TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. balandžio 7 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — PVM — ESS 4 straipsnio 3 dalis — Direktyva 2006/112/EB — Nemokumas — Susitarimo su kreditoriais procedūra — Dalinis PVM reikalavimo patenkinimas“

Byloje C-546/14

dėl *Tribunale di Udine* (Udinės apylinkės teismas, Italija) 2014 m. spalio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. lapkričio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, inicijuotoje

likviduojamos **Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C.**,

dalyvaujant

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— likviduojamos *Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C.*, atstovaujamos advokato P. Bregalanti,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Gavela Llopis,

— Europos Komisijos, atstovaujamos F. Tomat, A. Caeiros ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2016 m. sausio 14 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: italų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl ESS 4 straipsnio 3 dalies ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant prašymą dėl likviduojamos *Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C.* (toliau – *Degano Trasporti*) susitarimo su kreditoriais, pateiktą *Tribunale di Udine* (Udinės apylinkės teismas, Italija).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a, c ir d punktais, pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, taip pat prekių importas.

4 PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

5 Pagal PVM direktyvos 273 straipsnio pirmą pastraipą:

„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.“

Italijos teisė

6 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1942 m. kovo 16 d. Karaliaus dekreto Nr. 267, kuriame yra nuostatų dėl bankroto, susitarimo su kreditoriais, teismų administravimo ir privalomojo administracinio likvidavimo (*Regio Decreto no 267 recante „Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa“*, GURI, Nr. 81, 1942 m. balandžio 6 d., toliau – Bankroto įstatymas), 160 ir paskesniuose straipsniuose nustatyta susitarimo su kreditoriais procedūra.

7 Per procedūrą, kurią taikant siekiama išvengti bankroto paskelbimo, kritinėje situacijoje esantys arba nemokūs verslininkai siūlo kreditoriams perduoti savo turtą ir taip visiškai padengti pirmenybės teisę turinčių kreditorių reikalavimus ir iš dalies – negarantuotus reikalavimus. Tačiau susitarime su kreditoriais galima numatyti dalinį kai kurių pirmenybinių reikalavimų patenkinimą, kai nepriklausomas ekspertas patvirtina, kad jie nebūtų patenkinti daugiau, jei verslininkas bankrutuotų.

8 Susitarimo su kreditoriais procedūra, per kurią dalyvauja prokuroras, pradedama verslininko pareiškimu kompetentingam teismui. Šis teismas pirmiausia patikrina, ar įvykdytos visos įstatyme numatytos susitarimo sudarymo su kreditoriais sąlygos, ir nusprendžia dėl pareiškimo priimtinumo. Paskui kreditorių, su kuriais skolininkas nesiūlo visiškai atsiskaityti, prašoma balsuoti dėl susitarimo su

kreditoriais pasiūlymo, kurį turi patvirtinti tiek kreditorių, turinčių teisę dalyvauti balsuojant, kad visų jų reikalavimų suma sudarytų didžiąją bendros reikalavimų sumos dalį. Galiausiai, jei pasiekiama tokia dauguma, teismas patvirtina susitarimą su kreditoriais po to, kai prireikus priima sprendimą dėl su tokiu susitarimu nesutinkančių kreditorių prieštaravimų ir iš naujo patikrina, ar įvykdytos įstatyme numatytos sąlygos. Taip patvirtintas susitarimas su kreditoriais yra jiems visiems privalomas.

9 Be to, Bankroto įstatymo 182ter straipsnyje „Susitarimas dėl mokesčių“ numatyta, kad pagal šio įstatymo 160 straipsnyje numatytą planą skolininkas, kiek tai susiję su negarantuotais reikalavimais, gali pasiūlyti sumokėti dalį mokesčių ir mokesčių administratoriaus papildomų reikalavimų bei privalomų socialinio draudimo įmokų ir papildomų reikalavimų ir (arba) atidėti jų mokėjimą, nors jie neįrašyti į registrą, išskyrus mokesčius, kurie sudaro nuosavus Sąjungos išteklius. Dėl PVM ir apskaičiuotų, bet nesumokėtų, mokesčių skolininkas gali numatyti tik mokėjimo atidėjimą.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

