



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES
[ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 14. janvārī¹

Lieta C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., likvidācijas procesā

(Tribunale di Udine (Udīnes rajona tiesa, Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — Komersants finansiālās grūtībās — Izlīgums ar kreditoriem — Daļēja PVN parāda samaksa dalībvalstij — Lojālas sadarbības princips

1. Tiesa ir vairākkārt skaidri norādījusi, ka ES tiesību aktos dalībvalstīm tiek pieprasīts veikt visus atbilstošos likumdošanas un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu visa to teritorijā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) iekasēšanu. Šajā sakarā to izmantotās rīcības brīvības apjoms ir ierobežots ar pienākumu, pirmkārt, nodrošināt efektīvu Eiropas Savienības pašu resursu iegūšanu, un, otrkārt, nerādīt būtiskas atšķirības veidā, kādā izturas pret nodokļu maksātājiem vai nu kādā dalībvalstī, vai visās dalībvalstīs (nodokļu neitralitātes princips). Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *Tribunale di Udine* (Udīnes rajona tiesa, turpmāk tekstā – “iesniedzējtiesa”) būtībā lūdz norādījumus par to, vai šie principi liedz dalībvalstij pieņemt tikai daļēju PVN parāda samaksu no finansiālās grūtībās nonākuša komersanta izlīguma gaitā ar kreditoriem, kuras pamatā ir šī komersanta aktīvu likvidācija.

Tiesību akti

ES tiesību akti

2. LES 4(3). pantā ir paredzēts:

“Saskaņā ar lojālas sadarbības principu Savienība un dalībvalstis ar patiesu savstarpējo cieņu palīdz cita citai veikt uzdevumus, ko nosaka Līgumos.

Dalībvalstis veic visus vajadzīgos vispārējos un īpašos pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no Līgumiem vai no Savienības iestāžu aktiem.

Dalībvalstis sekmē Savienības uzdevumu izpildi un atturas no jebkādiem pasākumiem, kuri varētu apdraudēt Savienības mērķu sasniegšanu.”

¹ — Oriģinālvaloda – angļu.

3. PVN direktīvas² preambulā, it īpaši ir ietverti šādi apsvērumi:

“(4) Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropļojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tā saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.

[..]

(7) Pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai [..]

(8) [..] Eiropas Kopienu budžetu neatkarīgi no citiem ieņēmumiem pilnībā finansē no Kopienu pašu resursiem. Šie resursi ietver resursus, kas rodas, iekasējot PVN, un ko iegūst, piemērojot kopēju nodokļa likmi tādai aprēķinu bāzei, kas noteikta vienādā veidā un atbilstīgi Kopienas tiesību aktiem.”

4. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punktu ar PVN apliekami darījumi ietver preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tāds, vai preču importu.

5. 206. pantā ir paredzēts:

“Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu.”

6. Saskaņā ar 212. pantu dalībvalstis var atbrīvot nodokļa maksātājus no PVN nomaksas, ja maksājamā PVN summa ir nenozīmīga.

7. Saskaņā ar 273. panta pirmo daļu “dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas”.

8. Saskaņā ar Lēmuma 2007/436³ 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu Eiropas Savienības pašu resursi ietver, *inter alia*, ieņēmumus, piemērojot “visām dalībvalstīm vienotu likmi saskaņotajai PVN aprēķina bāzei, kas noteikta saskaņā ar Kopienas noteikumiem”. Saskaņā ar 2. panta 4. punktu šī vienotā likme ir noteikta 0,30 % apjomā.

2 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

3 — Padomes 2007. gada 7. jūnija Lēmums 2007/436/EK, Euratom par Eiropas Kopienu pašu resursu sistēmu (OV L 163, 17. lpp.). Lēmums 2007/436 tika atcelts ar Padomes 2014. gada 26. maija Lēmumu 2014/335/ES, Euratom par Eiropas Savienības pašu resursu sistēmu (OV L 168, 105. lpp.), kas ar atpakaļejošu spēku ir jāpiemēro no 2014. gada 1. janvāra pēc tam, kad tiks saņemta visu dalībvalstu piekrišana. Tomēr minētie noteikumi nav mainīti.

