

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 22 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 184 ir 185 straipsniai – Pirkimo mokesčio atskaitos tikslinimas – Veiksnių, kuriais remiantis apskaičiuota atskaitytina suma, pasikeitimas – Sąvoka „visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai“ – Sprendimo, patvirtinančio susitarimą su kreditoriais, turinio res judicata galių, poveikis“

Byloje C-396/16

dėl *Vrhovno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. liepos 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.,**  
bankrutuojanti,

prieš

**Slovėnijos Respubliką**

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot  
(pranešėjas), S. Rodin ir E. Regan,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.,*  
bankrutuojančios, atstovaujamos *odvetnik* V. Bajuk ir *odvetnica* J. Čušnovar,

– Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos B. Jovin Hrastnik,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Zebre,

susipažinęs su 2017 m. spalio 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato 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) 184–186 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bankrutuojančios bendrovės T<sup>2</sup>, *družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o.* (toliau – T<sup>2</sup>) ir *Republika Slovenija* (Slovėnijos Respublika), atstovaujamos *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija, Slovėnija), ginantį dėl 7 362 080,27 euro sumos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už laikotarpį nuo 2012 m. vasario 1 d. iki 29 d. sumokėjimo.

## **Teisinis pagrindas**

### **Sėjungos teisė**

3 PVM direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

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

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

4 Minėtos direktyvos 184 straipsnis išdėstyta taip:

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

5 Tos pačios 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 atskaitę patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba vykus vagystei.“

6 PVM direktyvos 186 straipsnis išdėstyta taip:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

### **Slovėnijos teisė**

7 *Zakon o davku na dodano vrednost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; *Uradni list RS*, Nr. 13/11, toliau – ZDDV-1) 39 straipsnio 3 ir 4 dalyse numatyta:

„3) Apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti (sumažinti) deklaruotą PVM sumą, jeigu pagal galutinį teismo sprendimą, susijusį su užbaigta bankroto byla arba sėkmingai užbaigta susitarimo su kreditoriais procedūra, ji neįrašinama arba nėra įrašinama visa. Tė patė gali padaryti apmokestinamasis asmuo, kuris gauna galutinį teismo sprendimą dėl priverstinio vykdymo procedūros sustabdymo ar kitę patvirtinimą, iš kurio matyti, kad per užbaigtą priverstinio vykdymo procedūrą ši suma jam nebuvo įrašinta ar nebuvo įrašinta visa; arba

apmokestinamajam asmeniui suma nebuvo grąžinta arba nebuvo grąžinta visa, nes skolininkas buvo išbrauktas iš įmonių registro ar kitų registrų arba reikšmingų dokumentų. Jeigu apmokestinamasis asmuo *a posteriori* gauna mokėjimų arba dalinį mokėjimų 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.

8 ZDDV-1 68 straipsnyje „PVM atskaitos tikslinimas“ nustatyta:

„1) Apmokestinamasis asmuo turi patikslinti pirminį 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 apskaičiuojant atskaitytiną sumą, pasikeitė po PVM atskaitos, pavyzdžiui, tuo atveju, kai nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

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

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

9 2011 m. lapkričio 28 d. *Okrožno sodišė v Mariboru* (Mariboro apygardos teismas, Slovėnija) sprendimu patvirtino susitarimą su kreditoriais, pagal kurį Slovėnijos įmonė T2, veikianti elektroninių ryšių sektoriuje, turėjo per devynerius metus sumokėti tik 44 % savo skolų sumos. Šis sprendimas įsiteisėjo 2012 m. vasario 24 d.

10 Tuo remdamasi *Davni urad Ljubljana* (Liublianos mokesčių inspekcija, Slovėnija) nusprendė, kad T2 turi patikslinti PVM atskaitą pagal ZDDV-1 68 straipsnį, ir 2013 m. gegužės 27 d. sprendimu nurodė jai sumokėti 7 362 080,27 euro PVM už laikotarpį nuo 2012 m. vasario 1 d. iki 29 d.

11 T2 pateiktas skundas dėl šio sprendimo Finansų ministerijai buvo atmestas. Ieškinys, pareikštas *Upravno sodišė Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos administracinis teismas), taip pat buvo atmestas 2014 m. lapkričio 18 d. sprendimu. Dėl šio sprendimo vyko kasacinis procesas *Vrhovno sodišė Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas).

