

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 16. marca 2017(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost – ?len 4(3) PEU – Šesta direktiva – Državne pomo?i – Postopek odpisa dolgov fizi?nim osebam v ste?aju (esdebitazione) – Neizterljivost dolgov, ki izhajajo iz DDV“

V zadevi C?493/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (kasacijsko sodiš?e, Italija) z odlo?bo z dne 6. maja 2015, ki je na Sodiš?e prispela 21. septembra 2015, v postopku

Agenzia delle Entrate

proti

Marcu Identiju,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, C. Toader, sodnica, in E. Jaraši?nas (poro?evalec), sodnik,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za špansko vlado M. A. Sampol Pucurull, agent,
- za Evropsko komisijo A. Caeiros, L. Lozano Palacios in F. Tomat, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(3) PEU ter členov 2 in 22 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Agenzia delle Entrate (urad za prihodke, v nadaljevanju: davčna uprava) in Marcom Identijem zaradi odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (DDV) in regionalnega davka na proizvodne dejavnosti za davčno leto 2003.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Na podlagi člena 2 Šeste direktive sta predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, ter uvoz blaga.

4 Člen 22 Šeste direktive določa:

„[...]

4. Vsak davčni zavezanec predloži obračun v roku, ki ga določi država članica [...]

[...]

5. Vsak davčni zavezanec plača neto znesek [DDV] ob predložitvi obračuna. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo zneska ali lahko zahtevajo vmesno plačilo.

[...]

8. [...] [D]ržave članice [lahko] naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.

[...]“

Italijansko pravo

5 Z decreto legislativo n. 5 (zakonska uredba št. 5) z dne 9. januarja 2006 (redni dodatek h GURI št. 13 z dne 16. januarja 2006) je bil uveden postopek odpisa dolgov (*esdebitazione*), tako da so bili spremenjeni členi od 142 do 144 legge fallimentare (zakon o stečaju), ki je bil potrjen z regio decreto n. 267 (kraljeva uredba št. 267) z dne 16. marca 1942 (GURI št. 81 z dne 6. aprila 1942) in spremenjen z decreto legislativo n. 169 (zakonska uredba št. 169) z dne 12. septembra 2007 (GURI št. 241 z dne 16. oktobra 2007) (v nadaljevanju: zakon o stečaju).

6 Člen 142 zakona o stečaju, naslovljen „Odpis dolgov“, določa:

„Dolжник, ki je fizična oseba, je upravičen do odpisa preostalih neporavnanih dolgov do upnikov, ki so prijavili svoje terjatve v okviru postopka zaradi insolventnosti, če:

(1) je sodeloval z organi za izvedbo postopka, tako da je predložil vse uporabne podatke in dokumentacijo za ugotovitev obveznosti ter si je prizadeval za pravilen potek postopkov;

(2) ni nikakor upošteval ali pripomogel k upoštevanju poteka postopka;

- (3) ni kršil določb člena 48;
- (4) mu niso bili odpisani dolgovi v desetih letih pred oddajo vloge;
- (5) ni niti poneveril aktive ali prikazal neobstoječih obveznosti niti povzročil ali poslabšal neuravnoteženosti, s čimer bi otežil rekonstrukcijo premoženja in poslovanja, niti zlorabil najetja posojila;
- (6) zoper njega ni bila izdana pravnomočna sodba zaradi lažnega stežaja ali kaznivih dejanj zoper državno gospodarstvo, industrijo in trgovino ter drugih kaznivih dejanj v povezavi z izvajanjem dejavnosti podjetja, razen če je bil za taka kazniva dejanja rehabilitiran. Če teče kazenski postopek zaradi katerega od navedenih kaznivih dejanj, sodišče prekine postopek do odločitve v tem kazenskem postopku.

Odpis dolgov ni možen, če upniki, ki so prijavili svoje terjatve v okviru postopka zaradi insolventnosti, niso bili vsaj delno poplačani.