Itālijas tiesību akti

9. Karaļa 1942. gada 16. marta dekrēta Nr. 267, atbilstoši grozījumiem (*Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267*; turpmāk tekstā – “Bankrotu likums”), 160. pantā maksātnespējīgiem komersantiem vai finansiālās grūtībās nonākušiem komersantiem ir noteikta izlīguma procedūra (*concordato preventivo*) kā alternatīva maksātnespējas pieteikšanai. Šādā procedūrā komersanta aktīvi tiek atsavināti, lai nodrošinātu pilnu samaksu privileģētajiem kreditoriem un daļēju samaksu nenodrošinātajiem kreditoriem. Tomēr ar šo izlīgumu var tikt noteikts, ka parādus noteiktu kategoriju privileģētajiem kreditoriem var nesamaksāt pilnībā ar noteikumu, ka neatkarīgs eksperts apliecina, ka pret šiem kreditoriem attieksme nebūtu labāka, ja šis komersants bankrotētu.

10. Priekšlikumi par šādiem izlīgumiem tiek iesniegti kreditoriem ar pieteikumu kompetentajai *Tribunale* (rajona tiesai). Saskaņā ar Bankrotu likuma 162. pantu šai tiesai vispirms ir jāpārbauda, vai ir ievēroti juridiskie nosacījumi izlīguma noslēgšanai. Pēc tam kreditori, kuriem parādnieks nepiedāvā pilnīgu un tūlītēju samaksu, tiek aicināti balsot par šo priekšlikumu. Saskaņā ar 177. pantu priekšlikums ir jāapstiprina tik daudziem kreditoriem, kuriem atļauts balsot, kuri kopā pārstāv lielāko daļu no prasījumu kopējās summas. Tādā gadījumā 180. pantā ir paredzēts, ka tiesai ir jāpārbauda šādi apstiprināts izlīgums pēc nolēmuma par jebkuru nepiekrītošo kreditoru iebildumiem. Kad izlīgumu ir apstiprinājusi tiesa, tas ir saistošs visiem kreditoriem.

11. Rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu ir norādīts, ka visi strīdi starp kreditoriem un parādnieku par prasījuma esamību vai summu netiek atrisināti maksātnespējas procesā, bet izmantojot parasto tiesas procesu. Tomēr šķiet, ka saskaņā ar Bankrotu likuma 173. pantu pieteikums par izlīgumu ir jānoraida, ja pieteicējs ir apzināti slēpis aktīvus vai nav atzinis vienu vai vairākus parādus.

12. Saskaņā ar Bankrotu likuma 182.b pantu komersanti var – paralēli savam priekšlikumam par izlīgumu – ierosināt “nodokļu nomaksu” nodokļu administrācijai un sociālās apdrošināšanas iestādēm. Šāds priekšlikums, kas arī ir pakļauts nosacījumam, ka bankrota gadījumā nevar tikt sagaidīta parāda samaksa par lielāku summu, ir jāpieņem katrai attiecīgajai nodokļu administrācijai un/vai sociālās apdrošināšanas iestādei. Tomēr nodokļu nomaksa nevar attiekties uz nodokļiem, kas ir daļa no Savienības pašu resursiem, un tajā nedrīkst tikt paredzēts daļējs maksājums, bet tikai atliktais maksājums par PVN prasījumu, kas ir privileģētais prasījums (19. kārtas numurs prioritārā secībā) saskaņā ar Itālijas tiesību aktiem.

13. Saskaņā ar iesniedzējtiesas lēmumu *Corte di Cassazione* (Kasācijas tiesa) ir nolēmusi, ka komersantam, kurš ierosina izlīgumu ar kreditoriem saskaņā ar Bankrotu likuma 160. pantu, nav jāiesniedz atsevišķs priekšlikums par nodokļu nomaksu, ja viņam ir nodokļu parādi, taču viņš tos var iekļaut vispārējā priekšlikumā, kas izteikts visiem kreditoriem. Šajā gadījumā valsts piedalās balsojumā par izlīguma apstiprināšanu, ja priekšlikumā netiek piedāvāts pilnībā samaksāt tās nodokļu prasījumus. Valsts var arī celt prasību attiecīgajā tiesā pret vairākuma apstiprinājumu, kas iegūts, neraugoties uz tās nepiekrīšanu.