12 T2 prieštarauja dėl pirkimo PVM atskaitos tikslinimo. Ji teigia, kad susitarimo su kreditoriais patvirtinimas, turintis *res judicata* galią, nėra veiksnys, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, pakeitimas, kaip tai suprantama pagal ZDDV-1 68 straipsnį; tai yra specialus atvejis, nenumatytas šiame įstatyme.

13 Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susitarimo su kreditoriais patvirtinimas, turintis *res judicata* galią, gali patekti į ZDDV-1 68 straipsnio, kuriuo perkeliama PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai ir pagal kurį apmokestinamasis asmuo turi patikslinti atskaitą, kai pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, taikymo sritį.

14 Šis teismas šiuo atžvilgiu nurodo, jog ZDDV-1 63 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti iš PVM, kurį jis turi sumokėti mokesčių administratoriui, PVM sumą, kurią jis turi mokėti ar sumokėjo tiekėjui arba teikėjui įsigydamas

preki? ar paslaug?. Kitaip tariant, kadangi galutinis sprendimas, patvirtinantis susitarim? su kreditoriais, susij?s su apmokestinamuoju asmeniu, daro poveik? šio asmens pareigai sumok?ti PVM savo tiek?jui ar tiek?jui, šis sprendimas taip pat turi lemiam? reikšm? apmokestinamojo asmens pareigoms mokes?i? administratoriui.

15 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pažymi, kad ZDDV-1 39 straipsnyje, kuriuo ? nacionalin? teis? perkeltas PVM direktyvos 90 straipsnis, aiškiai numatyta, kad skolininko susitarimo su kreditoriais patvirtinimas leidžia pardav?jui patikslinti jo deklaruoto PVM atskait?.

16 Be to, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad sprendimo patvirtinti susitarim? su kreditoriais galutinis pob?dis kliudo kreditoriams reikalauti padengti visus j? reikalavimus. Kita vertus, skolininko pareigos išlieka. Taigi, jei skolininkas savanoriškai sumok?jo didesn? sum?, nei nustatyta susitarime su kreditoriais, jis neturi teis?s pagal nacionalin?s teis?s nuostatas, susijusias su nepagr?stu praturt?jimu, prašyti j? gr?žinti.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas priduria, kad mokes?i? tikslais susitarimo su kreditoriais patvirtinimas turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? jo ekonomin? turin?. Šiuo poži?riu per susitarimo su kreditoriais proced?r? reikalavimai sumažinami, o ne tik susitariama, kad j? nereikia mok?ti.

18 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, jog tam, kad b?t? galima taikyti ZDDV-1 68 straipsn?, svarbu suprasti PVM direktyvos nuostatas, kurias šis straipsnis perkelia, t. y. PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dal?, pagal kuri? atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti, nebent valstyb?s vis d?lto reikalauja šio tikslinimo.

19 Vis? pirma šis teismas klausia, ar sandorio visiškai neapmok?jimas arba neapmok?jimas iš dalies turi b?ti laikomas „veiksni?, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma, pasikeitimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal?, ir ar susitarimo su kreditoriais patvirtinimas turi b?ti laikomas sandori? neapmok?jimu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dal?.

20 Be to, jis klausia d?l reikalaujamo tikslumo masto, kad nacionalin?s teis?s nuostatos, perkelian?ios PVM direktyv?, pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antr? pastraip? teis?tai numatyt? leidžian?i? nukrypti nuostat? nuo taisykl?s, pagal kuri? tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti, nereikia tikslinti atskaitos. Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad ZDDV-1 68 straipsnis aiškiai nereglamentuoja atvej?, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti.

21 Šiomis aplinkyb?mis *Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije* (Slov?nijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar ?sipareigojim? sumaž?jimas pagal galutinai patvirtint? susitarim? su kreditoriais, kaip pagrindin?je byloje, turi b?ti laikomas veiksni?, kuriais remiantis apskai?iuojama pirkimo PVM atskaitos suma, pasikeitimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal?, ar kitokia situacija, kai atskaita yra didesn? ar mažesn? nei ta, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 184 straipsn??

2. Ar ?sipareigojim? sumaž?jimas pagal galutinai patvirtint? susitarim? su kreditoriais, kaip pagrindin?je byloje, turi b?ti laikomas neapmok?jimu (iš dalies), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip??

