



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2016 m. sausio 14 d.¹

Byla C-546/14

Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., likviduojama

(Tribunale di Udine (Udinės apylinkės teismas, Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — Sunkioje finansinėje padėtyje atsidūręs prekybininkas — Susitarimas su kreditoriais — Dalinis PVM skolos sumokėjimas valstybei narei — Lojalus bendradarbiavimo principas“

1. Jau ne vieną kartą Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, jog pagal ES teisę valstybės narės turi imtis visų įstatymais numatytų ir administracinių priemonių, kad užtikrintų viso jų teritorijoje mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) surinkimą. Jų diskrecija šioje srityje apribota pareiga, pirmiausia, užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą ir, antra, išvengti didelių skirtumų, susijusių su požiūriu į apmokestinamuosius asmenis vienoje valstybėje narėje arba visose valstybėse narėse (mokesčių neutralumo principas). Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Tribunale di Udine* (Udinės apylinkės teismas, toliau – prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) iš esmės klausia, ar dėl tokių principų valstybė narė negali priimti tik dalies PVM skolos iš sunkioje finansinėje padėtyje atsidūrusio prekybininko, sudariusio susitarimą su kreditoriais dėl jo turto likvidavimo.

Teisės aktai

Sąjungos teisės aktai

2. ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Vadovaudamosi lojalus bendradarbiavimo principu, Sąjunga ir valstybės narės gerbia viena kitą ir viena kitai padeda vykdydamos iš Sutarčių kylančias užduotis.

Kad užtikrintų pagal Sutartis ar Sąjungos institucijų aktus atsirandančių pareigų vykdymą, valstybės narės imasi bet kurių reikiamų bendrų ar specialių priemonių.

Valstybės narės padeda Sąjungai įgyvendinti jos užduotis ir nesiima jokių priemonių, kurios gali trukdyti siekti Sąjungos tikslų.“

¹ — Originalo kalba: anglų.

3. Šiuo atveju svarbios šios PVM direktyvos² konstatuojamosios dalys:

„(4) Daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktų suderinimas naudojant pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemą, kuris panaikins, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.

<...>

(7) Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos <...>

(8) <...> Europos Bendrijų biudžetas, nepriklausomai nuo kitų įplaukų, turi būti finansuojamas tik iš Bendrijų nuosavų išteklių. Šiems ištekliams priskiriamos įplaukos iš PVM, gaunamos vienodai pagal Bendrijos taisykles nustatytam apmokestinimo pagrindui taikant bendrą mokesčio tarifą.“

4. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinami sandoriai yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba prekių importas.

5. 206 straipsnyje numatyta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąją PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinių mokėjimų.“

6. Pagal 212 straipsnį valstybės narės gali atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo mokėtino PVM, kai jo suma yra nedidelė.

7. 273 straipsnio pirmoje pastraipoje suformuluota: „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą 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.“

8. Pagal Sprendimo 2007/436³ 2 straipsnio 1 dalies b punktą Sąjungos nuosavus išteklius, be kita ko, sudaro pajamos iš „visų valstybių narių suderintoms PVM apmokestinimo bazėms, nustatytoms pagal Bendrijos taisykles, taikomo galiojančio vienodo tarifo“. Pagal 2 straipsnio 4 dalį tas vienodas tarifas yra 0,30 %.

2 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60) (toliau – PVM direktyva).

3 — 2007 m. birželio 7 d. Tarybos sprendimas 2007/436/EB, Euratomas, dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos (OL L 163, p. 17). Sprendimas 2007/436 panaikintas 2014 m. gegužės 26 d. Tarybos sprendimu 2014/335/ES, Euratomas, dėl Europos Sąjungos nuosavų išteklių sistemos (OL L 168, p. 105), kuris bus taikomas nuo 2014 m. sausio 1 d. gavus visų valstybių narių pritarimą. Tačiau cituojamos nuostatos nepasikeitė.

