

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2016 m. sausio 14 d.(1)

Byla C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. 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 atsidarius prekybos prekėmis – Susitarimas su kreditoriais – Dalinis PVM skolos sumokėjimas valstybei narei – Lojalaus bendradarbiavimo principas“

1. Jau ne vieną kartą Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, jog pagal ES teisę valstybės narės turi imtis visų statymais numatytų ir administracinių priemonių, kad užtikrinti visoje 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 – prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas) iš esmės klausia, ar dėl tokių principų valstybės narės negali priimti tik dalies PVM skolos iš sunkioje finansinėje padėtyje atsidariusio prekybininko, sudariusio susitarimą su kreditoriais dėl jo turto likvidavimo.

Teisės aktai

Sąjungos teisės aktai

2. ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Vadovaudamasi lojalaus bendradarbiavimo principu, Sąjunga ir valstybės narės gerbia viena kitą ir viena kitai padeda vykdydamos iš Sutarties kylančias užduotis.

Kad užtikrinti pagal Sutarties 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.“

3. Šiuo atveju svarbios šios PVM direktyvos(2) 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 reglamentuojantis teisės aktas 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 atlygą 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 grynąjį PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinį mokėjimą.“

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 apmokestinamąjį asmenį 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 2007/436(3) 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 %.

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 privilegijuotaisiais 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 vykdytos visos įstatyme numatytos susitarimo sudarymo sąlygos. Paskui kreditoriai, su kuriais skolininkas

nesi?lo visiškai ir beveik iš karto atsiskaityti, prašomi balsuoti d?l pasi?lymo. Pagal 177 straipsn? pasi?lym? turi patvirtinti tiek kreditori?, turin?i? teis? dalyvauti balsavime, kad vis? j? reikalavim? suma sudaryt? didži?j? bendros reikalavim? sumos dal?. Šiuo atveju 180 straipsnyje numatyta, kad teismas, priėmus nusprend?s d?l kit? kreditori? prieštaravim?, patvirtina susitarim?, kuriam buvo pritarta. Teismo patvirtinti susitarimai privalomi visiems kreditoriams.

11. Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad galimi gin?ai d?l skolos tarp kreditoriaus ir skolininko egzistavimo ar jos dydžio sprendžiami ne per bankroto proced?r?, bet ?prasta teismine tvarka. Ta?iau pagal Bankroto ?statymo 173 straipsn?, regis, prašymas d?l susitarimo turi b?ti atmestas, jeigu pareišk?jas ty?ia nusi?p? turt? arba nedeklaravo vienos ar keli? skol?.

12. Pagal Bankroto ?statymo 182ter straipsn? prekybininkui suteikiama galimyb? kartu su kitiems kreditoriams teikiamu susitarimo pasi?lymu valstyb?s mokes?i? administratoriui ir socialin?s apsaugos ?staigoms pateikti „mokestinio sandorio“ pasi?lym?. Tokiam pasi?lymui, kuriam taip pat galioja s?lyga, kad bankroto atveju neb?t? sumok?ta daugiau, turi pritarti kiekviena atitinkama mokes?i? institucija ir (arba) socialin?s apsaugos ?staiga. Ta?iau mokestinis sandoris negali b?ti taikomas mokes?iams, kurie yra S?jungos nuosavi ištekliai, ir draudžiama sudarant mokestin? sandor? leisti dalin? PVM reikalavimo, kuris pagal Italijos teis? yra privilegijuotasis reikalavimas, numatytas 19 pakopoje, sumok?jim?.

13. Kaip nurodyta nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas) nusprend?, kad mokes?i? skol? turintis prekybininkas, pasi?l?s kreditoriams susitarim? pagal Bankroto ?statymo 160 straipsn?, neprivalo atskirai pasi?lyti mokestinio sandorio, bet gali šias skolas ?traukti ? visiems kreditoriams skirt? bendr? pasi?lym?. Tokiu atveju valstyb? dalyvauja balsavime d?l susitarimo patvirtinimo, jeigu nesi?loma visiškai sumok?ti jos mokes?i? reikalavim? sumos. Valstyb? taip pat gali pareikšti ieškin? teismui d?l daugumos kreditori? patvirtinimo, gauto nepaisant jos prieštaravimo.