3. Ar valstyb? nar?, atsižvelgdama ? S?jungos teis?s akt? leid?jo ir PVM direktyvos 186 straipsnyje nustatytus teisini? situacij? aiškumo ir tikrumo reikalavimus, reikalaudama atskaitos tikslinimo neapmok?jimo ar neapmok?jimo iš dalies atveju, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antr? pastraip?, turi nacionalin?je nuostatoje specialiai numatyti neapmok?jimo atvejus, kurie apima galutinai patvirtint? susitarim? su kreditoriais (ar jis patenka ? „neapmok?to sandorio“ s?vok?)“

## **D?I prejudicini? klausim?**

### **D?I pirmojo klausimo**

22 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad skolininko ?sipareigojim? sumaž?jimas, kuris kyla iš galutinai patvirtinto susitarimo su kreditoriais, yra veiksnis, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, kaip tai suprantama pagal šį nuostat?, pasikeitimas.

23 Primintina, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose nustatytos s?lygos, kurioms esant gali atsirasti mokes?i? administratoriaus teis? reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? tikslinim?. Iš ties? min?tuose straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra PVM direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Tuo siekiama padidinti atskaitos tikslum?, užtikrinant PVM neutralum? (2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 48 ir 50 punktai).

24 PVM neutralumo principo laikomasi, nes atskaitos tvarka, nustatyta PVM direktyvos X antraštin?je dalyje, leidžia platinimo grandin?s tarpin?ms s?sajoms atskaityti iš savo apmokestinamosios vert?s tiek?jui savo kaip PVM sumok?tas sumas už atitinkam? sandor? ir taip gr?žinti mokes?i? administratoriui PVM dal?, atitinkan?i? kainos, už kuri? kiekvienas pristat? prekes pirk?jui, ir kainos, kuri? sumok?jo savo tiek?jui, skirtum? (pagal analogij? žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, 33 punkt?; 2002 m. spalio 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?427/98, EU:C:2002:581, 42 punkt? ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Terra Baubedarf-Handel*, C?152/02, EU:C:2004:268, 36 punkt?).

25 Kalbant apie pareig? tikslinti pirkimo PVM atskait?, pažym?tina, jog PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra mažesn? arba didesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.

26 PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad atskaita tikslinama vis? pirma tada, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota ši atskaitytina suma (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C?107/13, EU:C:2014:151, 51 punkt?).

27 Iš kartu aiškinam? PVM direktyvos 184 straipsnio ir 185 straipsnio 1 dalies nuostat? matyti, kad, kai pasikeitus vienam iš veiksn?, kuriuo remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma, reikia atlikti tikslinim?, apskai?iavus patikslint? sum? galutin? atskaitos suma turi b?ti tokia, koki? apmokestinamasis asmuo b?t? tur?j?s teis? atskaityti, jei iš pradži? b?t? atsižvelgta ? š? pasikeitim? (2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C?186/15, EU:C:2016:452, 47 punktas).

28 Šiuo atveju negin?ijama, kad galutinis susitarimo su kreditoriais patvirtinimas sumažino pirk?jo, t. y. T?2, ?sipareigojimus jo tiek?jams.

29 Taigi toks patvirtinimas sumažino sumas, kurias T?2 moka savo tiek?jams kaip PVM; taip pat, laikantis princip?, primint? šio sprendimo 24 punkte, pakeit? veiksnus, ? kuriuos atsižvelgiama apskai?iuojant atskaitos sum?.

30 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalis aiškinama taip, kad skolininko ?sipareigojim? sumaž?jimas, kuris kyla iš galutinai patvirtinto susitarimo su kreditoriais, yra veiksn?, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma, kaip tai suprantama pagal š? nuostat?, pasikeitimas.

## **D?I antrojo klausimo**

31 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? reikia aiškinti taip, kad d?l skolininko ?sipareigojim? sumaž?jimo, atsiradusio d?l galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo, kai sandoris yra visiškai ar iš dalies neapmok?tas, nereikia tikslinti pirmin?s atskaitos, kaip tai suprantama pagal š? nuostat?.

32 Kalbant apie PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies aiškinim?, pažym?tina, jog iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst? ir teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *I*, C?302/16, EU:C:2017:815, 32 punktas).

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dal?, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumok?jimo arba kainos sumažinimo ?vykdžius sandor? atvejai, valstyb?s nar?s ?pareigojamos sumažinti apmokestinam?j? vert? ir d?l to apmokestinamojo asmens mok?tino PVM sum? kiekvien? kart?, kai sudarius sandor? apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio (2014 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas).

34 Kaip matyti iš šio sprendimo 23–29 punkt?, tokia situacija patenka ? PVM direktyvos 185 straipsnio, kuris taikomas, be kita ko, tuo atveju, kai sumaž?ja pirk?jo ?sipareigojimai tiek?jui, taikymo srit?.

