

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

ELEANOR SHARPSTON

od 14. siječnja 2016.(1)

Predmet C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. u stečaju

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunale di Udine (Okružni sud, Udine, Italija))

„Porez na dodanu vrijednost — Direktiva 2006/112/EZ — Trgovac u financijskoj poteškoći — Nagodba s vjerovnicima — Djelomično plaćanje duga s osnove PDV-a državi članici — Načelo lojalne suradnje“

1. Sud je u više navrata objasnio da pravo Unije zahtijeva od država članica poduzimanje svih zakonodavnih i upravnih mjera primjerenih za osiguravanje naplate cjelokupnog poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji se plaća na njihovu teritoriju. Mjera slobode koju imaju u tom pogledu ograničena je obvezom da, kao prvo, osiguraju učinkovitu naplatu vlastitih sredstava Unije i da, kao drugo, ne stvore značajne razlike u načinu na koji se postupa prema poreznim obveznicima unutar jedne ili svih država članica (načelo fiskalne neutralnosti). U ovom zahtjevu za prethodnu odluku Tribunale di Udine (Okružni sud, Udine; u daljnjem tekstu: sud koji je uputio zahtjev) u biti traži smjernice o tome sprječavaju li ta načela državu članicu da prihvati samo djelomično plaćanje duga s osnove PDV-a trgovca u financijskoj poteškoći u okviru nagodbe s vjerovnicima koja se temelji na likvidaciji njegove imovine.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Članak 4. stavak 3. UEU-a glasi:

„Na temelju načela lojalne suradnje i uz puno uzajamno poštovanje, Unija i države članice međusobno si pomažu pri obavljanju zadaća koje proizlaze iz Ugovora.

Države članice poduzimaju sve odgovarajuće mjere, opće ili posebne, kako bi osigurale ispunjavanje obveza koje proizlaze iz Ugovora ili akata institucija Unije.

Države članice olakšavaju ostvarivanje zadaća Unije i suzdržavaju se od svake mjere koja bi mogla ugroziti postizanje ciljeva Unije.“

3. Preambula Direktive o PDV-u(2) posebice sadržava sljedeće uvodne izjave:

„(4) Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne

sprežava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV), kojim će se, što je više moguće, ukloniti prepreke koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.

[...]

(7) Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja [...]

(8) [...] proračun Europskih zajednica treba se financirati, ne dovodeći u pitanje druge prihode, u cijelosti iz vlastitih sredstava Zajednice. Ta sredstva trebaju uključivati ona koja proizlaze iz PDV-a i dobivaju se primjenom jedinstvene porezne stope na osnovice za razrez poreza koje se utvrđuju na ujednažen način u skladu s propisima Zajednice.“

4. Sukladno članku 2. stavku 1. Direktive o PDV-u, transakcije koje podliježu PDV-u uključuju isporuku robe ili usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav te uvoz robe.

5. Članak 206. propisuje:

„Svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati mećuplaćanje.“

6. U skladu s člankom 212., države članice mogu osloboditi porezne obveznike plaćanja PDV-a ako je iznos neznatan.

7. Prvi stavak članka 273. utvrđuje da „države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izmeću država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izmeću država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice“.

8. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) Odluke 2007/436(3), vlastita sredstva Unije uključuju, među ostalim, prihod od „primjene jedinstvene stope u svim državama članicama na usklađene osnovice za procjenu PDV-a utvrđene u skladu s pravilima Zajednice“. Člankom 2. stavkom 3. ta jedinstvena stopa utvrđena je na 0,30 %.

Talijansko pravo

9. Članak 160. Kraljevske zakonodavne uredbe br. 267 od 16. ožujka 1942., kako je izmijenjena (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267; u daljnjem tekstu: Stečajni zakon) uspostavlja postupak nagodbe (*concordato preventivo*) za insolventne trgovce ili trgovce u financijskoj poteškoći kao alternativu proglašenju steaja. U takvom postupku imovina trgovca prodaje se da bi omogućila potpunu isplatu povlaštenih vjerovnika i djelomičnu isplatu neosiguranih vjerovnika. Međutim, nagodba može propisati da se tražbine dugovane određenim kategorijama povlaštenih vjerovnika neće isplatiti u potpunosti, pod uvjetom da neovisni stručnjak potvrdi da se u slučaju steaja trgovca prema njima ne bi bolje postupalo.