Italijos teisė

9. Iš dalies pakeisto 1942 m. kovo 16 d. Karaliaus dekreto Nr. 267 (*Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267*, toliau – Bankroto įstatymas) 160 straipsniu nustatoma susitarimo procedūra (*concordato preventivo*), kuria siekiama išspręsti nemokiems arba sunkioje finansinėje padėtyje atsidūrusiems prekybininkams kilusias problemas neskelbiant bankroto. Pagal šią procedūrą prekybininko turtas pateikiamas, kad būtų galima visiškai atsiskaityti su privilegijuotais kreditoriais ir iš dalies – su kreditoriais, kurių paskolos negarantuotos. Tačiau taip pat galima numatyti dalinį atsiskaitymą su kai kurių rūšių privilegijuotais kreditoriais, jei nepriklausomas ekspertas patvirtina, kad jiems nebūtų išmokėta daugiau, jei skolininkas bankrutuotų.

10. Susitarimas kreditoriams siūlomas pateikus prašymą kompetentingam *Tribunale* (apylinkės teismui). Pagal Bankroto įstatymo 162 straipsnį tas teismas pirmiausia turi patikrinti, ar įvykdytos visos įstatyme numatytos susitarimo sudarymo sąlygos. Paskui kreditoriai, su kuriais skolininkas nesiūlo visiškai ir beveik iš karto atsiskaityti, prašomi balsuoti dėl pasiūlymo. Pagal 177 straipsnį pasiūlymą turi patvirtinti tiek kreditorių, turinčių teisę dalyvauti balsavime, kad visų jų reikalavimų suma sudarytų didžiąją bendros reikalavimų sumos dalį. Šiuo atveju 180 straipsnyje numatyta, kad teismas, priėmęs nusprendęs dėl kitų kreditorių prieštaravimų, patvirtina susitarimą, kuriam buvo pritarta. Teismo patvirtinti susitarimai privalomi visiems kreditoriams.

11. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad galimi ginčai dėl skolos tarp kreditoriaus ir skolininko egzistavimo ar jos dydžio sprendžiami ne per bankroto procedūrą, bet įprasta teismine tvarka. Tačiau pagal Bankroto įstatymo 173 straipsnį, regis, prašymas dėl susitarimo turi būti atmestas, jeigu pareiškėjas tyčia nuslėpė turtą arba nedeklaravo vienos ar kelių skolų.

12. Pagal Bankroto įstatymo 182^{ter} straipsnį prekybininkui suteikiama galimybė kartu su kitiems kreditoriams teikiamu susitarimo pasiūlymu valstybės mokesčių administratoriui ir socialinės apsaugos įstaigoms pateikti „mokestinio sandorio“ pasiūlymą. Tokiam pasiūlymui, kuriam taip pat galioja sąlyga, kad bankroto atveju nebūtų sumokėta daugiau, turi pritarti kiekviena atitinkama mokesčių institucija ir (arba) socialinės apsaugos įstaiga. Tačiau mokestinis sandoris negali būti taikomas mokesčiams, kurie yra Sąjungos nuosavi išteklių, ir draudžiama sudarant mokestinį sandorį leisti dalinį PVM reikalavimo, kuris pagal Italijos teisę yra privilegijuotasis reikalavimas, numatytas 19 pakopoje, sumokėjimą.

13. Kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas) nusprendė, kad mokesčių skolų turintis prekybininkas, pasiūlęs kreditoriams susitarimą pagal Bankroto įstatymo 160 straipsnį, neprivalo atskirai pasiūlyti mokestinio sandorio, bet gali šias skolas įtraukti į visiems kreditoriams skirtą bendrą pasiūlymą. Tokiu atveju valstybė dalyvauja balsavime dėl susitarimo patvirtinimo, jeigu nesiūloma visiškai sumokėti jos mokesčių reikalavimų sumos. Valstybė taip pat gali pareikšti ieškinį teismui dėl daugumos kreditorių patvirtinimo, gauto nepaisant jos prieštaravimo.

