

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. lapkričio 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnis – PVM apmokestinamosios vertės sumažinimas – Visos ar dalies kainos nesumokėjimas dėl skolininko bankroto – Nacionalinės teisės akte numatyta sąlyga pirkimo PVM patikslinti – Sąlyga, kad iš dalies arba visiškai nesumokėta skola nebūt atsiradusi per šešis mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininko bankroto paskelbimo – Nesuderinamumas“

Byloje C-398/20

dėl *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas, Čekijos Respublika) 2020 m. liepos 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. rugpjūčio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

ELVOSPOL, s.r.o.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, teisėjai J.C. Bonichot (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *ELVOSPOL, s.r.o.*, atstovaujamos T. Klíma,
- *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Rozehnal,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, O. Serdula ir J. Vlášil,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos P. Carlin ir M. Salyková,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 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, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant pagal ?ekijos teis? ?steigtos bendrov?s *ELVOSPOL, s.r.o.* (toliau – ELVOSPOL) ir *Odvolací finan?ní ?editelství* (Apeliacin? finans? direkcija, ?ekijos Respublika) gin?? d?l jos atsisakymo leisti patikslinti prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) sum?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„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?sias 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 Šios direktyvos 90 straipsnyje nurodyta:

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

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

6 PVM direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

?ekijos teis?

7 *Zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty* (?statymas Nr. 235/2004 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io, toliau – PVM ?statymas) 44 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, kuris d?l kitam apmokestinamajam asmeniui suteikt? apmokestinam?j? paslaug? turi deklaruoti mokest? ir kurio reikalavimas, atsirad?s ne v?liau kaip likus 6 m?nesiams iki teismo sprendimo d?l bankroto paskelbimo, dar nebuvo pasibaig?s (toliau – kreditorius), turi teis? patikslinti pardavimo mokes?io sum?, susijusi? su nustatyto reikalavimo

verte, jeigu:

- a) apmokestinamajam asmeniui, kurio atžvilgiu kreditorius turi reikalavimą (toliau – skolininkas), iškelta bankroto byla ir bankroto bylą nagrinėjantis teismas paskelbė skolininko turto likvidavimą;
- b) kreditorius pareiškė atitinkamą reikalavimą ne vėliau kaip per bankroto teismo sprendime nustatytą terminą, šis reikalavimas buvo nustatytas ir į jį atsižvelgiama bankroto byloje;
- c) atsirandant reikalavimui kreditorius ir skolininkas nėra ir nebuvo:
 - 1) asmenys, kurių kapitalas susijęs <...>;
 - 2) artimi asmenys arba
 - 3) tos pačios bendrovės akcininkai, jeigu jie yra apmokestinamieji asmenys;
- d) kreditorius pateikė skolininkui 46 straipsnio 1 dalyje numatytą mokesčių dokumentą.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 2013 m. lapkričio 29 d. ELVOSPOL patiekė prekių *MPS Mont a.s.* (toliau – *Mont*). 2014 m. gegužės 19 d. čekijos teismas paskelbė pastarosios bankrotą ir nustatė likvidavimo tvarką.

9 Taigi pareiškėja pagrindinėje byloje savo PVM deklaracijoje už 2015 m. gegužės mėn. ir papildomoje mokesčių deklaracijoje patikslino apmokestinamąjį vertę pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalį ir teigė, kad *Mont* neapmokėjo sąskaitos faktūros už atliktą tiekimą.

10 Vis dėlto *Finanční úřad pro Jihomoravský kraj* (Pietų Moravijos regiono mokesčių inspekcija, čekijos Respublika; toliau – mokesčių administratorius) nusprendė, kad pareiškėjos pagrindinėje byloje pateiktas PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies aiškinimas yra klaidingas ir kad ji neturėjo teisės patikslinti savo apmokestinamosios vertės. Šiomis aplinkybėmis 2016 m. vasario 22 d. mokesčių administratorius priėmė sprendimą, kuriame nustatė PVM sumą, neatsižvelgdamas į prašymą dėl patikslinimo.

11 Pareiškėja pagrindinėje byloje apskundė šį sprendimą apeliacinei finansų direkcijai. 2018 m. gegužės 2 d. sprendimu ši direkcija atmetė šį skundą ir nusprendė, kad pareiškėja pagrindinėje byloje negalėjo patikslinti savo apmokestinamosios vertės pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalį, nes nesumokėta skola atsirado per šešių mėnesių laikotarpį iki *Mont* bankroto paskelbimo.