10. Prijedlozi za takve nagodbe podnose se vjerovnicima putem zahtjeva nadležnom Tribunalu (Okružni sud). Sukladno članku 162. Stečajnog zakona, taj sud mora provjeriti jesu li zadovoljene pravne pretpostavke za sklapanje nagodbe. Nadalje, vjerovnici kojima dužnik ne ponudi potpunu i trenutnu isplatu pozivaju se na glasovanje o prijedlogu. Sukladno članku 177. prijedlog mora

odobriti onoliko vjerovnika koliko je potrebno da njihove tražbine ?ine ve?inu tražbina svih vjerovnika s pravom glasa. U tom slu?aju ?lanak 180. propisuje da sud potvr?uje tako odobrenu nagodbu nakon što odlu?i o svakom prigovoru vjerovnika koji se ne slažu. Nagodbe su obvezuju?e za sve vjerovnike nakon što ih potvrdi sud.

11. Odluka kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku navodi da se sporovi izme?u pojedina?nih vjerovnika i dužnika o postojanju ili iznosu tražbine ne rješavaju u ste?ajnom postupku, nego putem uobi?ajenih sudskih postupaka. Me?utim, ?ini se da se u skladu s ?lankom 173. Ste?ajnog zakona, zahtjev za nagodbu mora odbaciti kada podnositelj zahtjeva namjerno prikrije imovinu ili propusti prijaviti jedan ili više dugova.

12. U skladu s ?lankom 182^{ter} Ste?ajnog zakona, trgovci mogu – usporedno s prijedlogom za nagodbu – predložiti „poreznu nagodbu“ nadležnim poreznim tijelima i institucijama socijalnog osiguranja. Takav prijedlog, tako?er podložen uvjetu da nije mogu?e o?ekivati ve?e namirenje u slu?aju ste?aja, mora odobriti svako predmetno nadležno porezno tijelo i/ili institucija socijalnog osiguranja. Porezna nagodba ne može se odnositi na poreze koji ?ine dio vlastitih sredstava Unije te ne može propisati djelomi?no nego samo odgo?eno pla?anje tražbine s osnove PDV-a, koja je privilegirana tražbina (na 19. mjestu prvenstva) na temelju talijanskog prava.

13. Prema odluci kojom je upu?en zahtjev za prethodnu odluku, Corte di Cassazione (Kasacijski sud) odlu?io je da trgovac koji predlaže nagodbu s vjerovnicima u skladu s ?lankom 160. Ste?ajnog zakona nije obvezan podnijeti odvojen prijedlog za poreznu nagodbu kada ima porezne dugove, nego ih može uklju?iti u op?i prijedlog upu?en svim vjerovnicima. U tom slu?aju država sudjeluje u glasovanju za odobravanje nagodbe ako prijedlog ne predvi?a potpunu isplatu njezinih poreznih tražbina. Država tako?er može pred odgovaraju?im sudom podnijeti pravni lijek protiv ve?inskog odobrenja pridobivenog unato? neslaganju države.

14. Me?utim, ponovno u skladu sa sudskom praksom Corte di Cassazione, zabrana predlaganja djelomi?nog pla?anja dugova s osnove PDV-a u sklopu postupka za sklapanje porezne nagodbe tako?er je primjenjiva u kontekstu prijedloga za drugu vrstu nagodbe. Iz odluke kojom je upu?en zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je Corte di Cassazione opravdao to stajalište me?u ostalim na temelju tuma?enja ovog Suda(4) u vezi s ?lankom 4. stavkom 3. UEU-a i prethodnicom trenutne Direktive o PDV-u, Šestom direktivom(5). Sud koji je uputio zahtjev gaji sumnju je li stajalište Corte di Cassazione uistinu opravdano tuma?enjem ovog Suda.

?injenice, postupak i upu?ena prethodna pitanja

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., (u daljnjem tekstu: Degano), podnio je prijedlog za nagodbu sudu koji je uputio zahtjev 22. svibnja 2014., kao posljedicu financijske poteško?e koja ga je sprije?ila od obavljanja njegovih trgova?kih aktivnosti. Prema tom prijedlogu, odre?eni povlašteni vjerovnici bili bi ispla?eni u cijelosti, ali bi djelomi?no bili ispla?eni samo neki povlašteni vjerovnici na nižem stupnju prvenstva, neosigurani vjerovnici i država s obzirom na Deganov dug s osnove PDV-a.