35 Nors šios direktyvos 90 straipsnyje reglamentuojama tiek?jo teis? sumažinti apmokestinam?j? vert?, kai po sandorio sudarymo jis negauna numatyto atlygio ar gauna tik jo dal?, šios direktyvos 185 straipsnis susij?s su kitos to paties sandorio šalies atliktos pirmin?s atskaitos tikslinimu. Tod?l šie du straipsniai atitinka du to paties ekonominio sandorio etapus ir juos reikia aiškinti darniai.

36 Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad pirkimo kainos nesumok?jimo atvejis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 90 straipsn?, negr?žina šali? ? j? pradin? pad?t?. Iš ties?, jeigu nesumokama visa pirkimo kaina ar jos dalis nenutraukus ar neanuliavus sutarties, pirk?jas

lieka skolingas sutart? kain?, o pardav?jas, nors neb?ra prek?s savininkas, i? esm?s vis dar turi skolin? reikalavim?, d?l kurio gali kreiptis ? teism?. Ta?iau kadangi negalima atmesti galimyb?s, kad tokia skola i? tikr?j? gali tapti visiškai beviltiška, S?jungos teis?s akt? leid?jas siek? palikti kiekvienai valstybei narei pasirinkim? nustatyti, ar pirkimo kainos nesumok?jimo atvejis suteikia teis? atitinkamai sumažinti apmokestinam?j? vert? jos nustatytomis s?lygomis, ar vis d?lto šiuo atveju tokio sumažinimo neleidžiama (žr. 2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Inatlan Lizing*, C?337/16, EU:C:2017:759, 29 punkt?).

37 Ši galimyb? nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio nesumok?jimo atvejais, pagr?sta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir d?l atitinkamos valstyb?s nar?s teisin?s situacijos atlygio nesumok?jim? gali b?ti sunku patikrinti arba jis gali b?ti tik laikinas (2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C?330/16, EU:C:2017:887, 17 punktas).

38 Tokios galimyb?s nukrypti taikymas turi b?ti pateisintas tam, kad valstybi? nari? priimtos priemon?s jai ?gyvendinti nesužlugdyt? PVM direktyvos mokes?i? derinimo tikslo (2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C?330/16, EU:C:2017:887, 18 punktas).

39 I? to, kas min?ta, matyti, kad nesumok?jimui b?dingas neužtikrintumas susij?s su jo negalutiniu pob?džiu (2017 m. spalio 12 d. Sprendimo *Lombard Inatlan Lizing*, C?404/16, EU:C:2017:759, 30 punktas).

40 Nors reikšminga, kad valstyb?s nar?s gali ?veikti š? neaiškum?, galimyb? nukrypti negali jo viršyti, vis? pirma viršyti klausimo, ar apmokestinamoji vert? negali b?ti sumažinta nesumok?jimo atveju (2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C?246/16, EU:C:2017:887, 22 punktas).

41 Atsižvelgiant ? šio sprendimo 32–35 punktuose pateiktus svarstymus, šis s?vokos „nesumok?jimas“ aiškinimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsn?, taikomas ir s?vokai „visiškai ar i? dalies neapmok?tas sandoris“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dal?.

42 Taigi tam, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas sužinot?, ar jo nagrin?jama byla susijusi su visiškai arba i? dalies neapmok?tu sandoriu, jis, taikydamas šio sprendimo 36–40 punktuose pateiktus kriterijus, turi ?vertinti, be kita ko, ar galutinai patvirtinus susitarim? su kreditoriais pagal taikom? nacionalin? teis? pirk?jas vis dar tur?s sumok?ti sutart? kain?, o pardav?jas dar tur?s reikalavim?, kuriuo gal?s remtis teisme. Vis d?lto, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? konstatuoti, kad skolininko ?sipareigojimai buvo sumažinti taip, kad atitinkama jo tiek?j? reikalavim? dalis yra galutinai negr?žintina, PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatytos nukrypti leidžian?ios nuostatos neb?t? taikomos, kai sandoriai visiškai ar i? dalies neapmok?ti.

43 Be to, kalbant apie kriterijus, taikomus vertinant reikalavim? galutin? pob?d?, reikia priminti, kad atsižvelgimas ? ekonomin? ir komercin? tikrov? yra esminis kriterijus taikant bendr? PVM sistem? (2010 m. spalio 7 d. Sprendimo *Loyalty Management UK ir Baxi Group*, C?53/09 ir C?55/09, EU:C:2010:590, 39 punktas ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 42 punktas).