12 Iš tiesų, apeliacinės finansų direkcijos teigimu, tam, kad būtų galima patikslinti PVM sumą, PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalyje numatytos kelios sąlygos: viena iš jų yra ta, kad nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki teismo sprendimo, kuriuo paskelbiamas atitinkamos bendrovės skolininko bankrotas. Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjama skola, kuri nebuvo sumokėta, atsirado 2013 m. lapkričio 29 d., t. y. per šešių mėnesių laikotarpį iki 2014 m. gegužės 19 d. teismo sprendimo, kuriuo paskelbta, kad *Mont* bankrutavo.

13 Pareiškėja pagrindinėje byloje apskundė apeliacinės finansų direkcijos sprendimą *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas, čekijos Respublika), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

14 Šiam teismui kyla klausimas, ar nacionalinė nuostata, kaip antai PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalis, pagal kurią PVM sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininko bankroto

paskelbimo, prieštarauja PVM direktyvos 90 straipsniui.

15 Šiuo klausimu remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusia su PVM direktyvos 90 straipsniu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas primena, kad neutralumo principas reiškia, kad prekybininkas, kaip mokes?i? rink?jas valstyb?s vardu, turi b?ti visiškai atleistas nuo mok?tino arba sumok?to mokes?io naštos, kai vykdo ekonomin? veikl?, kuri apmokestinama PVM, ir kad nors valstyb?s nar?s gali visiškai netaikyti galimyb?s patikslinti apmokestinam?j? vert?, jos negali visiškai netaikyti tokios tikslinimo galimyb?s, kad neb?t? pažeistas neutralumo principas.

16 Atsižvelgdamas ? ši? Teisingumo Teismo jurisprudencij? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad tokia nacionalin? nuostata, kokia yra PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalis, pagal kuri? PVM sumos tikslinimas siejamas su s?lyga, kad nesumok?ta skola neb?t? atsiradusi per šeši? m?nesi? laikotarp? iki atitinkamos bendrov?s skolinink?s bankroto paskelbimo, gali prieštarauti PVM neutralumo principui.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat abejoja, ar tokiai nacionalinei nuostatai gali b?ti taikoma PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatyta išimtis. Šiuo klausimu jis primena, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? ši PVM direktyvos nuostata pagr?sta mintimi, kad atlygio nesumok?jim? tam tikromis aplinkyb?mis ir d?l atitinkamoje valstyb?je nar?je esan?ios teisin?s situacijos gali b?ti sunku patikrinti arba kad jis gali b?ti tik laikinas. Tod?l pasinaudojimas tokia išimties galimybe turi b?ti pateisinamas neaiškumu d?l atlygio sumok?jimo ir b?ti proporcingas šiam tikslui.

18 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar nacionalin? nuostata, kaip antai PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalis, gali b?ti pateisinama PVM direktyvos 273 straipsniu, pagal kur? valstyb?ms nar?ms leidžiama numatyti prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas primena, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? šia nuostata grindžiamos priemon?s turi b?ti apribotos tik tuo, kas griežtai b?tina, ir negali b?ti naudojamos taip, kad b?t? pažeistas PVM neutralumo principas.

19 Taip pat prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslina, kad pagal 2019 m. liepos 16 d. *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, ?ekijos Respublika) nutart? PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalis grindžiama ekonomine prielaida, kad kuo verslininko ir jo partnerio deryb? ir sandori? sudarymo laikas yra artimesnis jo bankroto momentui, tuo labiau šis verslininkas gali atskirti šio bankroto požymius. Iš ties?, remiantis šia nutartimi, verslininkas, turintis reikal? su bankrutuosian?iuoju per šeši? m?nesi? laikotarp? iki bankroto paskelbimo, remdamasis bendromis ekonomin?mis žiniomis negali nežinoti, kad bankrotas neišvengiamas, tod?l b?t? nepagr?sta jam suteikti galimyb? patikslinti PVM sum?.

20 Pabr?ždamas, kad šie pateisinimai, kuriais grindžiamas PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalies ?tvirtinimas, n?ra paremti mintimi, kad atlygio nesumok?jim? gali b?ti sunku patikrinti arba kad jis gali b?ti tik laikinas, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad min?tais pateisinimais nesiekama išvengti suk?iavimo. Iš ties?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, vien tai, kad sudaromi PVM apmokestinami sandoriai su ?kio subjektu, galin?iu tur?ti neišvengiamo bankroto požymi?, savaime nereiškia, kad tokie sandoriai *a priori* yra nes?žiningi arba vykdomi siekiant nepagr?stos mokestin?s naudos.