16. Sud koji je uputio zahtjev pita se treba li odbaciti prijedlog kao nedopušten jer ne previ?a potpuno pla?anje Deganovog duga s osnove PDV-a. Me?utim, nije siguran isklju?uje li zapravo obveza država ?lanica da poduzmu sve zakonodavne i upravne mjere primjerene za osiguravanje naplate cjelokupnog PDV-a koji je potrebno platiti, kao što je utvr?eno u sudskoj praksi Suda, nagodbu koja predvi?a pla?anje samo dijela duga s osnove PDV-a, pod uvjetom da ne do?e do ve?eg namirenja tog duga u ste?ajnom postupku. Stoga traži prethodnu odluku o sljede?em pitanju:

„Treba li na?ela i pravila iz ?lanka 4. stavka 3. UEU-a i [Direktive o PDV-u], koja su ve?

protumažena u presudama Suda Europske unije u predmetu Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), u predmetu Komisija/Italija (C-174/07, EU:C:2008:704) i u predmetu Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186) također tumažiti na način da isključuju nacionalni propis (odnosno, za potrebe služaja o kojem je riječ u glavnom postupku, tumaženje članka 162. i članka 182.ter Stečajnog zakona) prema kojem je dopušten prijedlog nagodbe s vjerovnicima koji u okviru likvidacije dužnikove imovine predviđaju plaćanje samo dijela duga prema državi s osnove PDV-a kada ne dođe do porezne nagodbe i kada, na temelju ocjene neovisnog stručnjaka i nakon formalnog sudskog nadzora, za taj dug nije predvidivo plaćanje višeg iznosa u služaju stežaja?“

17. Degano, talijanska i španjolska vlada kao i Europska komisija podnijeli su pisana ožitovanja. Rasprava nije održana.

Dopuštenost

18. Komisija primjećuje da se žini da sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku sumnja u dopuštenost istoga. Zahtjev je upućen u prethodnom postupku za odlučivanje o dopuštenosti Deganovog prijedloga nagodbe. Sud koji je uputio zahtjev nadalje objašnjava da postupak nije kontradiktoran osim ako vjerovnici koji se ne slažu prigovore nagodbi odobrenoj od strane vjerovnika žije tražbine predstavljaju većinu od tražbina svih vjerovnika s pravom glasa.

19. Smatram da je zahtjev za prethodnu odluku ožito dopušten.

20. Ustaljena je sudska praksa da su nacionalni sudovi ovlašteni obratiti se Sudu ako je pred njima u tijeku spor i ako trebaju odlučiti u postupku s ciljem donošenja odluke sudske naravi(6). To može obuhvaćati prethodne postupke s obzirom na to da izbor najprimjerenijeg trenutka za upućivanje prethodnog pitanja potpada pod isključivu nadležnost nacionalnog suda(7). Shodno tomu, činjenica da je u ovom služaju postupak pred sudom koji je uputio zahtjev trenutno u početnoj ili prethodnoj fazi ne uskraćuje tom sudu odabir upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku u tom trenutku.

21. Štoviše, Sud nije nadležan odlučiti o pitanju postavljenom u postupku u kojem nacionalni sud izvršava svoju upravnu ovlast bez izvršavanja sudske funkcije(8), ali u ovom služaju nije riječ o takvoj situaciji.

22. U glavnom postupku sud koji je uputio zahtjev pozvan je ocijeniti ono što opisuje kao „pravnu provedivost“ nagodbe. Stoga mora provjeriti jesu li ispunjeni pravni uvjeti za sklapanje nagodbe. Taj preliminarni korak pretpostavka je za glasovanje o nagodbi te za usvajanje od strane suda koji je uputio zahtjev konačne odluke o potvrđivanju nagodbe i obvezivanju svih vjerovnika, pod uvjetom da su odbijeni svi prigovori vjerovnika koji se ne slažu. Moguća kontradiktorna priroda tog koraka nema utjecaj na sudsku funkciju, koju sud koji je uputio zahtjev time ispunjava(9).