10 2014 m. gegužės 22 d. *Degano Trasporti* pateikė pareiškimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pradėti susitarimo su kreditoriais procedūrą. Nurodžiusi kritinę situaciją, ji norėjo parduoti savo turtą, kad visiškai patenkintų tam tikrus pirmenybės teisę turinčių kreditorių reikalavimus ir sumokėtų procentinę dalį skolų kreditoriams, kurių reikalavimai negarantuoti, ir kai kuriems žemesnės eilės pirmenybės teisę turintiems kreditoriams, kurių reikalavimai, jos teigimu, bet kuriuo atveju visi nebūtų patenkinti, jei būtų pradėta bankroto procedūra. Tarp šių reikalavimų buvo PVM skola, kurios dalį *Degano Trasporti* siūlė grąžinti nesudarant susitarimo dėl mokesčių.

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turintis nuspręsti dėl *Degano Trasporti* pareiškimo priimtinumo, be kita ko, pažymi, kad Bankroto įstatymo 182ter straipsnyje draudžiama sudarant susitarimą dėl mokesčių susitarti dėl valstybės reikalavimų, susijusių su PVM, kurie laikomi 19 eilės pirmenybės teisę turinčių kreditorių reikalavimais, patenkinimo iš dalies ir leidžiama patenkinti tik dalį šių reikalavimų.

12 Jis nurodo, kad pagal *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) praktiką šis draudimas, nors nurodytas Bankroto įstatymo 182ter straipsnyje, kuris reglamentuoja susitarimą dėl mokesčių, galioja visais atvejais ir nuo jo negali būti nukrypstama net esant susitarimo su kreditoriais pasiūlymui. Šio teismo teigimu, šis nacionalinės teisės aiškinimas taikomas, kiek tai susiję su Sąjungos teise, ypač ESS 4 straipsnio 3 dalimi ir PVM direktyva, kaip jos išaiškintos sprendimuose *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412), *Komisija / Italija* (C-174/07, EU:C:2008:704) ir *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186).

13 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar valstybių narių pareiga priimti visas įstatymines ir administracines priemones, būtinas viso mokėtino PVM surinkimui užtikrinti, kaip numatyta Sąjungos teisėje, iš tiesų draudžia naudotis kolektyvine kita nei bankroto procedūra, per kurią nemokus verslininkas parduoda visą savo turtą, kad patenkintų reikalavimus, ir numato sumokėti bent jau tiek savo PVM skolos, kiek sumokėtų bankroto atveju.

14 Šiomis aplinkybėmis *Tribunale di Udine* (Udinės apylinkės teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar ESS 4 straipsnio 3 dalyje ir PVM direktyvoje nustatytus principus ir nuostatas, kaip juos Teisingumo Teismas jau aiškino sprendimuose *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412), *Komisija / Italija* (C-174/07, EU:C:2008:704) ir *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 skolininkas numato savo turto pardavimą ir tik dalinį PVM skolos valstybei

grąžinimą, kai nesinaudojama susitarimo dėl mokesčių institutu, o atsižvelgiant į nepriklausomo eksperto vertinimą ir formalų teismo patikrinimą, nenumatoma, kad bankroto atveju būtų sumokėta didesnė šios skolos dalis, yra priimtinas?“

Dėl prejudicinio klausimo

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pateikia šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą dar nepasibaigus jam pateikto prašymo priimtinumo nagrinėjimui, nors susitarimo su kreditoriais procedūros ginčų etapas prasideda tik po tokio susitarimo patvirtinimo, kai mažumą sudarantys kreditoriai gali pateikti prieštaravimą; pirmiausia reikia pažymėti, kad šios aplinkybės nepažeidžia Teisingumo Teismo jurisdikcijos nagrinėti šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

16 Iš tiesų nacionaliniai teismai gali kreiptis į Teisingumo Teismą tik nagrinėdami ginčą ir turėdami priimti sprendimą pagal teisminiam sprendimui priimti skirtą procedūrą (sprendimų *Grillo Star Fallimento*, C-443/09, EU:C:2012:213, 21 punktas ir *Torresi*, C-58/13 ir C-59/13, EU:C:2014:2088, 19 punktas), o momento, kada kreiptis su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, pasirinkimas priklauso jų išimtinei jurisdikcijai (šiuo klausimu žr. sprendimų *X*, C-60/02, EU:C:2004:10, 28 punktą ir *AGM-COS.MET*, C-470/03, EU:C:2007:213, 45 punktą).