21 Taigi, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, nacionalin?s teis?s nuostata, kaip antai PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalis, pagal kuri? PVM sumos patikslinimas siejamas su s?lyga, kad nesumok?ta skola neb?t? atsiradusi per šeši? m?nesi? laikotarp? iki bendrov?s skolinink?s bankroto paskelbimo, negali b?ti pateisinta nei PVM

direktyvos 90 straipsnio 2 dalimi, nei 273 straipsniu.

22 Tokiomis aplinkybėmis *Krajský soud v Brně* (Brno apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar nacionalinės teisės nuostata su nustatyta sąlyga, pagal kurią [PVM] apmokestinamam asmeniui, kuriam taikoma prievolė sumokėti mokestį už apmokestinamąjį paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui, neleidžiama tikslinti mokėtino mokesčio sumos, atitinkančios skolą, atsiradusią per šešis mėnesius laikotarpį iki teismo sprendimo dėl šio kito apmokestinamojo asmens, kuris už suteiktas paslaugas sumokėjo tik iš dalies arba visiškai nesumokėjo, bankroto, prieštarauja [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 ir 2 dalių tikslui?“

Dėl prejudicinio klausimo

23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią PVM sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad iš dalies arba visiškai nesumokėta skola nebūt atsiradusi per šešis mėnesius laikotarpį iki bendrovės skolininko bankroto paskelbimo.

24 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 įvykdžius sandorą, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.

25 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šia nuostata valstybės narės pareigojamos sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, taigi, ir apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą, kiekvieną kartą, kai po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje tvirtintas 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 (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 21 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

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

27 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad ši galimybė nukrypti, griežtai apribota viso ar dalinio nesumokėjimo atvejais, pagrįsta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir dėl atitinkamos valstybės narės teisinės situacijos atlygio nesumokėjimo gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 23 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

28 Darytina išvada, kad tokios galimybės nukrypti egzistavimas turi būti pateisinamas tam, kad valstybių narių priimtose priemonėse būtų įgyvendinti nesužlugdytą PVM direktyva siekiamas mokesčių suderinimo tikslas ir kad dėl šių galimybių jos negalėtų paprasčiausiai neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:829, 29 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

29 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad šia galimybe nukrypti siekiama tik leisti valstybės narėms kovoti su neaiškumu, susijusiu su mokėtina sumą išieškojimu (2020 m. birželio

11 d. Sprendimo SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 24 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

30 Tokiu atveju laikantis mokesčių neutralumo principo gali būti atsižvelgta į šį neaiškumą, atimant iš apmokestinamojo asmens teisę sumažinti apmokestinamąjį vertę, kol skola taps beviltiška. Bet taip irgi gali būti taikant sumažinimą, kai apmokestinamasis asmuo nurodo, jog pagrįstai tikėtina, kad skola nebus grąžinta, nedarant įtakos galimybei, kad apmokestinamoji vertė bus perskaičiuota ir padidinta skolos sumokėjimo atveju (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 62 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

31 Vis dėlto valstyboms narėms suteikus galimybę neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės galutinio nesumokėjimo atveju būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad žmonėms, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati žmonės veikla skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 25 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

32 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad situacija, kai galutinai sumažėja skolininko įsipareigojimai kreditoriams, negali būti laikoma „nesumokėjimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalį. Taigi tokiu atveju valstybės narė turi leisti sumažinti PVM apmokestinamąjį vertę, jei apmokestinamasis asmuo gali rodyti, kad jo reikalavimas skolininko atžvilgiu yra galutinai beviltiškas (šiuo klausimu žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 26 ir 27 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

33 Pateiktas klausimas susijęs su nesumokėtomis skolomis, atsiradusiomis per šešis mėnesius laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, ir nerodyta, kad jos turi būti laikomos „galutinai beviltiškomis“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 30 ir 32 punktuose nurodytą jurisprudenciją.

34 Iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad toks kvalifikavimas priklauso nuo šios skolos vertinimo per bankroto procedūrą. Taigi yra neaiškumas, susijusi su skola, atsiradusi per šešis mėnesius laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, išieškojimu; šis neaiškumas grindžiamas klausimu, kaip šios skolos bus vertinamos per bankroto procedūrą.

35 Vis dėlto bendra sąlyga, pagal kurią tam, kad būtų galima patikslinti PVM apmokestinamąjį vertę, nesumokėtos skolos neturi būti atsiradusios per šešis mėnesius laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nesant jokios objektyvios informacijos, susijusios su skolos kontekstu, negali būti laikoma skirta kovoti su neaiškumu dėl šios skolos išieškojimo.

