



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

16. ožujka 2017.<sup>1\*</sup>

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Članak 4. stavak 3. UEU-a – Šesta direktiva – Državne potpore – Postupak otpisa dugova fizičkih osoba u stečaju (esdebitazione) – Nenaplativost dugova s osnove PDV-a“

U predmetu C-493/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Corte suprema di cassazione (Kasacijski sud, Italija), odlukom od 6. svibnja 2015., koju je Sud zaprimio 21. rujna 2015., u postupku

**Agenzia delle Entrate**

protiv

**Marca Identija,**

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, C. Toader i E. Jarašiūnas (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. De Bellisa, *avvocato dello Stato*,

— za španjolsku vladu, M. A. Sampol Pucurull, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, A. Caeiros, L. Lozano Palacios i F. Tomat, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

<sup>1</sup> — Jezik postupka: talijanski

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. stavka 3. UEU-a i članaka 2. i 22. Šeste direktive 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 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Agenzia delle Entrate (Porezna uprava, u daljnjem tekstu: porezna uprava) i Marca Identija u vezi s poreznim rješenjem koje se odnosi na porez na dodatnu vrijednost (PDV) i regionalni porez na proizvodne aktivnosti za porezno razdoblje 2003.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Na temelju članka 2. Šeste direktive PDV-u podliježu isporuka robe, isporuka usluga unutar teritorija države koju uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav i uvoz robe.

- 4 Članak 22. Šeste direktive propisuje:

„[...]

4. Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu u roku koji će odrediti države članice [...]

[...]

5. Svaki porezni obveznik dužan je platiti neto iznos [PDV-a] pri podnošenju periodične prijave. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.

[...]

8. [...] Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu poreza, te da bi spriječile utaju.

[...]” [neslužbeni prijevod]

#### *Talijansko pravo*

- 5 Decreto legislativo n. 5 (Zakonodavni dekret br. 5.) od 9. siječnja 2006. (redovni dodatak GURI-ju br. 13. od 16. siječnja 2006.), uveo je postupak otpisa dugova (*esdebitazione*), izmjenom članaka 142. do 144. legge fallimentare (Stečajni zakon), odobrenog regiom decretom n. 267 (Kraljevski dekret br. 267.) od 16. ožujka 1942. (GURI br. 81. od 6. travnja 1942.) i izmijenjenog decretom legislativom n. 169 (Zakonodavni dekret br. 169.) od 12. rujna 2007. (GURI br. 241. od 16. listopada 2007.) (u daljnjem tekstu: Stečajni zakon).

- 6 Sukladno odredbama članka 142. Stečajnog zakona, naslovljenog „Otpis dugova”:

„Dužniku koji je fizička osoba može se odobriti otpis preostalih dugova prema vjerovnicima koji su prijavili tražbine koje nisu namirene u postupku zbog insolventnosti, pod uvjetom da:

- 1) je surađivao s tijelima zaduženima za vođenje postupka, dajući im sve informacije i dokumentaciju potrebnu za utvrđenje obveza i postupajući s dužnom pažnjom u cilju dobrog odvijanja postupka;

- 2) nije ni na koji način odgađao ili pridonio odgađanju postupka;
- 3) nije povrijedio odredbe članka 48.;
- 4) se do sada nije koristio pravom na otpis dugova u razdoblju od deset godina prije podnošenja zahtjeva;
- 5) nije pronevjerio imovinu ili prijavio nepostojeće obveze, prouzročio ili otežao neravnotežu, otežavajući time rekonstrukciju imovine i poslovanja, niti je zlorabio dobivanje kredita;
- 6) nije bio osuđen, sukladno presudi koja je postala izvršna, zbog lažnog stečaja, kaznenog djela protiv državnog gospodarstva, industrije i trgovine, ili zbog bilo kojeg drugog kaznenog djela počinjenog u vezi s izvršavanjem poduzetničke aktivnosti, osim ako su ta kaznena djela obuhvaćena rehabilitacijom. U slučaju da za jedno od tih kaznenih djela vodi kazneni postupak, sud prekida postupak do okončanja kaznenog postupka.

Otpis dugova ne može se odobriti ako tražbine koje su vjerovnici prijavili u postupku zbog insolventnosti nisu barem djelomično namirene.

Od otpisa dugova isključene su:

- a) obveze uzdržavanja i, u svakom slučaju, obveze koje proizlaze iz odnosa koji nisu u vezi s poduzetničkom aktivnošću,
- b) dugovi u vezi s naknadom štete koja je posljedica izvanugovorne odgovornosti, s kaznenim i upravnim sankcijama novčane naravi koje nisu akcesorne podmirenim dugovima.

Otpis dugova ne utječe na prava vjerovnika prema sudužnicima, dužnikovim jamcima i regresnim dužnicima.”