14. Tačiau remiantis ta pačia *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas) praktika draudimas siūlyti tik dalinį PVM skolos mokėjimą pagal mokestinio sandorio procedūrą taikomas ir susitarimo su kreditoriais pasiūlymams. Kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Corte di Cassazione* tokį požiūrį, be kita ko, grindžia Teisingumo Teismo pateiktu ES sutarties 4 straipsnio 3 dalies⁴ ir prieš PVM direktyvą galiojusios Šeštosios direktyvos⁵ aiškinimu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, regis, abejoja, ar tokia *Corte di Cassazione* nuomonė iš tikrųjų pateisinama tuo Teisingumo Teismo aiškinimu.

4 – Žr. pirmiausia Sprendimą *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412; Sprendimą *Komisija / Italija*, C-174/07, EU:C:2008:704, ir Sprendimą *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186.

5 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) (toliau – Šeštoji direktyva).

Faktinės aplinkybės, procesas ir pateiktas klausimas

15. 2014 m. gegužės 22 d. *Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C.* (toliau – *Degano*) pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pasiūlymą dėl susitarimo su kreditoriais, nes atsidūrė sunkioje finansinėje padėtyje, dėl kurios nebegalėjo vykdyti komercinės veiklos. Pagal tą pasiūlymą su tam tikrais privilegijuotaisiais kreditoriais būtų atsiskaityta visiškai, o kai kurie žemesnio lygio privilegijuotieji kreditoriai ir kreditoriai, kurių paskolos negarantuotos, gautų tik dalinį mokėjimą; valstybė taip pat gautų tik dalį *Degano* PVM skolos.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar pasiūlymą reikėtų atmesti kaip nepriimtina, nes juo nenumatomas visiškai *Degano* PVM skolos sumokėjimas. Tačiau jis abejoja, ar dėl valstybių narių pareigos imtis visų įstatymais numatytų ir administracinių priemonių, kad būtų užtikrintas viso mokėtino PVM surinkimas, kaip nurodyta Teisingumo Teismo praktikoje, faktiškai negalima susitarti sumokėti tik PVM skolos dalį su sąlyga, kad bankroto atveju nebūtų sumokėta daugiau. Todėl prašoma priimti prejudicinį sprendimą tokiu klausimu:

„Ar ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje ir [PVM direktyvoje] nustatytus principus ir normas, kaip juos Teisingumo Teismas jau išaiškino Sprendime *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, Sprendime *Komisija / Italija*, C-174/07, EU:C:2008:704, ir Sprendime *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, reikia aiškinti taip, kad su jais nesuderinama nacionalinė nuostata (ir, kiek tai susiję su šiuo atveju, Bankroto įstatymo 162 ir 182^{ter} straipsnių išaiškinimas), kuria remiantis pasiūlytas susitarimas su kreditoriais, kuriame numatyta, kad pardavus skolininko turtą PVM skola valstybei bus sumokėta tik iš dalies, kai nesinaudojama mokestinio sandorio institutu, o atsižvelgiant į nepriklausomo eksperto vertinimą ir formalų teismo patikrinimą nenumatoma, kad bankroto atveju būtų sumokėta didesnė šios skolos dalis, yra priimtinas?“

17. Rašytines pastabas pateikė *Degano*, Italijos ir Ispanijos vyriausybės, Europos Komisija. Posėdis nebuvo surengtas.

Priimtinumumas

18. Komisija pastebi, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, regis, abejoja, ar jo prašymas priimti prejudicinį sprendimą priimtinas. Prašymas buvo pateiktas vykstant laikinųjų apsaugos priemonių taikymo procedūrai, skirtai *Degano* pasiūlymo dėl susitarimo su kreditoriais priimtinumui nustatyti. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškina, kad teismo procesas negrindžiamas rungimosi principu, nebent nepritariantys kreditoriai pareiškia prieštaravimą dėl kreditorių, kurių reikalavimai sudaro daugumą balsuoti galinčių kreditorių reikalavimų, patvirtinto susitarimo ir tol, kol tai įvyksta.