23. Konačno, ovaj zahtjev proizlazi iz sumnji suda koji je uputio zahtjev u to je li sudska praksa Corte di Cassazione – s užitkom da nagodba u skladu s člankom 160. Stečajnog zakona ne može predvidjeti djelomičnu isplatu duga s osnove PDV-a – ispravna u mjeri u kojoj se temelji na tumaženju članka 4. stavka 3. UEU-a i Šeste direktive od strane ovog Suda. Iako je sud koji je uputio zahtjev vezan presudama Corte di Casazione koje tumaže članak 160. Stečajnog zakona, to mu ne oduzima ovlast upućivanja Sudu pitanja o tumaženju prava Unije koje obuhvaća takve presude(10).

Ocjena

Uvodna razmatranja

24. Nesporno je da je Degano u financijskoj poteškoći za svrhe članka 160. Stečajnog zakona i da nagodba predstavlja alternativu proglašenju stečaja. Također je zajedničko stajalište da nagodba o kojoj je riječ uključuje likvidaciju Deganove ukupne imovine.

25. Nadalje, ne čini se spornim u postupku u glavnoj stvari ni postojanje ni iznos Deganovog duga s osnove PDV-a prema Italiji. Kao što je sud koji je uputio zahtjev objasnio, svi takvi sporovi rješavaju se izvan postupka za nagodbu.

Dužnosti država članica na temelju sudske prakse

26. Sud je u više navrata zaključio da iz zajedničkog sustava PDV-a i iz članka 4. stavka 3. UEU-a proizlazi da je svaka država članica obvezna poduzeti sve zakonodavne i upravne mjere primjerene za osiguravanje naplate cjelokupnog PDV-a koji se plaća na njihovu teritoriju. U tom smislu države članice obvezne su provjeriti prijave, račune i druge relevantne dokumente poreznih obveznika te izračunati i naplatiti porez koji se duguje(11).

27. Iako su države članice, unutar zajedničkog sustava PDV-a, obvezne osigurati usklađenost s obvezama kojima su podložni porezni obveznici, u tom pogledu uživaju određenu mjeru slobode, među ostalim, u načinu na koji upotrebljavaju raspoloživa sredstva.(12)

28. Međutim, Sud je jasno pokazao da je ta sloboda ograničena obvezom država članica da osiguraju učinkovito prikupljanje vlastitih sredstava Unije(13). Uzevši u obzir da ta sredstva, prema članku 2. stavku 1. Odluke 2007/436, uključuju prihod od primjene jedinstvene stope na usklađene osnovice za procjenu PDV-a, Sud je utvrdio da postoji izravna veza između ubiranja prihoda od PDV-a u skladu s primjenjivim pravom Unije te dostupnih odgovarajućih sredstava PDV-a za proračun Unije jer svaki manjak u ubiranju prvospomenutog potencijalno uzrokuje smanjenje drugospomenutog.(14)

29. Štoviše, ne smije biti značajnih razlika u načinu postupanja prema poreznim obveznicima u jednoj ili u svim državama članicama. Direktiva o PDV-u mora se tumačiti u skladu s načelom fiskalne neutralnosti svojstvenom zajedničkom sustavu PDV-a, prema kojem se prema gospodarskim subjektima koji izvršavaju jednake transakcije ne smije postupati različito pri ubiranju PDV-a(15). Svako postupanje država članica u pogledu ubiranja PDV-a mora biti u skladu s tim načelom, čiji je cilj omogućavanje poštenog tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu(16).

30. Na temelju toga Sud je zaključio, u dva navedena predmeta Komisija/Italija, da opće i sveobuhvatno izuzimanje provjeravanja oporezivih transakcija provedeno tijekom niza poreznih razdoblja krši članak 2. i članak 22. Šeste direktive te sadašnji članak 4. stavak 3. UEU-a(17). Kao što sam objasnila u svojem mišljenju u predmetu Belvedere Costruzioni(18), odredbe talijanskog prava o kojima je riječ u tim predmetima u biti su jamčile širok imunitet od procjene ili istrage poreznih tijela u vezi s iznosima PDV-a koji nisu bili pravovremeno prijavljeni, u zamjenu za plaćanje u rasponu od polovice naknadno prijavljenog iznosa do isto simboličnog iznosa poreza. Sud je u predmetima Komisija/Italija zaključio da je ukinak znatne neravnoteže između stvarno dugovanih iznosa i iznosa koje plaćaju porezni obveznici koji žele iskoristiti oslobođenje od poreza jednak poreznom izuzeću te da su ta značajna odstupanja u postupanju prema poreznim obveznicima u Italiji poremetila fiskalnu neutralnost(19).