14. Tomēr saskaņā ar *Corte di Cassazione* (Kasācijas tiesa) judikatūru aizliegums piedāvāt PVN parādu daļēju samaksu saskaņā ar nodokļu nomaksas procedūru vēl ir piemērojams arī izlīguma priekšlikumu kontekstā. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Corte di Cassazione* ir pamatojusi šo nostāju, *inter alia*, pamatojoties uz šo minētās tiesas interpretāciju⁴ par LES 4. panta 3. punktu un pašreizējās PVN direktīvas priekšteci Sesto direktīvu⁵. Šķiet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai *Corte di Cassazione* nostāja patiešām ir pamatota ar šo minētās tiesas interpretāciju.

4 — Skat. it īpaši spriedumus Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412), Komisija/Itālija (C-174/07, EU:C:2008:704) un *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186).

5 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

Fakti, tiesvedība un prejudiciālais jautājums

15. *Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C.* (turpmāk tekstā – “*Degano*”) iesniedzējtiesai 2014. gada 22. maijā iesniedza priekšlikumu par izlīgumu finansiālu grūtību rezultātā, kas tai liedza turpināt komercdarbību. Saskaņā ar šo priekšlikumu dažiem privileģētajiem kreditoriem tiktu samaksāts pilnā apjomā, bet tikai daļēji tiktu samaksāts dažiem mazāk vērtīgiem privileģētajiem kreditoriem, nenodrošinātajiem kreditoriem un valstij attiecībā uz *Degano* PVN parādu.

16. Iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai šis priekšlikums ir jānoraida kā nepieņemams, pamatojoties uz to, ka ar to netiek nodrošināta pilnīga *Degano* PVN parāda samaksa. Tomēr tā šaubās par to, vai dalībvalstu pienākums veikt visus atbilstošos leģislatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu visa maksājamā PVN iekasēšanu, kā noteikts Tiesas judikatūrā, faktiski nepieļauj izlīgumu, kurā tiek samaksāta tikai daļa no PVN parāda ar nosacījumu, ka šis parāds vairs netiktu samaksāts maksātnespējas procesā. Tādēļ tā lūdz sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādu jautājumu:

“Vai ar LES 4. panta 3. punktā un [PVN direktīvā] ietvertajiem principiem un noteikumiem, tos pareizi interpretējot, kā jau izskaidrots Tiesas spriedumos Komisija/Itālija, C-132/06, EU:C:2008:412, Komisija/Itālija, C-174/07, EU:C:2008:704 un *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, netiek pieļauta arī tāda valsts tiesību norma (tātad attiecībā uz tiesvedību pamatlietā – Bankrotu likuma 162. un 182.b panta interpretācija), saskaņā ar kuru ir pieļaujams priekšlikums par izlīgumu ar kreditoriem ar parādnieka aktīvu likvidāciju, kurā paredzēta tikai daļēja samaksa par valsts prasījumiem attiecībā uz PVN, ja nav nodokļu izlīguma un ja attiecībā uz šo prasījumu nav paredzama lielākas summas samaksa bankrota gadījumā, pamatojoties uz neatkarīga eksperta vērtējumu un pēc oficiālas pārbaudes tiesā?”

17. Rakstveida apsvērumus ir iesnieguši *Degano*, Itālijas un Spānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Tiesas sēde nav notikusi.

Pieņemamība

18. Komisija norāda, ka iesniedzējtiesa, šķiet, šaubās par tās lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību. Šis lūgums tika iesniegts pagaidu noregulējuma tiesvedībā, lai noteiktu *Degano* pieteikuma par izlīgumu pieņemamību. Iesniedzējtiesa turklāt paskaidro, ka šī nav tiesvedība, kurā tiek īstenots sacīkstes princips, ja vien un kamēr nepiekrītošie kreditori iebilst pret izlīgumu, ko apstiprinājuši kreditori, kuri atbild par lielāko daļu no to kreditoru prasījumiem, kuriem atļauts balsot.