Odpis dolgov ni možen za:

- (a) obveznosti vzdrževanja, preživitvene obveznosti in obveznosti za neposlovne namene;
- (b) dolgove za plačilo odškodnine zaradi nepogodbene deliktne odgovornosti ter za finančne kazenske in upravne sankcije, ki niso dodatno naložene k odpisanim dolgovom.

Odpis dolgov ne vpliva na terjatve upnikov do solidarno odgovornih oseb, porokov dolžnika in regresnih dolžnikov.“

7 Člen 143 zakona o stežaju, naslovljen „Postopek odpisa dolgov“, določa:

„Sodišče s sklepom o koncu postopka zaradi insolventnosti ali na podlagi predloga dolžnika, vloženega v naslednjem letu, po preveritvi pogojev iz člena 142 in ob upoštevanju tudi dolžnikovega sodelovanja ter po posvetovanju s stežajnim upraviteljem in odborom upnikov razglasi, da od dolžnika, v zvezi s katerim je bil razglašen stežaj, ni mogoče izterjati dolgov, ki niso bili v celoti poravnani v okviru postopka zaradi insolventnosti. [...]

Zoper navedeni sklep lahko dolžnik, upniki, katerih terjatve niso bile v celoti poravnane, državno tožilstvo in katera koli zainteresirana oseba vložijo ugovor v skladu s členom 26.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Tribunale di Mondovì (sodišče v Mondoviju, Italija) je M. Identiju, komplementarju družbe PVA di Identi Marco e C. Sas v stežaju, ki je tudi sam razglasil osebni stežaj, s sklepom z dne 14. aprila 2008 odobrilo odpis dolgov. Po izdaji tega sklepa je davčna uprava M. Identiju izdala odmero odločbo iz naslova DDV in regionalnega davka na proizvodne dejavnosti za davčno leto 2003.

9 Davčna uprava pred Corte suprema di cassazione (kasacijsko sodišče, Italija) predlaga razveljavitev sodbe, ki jo je izdalo Commissione tributaria regionale del Piemonte (deželno davčno sodišče v Piemontu, Italija) 26. marca 2012 ter s katero je bila potrjena prvostopenjska odločba o ugotovitvi nezakonitosti te odmerne odločbe in zavrnjena pritožba, ki jo je davčna uprava vložila zoper to odločbo.

10 Predložitveno sodišče navaja, da je cilj postopka odpisa dolgov, ki se uporabi za dolžnika, ki

je fizična oseba in gospodarski subjekt ter ki razglasi stečaj, osebi, ki je upravičena do uporabe tega postopka, omogočiti „nov začetek“ po odpisu vseh preteklih dolgov do upnikov, ki so prijavili terjatve v postopku zaradi insolventnosti, ki ob koncu tega postopka niso poravnani, da bi ta dolжник ponovno postal aktiven gospodarski subjekt, ne da bi breme preteklih dolgov omejevalo njegove pobude ali zmožnosti za ustvarjanje blaginje. Senat sodišča za stečajne postopke sprejme odločitev o tem, ali se za dolžnika lahko uporabi ta postopek, pred tem pa pridobi mnenji stečajnega upravitelja in odbora upnikov, ki nista zavezujoči, in zlasti preveri izpolnjenost pogojev iz člena 142, prvi odstavek, zakona o stečaju.

11 Predložitveno sodišče dvomi o združljivosti postopka odpisa dolgov s pravom Unije. Po mnenju navedenega sodišča se postavlja vprašanje – tako kot v okviru postopka dogovora z upniki, na katerega se je nanašala zadeva, v kateri je bila izdana sodba z dne 7. aprila 2016, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206) – ali lahko praktični pomisleki, navedeni v okviru sodne odločbe, kot so insolventnost upravičenega dolžnika ali možnost samo delne izterjave terjatve, ki izhajajo iz DDV, utemeljujejo celotno ali delno odpoved tej terjati.