31. Nasuprot tome, Sud je u predmetu Belvedere Costruzioni odlučio da članak 4. stavak 3. UEU-a i članak 2. i 22. Šeste direktive nisu, u području PDV-a, isključili primjenu iznimne odredbe nacionalnog prava prema kojoj su postupci pokrenuti pred višim sudom automatski obustavljeni ako su potjecali iz podneska upućenog prvostupanjskom tijelu više od 10 godina prije datuma stupanja na snagu te odredbe pa su porezna tijela bila neuspješna na prvom i drugom stupnju(20).

Odredba o kojoj je bila rije? u tom slu?aju imala je automatski u?inak da je odluka drugostupanjskog suda – nepovoljna po porezna tijela – postala kona?na te je stoga dug koji su potraživala porezna tijela otpisan. Obrazloženje Suda o uskla?enosti te odredbe s pravom Unije temeljilo se na njezinoj iznimnoj i ograni?avaju?oj prirodi, izostanku diskriminiraju?eg u?inka i zahtjevu donošenja odluke u razumnom roku(21).

Sporni postupak nagodbe u glavnom postupku

32. Komisija navodi da je nagodba predložena u glavnom postupku u suprotnosti s na?elima iznesenima u predmetima Komisija/Italija. U biti tvrdi da pravila koja ure?uju vlastita sredstva Unije i Direktiva o PDV-u, zajedno s na?elom lojalne suradnje iz ?lanka 4. stavka 3. UEU-a, name?u apsolutnu obvezu svakoj državi ?lanici da naplati ukupan PDV koji se pla?a na njezinu teritoriju. Država ?lanica može izuzeti dug s osnove PDV-a samo u odre?enoj situaciji predvi?enoj ?lankom 212. Direktive o PDV-u, odnosno ako je iznos neznatan. Ne može dopustiti poreznom obvezniku u financijskoj poteško?i pla?anje samo dijela duga s osnove PDV-a na temelju nagodbe s vjerovnicima koja uklju?uje likvidaciju njegove imovine. Shodno tomu, Komisija zadržava stajalište – izlaze?i iz opsega upu?enog pitanja – da je neophodno da dugovi s osnove PDV-a imaju povlašten tretman po zakonu te da tako?er, unutar kategorije privilegiranih tražbina, budu na prvom mjestu u ste?ajnom postupku, u formalnom i sadržajnom smislu.

33. Prvo ?u se baviti s potonjom tvrdnjom, koja je po mom mišljenju neprihvatljivo stroga.

34. Kao prvo, argument da dugovanja s osnove PDV-a moraju imati prednost pred svim drugim dugovanjima s ciljem zaštite financijskih interesa Unije nije podržan na?elima koje sam istaknula(22). To?no je da je sloboda država ?lanica u osiguravanju uskla?enosti s obvezama kojima su podložni porezni obveznici ograni?ena dužnoš?u da osiguraju u?inkovitu naplatu vlastitih sredstava Unije, uklju?uju?i PDV-a. Me?utim zajedni?ki sustav PDV-a ne nalaže državama ?lanicama da zajam?e povlašteno postupanje prema dugovima s osnove PDV-a u odnosu na druge kategorije dugova.

35. U svojem mišljenju u predmetu Belvedere Costruzioni zauzela sam stajalište da obveza u?inkovite naplate ne može biti apsolutna(23). Sud je usvojio taj prijedlog na temelju toga da se, kao prvo, obveza osiguravanja u?inkovite naplate sredstava Unije ne može protiviti uskla?enosti s na?elom da presuda treba biti donesena u razumnom roku(24) i, kao drugo, da odredba o kojoj je rije? nije ?inila op?i otpis od naplate PDV-a u odre?enom razdoblju nego iznimnu odredbu koja, zbog svog posebnog i ograni?avaju?eg karaktera koji proizlazi iz uvjeta njezine primjene, nije stvorila zna?ajne razlike u na?inu postupanja prema poreznim obveznicima kao cjelini te time nije povrijedila na?elo fiskalne neutralnosti(25).

36. Stoga u odre?enim okolnostima država ?lanica može razumno smatrati legitimnim da otpiše pla?anje duga s osnove PDV-a pod uvjetom da su takve okolnosti iznimne, posebne i ograni?ene te da država ?lanica time ne stvori znatne razlike u na?inu postupanja prema poreznim obveznicima kao cjelini i time ne povrijedi na?elo fiskalne neutralnosti.