19. Manuprāt, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir nepārprotami pieņemams.

20. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai valstu tiesas ir tiesīgas vērsties Tiesā, ja tām strīds ir jāizspriež tādā procesā, kura iznākumā paredzēts pieņemt lēmumu, kam ir tiesas nolēmuma iedaba⁶. Tas var ietvert pagaidu noregulējuma tiesvedību, jo vispiemērotākā laika izvēle prejudiciālā jautājuma uzdošanai ir valsts tiesas izņēmuma jurisdikcijā⁷. Tātad tas, ka tiesvedība iesniedzējtiesā izskatāmajā lietā pašlaik ir iepriekšējā vai pagaidu noregulējuma posmā, neliedz šai tiesai šajā brīdī izvēlēties lūgt sniegt prejudiciālu nolēmumu.

21. Turklāt, lai arī Tiesas jurisdikcijā nav tādu jautājumu izlemšana, kas radušies tiesvedībā, kad valsts tiesa realizē administratīvas pilnvaras, neīstenojot tiesas funkcijas⁸, šī nav tāda situācija.

6 — Skat. kā jaunāko spriedumu *Torresi* (C-58/13 un C-59/13, EU:C:2014:2088, 19. punkts).

7 — Skat., piemēram, spriedumu *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, 25., 26. un 28. punkts).

8 — Skat., *inter alia*, spriedumu *Job Centre* (C-111/94, EU:C:1995:340, 11. punkts) un rīkojumu *Bengtsson* (C-344/09, EU:C:2011:174, 19. punkts).

22. Pamatlietā iesniedzējtiesai tiek lūgts izvērtēt to, ko tā apraksta kā izlīguma “juridisko iespējamību”. Tādēļ tai ir jāpārbauda, vai ir ievēroti juridiskie nosacījumi izlīguma slēgšanai. Šis iepriekšējais pasākums ir priekšnoteikums, lai balsotu par šo izlīgumu un ar nosacījumu, ka jebkādi nepiekrītošu kreditoru iebildumi ir noraidīti, iesniedzējtiesa pieņemtu galīgo lēmumu par izlīguma apstiprināšanu un tas kļūtu saistošs visiem kreditoriem. Tas, vai šajā pasākuma būtībā tiek ievērots sacikstes princips, neietekmē tiesas funkciju, ko tādējādi uzņemas iesniedzējtiesa⁹.

23. Visbeidzot, šis lūgums izriet no iesniedzējtiesas šaubām par to, vai *Corte di Cassazione* (Kasācijas tiesa) judikatūra – par to, ka izlīgumā Bankrotu likuma 160. panta izpratnē vispār nevar tikt paredzēta daļēja PVN parāda samaksa – ir pareiza, ciktāl tā ir pamatota ar šo minētās tiesas interpretāciju par LES 4. panta 3. punktu un Sesto direktīvu. Lai gan iesniedzējtiesai ir saistoši *Corte di Cassazione* nolēmumi par Bankrotu likuma 160. panta interpretāciju, ar to tai netiek atņemtas pilnvaras lūgt Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu par ar šiem nolēmumiem saistīto ES tiesību aktu interpretācijas jautājumiem¹⁰.

Vērtējums

Sākotnējie apsvērumi

24. Netiek apstrīdēts, ka *Degano* ir finansiālas grūtības Bankrotu likuma 160. panta izpratnē un izlīgums ir alternatīva maksātnespējas pieteikšanai. Netiek apstrīdēts arī tas, ka apskatāmais izlīgums ir saistīts ar *Degano* aktīvu kopuma likvidāciju.

25. Turklāt šķiet, ka pamatlietā nav strīda ne par *Degano* PVN parāda Itālijas valstij esamību, ne tā apmēru. Kā paskaidrojusi iesniedzējtiesa, visi šādi strīdi tiek atrisināti ārpus izlīguma procesa.

Dalībvalstu pienākumi saskaņā ar judikatūru

26. Tiesa vairākos gadījumos ir konstatējusi, ka no kopējās PVN sistēmas un LES 4. panta 3. punkta izriet, ka katrai dalībvalstij ir pienākums veikt visus atbilstošos leģislatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu visa tās teritorijā maksājamā PVN iekasēšanu. Šajā ziņā dalībvalstīm ir jāpārbauda nodokļu maksātāju deklarācijas, to pārskati un citi attiecīgie dokumenti, kā arī jāaprēķina un jāiekasē maksājamais nodoklis¹¹.