19. Mano nuomone, prašymas priimti prejudicinį sprendimą aiškiai priimtinas.

20. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinis teismas gali teikti prejudicinį klausimą Teisingumo Teismui, jeigu toks nacionalinis teismas nagrinėja bylą ir turi priimti teismo pobūdžio sprendimą⁶. Tai gali būti ir laikinųjų apsaugos priemonių taikymo procedūra, nes dėl tinkamiausio laiko pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą sprendžia tik nacionalinis teismas⁷. Taigi faktas, kad šis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme vykstantis procesas yra parengtinis arba laikinųjų apsaugos priemonių taikymo procedūra, nedraudžia teismui nuspręsti tuo metu pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

6 – Žr. neseniai priimto Sprendimo *Torresi*, C-58/13 ir C-59/13, EU:C:2014:2088, 19 punktą.

7 – Žr., pavyzdžiui, Sprendimo *X*, C-60/02, EU:C:2004:10, 25, 26 ir 28 punktus.

21. Be to, nors Teisingumo Teismas negali priimti prejudicinių sprendimų dėl klausimų, kylančių byloje, kuriose nacionalinis teismas atlieka tik administracinę, o ne teisminę funkciją⁸, šiuo atveju taip nėra.

22. Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti tai, ką jis vadina „teisine galimybe“ sudaryti susitarimą. Todėl jis privalo patikrinti, ar įvykdytos teisinės susitarimo sudarymo sąlygos. Tas preliminarus etapas būtinas, kad būtų galima balsuoti dėl susitarimo ir kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, prireikus priėmęs sprendimą atmesti nepritariančių kreditorių prieštaravimus, galėtų priimti galutinį sprendimą, kuriuo būtų patvirtintas susitarimas, kuris būtų privalomas visiems kreditoriams. Tai, ar šis proceso etapas grindžiamas rungimosi principu, neturi įtakos teisminei funkcijai, kurią tokiu būdu prisiima prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas⁹.

23. Galiausiai šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą teikiamas dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo abejonių, ar *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas) praktika, kad susitarimu, kaip apibrėžta Bankroto įstatymo 160 straipsnyje, negali būti numatytas dalinis PVM skolos sumokėjimas, teisinga, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo pateiktą ES sutarties 4 straipsnio 3 dalies ir Šeštosios direktyvos aiškinimą. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui privalomi Bankroto įstatymo 160 straipsnį aiškinančio *Corte di Cassazione* sprendimai, jis vis tiek gali teikti Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus dėl su tokiais sprendimais susijusios ES teisės aiškinimo¹⁰.

Vertinimas

Preliminarios pastabos

24. Neginčijama, kad *Degano* yra sunkioje finansinėje padėtyje, kaip tai suprantama pagal Bankroto įstatymo 160 straipsnį, arba kad susitarimas siūlomas kaip alternatyva siekiant išvengti bankroto skelbimo. Sutariama, kad pagal siūlomą susitarimą likviduojamas visas *Degano* turtas.

25. Be to, regis, pagrindinėje byloje neginčijamas nei *Degano* PVM skolos Italijos valstybei faktas, nei jos suma. Kaip paaiškino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tokie ginčai sprendžiami ne pagal susitarimo procedūrą.

Valstybių narių pareigos pagal teismo praktiką

26. Teisingumo Teismas yra kelis kartus pažymėjęs, jog iš bendrosios PVM sistemos ir ES sutarties 4 straipsnio 3 dalies išplaukia, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų įstatymais numatytų ir administracinių priemonių, būtinų užtikrinant viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje. Šiuo aspektu valstybės narės privalo tikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, jų sąskaitas ir kitus svarbius dokumentus, taip pat apskaičiuoti bei surinkti mokėtiną mokestį¹¹.