12 Predložitveno sodišče meni, da je nacionalni zakonodajalec s tem, da je v členu 142 zakona o stečaju izrpnost naštel dolgove, ki jih dolžniku ni mogoče odpisati, ne da bi navedel davčne terjatve, štel, da je treba osebi, za katero se lahko uporabi postopek odpisa dolgov, odpisati tudi davčne dolgove. Vendar je treba po mnenju navedenega sodišča preveriti, ali uporaba tega postopka za dolgove, ki izhajajo iz DDV, ni v nasprotju s pravom Unije.

13 Dodaja, da se postavlja tudi vprašanje, ali je nacionalna ureditev iz zadeve v glavni stvari združljiva s pravili Evropske unije s področja konkurence, ker se s to ureditvijo glede vrnitve v gospodarsko življenje daje prednost osebam, za katere se dopusti uporaba navedenega postopka, v primerjavi z drugimi osebami, glede katerih je bil razglašen stečaj, za katere se ta postopek *ex lege* ne uporabi.

14 V teh okoliščinah je Corte suprema di cassazione (kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 4(3) PEU ter člena 2 in 22 Šeste direktive razlagati tako, da v zvezi z DDV nasprotujejo uporabi nacionalne določbe, v skladu s katero se subjektom, pripuščenim k postopku odpisa dolgov, ki ga urejata člena 142 in 143 [zakona o stečaju], odpišejo dolgovi, ki izhajajo iz DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

15 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba pravo Unije, natančneje člen 4(3) PEU, člena 2 in 22 Šeste direktive ter pravila s področja državnih pomoči, razlagati tako, da nasprotuje temu, da se dolgovi, ki izhajajo iz DDV, razglasijo za neizterljive na podlagi uporabe nacionalne ureditve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero je določen postopek odpisa dolgov, v skladu s katerim lahko sodišče pod nekaterimi pogoji dolgove fizične osebe, ki ob koncu stečajnega postopka, ki je bil voden v zvezi s to osebo, ostanejo neplačani, razglasi za neizterljive.

16 Opozoriti je treba, da iz členov 2 in 22 Šeste direktive ter člena 4(3) PEU izhaja, da imajo države članice obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je v celoti pobran DDV, dolgovan na njihovem ozemlju (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, točka 19 in navedena sodna praksa).

17 V okviru skupnega sistema DDV morajo države članice zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, in imajo v zvezi s tem določeno svobodo, zlasti v zvezi z načinom

uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo (sodba z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, točka 20 in navedena sodna praksa).

18 Vendar je ta svoboda omejena z obveznostjo zagotoviti učinkovito pobiranje lastnih sredstev Unije in obveznostjo, da se davčni zavezanci ne smejo znatno različno obravnavati bodisi v eni od držav članic bodisi v vseh. Direktivo o DDV je treba razlagati v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV in po katerem se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, ne smejo obravnavati različno glede pobiranja DDV. Države članice morajo to načelo spoštovati pri vsakem ukrepu v zvezi s pobiranjem DDV (sodba z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, točka 21 in navedena sodna praksa).

19 Lastna sredstva Unije sestavljajo v skladu s členom 2(1) Sklepa Sveta z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (2007/436/ES, Euratom) (UL 2007, L 163, str. 17) med drugim prihodki iz uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV, določene v skladu s predpisi Unije. Tako obstaja neposredna zveza med pobiranjem prihodkov od DDV ob spoštovanju prava Unije, ki se uporabi, in dajanjem ustreznih virov iz naslova DDV na razpolago proračunu Unije, saj lahko vsaka vrzel pri pobiranju prvih povzroči zmanjšanje drugih (sodba z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, točka 22 in navedena sodna praksa).

20 Glede na te elemente je treba ugotoviti, ali je možnost, da se pod nekaterimi pogoji razglasi neizterljivost dolgov v zvezi z DDV na podlagi uporabe postopka odpisa dolgov, ki je predmet postopka v glavni stvari, v nasprotju z obveznostjo držav članic, da zagotovijo, da je DDV, ki je dolgovan na njihovem ozemlju, v celoti pobran in da so lastna sredstva Unije učinkovito pobrana. Za to je treba preučiti pogoje za uporabo navedenega postopka.