27. Lai gan kopējās PVN sistēmas ietvaros dalībvalstīm ir jānodrošina nodokļu maksātājiem noteikto pienākumu ievērošana, šajā ziņā tām ir zināma rīcības brīvība, tostarp attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi¹².

9 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Corsica Ferries* (C-18/93, EU:C:1994:195, 12. punkts) un *Roda Golf & Beach Resort* (C-14/08, EU:C:2009:395, 33. punkts).

10 — Skat., *inter alia*, spriedumus *Rheinmühlen-Düsseldorf* (166/73, EU:C:1974:3, 4. punkts) un *Cartesio* (C-210/06, EU:C:2008:723, 93. punkts).

11 — Skat. spriedumus Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. punkts) un *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 20. punkts). Skat. arī spriedumus Komisija/Itālija (C-174/07, EU:C:2008:704, 36. punkts) un *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, 25. punkts).

12 — Spriedumi Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 38. punkts) un *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 21. punkts).

28. Tomēr Tiesa ir izskaidrojusi, ka šī rīcības brīvība ir ierobežota ar dalībvalstu pienākumu nodrošināt Savienības pašu resursu efektīvu iekasēšanu¹³. Ņemot vērā, ka šie resursi saskaņā ar Lēmuma 2007/436 2. panta 1. punktu ietver ienākumus, piemērojot vienotu likmi PVN saskaņotā novērtējuma bāzei, Tiesa ir atzinusi, ka pastāv tieša saikne starp PVN ieņēmumu iekasēšanu saskaņā ar ES tiesību aktiem un attiecīgo PVN resursu pieejamību ES budžetā, jo jebkādi trūkumi pirmo minēto iekasēšanā iespējami izpaužas kā otrā minētā samazinājuma cēlonis¹⁴.

29. Turklāt nedrīkst tikt radītas būtiskas atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem – vai nu vienas dalībvalsts iekšienē, vai arī visās dalībvalstīs. PVN direktīva ir jāinterpretē atbilstoši nodokļu neitralitātes principam, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai un saskaņā ar kuru uzņēmējiem, kuri veic vienādas darbības, nedrīkst tikt piemēroti atšķirīgi nosacījumi attiecībā uz PVN iekasēšanu¹⁵. Jebkurai dalībvalstu rīcībai attiecībā uz PVN iekasēšanu ir jāatbilst šim principam, kura mērķis ir godīgas konkurences pastāvēšana iekšējā tirgū¹⁶.

30. Ņemot vērā iepriekš minēto, Tiesa abās minētajās lietās Komisija/Itālija nosprieda, ka ar vispārīgu un nediferencētu atteikšanos no pārbaudēm attiecībā uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas veikti vairāku taksācijas periodu laikā, tiek pārkāpts Sestās direktīvas 2. un 22. pants un tagadējais LES 4. panta 3. punkts¹⁷. Kā jau paskaidroju savos secinājumos lietā *Belvedere Costruzioni*¹⁸, šajās lietās attiecīgie Itālijas tiesību aktu noteikumi it īpaši nodrošināja plašu imunitāti pret novērtēšanu vai izmeklēšanu, ko veiktu nodokļu iestādes attiecībā uz PVN apmēriem, kuri nav deklarēti laicīgi, apmaiņā pret maksājumu, kurš svārstījās no puses vēlāk deklarētā maksājamā nodokļa apmēra līdz pat simboliskam nodokļa apmēram. Tiesas ieskatā lietās Komisija/Itālija būtiska nelīdzsvarotība starp summām, kas faktiski būtu jāsamaksā, un summām, ko maksā nodokļu maksātājs, kas vēlas atbrīvoties no attiecīgās nodokļu atbildības, veidoja kvaziatbrīvojumu no nodokļa un šis būtiskās atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem Itālijā izkropļoja nodokļu neitralitāti¹⁹.

