM apmokestinamąją vertę – Naikinamojo termino pradžios data – Apmokestinamojo asmens teisė gauti palankias“

Byloje C-314/22

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2022 m. gegužės 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gegužės 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Consortium Remi Group“ AD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas Z. Csehi (pranešėjas), teisėjai M. Ilešić ir D. Gratsias,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorę R. Stefanova-Kamisheva, administratorę,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2023 m. gegužės 12 d. posėdžiui,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, atstovaujamo M. Koleva ir S. Petkov,

– Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mitova,

– Europos Komisijos, atstovaujamos D. Drambozova ir J. Jokubauskaitės,

susipažinęs su 2023 m. rugsėjo 7 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

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 „Consortium Remi Group“ AD ir Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Varnos direkcijos „Skundai ir apmokestinimo bei socialinio draudimo praktika“ prie Nacionalinės valstybės pajamų agentūros direktorius, Bulgarija, toliau – direktorius) giną dėl jo atsisakymo leisti Consortium Remi Group tikslinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM), jos sumokėto už skolininko nesumokėtas sumas, sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Bulgarijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą aktas

3 Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203) 2 straipsnyje numatyta:

„Nuo stojimo dienos pirminė Sutarčių ir prieš stojimą institucijų ir Europos centrinio banko priimtų aktų nuostatos Bulgarijai ir Rumunijai yra privalomos ir šiose valstybėse taikomos tose Sutartyse ir šiame Akte nustatytais sąlygomis.“

PVM direktyva

4 PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

5 Šios direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

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

6 Šios direktyvos 90 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama vykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybiniai nustatytais sąlygomis.

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

7 Tos pačios direktyvos 185 straipsnyje tvirtinta:

„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 rodoma 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 atskaitę patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

8 PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

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

Bulgarijos teisė

9 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinos redakcijos *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; DV, Nr. 63; toliau – ZDDS) 115 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai pakeičiama apmokestinamoji vertė arba atšaukiamas tiekimas, dėl kurio buvo išrašyta sąskaita faktūra, tiekįjas turi išrašyti dokumentą, susijusį su šia sąskaita faktūra.

2. <...> Dokumentas turi būti išrašytas per penkias dienas nuo 1 dalyje numatyto įvykio, o jeigu jis susijęs su tiekimu, dėl kurio buvo išrašyta sąskaita faktūra, kurioje nurodytas už avanso sumokėjimą apskaičiuotas PVM, – per penkias dienas nuo numatyto avanso grąžinimo, įskaitymo ar kito sumokėjimo dėl grąžintos, įskaitytos ar kitaip sumokėtos sumos.

3. Kai apmokestinamoji vertė padidinama, išrašoma debetinė sąskaita faktūra, o kai apmokestinamoji vertė sumažinama arba sandoris atšaukiamas, išrašoma kreditinė sąskaita faktūra.

4. Be 114 straipsnyje nurodytų esminių rekvizitų, dokumente, susijusiame su sąskaita faktūra, turi būti nurodyta:

1) sąskaitos faktūros, dėl kurios išrašytas dokumentas, numeris ir data;

2) šio dokumento išrašymo motyvas;

5. Dokumentas turi būti išrašytas bent dviem egzemplioriais: vienas – tiekėjui, kitas – gavėjui.

<...>

7. <...> Su sąskaita faktūra susijusiame dokumente gali nebūti esminių rekvizitų, numatytų 114 straipsnio 1 dalies 12, 14 ir 15 punktuose, išskyrus atvejus, kai jis susijęs su sandoriu, kurio vykdymo vieta yra valstybės narės teritorijoje, sandoriu Bendrijos viduje ir su nuotoline prekyba prekėmis.“

10 ZDDS 116 straipsnis išdėstyta taip:

„1. Negalima taisyti ir papildyti sąskaitų faktūrų ir su jomis susijusių dokumentų. Klaidingai išrašyti ar ištaisyti dokumentai anuliuojami ir jų vietoje išrašomi nauji.

2. Klaidingai išrašytais dokumentais taip pat laikomos sąskaitos faktūros ir su jomis susiję dokumentai, kuriuose nenurodytas PVM, nors jis ten turėtų būti nurodytas.

3. Klaidingai išrašytais dokumentais taip pat laikomos s?skaitos fakt?ros ir su jomis susij? dokumentai, kuriuose nurodytas PVM, nors jis ten netur?t? b?ti nurodytas.

4. Kai klaidingai išrašyti ar ištaisyti dokumentai ?traukiami ? tiek?jo ar gav?jo apskait?, siekdama juos panaikinti kiekviena šalis turi parengti protokol?, kuriame nurodyta:

- 1) panaikinimo pagrindas;
- 2) naikinamo dokumento numeris ir data;
- 3) naujo dokumento numeris ir išrašymo data;
- 4) asmen?, kurie kiekvienai šaliai pareng? protokol?, parašai.

5. Visus panaikint? dokument? egzempliorius saugo juos išraš?s asmuo, jie ?traukiami ? tiek?jo ir gav?jo apskait? pagal [šio] ?statymo ?gyvendinimo reglament?."