8 — Žr., be kita ko, Sprendimo *Job Centre*, C-111/94, EU:C:1995:340, 11 punktą ir Nutarties *Bengtsson*, C-344/09, EU:C:2011:174, 19 punktą.

9 — Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Corsica Ferries*, C-18/93, EU:C:1994:195, 12 punktą ir Sprendimo *Roda Golf & Beach Resort*, C-14/08, EU:C:2009:395, 33 punktą.

10 — Žr., be kita ko, Sprendimo *Rheinmühlen-Düsseldorf*, C-166/73, EU:C:1974:3, 4 punktą ir Sprendimo *Cartesio*, C-210/06, EU:C:2008:723, 93 punktą.

11 — Žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 37 punktą ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 20 punktą. Taip pat žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-174/07, EU:C:2008:704, 36 punktą ir Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 25 punktą.

27. Nors bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų išteklių panaudojimo būdo¹².

28. Tačiau Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad šią diskreciją riboja valstybių narių pareiga užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą¹³. Atsižvelgiant į tai, kad pagal Sprendimo 2007/436 2 straipsnio 1 dalį šiuos išteklius sudaro pajamos, gaunamos visų valstybių narių suderintoms PVM apmokestinimo bazėms, nustatytoms pagal Bendrijos taisykles, taikant galiojantį vienodą tarifą, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pajamų iš PVM gavimo laikantis taikytinos ES teisės ir atitinkamų lėšų iš PVM įtraukimo į ES biudžetą, nes bet koks trūkumas renkant pirmąsias gali sumažinti antrąsias¹⁴.

29. Be to, negalima labai skirtingai vertinti apmokestinamųjų asmenų valstybės narės viduje arba visose valstybėse narėse. PVM direktyvą reikia aiškinti atsižvelgiant į bendrai PVM sistemai esminį mokesčių neutralumo principą, pagal kurį draudžiama apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus¹⁵. Valstybių narių veiksmai surenkant PVM turi atitikti šį principą, kuriuo siekiama užtikrinti sąžiningą konkurenciją vidaus rinkoje¹⁶.

30. Atsižvelgdamas į tai, dviejose nurodytose bylose *Komisija / Italija* Teisingumo Teismas nusprendė, kad numačius bendrą ir nediferencijuotą atsisakymą tikrinti apmokestinamuosius sandorius, sudarytus per kelis mokestinius laikotarpius, buvo pažeisti Šeštosios direktyvos 2 ir 22 straipsniai, taip pat dabartinė ES sutarties 4 straipsnio 3 dalis¹⁷. Kaip paaškinau savo išvadoje byloje *Belvedere Costruzioni*¹⁸, tose bylose nagrinėjamos Italijos teisės nuostatomis iš esmės buvo leista išvengti mokesčių institucijų atliekamo PVM sumų, kurios nebuvo deklaruotos laiku, patikrinimo ar tyrimo mainais į mokėjimą, galintį sudaryti nuo pusės vėliau deklaruotos sumos iki visiškai simbolinio mokesčio dydžio. Teisingumo Teismo nuomone, byloje *Komisija / Italija* dėl didelio neatitikimo tarp realiai mokėtinų sumų ir sumų, kurias apmokestinamieji asmenys sumoka norėdami pasinaudoti aptariama mokestine amnestija, jie faktiškai atleidžiami nuo mokesčio, ir dėl tokių reikšmingų požiūrio į apmokestinamuosius asmenis skirtumų Italijoje iškreipiamas mokesčių neutralumo principas¹⁹.