14. Ta?iau remiantis ta pa?ia *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas) praktika draudimas si?lyti tik dalin? PVM skolos mok?jim? pagal mokestinio sandorio proced?r? taikomas ir susitarimo su kreditoriais pasi?lymams. Kaip nurodyta nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, *Corte di Cassazione* tok? poži?r?, be kita ko, grindžia Teisingumo Teismo patektu ES sutarties 4 straipsnio 3 dalies(4) ir prieš PVM direktyv? galiojusios Šeštosios direktyvos(5) aiškinimu. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, regis, abejoja, ar tokia *Corte di Cassazione* nuomon? iš tikr?j? pateisinama tuo Teisingumo Teismo aiškinimu.

Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir pateiktas klausimas

15. 2014 m. geguž?s 22 d. *Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C.* (toliau – *Degano*) pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui pasi?lym? d?l susitarimo su kreditoriais, nes atsid?r? sunkioje finansin?je pad?tyje, d?l kurios nebegal?jo vykdyti komercin?s veiklos. Pagal t? pasi?lym? su tam tikrais privilegijuotaisiais kreditoriais b?tt? atsiskaityta visiškai, o kai kurie žemesnio lygio privilegijuotieji kreditoriai ir kreditoriai, kuri? paskolos negarantuotos, gaut? tik dalin? mok?jim?; valstyb? taip pat gaut? tik dal? *Degano* PVM skolos.

16. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar pasi?lym? reik?t? atmesti kaip nepriimtini?, nes juo nenumatomas visiškas *Degano* PVM skolos sumok?jimas. Ta?iau jis abejoja, ar d?l valstybi? nari? pareigos imtis vis? ?statymais numatyt? ir administracini? priemoni?, kad b?tt? užtikrintas viso mok?tino PVM surinkimas, kaip nurodyta Teisingumo Teismo praktikoje, faktiškai negalima susitarti sumok?ti tik PVM skolos dal? su s?lyga, kad bankroto atveju neb?t? sumok?ta daugiau. Tod?l prašoma priimti prejudicin? sprendim? 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 182ter 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.

Priimtinumai

18. Komisija pastebi, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, regis, abejoja, ar jo prašymas priimti prejudicinį sprendimą priimtinas. Prašymas buvo pateiktas vykstant laikinąjį 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 nusistovėjusį teismo praktiką nacionalinis teismas gali teikti prejudicinį klausimą Teisingumo Teismui, jeigu toks nacionalinis teismas nagrinėja bylą ir turi priimti teismo pobūdžio sprendimą(6). Tai gali būti ir laikinąjį apsaugos priemonių taikymo procedūra, nes dėl tinkamiausio laiko pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą sprendžia tik nacionalinis teismas(7). Taigi faktas, kad šis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme vykstantis procesas yra parengtinis arba laikinąjį apsaugos priemonių taikymo procedūra, nedraudžia teismui nuspręsti tuo metu pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

21. Be to, nors Teisingumo Teismas negali priimti prejudicinio sprendimo dėl klausimų, kylančių byloje, kuriose nacionalinis teismas atlieka tik administracinę, o ne teisminę funkciją(8), šiuo atveju taip nėra.

22. Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti tai, kokią 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, priėmus priėmto sprendimą atmesti nepritariantį kreditorių prieštaravimus, galėtų priimti galutinį sprendimą, kuriuo būtų patvirtintas susitarimas, kuris būtų privalomas visiems kreditoriams. Tai, ar šis proceso etapas grindžiamas rungimosi principu, neturi tokios teisminei funkcijai, kuri tokiu būdu prisiima prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas(9).

23. Galiausiai šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą teikiamas dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 pateikusiam teismui privalomi Bankroto įstatymo 160 straipsnio aiškinančio *Corte di Cassazione*

sprendimai, jis vis tiek gali teikti Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus dėl su tokiais sprendimais susijusios ES teisės aiškinimo(10).

Vertinimas

Preliminarios pastabos

24. Neginėjama, 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 neginėjamas 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 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 mokestį(11).

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 būdo(12).

28. Tačiau Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad ši diskrecija riboja valstybių narių pareigą užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą(13). 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 taisyklės, 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 traukimo į ES biudžetą, nes bet koks trūkumas renkant pirmąsias gali sumažinti antrąsias(14).

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 subjektus(15). Valstybių narių veiksmai surenkant PVM turi atitikti šį principą, kuriuo siekiama užtikrinti sąžiningą konkurenciją vidaus rinkoje(16).