11 Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos *Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks* (Mokes?i? ir socialinio draudimo ?mok? proced?ros kodeksas; DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d., ?sigalioj?s 2006 m. sausio 1 d., toliau – DOPK) 128 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nepagr?stai kaip mokes?iai, privalomosios socialinio draudimo ?mokos, baudos ir pinigini?s sankcijos, paskirtos pajam? tarnyb?, sumok?tas ar gautas sumas ir sumas, kurias gali gr?žinti [*Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalin? valstyb?s pajam? agent?ra)] pagal mokes?i? ar socialinio draudimo teis?s nuostatas, pajam? tarnybos turi ?skaityti ? mok?tin? skol? valstybei, surinkt? Nacionalin?s valstyb?s pajam? agent?ros, gr?žinim?. Galima ?skaityti ? skol?, kurios senaties terminas su?j?s, kai skolininko pareiga j? sumok?ti atsirado prieš sueinant senaties terminui.“

12 DOPK 129 straipsnyje nustatyta:

„1. ?skaitymas ar gr?žinimas gali b?ti atliktas mokes?i? administratoriaus iniciatyva ar pagal raštišk? suinteresuotojo asmens prašym?. Prašymas ?skaityti arba gr?žinti nagrin?jamas, jeigu jis pateiktas per penkerius metus nuo met?, einan?i? po met?, kuriais atsirado pagrindas gr?žinti, sausio 1 d., nebent ?statyme b?t? nustatyta kitaip.

<...>

3. <...> Pranešimas apie ?skaitym? ar gr?žinim? turi b?ti išduotas per 30 dien? nuo prašymo gavimo dienos, jei iki šio termino pabaigos nenurodoma atlikti patikrinimo. Net ir ?skaitymo ar gr?žinimo atveju, taip pat tais atvejais, kai apskundžiamas pirmajame sakinyje nurodytas pranešimas, mokes?i? ar privalomojo socialinio draudimo ?mok? skolos gali b?ti tikrinamos. Jeigu d?l pranešimo pateiktas skundas, gali b?ti išduotas pranešimas apie mokes?io perskai?iavim?, kol ?sigalios teismo sprendimas.

<...>

7. D?l pranešim? apie ?skaitym? ar gr?žinim? gali b?ti pateiktas skundas pagal skund? d?l pranešimo apie mokes?io perskai?iavim? pateikimo tvark?."

13 Pagrindinėje byloje nagrinėjamam ginčui taikytinos redakcijos *Zakon za zadalzhenyata i dogovorite* (įstatymas dėl prievolių ir sutarčių; DV, Nr. 275, 1950 m. lapkričio 22 d.; toliau – ZZD) 110 straipsnyje nustatyta:

„Penkerių metų senaties termino pabaiga reiškia bet kokios skolos, dėl kurios įstatyme nenustatyta kitaip, išnykimą.

<...>“

14 ZZD 116 straipsnyje nustatyta:

„Senaties terminas nutraukiamas:

- a) kai skolininkas pripažįsta skolą;
- b) pareiškus ieškinį, prieštaravimą arba taikinimo prašymą; jeigu ieškinys, prieštaravimas ar taikinimo prašymas netenkinami, laikoma, kad senaties terminas nebuvo nutrauktas;
- c) taikant priverstinio vykdymo priemones.

<...>“

15 ZZD 117 straipsnis išdėstyta taip:

„Nuo senaties termino nutraukimo pradedamas skaičiuoti naujas senaties terminas.

Jei skola nustatoma teismo sprendimu, naujas senaties terminas visais atvejais yra penkeri metai.

<...>“

16 ZZD 120 straipsnyje numatyta:

„Senaties terminas automatiškai netaikomas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

17 *Consortium Remi Group* veikia apima pastatų ir inžinerinių statybų. 1995 m. birželio 16 d. ji buvo registruota kaip PVM mokėtoja, o 2019 m. kovo 7 d. iš jo buvo išbraukta dėl sistemingo ZDDS numatytų pareigų nevykdymo. 2020 m. rugsėjo 18 d. sprendimu *Okrazhen sad Varna* (Varnos apygardos teismas, Bulgarija) pripažino *Consortium Remi Group* nemokia ir buvo pradėtas nemokumo procesas.

18 2006–2010 m. ir 2012 m. *Consortium Remi Group* išrašė sąskaitas fakturas penkioms bendrovėms, t. y. „Promes“ OOD, „Orkid Sofia Hills“ EOOD, „Valentin Stoyanov“ EOOD, „Sunshine Coast Investment“ EOOD ir „Mosstroy-Varna“ AD (toliau – bendrovės skolininkės). Šiose sąskaitose faktrose buvo nurodytas PVM ir už daugumą mokėtini laikotarpiai jis buvo sumokėtas. Vis dėlto, kadangi bendrovės skolininkės neapmokėjo šių sąskaitų faktūrų, bendra *Consortium Remi Group* skolų, susijusių su PVM, nurodytu minėtose sąskaitose faktrose, suma yra 618 171,16 Bulgarijos levų (BGN) (apie 309 085 EUR).

19 2011 m. sausio 31 d. pranešimu apie mokesčio perskaitymą už laikotarpį nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2010 m. liepos 31 d. *Consortium Remi Group* pagal ZDDS buvo apskaituotos skolos, apimančios sąskaitose faktrose, adresuotose *Sunshine Coast Investment*, nurodytą PVM. *Consortium Remi Group* apskundė šį pranešimą teisme, bet pirmosios instancijos teismas atmetė

jos skund?, o jo sprendim? *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) patvirtino savo sprendimu.

20 Pagal DOPK 129 straipsnio 1 dalį 2020 m. vasario 7 d. pateiktu prašymu (toliau – prašymas? skaityti) *Consortium Remi Group*, remdamasi DOPK 128 straipsnio 1 dalimi, praš? Bulgarijos mokesi? administratoriaus? skaityti jos PVM skolas ? 618 171,16 BGN sum? su delspinigiais, kuri buvo lygi deklaruotam ir sumok?tam PVM pagal bendrov?ms skolinink?ms išrašytas s?skaitas fakt?ras. Savo prašymo? skaityti priede *Consortium Remi Group* pateik? „sandorio šali? nesumok?t? sum? s?raš?“.