44 Šiuo klausimu i? prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamo susitarimo su kreditoriais patvirtinimas kliudo kreditoriams prašyti vis? reikalavim? apmok?jimo, o ekonominiu poži?riu d?l šio sprendimo sumaž?ja skolininko ?sipareigojimai kreditoriams, jie ne tik nesumokami. Tod?l neatrodo, kad skolininko ?sipareigojim? sumaž?jimas d?l galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo yra atvejis, kai sandoris yra visiškai ar i? dalies neapmok?tas; vis d?lto tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

45 Iš to, kas išdystyta, matyti, kad antrasis klausimas reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa aiškinama taip, kad skolininko įsipareigojimas sumažinamas dėl galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo nėra atvejis, kai sandoris yra visiškai ar iš dalies neapmokėtas, nesuteikiantis teisės pirminės atskaitos tikslinimui, nes šis sumažinimas yra galutinis, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

### Dėl trečiojo klausimo

46 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad valstybės narė, atsižvelgdama į teisinių situacijų aiškumo ir tikslumo reikalavimą, turi įgyvendinti šioje nuostatoje numatytą teisę, aiškiai numatydamą atskaitos tikslinimo pareigą visiškai ar iš dalies neapmokėti sandorių atveju.

47 Dėl pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaitą pažymėtina, jog PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta, kad pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra mažesnė arba didesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį pirminė atskaita visų pirma tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota ši atskaitytina suma.

48 Vis dėlto, nukrypstant nuo PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalies, šio straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai. Pagal šios 2 dalies antrą pastraipą valstybės narės gali reikalauti atskaitą tikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba vykus vagystei.

49 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ZDDV-1 68 straipsnio 3 dalyje, kuria į Slovėnijos teisę perkelta PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis, aiškiai nenumatyta pareigos tikslinti vagystės atveju ir kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, bet šie atvejai paprasčiausiai neįtraukti į tikslinimo pareigos išimčių sąrašą.

50 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nurodė, kad valstybės narės, naudodamosi PVM direktyvoje numatyta galimybe, gali pasirinkti, kaip jos mano, labiausiai tinkamą teisės aktų leidimo metodiką (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, 56 punktą ir 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 33 punktą). Jos gali, pavyzdžiui, apsiriboti nacionalinės teisės aktuose perimdamos šioje direktyvoje vartojamas formuluotes ar jas atitinkančias frazes arba nustatyti baigtinį atvejų, kuriais nukrypstant nuo šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalies nereikia tikslinti pirminės atskaitos, sąrašą.

51 Faktas, kad visiškai ar iš dalies neapmokėti sandoriai nenurodyti tokiam sąraše, galima vertinti kaip valstybių narių pasinaudojimo joms pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą suteikta galimybe nukrypti rezultatą (pagal analogiją žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 24 punktą).

52 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl teisinių situacijų aiškumo ir tikslumo reikalavimo laikymosi, primintina, kad teisinio saugumo principas, iš kurio kyla teisėtumo ir lankstumo apsaugos principas, reikalauja, viena vertus, kad teisės nuostatos būtų aiškios ir tikslios, ir, kita vertus, kad teisės subjektai galėtų numatyti jų taikymą (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28 punktas).

53 Šiuo klausimu, kaip matyti iš šio sprendimo ankstesnių punktų, neatrodo, kad atitinkami nacionalinės teisės aktai kliudo apmokestinamiesiems asmenims tiksliai žinoti jiems nustatytą pareigą mąstyti ar aiškiai žinoti savo teises ir pareigas, taip pat imtis atitinkamų veiksmų.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antra pastraipa aiškinama taip, kad valstybės narės, įgyvendindama šioje nuostatoje numatytą teisę, neprivalo aiškiai numatyti atskaitos tikslinimo pareigos visiškai ar iš dalies neapmokėtą sandorį atveju.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 185 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas, kuris kyla iš galutinai patvirtinto susitarimo su kreditoriais, yra veiksnys, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, pasikeitimas.**
- 2. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad skolininko įsipareigojimų sumažėjimas dėl galutinio susitarimo su kreditoriais patvirtinimo nėra atvejis, kai sandoris yra visiškai ar iš dalies neapmokėtas, nesuteikiantis teisės į pirminės atskaitos tikslinimą, nes šis sumažinimas yra galutinis, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**
- 3. Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad valstybės narės, įgyvendindama šioje nuostatoje numatytą teisę, neprivalo aiškiai numatyti atskaitos tikslinimo pareigos visiškai ar iš dalies neapmokėtą sandorį atveju.**

Parašai.

\* Proceso kalba: slovenų.