21 Najprej, razvidno je, da je cilj postopka odpisa dolgov, kot ga je opisalo predložitveno sodišče in kot je pojasnjen v točkah od 5 do 7 te sodbe, omogočiti fizični osebi, ki je razglasila stečaj, da se osvobodi dolgov, ki ob koncu stečajnega postopka, ki je potekal v zvezi s to osebo, niso plačani, da bi lahko ta oseba ponovno začela opravljati podjetniško dejavnost. Pri uporabi postopka odpisa dolgov, ki se lahko vodi hkrati s stečajnim postopkom ali po njem, se torej predpostavlja, da je bilo premoženje dolžnika v celoti likvidirano in da razdelitev sredstev med upnike, ki je posledica te likvidacije, ni omogočila poplačila vseh dolgov. Poleg tega se v skladu s členom 142, drugi odstavek, zakona o stečaju odpis dolga odobri le, če so bili upniki, ki so prijavili svoje terjatve v stečajnem postopku, vsaj delno poplačani.

22 Dalje, postopek odpisa dolgov se uporabi samo za fizične osebe, ki izpolnjujejo nekatere pogoje, ki so določeni v členu 142, prvi odstavek, zakona o stečaju in se nanašajo na ravnanje dolžnika pred začetkom postopka zaradi insolventnosti in med njim. Iz teh pogojev je zlasti razvidno, da na eni strani dolžnik ni smel biti upravičen do uporabe tega postopka v zadnjih desetih letih pred oddajo vloge, ni smel biti obsojen za kaznivo dejanje lažnega stečaja, gospodarsko kaznivo dejanje ali drugo kaznivo dejanje v povezavi z izvajanjem dejavnosti podjetja ter ni smel poneveriti aktive ali organizirati svoje insolventnosti oziroma je poslabšati z zlorabo najema posojila, na drugi strani pa je moral med postopkom zaradi insolventnosti sodelovati in izkazovati skrbnost. Zdi se torej, da se ti pogoji v bistvu nanašajo na vestnost in poštenost dolžnika in so torej lahko takšni, da se na njihovi podlagi postopek odpisa dolgov uporabi samo za dobroverne dolžnike.

23 Nazadnje, v zvezi s potekom postopka v členu 143 zakona o stečaju je določeno, prvič, da mora sodišče, ki obravnava zadevo, preveriti izpolnjenost pogojev iz člena 142 navedenega zakona, drugič, da se opravi posvetovanje s stečajnim upraviteljem in odborom upnikov ter, nazadnje, tretjič, da upniki, ki niso bili v celoti poplačani, državni tožilec ali katera koli

zainteresirana oseba lahko vložijo pravno sredstvo zoper odložbo navedenega sodišča, s katero so dolgovi, ki v okviru postopka zaradi insolventnosti niso bili v celoti poplačani, razglašeni za neizterljive. Tako postopek odpisa dolgov zahteva, da sodni organ opravi presojo vsakega posameznega primera. Poleg tega omogoča državi članici, ki je imetnica terjatve v zvezi z DDV, da na eni strani poda mnenje glede vloge dolžnika, ki zaprosi za uporabo tega postopka, pred sprejetjem odložbe o tej vlogi in da na drugi strani, če je potrebno, vloži pravno sredstvo zoper odložbo, s katero so dolgovi, ki izhajajo iz DDV in niso v celoti poplačani, razglašeni za neizterljive, kar pripelje do drugega sodnega nadzora.