17 Todėl Teisingumo Teismas turi jurisdikciją nagrinėti šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nors jis buvo pateiktas teismas pateikė ne ginčo teisenoje, per kurią buvo nagrinėjamas jam pateikto prašymo, kuriuo siekiama pradėti susitarimo su kreditoriais procedūrą, kuri, kaip matyti iš šio sprendimo 8 punkte nurodytų proceso nacionalinių taisyklių, turėjo, jei prašymas pripažįstamas priimtinu, baigtis teisminiu sprendimu, priimtu dalyvaujant prokurorui, po to, kai prireikus teismas nuspręstų dėl mažumą sudarančių kreditorių prieštaravimo, priimtinumo klausimas.

18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar ESS 4 straipsnio 3 dalis ir PVM direktyvos 2 straipsnis, 250 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis draudžia nacionalinės teisės aktą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, aiškinti taip, jog pardavęs savo turtą, kad sumažintų skolas, nemokus verslininkas gali pateikti prašymą teismui pradėti susitarimo su kreditoriais, kuriame jis siūlo tik dalinį PVM skolos sumokėjimą, procedūrą, nurodęs, kad bankroto atveju pagal nepriklausomo eksperto atliktą ekspertizę šios skolos nebus grąžinta daugiau.

19 Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš PVM direktyvos 2 straipsnio, 250 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio ir ESS 4 straipsnio 3 dalies matyti, kad valstybės narės turi pareigą imtis visų įstatyminių ir administracinių priemonių, galinčių užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jų teritorijoje (sprendimų *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 37 punktas; *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 20 punktas; *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 25 punktas, ir *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktas).

20 Bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ir šiuo aspektu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų priemonių panaudojimo būdo (sprendimų *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 38 punktas ir *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 21 punktas).

21 Tačiau šią diskreciją riboja pareiga užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą ir pareiga nesukelti didelių apmokestinamųjų asmenų vertinimo skirtumų tiek vienoje valstybėje narėje, tiek bendrai visoje Sąjungoje. PVM direktyvą reikia aiškinti atsižvelgiant į bendrai PVM sistemai būdingą mokesčių neutralumo principą, pagal kurį draudžiama apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus. Valstybių narių veiksmai surenkant PVM turi atitikti šį

principą (šiuo klausimu žr. sprendimų *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 39 puntą; *Komisija / Vokietija*, C-539/09, EU:C:2011:733, 74 punktą ir *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 22 punktą).

22 Remiantis 2007 m. birželio 7 d. Tarybos sprendimo 2007/436/EB, Euratomas, dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos (OL L 163, p. 17) 2 straipsnio 1 dalimi, Sąjungos nuosavus išteklius sudaro, be kita ko, pajamos iš suderintoms PVM apmokestinimo bazėms, nustatytoms pagal Sąjungos taisykles, taikomo galiojančio vienodo tarifo. Vadinasi, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pajamų iš PVM gavimo laikantis taikytinos Sąjungos teisės ir atitinkamų lėšų iš PVM įtraukimo į Sąjungos biudžetą, nes bet koks trūkumas gaunant pirmąsias potencialiai sumažins antrąsias (Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas ir nurodyta teismo praktika).

23 Atsižvelgiant į šiuos elementus reikia išnagrinėti, ar vykstant susitarimo su kreditoriais procedūrai, numatytai pagrindinėje byloje nagrinėjamame nacionalinės teisės akte, leidimas nemokiam verslininkui iš dalies patenkinti PVM reikalavimą prieštarauja valstybių narių pareigai užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jų teritorijoje, kaip ir veiksmingą nuosavų Sąjungos išteklių surinkimą.