31. Turpretim spriedumā *Belvedere Costruzioni* Tiesa nolēma, ka ne LES 4. panta 3. punkts, ne Sestās direktīvas 2. un 22. pants neliedza PVN jomā piemērot dalībvalsts izņēmuma tiesisko regulējumu, kas paredz automātisku augstākas instances tiesā notiekošu tiesvedību izbeigšanu, ja šo tiesvedību pamatā ir prasības, kas pirmās instances tiesā celtas vairāk nekā desmit gadus pirms šā noteikuma spēkā stāšanās, un ja pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu iestādei ir bijis nelabvēlīgs²⁰. Minētajā lietā izskatāmajam noteikumam bija automātiska iedarbība ar to, ka otrās instances tiesas lēmums – nodokļu administrācijai nelabvēlīgs lēmums – kļuva galīgs un ka nodokļu administrācijas pieprasītais parāds tā tika dzēsts. Tiesas argumentācijas pamatā, konstatējot, ka tiesību norma atbilst ES tiesību aktiem, bija tās izņēmuma un ierobežotais raksturs par jebkādas vispārējas diskriminējošas iedarbības trūkumu un nepieciešamību taisīt spriedumu saprātīgā termiņā²¹.

13 — Spriedumi Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 39. punkts) un *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 22. punkts).

14 — Skat. spriedumu *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. punkts). Skat. arī spriedumu Komisija/Vācija (C-539/09, EU:C:2011:733, 72. punkts) un manus secinājumus lietā *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2011:754, 47. punkts).

15 — Skat. spriedumus Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 39. punkts) un *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 22. punkts). Skat. arī rīkojumu *Nuova Invincibile* (C-82/14, EU:C:2015:510, 23. punkts).

16 — Spriedums Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 45. punkts). Skat. arī PVN direktīvas preambulas 4. un 7. apsvērumu.

17 — Spriedumi Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412) un Komisija/Itālija (C-174/07, EU:C:2008:704). Attiecīgie Sestās direktīvas noteikumi atbilst PVN direktīvas 2. panta 1. punkta, 206. panta, 252. panta 1. punkta un 273. panta noteikumiem (252. panta 1. punktā ir pieprasīts nodokļa maksātājiem iesniegt PVN deklarācijas).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, 36. punkts.

19 — Spriedums Komisija/Itālija (C-132/06, EU:C:2008:412, 43. un 44. punkts).

20 — Spriedums *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 28. punkts).

21 — Skat. tālāk 35. punktu.

Pamatlietā izskatāmā izlīguma procedūra

32. Komisija uzskata, ka pamatlietā piedāvātais izlīgums ir pretrunā lietās Komisija/Itālija izklāstītajiem principiem. Būtībā tā apgalvo, ka gan noteikumi, kuros reglamentēti ES pašu resursi, gan PVN direktīvā, lasot to kopā ar LES 4. panta 3. punktā minēto lojālas sadarbības principu, ir noteikts absolūts pienākums katrai dalībvalstij iekasēt visu tās teritorijā maksājamo PVN. Dalībvalsts var neizvirzīt pretenzijas par PVN parādu tikai konkrētā PVN direktīvas 212. pantā paredzētā situācijā, t.i., ja maksājamā summa ir maznozīmīga. Dalībvalsts nedrīkst ļaut nodokļa maksātājam finansiālās grūtībās maksāt tikai daļu PVN parāda, panākot izlīgumu ar kreditoriem, kas saistīts ar nodokļa maksātāja aktīvu likvidāciju. Tādēļ Komisija uzskata, ka – pārsniedzot prejudiciālā jautājuma saturu – ir nepieciešams, lai PVN parādiem tiktu piešķirtas īpašas priekšrocības ne tikai tiesību aktos, bet lai tie arī tiktu klasificēti kā pirmie privileģēto parādu kategorijā maksātnespējas procesā gan formālo, gan materiālo tiesību izpratnē.

33. Vispirms izskatīšu otro argumentu, ko uzskatu par nepieļaujami stingru.

34. Pirmkārt, argumentu, ka PVN parādi ir prioritāri attiecībā pret citiem parādiem, lai aizsargātu ES finansiālās intereses, nepamato manis izklāstītie principi²². Taisnība, ka dalībvalstu rīcības brīvība, nodrošinot nodokļu maksātāju saistību ievērošanu, ir ierobežota ar pienākumu nodrošināt efektīvu ES pašu resursu, tostarp PVN, iekasēšanu. Tomēr kopējā PVN sistēmā netiek pieprasīts dalībvalstīm piešķirt PVN parādiem īpašas priekšrocības attiecībā pret visām citām parādu kategorijām.