31. Tačiau byloje *Belvedere Costruzioni* Teisingumo Teismas nusprendė, kad nei ES sutarties 4 straipsnio 3 dalimi, nei Šeštosios direktyvos 2 ir 22 straipsniais PVM srityje nedraudžiama taikyti išimtinės nacionalinės teisės nuostatos, kuria numatytas automatinis bylų aukštesnės instancijos teisme nutraukimas, kai šios bylos buvo pradėtos skundu, pateiktu pirmosios instancijos teismui daugiau nei prieš dešimt metų iki šios nuostatos įsigaliojimo, ir mokesčių institucijos bylą pralaimėjo dviejose pirmosiose instancijose²⁰. Dėl toje byloje nagrinėjamos nuostatos mokesčių institucijoms nepalankus antrosios instancijos teismo sprendimas automatiškai įsiteisėjo ir buvo panaikinta mokesčių institucijų reikalaujama sumokėti skola. Teisingumo Teismas nusprendė, jog ta nuostata atitinka ES teisę, nes ji buvo išimtinio ir riboto pobūdžio, nebuvo bendro diskriminacinio poveikio ir reikėjo priimti sprendimą per protingą terminą²¹.

12 — Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 38 punktą ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 21 punktą.

13 — Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 39 punktą ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 22 punktą.

14 — Žr. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktą. Taip pat žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-539/09, EU:C:2011:733, 72 punktą ir mano išvados byloje *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2011:754, 47 punktą.

15 — Žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 39 punktą ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 22 punktą. Taip pat žr. Nutarties *Nuova Invincibile*, C-82/14, EU:C:2015:510, 23 punktą.

16 — Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 45 punktą. Taip pat žr. PVM direktyvos preambulės 4 ir 7 konstatuojamąsias dalis.

17 — Sprendimas *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, ir Sprendimas *Komisija / Italija*, C-174/07, EU:C:2008:704. Nagrinėjamos Šeštosios direktyvos nuostatos atitinka PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 206 straipsnio, 252 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatas (pagal 252 straipsnio 1 dalį apmokestinamieji asmenys įpareigojami teikti PVM deklaracijas).

18 — Išvados byloje C-500/10, EU:C:2011:754, 36 punktą.

19 — Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 43 ir 44 punktai.

20 — Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 28 punktą.

21 — Taip pat žr. šios išvados 35 punktą.

Pagrindinėje byloje nagrinėjama susitarimo procedūra

32. Komisija teigia, kad pagrindinėje byloje siūlomame susitarime nesilaikoma bylose *Komisija / Italija* išdėstytų principų. Iš esmės ji ginčija, kad pagal normas, kuriomis reglamentuojami ES nuosavi ištekliai, ir pagal PVM direktyvą, kartu taikant ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje nustatytą lojalios bendradarbiavimo principą, visos valstybės narės visiškai įpareigojamos surinkti visą jų teritorijoje mokėtiną PVM. Valstybė narė gali panaikinti PVM skolą tik PVM direktyvos 212 straipsnyje numatytu atveju, t. y. kai mokėtina suma nedidelė. Ji negali leisti sunkioje finansinėje padėtyje atsidūrusiam apmokestinamajam asmeniui sumokėti tik dalį PVM skolos pagal susitarimą su kreditoriais, pagal kurį likviduojamas jo turtas. Todėl ne tik dėl teikiamo prejudicinio klausimo Komisija pažymi būtinybę, kad PVM skolos pagal teisės aktus būtų ne tik vertinamos kaip privilegijuotosios, bet kad privilegijuotųjų skolų kategorijoje joms būtų teikiama pirmenybė nemokumo procedūrose ir formaliai, ir iš esmės.

33. Pirmiausia aptarsiu pastarąjį teiginį, kuris, mano nuomone, nepriimtinais griežtas.

34. Pirmiausia argumentas, kad siekiant apsaugoti ES finansinius interesus PVM skoloms turi būti teikiama pirmenybė, palyginti su visomis kitomis skolomis, nepagrįstas mano nurodytais principais²². Tiesa, jog valstybių narių diskrecija užtikrinant, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ribojama pareiga užtikrinti veiksmingą ES nuosavų išteklių, įskaitant PVM, surinkimą. Tačiau bendroje PVM sistemoje valstybės narės neprivalo laikyti PVM skolų privilegijuotosiomis, palyginti su visomis kitomis skolų kategorijomis.