24 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, kaip išvados 38–42 punktuose teigė generalinė advokatė, susitarimo su kreditoriais procedūrai, kurią aprašė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kuri nurodyta šio sprendimo 6–8 punktuose, taikomos griežto taikymo sąlygos, siekiant suteikti garantijų, kiek tai visų pirma susiję su pirmenybės teisę turinčių kreditorių reikalavimų ir PVM reikalavimų patenkinimu.

25 Taigi susitarimo su kreditoriais procedūra pirmiausia reikalauja, kad nemokus verslininkas parduotų visą savo turtą skoloms padengti. Jei šio turto nepakanka visiems reikalavimams padengti, dalinis pirmenybės teisę turinčio kreditoriaus reikalavimo padengimas galimas tik jei nepriklausomas ekspertas patvirtina, kad skolininko bankroto atveju nebus patenkinta didesnė šio reikalavimo dalis. Atrodo, susitarimo su kreditoriais procedūra leidžia nustatyti, kad dėl verslininko nemokumo negali būti patenkinta didesnė atitinkamos valstybės narės PVM reikalavimo dalis.

26 Taip pat, kadangi dėl susitarimo su kreditoriais pasiūlymo turi balsuoti visi kreditoriai, kurių reikalavimus skolininkas siūlo tenkinti tik iš dalies, ir jį turi patvirtinti tiek kreditorių, turinčių teisę dalyvauti balsuojant, kad visų jų reikalavimų suma sudarytų didžiąją bendros reikalavimų sumos dalį, susitarimo su kreditoriais procedūra atitinkamai valstybei narei suteikia galimybę balsuoti prieš pasiūlymą iš dalies patenkinti PVM reikalavimą, ypač jeigu ji nesutinka su nepriklausomo eksperto išvadomis.

27 Galiausiai manant, kad, nepaisant šio neigiamo balsavimo, šis pasiūlymas yra priimtas, susitarimą su kreditoriais turi patvirtinti prašymą nagrinėjantis teismas po to, kai prireikus nusprendžia dėl kreditorių, nesutinkančių su susitarimo pasiūlymu, prieštaravimų; susitarimo su kreditoriais procedūra leidžia atitinkamai valstybei narei pareiškiant prieštaravimą dar kartą ginčyti susitarimą, kuriame numatytas PVM reikalavimo dalinis patenkinimas, o šiam teismui – atlikti kontrolę.

28 Atsižvelgiant į šias sąlygas leidimas nemokiam verslininkui iš dalies patenkinti PVM reikalavimą vykstant susitarimo su kreditoriais procedūrai, kuri, skirtingai nei priemonės, nagrinėtos bylose, kuriose priimti sprendimai *Komisija / Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412) ir *Komisija / Italija* (C-174/07, EU:C:2008:704), o jais remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nėra bendras ir chaotiškas atsisakymas rinkti PVM, neprieštarauja valstybių narių pareigai užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jų teritorijoje, kaip ir veiksmingą nuosavų Sąjungos išteklių surinkimą.

29 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: ESS 4 straipsnio 3 dalis ir PVM direktyvos 2 straipsnis, 250 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis nedraudžia nacionalinės teisės akto, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, aiškinti taip, jog pardavęs savo turtą, kad sumažintų skolas, nemokus verslininkas

gali teikti prašymą teismui pradėti susitarimo su kreditoriais, kuriame siūlo tik dalinį PVM skolos sumokėjimą, procedūrą, nurodęs, kad bankroto atveju pagal nepriklausomo eksperto atliktą ekspertizę šios skolos nebus grąžinta daugiau.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

ESS 4 straipsnio 3 dalis ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnis, 250 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis nedraudžia nacionalinės teisės akto, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, aiškinti taip, jog pardavęs savo turtą, kad grąžintų skolas, nemokus verslininkas gali pateikti prašymą teismui pradėti susitarimo su kreditoriais, kuriame siūlo tik dalinį PVM skolos sumokėjimą, procedūrą, nurodęs, kad bankroto atveju pagal nepriklausomo eksperto atliktą ekspertizę šios skolos nebus grąžinta daugiau.

Parašai.