37. Na tom temelju države ?lanice trebale bi uživati stupanj fleksibilnosti u odnosu na naplatu duga s osnove PDV-a kada je, kao u glavnom postupku, porezni obveznik u financijskoj poteško?i. Ta situacija je posebna jer imovina poreznog obveznika nije dostatna za namirenje svih vjerovnika. U tim okolnostima, s obzirom na to da ne postoje pravila o uskla?ivanju u pravu Unije o redoslijedu dugovanja s osnove PDV-a, država ?lanica mora imati slobodu smatrati da druge kategorije tražbina (primjerice pla?e ili doprinosi socijalnog osiguranja – ili, u slu?aju pojedina?nih poreznih obveznika, naknade za uzdržavanje) zaslužuju ve?u zaštitu.

38. Nadalje, postupak poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku uskla?en je s obvezom

država članica da osiguraju uinkovitu naplatu sredstava Unije jer sadržava bar tri mehanizma koji mogu zaštititi dugove s osnove PDV-a.

39. Kao prvo, prijedlog za nagodbu mora biti odbačen, među ostalim, kad podnositelj prijedloga namjerno prikrije imovinu ili propusti prijaviti jedno ili više dugovanja (uključujući dug s osnove PDV-a).

40. Kao drugo, iako prema sudu koji je uputio zahtjev nagodba može predvidjeti da se dug s osnove PDV-a ne isplati u potpunosti, to je moguće samo ako neovisni stručnjak potvrdi da se prema poreznim tijelima ne bi bolje postupilo u slučaju stežaja. Shodno tomu, iako mogu postojati situacije u kojima nagodba s vjerovnicima dovede do namirenja većeg dijela duga s osnove PDV-a nego u slučaju stežaja, obrnuta tvrdnja ne može biti točna. Dakle, odredba nacionalnog prava ne može se smatrati neusklađenom s obvezom osiguravanja uinkovite naplate sredstava Unije samo zato što radije odabire jedno, umjesto drugog, sredstvo postizanja najvišeg stupnja namirenja.

41. Kao treće, čak ako je zahtjev koji predlaže nagodbu dopušten, sama nagodba podložna je glasovanju svih vjerovnika za koje nije predviđeno potpuno i neodgodivo plaćanje (uključujući državu kada prijedlog ne predviđa potpuno plaćanje duga s osnove PDV-a). Mora biti odobrena od strane onoliko vjerovnika koliko je potrebno da njihove tražbine čine većinu tražbina svih vjerovnika s pravom glasa. Vjerovnici koji se ne slažu kasnije mogu pobijati nagodbu pred sudom(26). Postupak nagodbe stoga omogućuje državi da poduzme sve korake koje smatra potrebnima za osiguravanje naplate najvećeg iznosa duga s osnove PDV-a u tim okolnostima. To može primjerice obuhvaćati glasovanje protiv nagodbe (ili pobijanje nagodbe pred sudom) ako se država ne slaže sa zaključcima neovisnog stručnjaka.

42. Konačno, zbog svog posebnog i ograničenog karaktera koji proizlazi iz strogih uvjeta njegove primjene, postupak nagodbe očitito ne stvara značajne razlike u načinu postupanja prema poreznim obveznicima te je stoga usklađen s načelom fiskalne neutralnosti. Za razliku od nacionalnih odredbi o kojima je riječ u dva predmeta Komisija/Italija, postupak nagodbe ne uključuje opće i sveobuhvatno odricanje poreznih tijela od prava da naplate dugove s osnove PDV-a. Žrtvovanje dijela duga s osnove PDV-a koje je potencijalno uključeno mora se promatrati s obzirom na cilj pružanja druge prilike poreznim obveznicima u financijskoj poteškoći kroz kolektivno restrukturiranje svih njihovih dugova.

43. Iako se u Deganovom slučaju doima da nagodba uključuje likvidaciju njegove cjelokupne imovine, Sud nije obaviješten o točnim detaljima. Druge nagodbe mogu obuhvaćati nastavak postojanja dužnika kao društva koje posluje. U tim slučajevima, kao što isti španjolska vlada, cilj o kojem je riječ usklađen je s preporukom Komisije državama članica da uklone prepreke uinkovitom restrukturiranju održivih poduzeća u financijskim poteškoćama promičući time poduzetništvo, investicije i zapošljavanje te pridonoseći smanjenju prepreka neometanom funkcioniranju unutarnjeg tržišta(27).