30. Atsižvelgdamas į tai, dviejose nurodytose bylose *Komisija / Italija* Teisingumo Teismas nusprendė, kad numatytas bendras ir nediferencijuotas atsisakymas tikrinti apmokestinamuosius sandorius, sudarytus per kelis mokestinius laikotarpius, buvo pažeisti Šeštosios direktyvos 2 ir 22 straipsniai, taip pat dabartinė ES sutarties 4 straipsnio 3 dalis(17). Kaip paaiškinau 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 požymių į apmokestinamuosius asmenis skirtumų Italijoje iškreipiamas mokesčių neutralumo principas(19).

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 bylų pralaimėjimo dviejose pirmosiose instancijose(20). 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 terminą(21).

Pagrindinėje byloje nagrinėjama susitarimo procedūra

32. Komisija teigia, kad pagrindinėje byloje siūlomame susitarime nesilaikoma byloje *Komisija / Italija* išdėstytų principų. Iš esmės ji ginėja, kad pagal normas, kuriomis reglamentuojami ES nuosavi ištekliai, ir pagal PVM direktyvą, kartu taikant ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje nustatytą lojalaus bendradarbiavimo principą, visos valstybės narės visiškai pareigojamos surinkti visą į teritorijoje mokėtiną PVM. Valstybės narės 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 privilegijuotąją skolą 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 principais(22). Tiesa, jog valstybės narės 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 skolą privilegijuotosiomis, palyginti su visomis kitomis skolų kategorijomis.

35. Savo išvadoje byloje *Belvedere Costruzioni* išdėstė savo nuomonę, kad veiksmingo surinkimo reikalavimas negali būti absoliutus(23). Teisingumo Teismas pritarė tai prielaidai, nes, pirma, pareiga užtikrinti veiksmingą ES išteklių surinkimą negali prieštarauti protingo termino sprendimui priimti principo laikymuisi(24) 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 nesukuriama dideli skirtum vertinant apmokestinamuosius asmenis ir kuria dėl to nepažeidžiamas mokesčių neutralumo principas(25).

36. Taigi tam tikromis aplinkybomis valstybės narės gali pagrįstai ir teisėtai nuspręsti atsisakyti surinkti visų PVM skolų, jeigu tos aplinkybės yra išimtinės, konkrečios ir ribotos ir jeigu valstybėje narėje dėl to apskritai neatsiranda dideli skirtum 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 kreditoriams reikalavimams patenkinti. Tokiomis aplinkybomis, 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 mokėjimai 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 išteklį 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 nusiųpų turtą arba nedeklaravo vienos ar kelių skolų (įskaitant ir PVM skolas).

40. Antra, nors, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susitarime galima numatyti, kad PVM skola būtų sumokėta ne visa, tai žmanoma tik tuo atveju, jeigu nepriklausomas ekspertas patvirtina, jog mokesčių institucijoms skolininko bankroto atveju nebūtų išmokėta daugiau. Taigi, nors gali būti atvejų, kai susitarus su kreditoriais gali būti sumokėta didesnė PVM skolos dalis nei bankroto atveju, priešingai būtų negali. Todėl nacionalinės teisės nuostatos negalima laikyti nesuderinama su pareiga užtikrinti veiksmingą ES išteklį 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 valstybės, jeigu pasiūlyme nenumatoma sumokėti visos PVM skolos). Pasiūlymą turi patvirtinti tiek kreditoriai, turintys teisę dalyvauti balsavime, kad visų jų reikalavimų suma sudarytų didžiąją bendros reikalavimų sumos dalį. Prieštaraujantys kreditoriai gali užginėti susitarimą teisme(26). Taigi pagal susitarimo procedūrą valstybės gali imtis visų priemonių, kurios, jos nuomone, būtų siekiant užtikrinti tomis aplinkybomis didžiausią žmanomą PVM skolos surinkimą. Dėl to, pavyzdžiui, gali būti balsuojama prieš susitarimą (arba jis gali būti užginėjamas teisme), jeigu valstybės nepritaria nepriklausomo eksperto išvadoms.

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

43. Nors byloje *Degano*, ko gero, pagal susitarimą likviduojamas visas žmonės turtas, Teisingumo Teismui nepateikta išsamios informacijos. Pagal kitus susitarimus skolininkas gali tęsti veiklą. Tokiais atvejais, kaip nurodo Ispanijos vyriausybė, nagrinėjamas tikslas atitinka Komisijos rekomendacijų valstybėms narėms panaikinti kliūtis, trukdančias veiksmingai restruktūrizuoti

finansini? sunkum? patirian?ias perspektyvias ?mones, ir taip skatinti verslum?, investicijas, užimtum? ir pad?ti mažinti kli?tis, trukdan?ias sklandžiai vidaus rinkos veiklai(27).