21 Vis dėlto šis prašymas buvo atmestas, motyvuojant tuo, kad buvo pateiktas pasibaigus DOPK 129 straipsnio 1 dalyje numatytam naikinamajam terminui. Be to, buvo nuspręsta, kad *Consortium Remi Group* nepateik? vis? ar dalies skol?, susijusi? su bendrov?ms skolinink?ms išrašytose s?skaitose fakt?rose nurodytu PVM, nesumok?jimo ?rodym?.

22 Vykstant administraciniam gin?ui dėl sprendimo, kuriuo atmestas šis prašymas, *Consortium Remi Group* pateik? bendrovi? skolininki? atžvilgiu priimtus sprendimus dėl nemokumo proceso prad?jimo ir ?rodymus, patvirtinan?ius, kad šias skolas pripažino bendrovi? skolininki? likvidatoriai ir kad jos buvo ?trauktos ? pripažint? reikalavim? registrus, sudarytus šiuose nemokumo procesuose.

23 Visas sprendimas atmesti prašym? ?skaityti buvo patvirtintas 2020 m. geguž?s 22 d. direktoriaus sprendimu.

24 *Consortium Remi Group* pareišk? ieškin? *Administrativen sad Varna* (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) dėl direktoriaus patvirtinto sprendimo atmesti prašym? ?skaityti, kur? šis teismas atmet?. Dėl šio sprendimo ji pateik? kasacin? skund? *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, teigdamas, kad pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamoji vert? turi b?ti sumažinta tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo negavo viso ar dalies atlygio, mok?tino po to, kai buvo patiektos prek?s ar suteiktos paslaugos, kad min?ta nuostata veikia tiesiogiai, todėl turi b?ti taikoma, jei nacionalin?s teis?s nuostatos jai prieštarauja.

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad Bulgarijos teis?je nėra nuostatos, kuri leist? sumažinti PVM apmokestinam?j? vert? nesumok?jimo atveju, nes ZDDS 115 straipsnyje toks sumažinimas numatytas tik tiekimo atšaukimo atveju.

26 Remdamasis Teisingumo Teismo motyvais 2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendime *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 21–27 punktai) ir 2019 m. liepos 3 d. Sprendime *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, 62 ir 65 punktai), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad, kaip teigia *Consortium Remi Group*, negalima visiškai atmesti PVM gr?žinimo galimyb?s kainos nesumok?jimo atveju, nepaisant PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytos nukrypti leidžian?ios nuostatos. Taip yra, be kita ko, tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo ?rodo, kad, atsižvelgiant ? aplinkybes, gav?jui tenkanti pareiga apmok?ti s?skait? fakt?r? gali b?ti ne?vykdyta.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, ? šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyt? leidžian?i? nukrypti nuostat? nebuvo atsižvelgta specialiuose Bulgarijos teis?s aktuose, kiek tai susij? su apmokestinamosios vert?s tikslinimo b?du, kai prievol? sumok?ti PVM skol? gali b?ti ne?vykdyta, ir su s?lygomis, kuriomis galima prašyti gr?žinti sumok?t? PVM.

28 Šiomis aplinkyb?mis *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas)

nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuo prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytos nukrypti leidžian?ios nuostatos atveju neutralumo princip? ir šios direktyvos 90 straipsn? pažeidžia tokia nacionalin?s teis?s nuostata, kaip [DOPK] 129 straipsnio 1 dalies antras sakinys, kuriame numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymui ?skaityti arba gr?žinti mokest?, nurodyt? apmokestinamojo asmens už preki? tiekim? arba paslaug? teikim? išrašytoje s?skaitoje fakt?roje, kai preki? arba paslaug? gav?jas visiškai arba iš dalies neapmok?jo s?skaitos?

2. Ar, neatsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j? klausim?, tokiomis aplinkyb?mis, kaip susiklos?iusios pagrindin?je byloje, teis? ? apmokestinamosios vert?s sumažinim? pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dal? gali b?ti pripažinta tik su s?lyga, kad apmokestinamasis asmuo, prieš pateikdamas prašym? gr?žinti PVM, pakoregavo savo išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM d?l to, kad s?skaitos gav?jas visiškai arba iš dalies nesumok?jo patiekt? preki? arba suteikt? paslaug? kainos?

3. Priklausomai nuo atsakym? ? pirmuosius du klausimus: kaip turi b?ti aiškinama [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalis nustatant laiko moment?, kada atsiranda pagrindas sumažinti apmokestinam?j? vert? visiško arba dalinio kainos nesumok?jimo atveju, kai nacionalin?je teis?je n?ra nukrypti nuo 90 straipsnio 1 dalies leidžian?i? nuostat? atitinkan?io reglamentavimo?

4. Kaip taikyti 2017 m. lapkri?io 27 d. [Sprendime] *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:887, 21–27 punktai) ir 2019 m. liepos 3 d. [Sprendime] *UniCredit Leasing* (C?242/18, EU:C:2019:558, 62 ir 65 punktai) pateiktus argumentus, jeigu Bulgarijos teis?je n?ra joki? speciali? s?lyg?, nustatan?i?, kaip reikia taikyti PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyt? nukrypti leidžian?i? nuostat??

5. Ar neutralumo princip? ir PVM direktyvos 90 straipsn? pažeidžia apmokestinimo ir socialinio draudimo praktika, pagal kuri? neapmok?jimo atveju draudžiama koreguoti išrašytoje s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM tol, kol prek?s arba paslaugos gav?jas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, neinformuojamas apie PVM anuliavim? tam, kad b?t? patikslinta jo pirmin? atskaita?