24 Iz teh ugotovitev izhaja, da – tako kot v okviru postopka dogovora z upniki, ki je bil preučen v sodbi z dne 7. aprila 2013, *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, točka 28) – za uporabo postopka odpisa dolgov, ki je predmet postopka v glavni stvari, veljajo strogi pogoji, ki zagotavljajo jamstva, kar zadeva zlasti izterjavo terjatev v zvezi z DDV, ter da ob upoštevanju teh pogojev ta postopek ne pomeni splošne in nediferencirane odpovedi pobiranju DDV in ni v nasprotju z obveznostjo držav članic, da zagotovijo, da je DDV, ki je dolgovan na njihovem ozemlju, v celoti pobran in da so lastna sredstva Unije učinkovito pobrana (glej sodbo z dne 7. aprila 2016, *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, točka 28).

25 V zvezi s pravili s področja državnih pomoči je treba opozoriti, da se za opredelitev nekega nacionalnega ukrepa kot „državne pomoči“ v skladu z ustaljeno sodno prakso zahteva, da so izpolnjeni vsi naslednji pogoji. Prvi, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugi, ta intervencija mora biti taka, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretji, pomeniti mora selektivno prednost za upravičenca. Četrty, izkrivljati mora konkurenco ali pomeniti grožnjo za to (sodbi z dne 21. decembra 2016, *Komisija/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40, in z dne 21. decembra 2016, *Komisija/World Duty Free Group SA in drugi*, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53 in navedena sodna praksa).

26 Glede pogoja v zvezi s selektivnostjo prednosti, ki je sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, iz prav tako ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba pri presoji tega pogoja ugotoviti, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (sodba z dne 21. decembra 2016, *Komisija/World Duty Free Group SA in drugi*, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54 in navedena sodna praksa).

27 Poleg tega je treba opozoriti, da dejstvo, da imajo lahko samo davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, od njega korist, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven (glej v tem smislu sodbi z dne 29. marca 2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42, in z dne 21. decembra 2016, *Komisija/World Duty Free Group SA in drugi*, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 59).

28 V obravnavani zadevi zadošča ugotoviti, da v okviru določb zakona o stečajni postopki, ki urejajo postopek odpisa dolgov, osebe, ki ne morejo imeti koristi od tega postopka, bodisi ker ne spadajo na področje uporabe tega postopka bodisi ker niso izpolnjeni pogoji iz člena 142 navedenega zakona, niso v primerljivem dejanskem in pravnem položaju kot osebe, ki so upravičene do te koristi, z vidika cilja, ki se uresničuje s temi določbami in ki je, kot izhaja iz točk 10 in 12 ter 21 in 22 te sodbe, omogočiti fizični osebi, ki je razglasila stečaj in je dobroverni dolžnik, da ponovno začne opravljati podjetniško dejavnost prosta dolgov, ki ob koncu stečajnega postopka, ki je bil voden v zvezi s to osebo, niso poplačani.

29 Iz tega sledi, ne da bi bilo treba preučiti preostale pogoje, na katere je bilo opozorjeno v točki 25 te sodbe, da odpisa dolgov, kot je določen z zakonom o stečajni postopki, ni mogoče opredeliti kot

državno pomož.

30 Glede na vse te preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije, natančneje člen 4(3) PEU, člena 2 in 22 Šeste direktive ter pravila s področja državnih pomoži, razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se dolгови, ki izhajajo iz DDV, razglasijo za neizterljive na podlagi uporabe nacionalne ureditve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero je doložen postopek odpisa dolgov, v skladu s katerim lahko sodišče pod nekaterimi pogoji dolgove fizične osebe, ki ob koncu stečajnega postopka, ki je bil voden v zvezi s to osebo, ostanejo neplažani, razglasi za neizterljive.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Pravo Unije, natančneje člen 4(3) PEU, člena 2 in 22 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero ter pravila s področja državnih pomoži, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da se dolгови, ki izhajajo iz davka na dodano vrednost, razglasijo za neizterljive na podlagi uporabe nacionalne ureditve, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, s katero je doložen postopek odpisa dolgov, v skladu s katerim lahko sodišče pod nekaterimi pogoji dolgove fizične osebe, ki ob koncu stečajnega postopka, ki je bil voden v zvezi s to osebo, ostanejo neplažani, razglasi za neizterljive.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.