44. Ta?iau nor??iau pabr?žti, kad mano suformuota nuomon? susijusi tik su ES teis?s aiškinimu. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, regis, abejoja d?l tam tikr? Bankroto ?statymo nuostat? aiškinimo, kur? si?lo *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas). Neturiu nuomon?s d?l kit? galim? su nacionaline teise susijusi? pagrind?, kuriais savo sprendimuose galb?t vadovavosi *Corte di Cassazione*.

Išvada

45. Tod?l manau, kad Teisingumo Teismas tur?t? taip atsakyti ? *Tribunale di Udine* (Udin?s apylink?s teismo, Italija) pateikt? klausim?:

Nei ES sutarties 4 straipsnio 3 dalimi, nei 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos nedraudžiama priimti nacionalin?s teis?s norm?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, jeigu tas normas reikia aiškinti taip, kad pagal jas sunkioje finansin?je pad?tyje atsid?rusiai ?monei b?t? leidžiama sudaryti susitarim? su kreditoriais, pagal kur? bus likviduotas visas jos turtas, o PVM skola valstybei bus sumok?ta tik iš dalies, su s?lyga, kad nepriklausomas ekspertas padaro išvad?, kad bankroto atveju neb?t? sumok?ta didesn? šios skolos dalis, ir kad susitarim? patvirtina teismas.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; klaid? ištaisyimas OL L 335, 2007 12 20, p. 60) (toliau – PVM direktyva).

3 – 2007 m. birželio 7 d. Tarybos sprendimas 2007/436/EB, Euratomas, d?l Europos Bendrij? nuosav? ištekl? sistemos (OL L 163, p. 17). Sprendimas 2007/436 panaikintas 2014 m. geguž?s 26 d. Tarybos sprendimu 2014/335/ES, Euratomas, d?l Europos S?jungos nuosav? ištekl? sistemos (OL L 168, p. 105), kuris bus taikomas nuo 2014 m. sausio 1 d. gavus vis? valstybi? nari? pritarim?. Ta?iau cituojamos nuostatos nepasikeit?.

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

5 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23) (toliau – Šeštoji direktyva).

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

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

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

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

- 10 – Žr., be kita ko, Sprendimo *Rheinmühlen-Düsseldorf*, C?166/73, EU:C:1974:3, 4 punkt? ir Sprendimo *Cartesio*, C?210/06, EU:C:2008:723, 93 punkt?.
- 11 – Žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 37 punkt? ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C?500/10, EU:C:2012:186, 20 punkt?. Taip pat žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?174/07, EU:C:2008:704, 36 punkt? ir Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Tomoiag? Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 25 punkt?.
- 12 – Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 38 punktas ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C?500/10, EU:C:2012:186, 21 punktas.
- 13 – Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 39 punktas ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C?500/10, EU:C:2012:186, 22 punktas.
- 14 – Žr. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 26 punkt?. Taip pat žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?539/09, EU:C:2011:733, 72 punkt? ir mano išvados byloje *Belvedere Costruzioni*, C?500/10, EU:C:2011:754, 47 punkt?.
- 15 – Žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 39 punkt? ir Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C?500/10, EU:C:2012:186, 22 punkt?. Taip pat žr. Nutarties *Nuova Invincibile*, C?82/14, EU:C:2015:510, 23 punkt?.
- 16 – Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 45 punktas. Taip pat žr. PVM direktyvos preambul?s 4 ir 7 konstatuojam?sias dalis.
- 17 – Sprendimas *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, ir Sprendimas *Komisija / Italija*, C?174/07, EU:C:2008:704. Nagrin?jamos Šeštosios direktyvos nuostatos atitinka PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 206 straipsnio, 252 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatas (pagal 252 straipsnio 1 dal? apmokestinamieji asmenys ?pareigojami teikti PVM deklaracijas).
- 18 – Išvados byloje C?500/10, EU:C:2011:754, 36 punktas.
- 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 punktas.
- 21 – Taip pat žr. šios išvados 35 punkt?.
- 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.
- 26 – Bankroto ?statymo 177 ir 180 straipsniai.
- 27 – 2014 m. kovo 12 d. Komisijos rekomendacija d?l naujo poži?rio ? verslo žlugim? ir nemokum?, C(2014) 1500 galutinis, p. 4 ir 5.