35. Savos secinājumos lietā *Belvedere Costruzioni* es uzskatīju, ka efektīvas iekasēšanas prasība nevar būt absolūta²³. Tiesa piekrita šim priekšlikumam, pamatojoties uz to, pirmkārt, ka pienākums nodrošināt efektīvu ES resursu iekasēšanu nevar nonākt pretrunā principam par laikus veiktu lietas izskatīšanu²⁴ un, otrkārt, ka attiecīgais noteikums radīja nevis vispārēju atteikšanos no PVN iekasēšanas par noteiktu laikposmu, bet gan izņēmuma noteikumu, ar kuru – tā ierobežotā un konkrētā rakstura dēļ, ņemot vērā tā piemērošanas nosacījumus, – netika radītas būtiskas izmaiņas izturēšanās veidā pret nodokļu maksātājiem kopumā un attiecīgi netika apdraudēta nodokļu neitralitātes principa ievērošana²⁵.

36. Tādēļ noteiktos apstākļos dalībvalsts var pamatoti uzskatīt, ka ir pamatoti atteikties no pilnas PVN parāda samaksas ar noteikumu, ka šādi apstākļi ir ārkārtēji, īpaši un ierobežoti, un ka dalībvalsts tādējādi nerada būtiskas atšķirības attiecībā uz izturēšanās pret nodokļa maksātājiem veidu kopumā un tādēļ nepārkāpj nodokļu neitralitātes principu.

37. Ņemot to vērā, dalībvalstīm būtu jābūt zināmai elastībai attiecībā uz PVN parādu iekasēšanu, ja (kā pamatlietā) nodokļa maksātājs ir nonācis finansiālās grūtībās. Šī situācija ir īpaša, jo nodokļa maksātāja aktīvi nav pietiekami visu kreditoru prasījumu apmierināšanai. Šādos apstākļos, kad ES tiesību aktos nav saskaņošanas noteikumu par PVN parādu klasificēšanu, dalībvalstīm ir jābūt iespējai uzskatīt, ka citu kategoriju parādi (piemēram, algas un sociālās apdrošināšanas iemaksas vai attiecībā uz atsevišķiem nodokļu maksātājiem – uzturlīdzekļu maksājumi) ir pelnījuši lielāku aizsardzību.

38. Turklāt procedūra, piemēram, tāda kā pamatlietā izskatāmā, ir atbilstoša dalībvalstu pienākumam nodrošināt efektīvu ES resursu iekasēšanu, jo tā ietver vismaz trīs garantijas PVN parādu aizsardzībai.

39. Pirmkārt, izlīguma priekšlikums ir jānoraida, *inter alia*, ja pieteikuma iesniedzējs ir apzināti slēpis jebkādu aktīvu vai nav deklarējis vienu vai vairākus parādus (tai skaitā tādējādi – PVN parādus).

22 — Iepriekš 26.–31. punkts.

23 — Secinājumi lietā *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2011:754, 48. punkts).

24 — Spriedums *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 23.–25. punkts).

25 — Spriedums *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, 26. un 27. punkts).

40. Otrkārt, lai gan iesniedzējtiesa uzskata, ka saskaņā ar izlīgumu var tikt paredzēts, ka PVN parāds netiek nokārtots pilnībā, tas ir iespējams tikai tad, ja neatkarīgs eksperts apliecina, ka bankrota gadījumā pret nodokļu administrāciju nebūs labāka attieksme. Tātad, kaut arī ir iespējamās situācijas, kad izlīguma ar kreditoriem rezultātā tiek samaksāta lielāka PVN parāda daļa nekā bankrota gadījumā, pretēja situācija nevar būt pareiza. Tādējādi valsts tiesību norma nevar tikt uzskatīta par nesaderīgu ar pienākumu nodrošināt efektīvu ES resursu iekasēšanu vienkārši tāpēc, ka tajā ir izvēlēts viens, nevis cits līdzeklis, kā panākt maksimālu iekasēšanas līmeni.