6. Ar [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalies aiškinimas leidžia daryti prielaid?, kad galima teis? ? apmokestinamosios vert?s sumažinim? visiško arba dalinio neapmok?jimo atveju yra pagrindas atsirasti teisei ? tiek?jo sumok?to PVM gr?žinim? ir delspinigius, ir, jei taip, nuo kurio laiko momento?“

D?l Teisingumo Teismo jurisdikcijos

29 Remiantis suformuota jurisprudencija Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? aiškinti S?jungos teis? tik tiek, kiek tai susij? su jos taikymu naujoje valstyb?je nar?je nuo šios ?stojimo ? Europos S?jung? dienos (2020 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 16 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Iš to, be kita ko, matyti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos aiškinti S?jungos direktyv? d?l PVM, jei nagrin?jamas mokes?i? išieškojimo laikotarpis yra iki atitinkamos valstyb?s nar?s ?stojimo ? S?jung? (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C?242/18, EU:C:2019:558, 31 punktas).

31 Iš ties?, kadangi pareiga tikslinti yra neatsiejama nuo prievol?s apskai?iuoti mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM ir su ja susijusios teis?s ? atskait?, aplinkybi?, kuriomis iš principo galima pagr?sti ši? pareig?, atsiradimas po valstyb?s nar?s ?stojimo ? S?jung? neleidžia Teisingumo Teismui aiškinti PVM direktyvos, jei nagrin?jamos prek?s buvo patiektos ar paslaugos suteiktos iki

šio įstojimo (2018 m. birželio 27 d. Sprendimo *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, 31 punktą).

32 Nagrinėjamo atveju pagrindinis byla susijusi su 2006–2010 m. ir 2012 m. PVM mokestiniu laikotarpiu. Taigi Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti sprendimo dėl prejudicinio klausimo, kiek jie susiję su prekės tiekimu ar paslaugų teikimu 2006 m., t. y. vykdytais iki Bulgarijos Respublikos įstojimo į Sąjungą 2007 m. sausio 1 d.

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl pirmojo, trečiojo ir ketvirtąjo klausimo

33 Pirmiausia reikia priminti, kad, siekiant naudingai atsakyti prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, Teisingumo Teismui gali tekti atsižvelgti į Sąjungos teisės nuostatas, kurių nacionalinis teismas nenurodė savo klausimuose, be kita ko, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies atrinkti Sąjungos teisės elementus, aiškindamas atsižvelgiant į bylos dalyką (2023 m. kovo 2 d. Sprendimo *Åklagarmyndigheten*, C-666/21, EU:C:2023:149, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

34 Šiuo atveju, nors savo prejudiciniuose klausimuose prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas rėmėsi tik mokesčių neutralumo principu, ši aplinkybė netrukdo atsižvelgti į kitus bendruosius Sąjungos teisės principus, kurie gali būti svarbūs siekiant atsakyti į šiuos klausimus.

35 Taigi reikia konstatuoti, kad pirmuoju, trečiuoju ir ketvirtuoju prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą, šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymą grąžinti PVM, susijęs su PVM apmokestinamosios vertės sumažinimu visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros neapmokėjimo atveju, o jei ne, nuo kurios dienos turi būti pradėtas skaičiuoti toks terminas, nesant specialios nacionalinės teisės nuostatos šiuo klausimu.

36 Šiuo klausimu primintina, jog PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba tuomet, kai kaina sumažinama vykdytus sandorą, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybės narės nustatytais sąlygomis. Ši nuostata pareigoja valstybės nares sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, taigi ir apmokestinamojo asmens mokėtiną PVM kiekvieną kartą, kai po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso sutarto atlygio. Šioje nuostatoje tvirtinamas 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 (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 24 ir 25 punktai).

37 PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad visiško ar dalinio atlygio nesumokėjimo atveju valstybės narės leidžiama nukrypti nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytos pareigos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę.

38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nacionalinė nuostata, kurioje išvardijant atvejus, kuriais sumažinama apmokestinamoji vertė, nenurodytas sandorio kainos nesumokėjimas, laikoma valstybės narės galimybės nukrypti, jai suteiktos pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo rezultatu (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Nagrinėjamo atveju tiek iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tiek iš Bulgarijos vyriausybės žodinių pastabų matyti, kad nacionalinės teisės aktuose, pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinos redakcijos ZDDS 115 straipsnio 1 dalyje išvardijant situacijas, kurioms esant tikslinama apmokestinamoji vertė, nenumatyta jokios korekcijos PVM apmokestinamo sandorio kainos nesumokėjimo atveju.

40 Taigi, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamo laikotarpiu, turi būti laikoma, kad Bulgarijos Respublika pasinaudojo galimybe nukrypti nuo pareigos sumažinti apmokestinamąją vertę nesumokėjimo atveju, todėl apmokestinamasis asmuo negali pasinaudoti tokia teise (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 61 punktą).

41 Vis dėlto ši galimybės nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio nesumokėjimo atvejais, pagrįsta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir dėl atitinkamos valstybės narės teisinių situacijų atlygio nesumokėjimo gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Darytina išvada, kad tokios galimybės nukrypti egzistavimas turi būti pateisinamas tam, kad valstybė narių priimtose priemonėse jai įgyvendinti nesužlugdytų PVM direktyva siekiamo mokesčio suderinimo tikslo ir kad jos negalėtų paprasčiausiai neleisti joms sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-398/20, EU:C:2021:911, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Vis dėlto valstybėms narėms suteikus galimybės neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės galutinio nesumokėjimo atveju būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad verslininkas, kaip mokesčio rinkėjas valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiamas nuo vykdant ekonominę veiklą, kuri pati apmokestinama PVM, mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos (2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *ELVOSPOL*, C-146/20, EU:C:2021:911, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Šiomis aplinkybomis reikia priminti, kad, viena vertus, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis atitinka tiesioginio veikimo sąlygas (2020 m. spalio 15 d. Sprendimas *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), ir, kita vertus, šio straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe nukrypti siekiama tik leisti valstybėms narėms veikti neaiškumų, susijusių su mokėtinų sumų išieškojimu, bet nereglamentuojamas klausimas, ar PVM apmokestinamoji vertė gali būti nesumažinta galutinio nesumokėjimo atveju (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Be to, kaip savo išvados 41 ir 56 punktuose iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis gali būti tiesiogiai taikoma, kai valstybė narė, kaip šiuo atveju, neleidžia sumažinti apmokestinamosios vertės visiškai ar dalinio nesumokėjimo atveju, neatsižvelgiant į neaiškumą dėl jo galutinio pobūdžio.