35. Savo išvadoje byloje *Belvedere Costruzioni* išdėčiau nuomonę, kad veiksmingo surinkimo reikalavimas negali būti absoliutus²³. Teisingumo Teismas pritarė tai prielaidai, nes, pirma, pareiga užtikrinti veiksmingą ES išteklių surinkimą negali prieštarauti proto termino sprendimui priimti principo laikymuisi²⁴ ir, antra, nagrinėjama nuostata yra ne bendras atsisakymas surinkti PVM už tam tikrą laikotarpį, o išimtinė nuostata, kuria dėl jos konkretaus ir riboto pobūdžio, susijusio su taikymo sąlygomis, apskritai nesukuriamas didelių skirtumų vertinant apmokestinamuosius asmenis ir kuria dėl to nepažeidžiamas mokesčių neutralumo principas²⁵.

36. Taigi tam tikromis aplinkybėmis valstybė narė gali pagrįstai ir teisėtai nuspręsti atsisakyti surinkti visą PVM skolą, jeigu tos aplinkybės yra išimtinės, konkrečios ir ribotos ir jeigu valstybėje narėje dėl to apskritai neatsiranda didelių skirtumų vertinant apmokestinamuosius asmenis ir nepažeidžiamas mokesčių neutralumo principas.

37. Atsižvelgiant į tai, valstybės narės turėtų turėti tam tikrą lankstumą, kai surenkamos PVM skolos, kai, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo yra atsidūręs sunkioje finansinėje padėtyje. Tokia padėtis yra specifinė, nes apmokestinamojo asmens turto nepakanka visiems kreditorių reikalavimams patenkinti. Tokiomis aplinkybėmis, kadangi nėra suderintų ES teisės normų dėl PVM skolų eiliškumo, valstybės narės turi turėti galimybę nuspręsti, kad kitoms skolų kategorijoms (kaip antai atlyginimų arba socialinės apsaugos įmokų arba apmokestinamųjų fizinių asmenų išlaikymo išmokų skoloms) būtų užtikrinama didesnė apsauga.

38. Be to, tokia procedūra, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, atitinka valstybių narių pareigą užtikrinti veiksmingą ES išteklių surinkimą, nes pagal ją numatytos bent trys apsaugos priemonės PVM skoloms apsaugoti.

39. Pirma, pasiūlymas dėl susitarimo turi būti atmestas, be kita ko, jeigu pareiškėjas tyčia nuslėpė turtą arba nedeklaravo vienos ar kelių skolų (įskaitant ir PVM skolas).

22 — Šios išvados 26–31 punktai.

23 — Išvados byloje *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2011:754, 48 punktas.

24 — Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 23–25 punktai.

25 — Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 26 ir 27 punktai.

40. Antra, nors, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susitarime galima numatyti, kad PVM skola būtų sumokėta ne visa, tai įmanoma tik tuo atveju, jeigu nepriklausomas ekspertas patvirtina, jog mokesčių institucijoms skolininko bankroto atveju nebūtų išmokėta daugiau. Taigi, nors gali būti atveju, kai susitarus su kreditoriais gali būti sumokėta didesnė PVM skolos dalis nei bankroto atveju, priešingai būti negali. Todėl nacionalinės teisės nuostatos negalima laikyti nesuderinama su pareiga užtikrinti veiksmingą ES išteklių surinkimą vien todėl, kad ja pasirenkamas vienoks, o ne kitoks būdas užtikrinti didžiausią surinkimo lygį.