44. Međutim, naglašavam da se stajalište do kojeg sam došla odnosi samo na tumačenje prava Unije. Sud koji je uputio zahtjev gaji sumnje o tumačenju određenih odredaba Stečajnog zakona od strane Corte di Cassazione. Ne izražavam stajalište o drugim mogućim razlozima nacionalnog prava koji su možda usmjeravali Corte di Cassazione u njegovim odlukama.

Zaključak

45. Stoga smatram da Sud treba odgovoriti na pitanje koje je uputio Tribunale di Udine (Okružni sud, Udine, Italija) na sljedeći način:

Ni članak 4. stavak 3. UEU-a niti Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost ne isključuju nacionalna pravila poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ako se ta pravila tumače na način da dopuštaju poduzeću u financijskoj poteškoći da sklopi nagodbu s vjerovnicima koja uključuje likvidaciju njegove imovine bez predviđanja potpunog plaćanja duga prema državi s osnove PDV-a, pod uvjetom da neovisni stručnjak zaključi da u slučaju stežaja ne bi došlo do većeg namirenja tog duga i da je nagodbu odobrio sud.

1 – Izvorni jezik: engleski

2 – Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

3 – Odluka Vijeća 2007/436/EZ, Euratom od 7. lipnja 2007. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica (SL L 163, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 15., str. 141.). Odluka 2007/463 zamijenjena je odlukom Vijeća 2014/335/EU, Euratom od 26. svibnja 2014. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica (SL L 168, str. 105.), koja se primjenjivat će se retroaktivno od 1. siječnja 2014. nakon što je odobre sve države članice. Međutim, navedene odredbe su nepromijenjene.

4 – Vidjeti osobito presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, Komisija/Italija, C-174/07, EU:C:2008:704 i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186.

5 – Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

6 – Vidjeti noviju presudu Torresi, C-58/13 i C-59/13, EU:C:2014:2088, t. 19.

7 – Vidjeti primjerice presudu X, C-60/02, EU:C:2004:10, t. 25., 26. i 28.

8 – Vidjeti među ostalim presudu Job Centre, C-111/94, EU:C:1995:340, t. 11. i rješenje Bengtsson, C-344/09, EU:C:2011:174, t. 19.

9 – Vidjeti, u tom smislu, presude Corsica Ferries, C-18/93, EU:C:1994:195, t. 12. i Roda Golf & Beach Resort, C-14/08, EU:C:2009:395, t. 33.

10 – Vidjeti među ostalim presude Rheinmühlen-Düsseldorf, 166/73, EU:C:1974:3, t. 4. i Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, t. 93.

11 – Vidjeti presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 37. i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 20. Vidjeti također presude Komisija/Italija, C-174/07, EU:C:2008:704, t. 36. i Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 25.

12 – Presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 38. i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 21.

13 – Presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 39. i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 22.

14 – Vidjeti presudu Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26. Vidjeti također

presudu Komisija/Njemačka, C-539/09, EU:C:2011:733, t. 72. i moje mišljenje u predmetu Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2011:754, t. 47.

15 – Vidjeti presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 39. i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 22. Vidjeti također rješenje Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, t. 23.

16 – Presuda Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 45. Vidjeti također uvodne izjave 4. i 7. preambule Direktive o PDV-u.

17 – Presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, i Komisija/Italija, C-174/07, EU:C:2008:704. Odredbe Šeste direktive o kojoj je ovdje riječ odgovaraju članku 2. stavku 1., članku 206., članku 252. stavku 1. i članku 273. Direktive o PDV-u. (članak 252. stavak 1. propisuje da porezni obveznici podnose prijave PDV-a).

18 – C-500/10, EU:C:2011:754, t. 36.

19 – Presuda Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 43. i t. 44.

20 – Presuda Belvedere Costruzioni C-500/10, EU:C:2012:186, t. 28.

21 – Vidjeti točku 35. u nastavku.

22 – Gore navedene točke 26. do 31.

23 – Mišljenje u predmetu Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2011:754, t. 48.

24 – Presuda Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 23. do 25.

25 – Presuda Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 26. i 27.

26 – Članci 177. i 180. Stečajnog zakona.

27 – Preporuka Komisije od 12. ožujka 2014. o novom pristupu stečaju i nesolventnosti poduzeća. C(2014) 1500 final, str. 4. i 5.