46 Dėl šios direktyvos 90 straipsnyje numatytos teisės sumažinti apmokestinamąją vertę apibrėžimo laiko atžvilgiu reikia pažymėti, pirma, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti,

jog galimybė be tokio apribojimo pateikti prašymą grąžinti PVM prieštarauti teisinio saugumo principui, pagal kurį reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesčio situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčio administratoriaus atžvilgiu, negali būti neribotai laikiną nuginytina (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

47 Be to, dėl PVM atskaitos sistemos Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad ji turi būti aiškinama taip, kad atitiktų PVM direktyvos 90 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 35 punktą), kad naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateiktų prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į PVM atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyvoje nustatyta sistema, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčio srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimosi teise į PVM atskaitą netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Taigi, kalbant apie pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinę teisės nuostatą, kuriose nustatytas naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus prašymas grąžinti mokesčią yra nepriimtinas, pakanka pažymėti, kad, kaip savo išvados 44 punkte nurodė generalinis advokatas, pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį nedraudžiamas toks teisės į apmokestinamosios vertės sumažinimą laiko atžvilgiu apribojimas.

49 Antra, nors naikinamojo termino, kuriam pasibaigus kreditorius nebegali prašyti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės, susijusios su tam tikromis skolomis, egzistavimas savaime negali būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva, data, nuo kurios pradedamas skaičiuoti šis terminas, turi būti nustatyta nacionalinėje teisėje, su sąlyga, kad laikomasi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

50 Konkrečiau kalbant apie veiksmingumo principą, pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos galima daryti išvadą, kad remiantis naikinamuoju terminu, kuris prasidėjo nuo pirminio sąskaitų faktūrų išrašymo dienos ir kai kurių sandorių atveju baigiasi prieš pateikiant prašymą įskaityti, negalima pagrįstai nesuteikti teisės į PVM sumažinimą, jei nurodyta, kad apmokestinamajam asmeniui trūksta rūpestingumo, ir nėra piktnaudžiavimo ar susitarimų, kuriais sukaujami (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 3 d. Nutarties FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

51 Šiuo klausimu reikia manyti, kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinis advokatas, kad, atsižvelgiant į PVM neutralumo principą, pagal kurį verslininkas, kuris užtikrina išankstinį PVM finansavimą į rinkdamas valstybės vardu, yra visiškai atleistas nuo šio mokesčio naštos vykdydamas PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, naikinamojo termino pasinaudoti teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį pradžia turi būti pakankamai susijusi su data, nuo kurios apmokestinamasis asmuo, veikdamas rūpestingai, gali pasinaudoti šia teise.

52 Be to, nesant nacionalinių nuostatų dėl pasinaudojimo teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju tvarkos, kaip yra pagrindinį byloje, pagal proporcingumo ir teisinio saugumo principus reikalaujama, kad apmokestinamasis asmuo galėtų identifikuoti naikinamojo termino pradžią su pagrįsta tikimybe.

53 Šiuo klausimu pažymėtina, kad yra neaiškumų, susijusių su galutiniu nesumokėjimo pobūdžiu, taip pat gali būti atsižvelgta leidžiant sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, kai kreditorius prieš

pasibaigiant skolininko nemokumo arba likvidavimo procesui su pagrįsta tikimybe įrodo, kad skola nebus sumokėta, net jei ši apmokestinamoji vertė bus perskaityta ir padidinta mokėjimų vis dėlto atlikus vėliau. Nacionalinės institucijos, laikydamosi proporcingumo principo ir kontroliuojamos teismų, turi nustatyti tikėtina ilgo nesumokėjimo laikotarpio rodymus, kuriuos turėtų pateikti kreditorius, atsižvelgdamas 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 (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 48 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

54 Ši išvada *a fortiori* taikytina nemokumo arba likvidavimo procesams, kuriose aiškumas, kad skola yra galutinai beviltiška, iš esmės gali atsirasti tik praėjus ilgam laikotarpiui. Bet kuriuo atveju tiek laiko tenka laukti verslininkams, kuriems taikomi šiuos procesus numatantys aktai, kai jie susiduria su sėskaitos faktūros neapmokėjimu, pinigų srautų trūkumu, palyginti su jų konkurentais kitose valstybėse narėse, o tai aiškiai pažeidžia PVM direktyva siekiamą mokesčių suderinimo tikslą (šiuo klausimu žr. 2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 50 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

55 Nagrinėjamo atveju, nors pagrindinėje byloje prekių tiekimas ir paslaugų teikimas buvo atliktas 2007–2010 m. ir 2012 m., *Consortium Remi Group* pateikė prašymą grąžinti PVM dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo tik 2020 m. Tiek iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, tiek iš pagrindinės bylos šalies atsakymų per teismo posėdį pateiktus klausimus matyti, kad iš bendrovių skolininkių dvi pirmosios buvo išbrauktos iš įmonių registro prieš pateikiant šį prašymą, atitinkamai 2012 m. ir 2017 m., trečioji iš šio registro buvo išbraukta vykstant pagrindinėje byloje nagrinėjamam procesui, o galiausiai dviem paskutinėms bendrovėms buvo pradėti nemokumo procesai prieš pateikiant minėtą prašymą.