41. Treškārt, pat ja pieteikums piedāvāt izlīgumu ir pieņemams, par pašu izlīgumu ir jābalso visiem kreditoriem, kuriem šajā pieteikumā netiek paredzēta pilnīga un tūlītēja samaksa (tai skaitā valstij, ja šajā priekšlikumā netiek paredzēta pilnīga PVN parāda samaksa). Tas ir jāapstiprina tik daudziem kreditoriem, kuriem atļauts balsot, kas kopā pārstāv lielāko daļu no prasījumu kopējās summas. Nepiekritošie kreditori izlīgumu var pārsūdzēt tiesā²⁶. Tā izlīguma procedūra ļauj valstij veikt visus pasākumus, ko tā šajos apstākļos uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu maksimālās PVN parāda summas iekasēšanu. Tas var nozīmēt, piemēram, balsošanu pret izlīgumu (vai iebildumiem pret to tiesā), ja valsts nepiekrīt neatkarīgā eksperta slēdzieniem.

42. Visbeidzot, ņemot vērā izlīguma procedūras specifisko un ierobežoto raksturu tās stingro piemērošanas nosacījumu rezultātā, tā noteikti nerada būtiskas atšķirības attiecībā uz izturēšanās pret nodokļu maksātājiem veidu un tādējādi ir savienojama ar nodokļu neitralitātes principu. Atšķirībā no abās Komisija/Itālija lietās izskatītajām valsts tiesību normām izlīguma procedūra neietver vispārēju un nekritisku atteikšanos no nodokļu administrācijas tiesībām saņemt PVN parādu samaksu. Tā var būt saistīta ar daļas no PVN parāda zaudēšanu, kas ir jāaplūko, ņemot vērā mērķi dot otro iespēju finanšu grūtībās nonākušiem nodokļu maksātājiem, izmantojot visu to parādu kopēju pārstrukturēšanu.

43. Lai gan šķiet, ka *Degano* lietā izlīgums ir saistīts ar visu aktīvu likvidāciju, tomēr Tiesai nav precīzas un detalizētas informācijas. Citi izlīgumi var ietvert parādnieka uzņēmējdarbības turpināšanu. Šādos gadījumos, kā norāda Spānijas valdība, attiecīgais mērķis ir savienojams ar Komisijas ieteikumu dalībvalstīm novērst šķēršļus efektīvai dzīvotspējīgu finansiālās grūtībās nonākušu sabiedrību pārstrukturēšanai, tādējādi veicinot uzņēmējdarbību, ieguldījumus un nodarbinātību un mazinot šķēršļus vienmērīgai iekšējā tirgus darbībai²⁷.

44. Tomēr ir jāuzsver, ka uzskats, pie kura esmu nonākusi, attiecas tikai uz ES tiesību aktu interpretāciju. Šķiet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par dažu Bankrotu likuma noteikumu interpretāciju, ko sniegusi *Corte di Cassazione* (Kasācijas tiesa). Neizteikšu nekādu viedokli par citiem iespējamiem valsts tiesību aktu iemesliem, kas *Corte di Cassazione* varētu būt noveduši pie tās lēmumiem.

Secinājumi

45. Tāpēc uzskatu, ka Tiesai uz *Tribunale di Udine* (Udīnes rajona tiesa, Itālija) uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

LES 4. panta 3. punktā un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu netiek aizliegts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā izskatāmais, ja šis tiesiskais regulējums ir jāinterpretē tā, ka tajā uzņēmumam finansiālās grūtībās ir ļauts slēgt izlīgumu ar kreditoriem, kas saistīts ar aktīvu likvidāciju, nepiedāvājot pilnu samaksu par valsts prasījumiem attiecībā uz PVN, ar nosacījumu, ka atbilstoši neatkarīga eksperta secinājumam par šo prasījumu netiktu saņemta lielāka samaksa bankrota gadījumā un šo izlīgumu apstiprina tiesa.

26 — Bankrotu likuma 177. un 180. pants.

27 — Komisijas 2014. gada 12. marta Ieteikums par jaunu pieeju neveiksmīgai darījumdarbībai un maksātnespējai (C(2014) 1500 final, 4. un 5. lpp.).