41. Trečia, net jeigu prašymas dėl susitarimo yra priimtinas, dėl paties susitarimo turi balsuoti visi kreditoriai, su kuriais pagal susitarimą nenumatoma visiškai ir beveik iš karto atsiskaityti (taip pat valstybė, jeigu pasiūlyme nenumatoma sumokėti visos PVM skolos). Pasiūlymą turi patvirtinti tiek kreditorių, turinčių teisę dalyvauti balsavime, kad visų jų reikalavimų suma sudarytų didžiąją bendros reikalavimų sumos dalį. Prieštaraujantys kreditoriai gali užginčyti susitarimą teisme²⁶. Taigi pagal susitarimo procedūrą valstybė gali imtis visų priemonių, kurios, jos nuomone, būtinos siekiant užtikrinti tomis aplinkybėmis didžiausią įmanomą PVM skolos surinkimą. Dėl to, pavyzdžiui, gali būti balsuojama prieš susitarimą (arba jis gali būti užginčijamas teisme), jeigu valstybė nepritaria nepriklausomo eksperto išvadoms.

42. Galiausiai dėl konkretaus ir riboto pobūdžio, susijusio su griežtomis taikymo sąlygomis, susitarimo procedūra aiškiai nesukuriama didelių skirtumų vertinant apmokestinamuosius asmenis ir todėl ji atitinka mokesčių neutralumo principą. Priešingai nei dviejose bylose *Komisija / Italija*, C-132/06 ir C-174/07, nagrinėtos nacionalinės teisės nuostatos, susitarimo procedūra nėra bendras ir nediferencijuotas mokesčių institucijos atsisakymas surinkti PVM skolas. Galimą PVM skolos dalies paaukojimą reikia vertinti atsižvelgiant į tikslą suteikti sunkioje finansinėje padėtyje atsidūrusiems apmokestinamiesiems asmenimis dar vieną galimybę kolektyviai restruktūrizuojant visas jų skolas.

43. Nors byloje *Degano*, ko gero, pagal susitarimą likviduojamas visas įmonės turtas, Teisingumo Teismui nepateikta išsamios informacijos. Pagal kitus susitarimus skolininkas gali tęsti veiklą. Tokiais atvejais, kaip nurodo Ispanijos vyriausybė, nagrinėjamas tikslas atitinka Komisijos rekomendaciją valstybėms narėms panaikinti kliūtis, trukdančias veiksmingai restruktūrizuoti finansinių sunkumų patiriančias perspektyvias įmones, ir taip skatinti verslumą, investicijas, užimtumą ir padėti mažinti kliūtis, trukdančias sklandžiai vidaus rinkos veiklai²⁷.

44. Tačiau norėčiau pabrėžti, kad mano suformuota nuomonė susijusi tik su ES teisės aiškinimu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, regis, abejoja dėl tam tikrų Bankroto įstatymo nuostatų aiškinimo, kurį siūlo *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas). Neturiu nuomonės dėl kitų galimų su nacionaline teise susijusių pagrindų, kuriais savo sprendimuose galbūt vadovavosi *Corte di Cassazione*.

Išvada

45. Todėl manau, kad Teisingumo Teismas turėtų taip atsakyti į *Tribunale di Udine* (Udinės apylinkės teismo, Italija) pateiktą klausimą:

Nei ES sutarties 4 straipsnio 3 dalimi, nei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nedraudžiama priimti nacionalinės teisės normų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, jeigu tas normas reikia aiškinti taip, kad pagal jas sunkioje finansinėje padėtyje atsidūrusiai įmonei būtų leidžiama sudaryti susitarimą su kreditoriais, pagal kurį

26 — Bankroto įstatymo 177 ir 180 straipsniai.

27 — 2014 m. kovo 12 d. Komisijos rekomendacija dėl naujo požiūrio į verslo žlugimą ir nemokumą, C(2014) 1500 galutinis, p. 4 ir 5.

bus likviduotas visas jos turtas, o PVM skola valstybei bus sumokėta tik iš dalies, su sąlyga, kad nepriklausomas ekspertas padaro išvadą, kad bankroto atveju nebūtų sumokėta didesnė šios skolos dalis, ir kad susitarimą patvirtina teismas.