56 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją priimti sprendimą dėl faktinių aplinkybių, turi nustatyti datą, nuo kurios *Consortium Remi Group*, neįrodžius rėpestingumo trūkumo, būtų galėjusi pasinaudoti teise į apmokestinamosios vertės sumažinimą visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju, be kita ko, atsižvelgiant į tai, kad skolos jai gali būti negrąžintos.

57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymą grąžinti PVM dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju, kuriam pasibaigus baudžiamas nepakankamai rėpestingas apmokestinamasis asmuo, su sąlyga, kad šis terminas pradedamas skaičiuoti tik nuo tos dienos, kai šis apmokestinamasis asmuo, neįrodžius nepakankamo rėpestingumo, būtų galėjęs pasinaudoti teise į sumažinimą. Nesant nacionalinių nuostatų dėl naudojimosi šia teise tvarkos, tokio naikinamojo termino pradžių apmokestinamasis asmuo turi identifikuoti su pagrįsta tikimybe.

Dėl antrojo ir penktojo prejudicinių klausimų

58 Atsižvelgiant į šio sprendimo 33 punkte primintą jurisprudenciją, reikia suprasti, kad antruoju ir penktuoju klausimais, kuriuos būtų nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad, nesant specialių nacionalinių nuostatų, pagal juos draudžiamas mokesčių administratoriaus reikalavimas, pagal kurį visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sėskaitos faktūros nesumokėjimo atveju PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas

su s?lyga, kad šis asmuo iš anksto pataiso pirmin? s?skait? fakt?r?, ir su s?lyga, kad jis iš anksto praneša skolininkui apie savo ketinim? panaikinti PVM, kiek jis susij?s su apmokestinamuoju asmeniu.

59 Pirmiausia d?l s?lygos, pagal kuri? PVM apmokestinamosios vert?s sumažinimas siejamas su aplinkybe, kad apmokestinamasis asmuo ištais? pirmines s?skaitas fakt?ras, reikia pažym?ti, kad, priešingai, nei teigia direktorius ir Europos Komisija, tokia s?lyga nekyla iš PVM direktyvos 203 straipsnio.

60 Iš ties? pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? ši nuostata taikoma tik tuo atveju, kai PVM s?skaitoje fakt?roje nurodytas klaidingai, tod?l neapima atvej?, kai s?skaitoje fakt?roje nurodytas mokestis yra teisingas (šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose s?skaitose fakt?rose klaidingai nurodytas PVM)*, C?378/21, EU:C:2022:968, 21 ir 23 punktus).

61 Vis d?lto tiek reikalavimas ištaisyti pirmin? s?skait? fakt?r?, tiek reikalavimas, pagal kur? nesumok?jimo atveju apmokestinamojo asmens apmokestinamosios vert?s sumažinimas siejamas su šio asmens išankstiniu pranešimu savo skolininkui, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, apie savo ketinim? panaikinti dal? ar vis? PVM, tuo pa?iu metu patenka ? PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio taikymo srit? (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 24 punkt? ir 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, 35 punkt?).

62 Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 273 straipsn? valstyb?s nar?s gali nustatyti prievoles, kurias laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, vis? pirma su s?lyga, kad ši galimyb? neb?t? naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles, be jau nustatyt?j? šios direktyvos 3 skyriuje.

63 Kadangi PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose, be jomis nustatyt? apribojim?, nepatikslinamos nei s?lygos, nei prievol?s, kurias valstyb?s nar?s gali nustatyti, šiomis nuostatomis valstyb?ms nar?ms suteikiama diskrecija, be kita ko, d?l formalum?, kuriuos ši? valstybi? mokes?i? institucijoms turi ?vykdyti apmokestinamieji asmenys, kad gal?t? sumažinti apmokestinam?j? vert? (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C?146/19, EU:C:2020:464, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

64 Vis d?lto priemon?mis, kurias valstyb?s nar?s gali nustatyti pagal PVM direktyvos 273 straipsn?, iš esm?s galima nukrypti nuo taisykli? d?l PVM apmokestinamosios vert?s laikymosi tik tiek, kiek griežtai b?tina šiam konkre?iam tikslui pasiekti. Iš ties? jomis turi b?ti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, tod?l jos negali b?ti naudojamos taip, kad kelt? gr?sm? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis S?jungos teis?s aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C?717/19, EU:C:2021:818, 60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

65 Be to, jei d?l s?lyg?, kurios nustatytos prašym? sugr?žinti mokes?ius pateikimui, PVM susigr?žinti ne?manoma arba pernelyg sud?tinga, pagal PVM neutralumo ir proporcingumo principus iš valstybi? nari? galima reikalauti numatyti priemones ir proced?rin? tvark?, b?tinąs tam, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest? (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 29 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

66 Taigi svarbu, kad formalumai, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti mokes?i? institucijoms, kad gal?t? pasinaudoti teise sumažinti PVM apmokestinam?j? vert?, b?t? tik tokie,

kurie leidžia pagrįsti, kad sudarius sandorą galutinai nebus gautas visas atlygis ar jo dalis. Šiuo atžvilgiu nacionaliniai teismai turi patikrinti, ar taip yra atitinkamos valstybės narės reikalaujamą formalumą atveju (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

67 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad reikalavimas, pagal kurį apmokestinamosios vertės, numatytos pirminėje sąskaitoje faktūroje, sumažinimas priklauso nuo to, ar apmokestinamasis asmuo turi patvirtinimą, kad prekės ar paslaugos gavėjas gavo kreditinę sąskaitą faktūrą, iš esmės gali padėti užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti tiek sukčiavimo, tiek mokesčių pajamų praradimo rizikos ir taip pasiekti PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatytą teisėtą tikslą (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32 ir 33 punktus).