36 Iš tiesų ši sąlyga nesusijusi su tuo, kaip aptariamą skolą iš tikrųjų bus vertinamos per bankroto procedūrą, nes ji neatsižvelgiama į tai, kad pasibaigus šiai procedūrai tam tikros skolos gali būti susigrąžintos.

37 Atvirkščiai, tokia sąlyga paprasčiausiai pašalina bet kokią PVM apmokestinamosios vertės sumažinimą tuo atveju, kai nesumokėtos skolos yra atsiradusios per šešis mėnesius laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, net jei pasibaigus bankroto procedūrai šios skolos tampa galutinai beviltiškomis, todėl toks automatinis atsisakymas suteikti teisę mokėto sumažinimą pažeidžia PVM neutralumo principą, nes apmokestinamąjį vertę sudarys ne apmokestinamojo asmens kreditoriaus realiai gautas atlygis – todėl jis vietoje vartotojo turės padengti mokesčio našą.

38 Dėl visų šių priežasčių tokia nacionalinė nuostata, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali būti laikoma įgyvendinama PVM direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje numatytą galimybę.

39 Be to, šekijos vyriausybės argumentui, kad tokia nuostata siekiama įgyvendinti PVM direktyvos 273 straipsnį, negalima pritarti.

40 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nors pagal PVM direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali priimti priemones, kuriomis ribojama PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta teisė sumažinti apmokestinamąjį vertę, šiomis priemonėmis turi būti siekiama užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui.

41 Be to, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokiomis priemonėmis iš esmės galima nukrypti nuo taisyklės dėl apmokestinamosios vertės laikymosi tiek, kiek griežtai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų, anot Teisingumo Teismo, jomis turi būti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, taigi jos negali būti naudojamos taip, kad būtų pažeistas PVM neutralumas (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Vis dėlto nesuteikimas jokios galimybės patikslinti apmokestinamąjį vertę, atitinkančią skolą, atsiradusią per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, negali būti laikomas leidžiančiu išvengti sukčiavimo mokesčių srityje ir proporcingu tokiame tikslui.

43 Iš tiesų, pirma, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai, kad nesumokėta skola atsirado per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nesant jokių papildomų įrodymų, negali leisti pagrįstai preziumuoti, kad kreditorius ir skolininkas veikė siekdamas sukčiauti ar išvengti mokesčių.

44 Antra, bet kuriuo atveju atmetus bet kokią galimybę sumažinti apmokestinamąjį vertę tokiu atveju kreditoriui, kaip antai pareiškėjui pagrindinėje byloje, uždėjus naštes sumokėti PVM sumą, kurios jis nėra gavęs, kai vykdo savo ekonominę veiklą, yra viršijama tai, kas griežtai būtina PVM direktyvos 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti (2020 m. spalio 15 d. Sprendimo *E. (PVM – Apmokestinamosios vertės sumažinimas)*, C-335/19, EU:C:2020:8299, 45 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

45 Be to, negalima teigti, kad tokia nacionalinė nuostata, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, siekiama užtikrinti teisingą PVM surinkimą.

46 Atvirkščiai, taikant šią nuostatą sistemingai atsisakoma suteikti teisę sumažinti apmokestinamąjį vertę tuo atveju, kai nesumokėtos skolos yra atsiradusios per šešių mėnesių laikotarpį iki atitinkamos bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nors kai kurios iš šių skolų gali tapti galutinai beviltiškoms pasibaigus bankroto procedūrai, o tai kelia abejonių dėl PVM neutralumo.

47 Vadinas, šis prejudicinis klausimas reikia atsakyti: PVM direktyvos 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią PVM sumos patikslinimas siejamas su sąlyga, kad iš dalies arba visiškai nesumokėta skola nebūtų atsiradusi per šešių mėnesių laikotarpį iki bendrovės skolininkės bankroto paskelbimo, nes remiantis šia sąlyga negalima paneigti to, kad ši skola gali tapti galutinai beviltiška.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 90 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiama nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? prid?tin?s vert?s mokes?io sumos patikslinimas siejamas su s?lyga, kad iš dalies arba visiškai nesumok?ta skola neb?t? atsiradusi per šeši? m?nesi? laikotarp? iki bendrov?s skolinink?s bankroto paskelbimo, nes remiantis šia s?lyga negalima paneigti to, kad ši skola gali tapti galutinai beviltiška.

Parašai.

* Proceso kalba: ?ek?.