68 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, ši išvada taip pat taikoma reikalavimui, pagal kurį apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas su apmokestinamojo asmens išankstiniu pranešimu skolininkui, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, apie savo ketinimą panaikinti dalį ar visą PVM (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 35 ir 36 punktus).

69 Taigi reikalavimai, pagal kuriuos apmokestinamosios vertės sumažinimas siejamas su apmokestinamojo asmens pirminės sąskaitos faktūros ištaisymu dėl visiško ar dalinio nesumokėjimo ir su jo išankstiniu pranešimu skolininkui apie savo ketinimą panaikinti mokestį, kad šis asmuo būtų informuotas apie pirminės atskaitos tikslinimą, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, iš principo nepaneigia PVM neutralumo (šiuo klausimu žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 37 punktą ir 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 39 punktą).

70 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nagrinėjamo atveju tokie reikalavimai neatrodo pernelyg ribojantys apmokestinamąjį asmenį, prekės tiekėją ar paslaugos teikėją (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 41 punktą).

71 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, kuri buvo patvirtinta per teismo posėdį, matyti, kad, viena vertus, pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinoje Bulgarijos teisės aktų redakcijoje nebuvo numatyti pirminės sąskaitos faktūros tikslinimo ir skolininko informavimo apie mokesčio panaikinimą nesumokėjimo atveju reikalavimai.

72 Kita vertus, remiantis ta pačia informacija, *Consortium Remi Group* 2019 m. kovo 7 d. buvo išbraukta iš PVM registro, todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo prašymo įskaityti pateikimo dieną šis apmokestinamasis asmuo nebeturėjo galimybės išrašyti kreditinę sąskaitą faktūrą. Iš tiesų direktorius šiuo klausimu patikslino, ir šiuo klausimu jam nebuvo prieštarauta, kad pagal *ratione temporis* taikytinas nacionalines nuostatas PVM negali būti tikslinamas, kai apmokestinamasis asmuo išbrauktas iš šio registro.

73 Taigi reikia konstatuoti: kadangi sąskaitos faktūros ištaisymas Bulgarijos mokesčių administratoriaus praktikoje yra *sine qua non* sąlyga, kad būtų sumažinta apmokestinamoji vertė, PVM neutralumui daroma įtaka, kai apmokestinamajam asmeniui neįmanoma arba pernelyg sudėtinga ištaisyti tokios sąskaitos faktūrą (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 63 punktą).

74 Taigi tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis asmuo negali pateikti tikslinamojo dokumento dėl sąskaitos faktūros, kurią suma nebuvo sumokėta, pagal PVM neutralumo ir proporcingumo principus reikalaujama, kad atitinkama valstybė narė leistų jam

kitomis priemonėmis nacionalinės mokesčių institucijoms parodyti šios skaitmeninės faktinės neapmokėjimo, kuris lemia jo teisės apmokestinamosios vertės sumažinimą (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 65 punktą).

75 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad teisės sumažinti PVM apmokestinamųjų vertę taikymas, nesant atitinkamoms nacionalinėms teisės nuostatom, su sąlyga, kad pirminė skaitmeninė faktūra buvo ištaisyta, viršija tai, kas būtina PVM direktyvos 273 straipsniu siekiamam tikslui – pašalinti mokesčių pajamų praradimo riziką – pasiekti, kai šios sąlygos neįmanoma vykdyti.

76 Juo labiau tas pats pasakytina apie pareigą informuoti šios skaitmeninės faktūros gavėją apie jo išrašiusio asmens ketinimą panaikinti PVM, kaip antai numatyta penktajame klausime, kuri, kaip matyti iš pačios formuluotės ir kitų prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktų išvadų, yra būtina Bulgarijos mokesčių administratoriaus praktikoje nustatyta sąlyga, kad būtų tikslinamas skaitmeninėje faktūroje nurodytas PVM visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju.

77 Atsižvelgiant į tai, reikia pažymėti, kad nagrinėjamu atveju *Consortium Remi Group* buvo išbraukta iš PVM registro dėl sisteminio pareigų, kylančių iš ZDDS, nevykdymo ir kad jos prašymas skaityti buvo susijęs su skaitmeninės faktūros, išrašytos likus keleriems metams iki jos išbraukimo iš registro, neapmokėjimu. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar apmokestinamasis asmuo yra atsakingas už tai, kad jis negali išrašyti kreditinės skaitmeninės faktūros, ar ne.

78 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, antrąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad, nesant specialių nacionalinės teisės nuostatų, pagal juos draudžiamas mokesčių administratoriaus reikalavimas, pagal kurį PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas, kai neapmokama visa apmokestinamojo asmens išrašyta skaitmeninė faktūra ar jos dalis, siejamas su sąlyga, kad šis asmuo iš anksto pataiso pirminę skaitmeninę faktūrą ir iš anksto praneša savo skolininkui apie ketinimą panaikinti PVM, nes apmokestinamasis asmuo negali laiku atlikti tokio ištaisymo dėl ne nuo jo priklausančių aplinkybių.

Dėl šeštojo klausimo

79 Šeštuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad galima teisę sumažinti PVM apmokestinamųjų vertę visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos skaitmeninės faktūros neapmokėjimo atveju suteikia teisę susigrąžinti jo sumokėtą PVM kartu su delspinigiais, ir, jei taip, nuo kokios dienos galima pasinaudoti tokia teise.

80 Šiuo klausimu, kaip priminta šio sprendimo 42 punkte, bendra PVM sistema užtikrinamas jo neutralumas ir ja siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Iš šio sprendimo 63 punkte nurodytos jurisprudencijos taip pat matyti, kad, nors valstybės narės turi diskreciją nustatyti PVM direktyvos 90 straipsnyje numatytą tvarką, ši tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa PVM našta ar jos dalis.

81 Visų pirma tokia tvarka turi sudaryti mokesčių mokėtojui protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl sumažėjusios PVM apmokestinamosios vertės atsiradusį mokesčių kreditą, o tai reiškia, kad grąžinimas turi būti atliktas per protingą terminą pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės rizikos apmokestinamajam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 38 punktą).

82 Jeigu tuo atveju, kai grąžinimas dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažėjimo neatliekamas per protingą terminą, apmokestinamasis asmuo neturi teisės į delspinigius, tai reiškia, kad jo padėtis pablogėja, o tai prieštarauja mokesčio neutralumo principui (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 39 ir 41 punktus).

83 Darytina išvada, kad nors PVM direktyvos 90 straipsnyje nenumatyta pareigos mokėti palūkanas už PVM grąžinimą dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažėjimo ir nenurodyta data, nuo kurios turi būti mokamos tokios palūkanos, pagal PVM sistemos neutralumo principą reikalaujama, kad finansiniai nuostoliai, patirti dėl PVM permokos grąžinimo pasibaigus protingam terminui, būtų kompensuoti delspinigiais (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 40 ir 41 punktus).

84 Iš tiesų, esant tokiai situacijai, apmokestinamajam asmeniui susidaro PVM permoka, kuri jam turi būti grąžinta, bet dėl to jis gali patirti finansinį nuostolį, negalėdamas disponuoti nagrinjamomis pinigų sumomis. Jeigu mokesčio administratoriui negrąžinus šios permokos per protingą terminą apmokestinamasis asmuo neturėtų teisės į delspinigius, jo padėtis pablogėtų, ir taip būtų pažeistas mokesčio neutralumo principas (2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 42 punktą).

85 Konkrečiau kalbant apie palūkanas už grąžinimą dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo taikymo tvarką, pažymėtina, kad ji priklauso valstybių narių procesinei autonomijai, kuri riboja lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai (pagal analogiją žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *HUMDA*, C-327/21, EU:C:2022:790, 45 punktą).

86 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šiuos principus ir į visus jo nagrinjamuosius bylos ypatumus, turi nustatyti, ar nagrinjamu atveju reikia grąžinti PVM dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo, ir, jeigu jis konstatuoja, kad grąžinimas nebuvo atliktas per protingą terminą, momentą, nuo kurio prie grąžinamos sumos priskaičiuojami delspinigiai (šiuo klausimu žr. 2023 m. spalio 5 d. Nutarties *ZSE Elektrárne*, C-151/23, EU:C:2023:751, 28 punktą).

87 Nagrinjamu atveju, kaip savo išvados 99, 100 ir 102 punktuose iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, nesant konkrečios nacionalinėje teisėje numatytos tvarkos, palūkanos už teisę į grąžinimą dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo gali būti skaičiuojamos tik nuo tos dienos, kai apmokestinamasis asmuo nusprendžia, kad nagrinjama skola galutinai nebus apmokėta, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, ir pasinaudoja teise į PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą, pateikdamas deklaraciją, susijusią su einamuoju mokestiniu laikotarpiu, nes iki tos dienos PVM sumokėjimo teisinis pagrindas yra šios direktyvos 63 straipsnis.

88 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šeštąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčio neutralumo principu, turi būti aiškinama taip, kad galima teisę sumažinti PVM apmokestinamąją vertę visiškai ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros neapmokėjimo atveju suteikia teisę į jo sumokėto PVM grąžinimą su delspinigiais ir kad, nesant valstybės narės teisės aktuose galimai mokėtinų palūkanų taikymo tvarkos, data, nuo kurios apmokestinamasis asmuo pasinaudoja teise į minėtą sumažinimą, pateikdamas deklaraciją, susijusią su einamuoju mokestiniu laikotarpiu, yra atskaitos taškas apskaičiuojant šias palūkanas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

89 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo, proporcingumo ir veiksmingumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatytas naikinamasis terminas pateikti prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį (PVM) dėl PVM apmokestinamosios vertės sumažinimo visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju, kuriam pasibaigus baudžiamas nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, su sąlyga, kad šis terminas pradedamas skaičiuoti tik nuo tos dienos, kai šis apmokestinamasis asmuo, neįrodžius nerūpestingumo trūkumo, būtų galėjęs pasinaudoti teise į sumažinimą. Nesant nacionalinių nuostatų dėl naudojimosi šia teise tvarkos, tokio naikinamojo termino pradžią apmokestinamasis asmuo turi identifikuoti su pagręsta tikimybe.**
- 2. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis, siejami su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad, nesant specialių nacionalinės teisės nuostatų, pagal juos draudžiamas mokesčių administratoriaus reikalavimas, pagal kurį pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamosios vertės sumažinimas, kai neapmokama visa apmokestinamojo asmens išrašyta sąskaita faktūra ar jos dalis, siejamas su sąlyga, kad šis asmuo iš anksto pataiso pirminę sąskaitą faktūrą ir iš anksto praneša skolininkui apie savo ketinimą panaikinti PVM, nes apmokestinamasis asmuo negali laiku atlikti tokio ištaisymo dėl ne nuo jo priklausančių aplinkybių.**
- 3. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis, siejama su mokesčių neutralumo principu, turi būti aiškinama taip, kad galima teisę sumažinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamąją vertę visiško ar dalinio apmokestinamojo asmens išrašytos sąskaitos faktūros neapmokėjimo atveju suteikia teisė į jo sumokėto PVM grąžinimą su delspinigiais ir kad, nesant valstybės narės teisės aktuose galimai mokėtinų palėkanų taikymo tvarkos, data, nuo kurios apmokestinamasis asmuo pasinaudoja teise į minėtą sumažinimą, pateikdamas deklaraciją, susijusią su einamuoju mokestiniu laikotarpiu, yra atskaitos taškas apskaičiuojant šias palėkanas.**

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.