- 7 Članak 143. Stečajnog zakona, naslovljen „Postupak otpisa dugova” propisuje:

„[S]ud, rješenjem o okončanju postupka zbog insolventnosti ili na zahtjev dužnika koji mora biti podnesen tijekom naredne godine, nakon što je provjerio uvjete iz članka 142. i vodeći računa o suradnji dužnika, nakon savjetovanja sa stečajnim upraviteljem i odborom vjerovnika, proglašava nenaplativima dugove koji nisu u cijelosti namireni u okviru postupka zbog insolventnosti koji se vodi u vezi s dužnikom koji je proglasio stečaj. [...]

Dužnik, vjerovnici čije tražbine nisu u potpunosti namirene, državni odvjetnik i svi drugi zainteresirani subjekti mogu podnijeti žalbu protiv naprijed navedenog rješenja, sukladno članku 26.”

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

- 8 Rješenjem od 14. travnja 2008., Tribunale di Mondovì (Sud u Mondovi, Italija) odobrio je otpis dugova M. Identiju, komplementaru društva PVA di Identì Marco e C. Sas u stečaju, koji je i sam proglasio osobni stečaj. Nakon tog rješenja porezna uprava poslala je M. Identiju porezno rješenje s osnove PDV-a i regionalnog poreza na proizvodne aktivnosti za porezno razdoblje 2003.
- 9 Pred Corte suprema di cassazione (Kasacijski sud, Italija) porezna uprava zahtijevala je ukidanje presude Commissione tributaria regionale del Piemonte (regionalna porezna uprava Pijemonta, Italija) od 26. ožujka 2012., koja je potvrdila prvostupanjsku odluku u kojoj je utvrđena nezakonitost tog poreznog rješenja i odbila žalbu koju je protiv te odluke podnijela porezna uprava.

- 10 Sud koji je uputio zahtjev navodi da postupak otpisa dugova, koji se primjenjuje na dužnika, fizičku osobu, poduzetnika koji je proglasio stečaj, ima za cilj svome korisniku omogućiti da „krene od nule” nakon ukidanja svih njegovih prijašnjih dugova prema vjerovnicima koji su prijavili tražbine u postupku zbog insolventnosti, koje nakon tog postupka nisu namirene, kako bi taj dužnik ponovno postao aktivan gospodarski subjekt a da ga pri tomu teret dugova ne ograničava u njegovim planovima ili u mogućnosti da stvori bogatstvo. Sud za stečajne postupke, zasjedajući u vijeću, donosi odluku da se dužniku odobri korištenje tim postupkom nakon što je primio neobvezujuća mišljenja stečajnog upravitelja i odbora vjerovnika, i nakon što je među ostalim provjerio jesu li ispunjeni uvjeti predviđeni u članku 142. stavku 1. Stečajnog zakona.
- 11 Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje je li postupak otpisa dugova u skladu s pravom Unije. Prema mišljenju tog suda, postavlja se pitanje mogu li – kao u postupku nagodbe s vjerovnicima o kojem je riječ u predmetu povodom kojeg je donesena presuda od 7. travnja 2016., *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206) – razmatranja praktične naravi, utvrđena sudskim putem, kao što je nesposobnost za plaćanje dužnika koji ispunjava uvjete ili mogućnost samo djelomične naplate potraživanja s osnove PDV-a, opravdati da se u cijelosti ili djelomično odustane od tog potraživanja.
- 12 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je nacionalni zakonodavac, nabrajajući taksativno u članku 142. stavku 3. Stečajnog zakona dugove koje nije moguće otpisati dužniku, a da pritom nije spomenuo porezne tražbine, smatrao da subjekte koji se mogu koristiti postupkom otpisa dugova treba osloboditi i poreznih dugova. Međutim smatra da treba provjeriti je li primjena tog postupka na dugove s osnove PDV-a protivna pravu Unije.
- 13 Dodaje da se također postavlja pitanje je li nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku u skladu s pravilima Europske unije u području tržišnog natjecanja, jer se tim propisom favorizira povratak u gospodarski život subjekata kojima je odobreno koristiti se navedenim postupkom u odnosu na druge subjekte koji su proglasili stečaj, kojima to po samom zakonu nije dopušteno.
- 14 U tim je okolnostima Corte suprema di cassazione (Kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li članak 4. stavak 3. UEU-a te članke 2. i 22. Šeste direktive, tumačiti na način da se oni protive primjeni, u području PDV-a, nacionalne odredbe kojom se predviđa otpis duga s osnove PDV-a u korist subjekata koji ispunjavaju pretpostavke za postupak otpisa duga propisan u člancima 142. i 143. [Stečajnog zakona]?”

### **O prethodnom pitanju**

- 15 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije, osobito članak 4. stavak 3. UEU-a i članke 2. i 22. Šeste direktive, kao i pravila u području državnih potpora, tumačiti na način da im se protivi to da se dugovi s osnove PDV-a proglašene nenaplativima na temelju nacionalnog propisa, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji predviđa postupak otpisa dugova na temelju kojeg sud, pod određenim uvjetima, može proglasiti nenaplativima dugove fizičke osobe, koji ostanu nenamireni nakon stečajnog postupka koji se vodio u vezi s tom osobom.
- 16 Valja podsjetiti da iz članka 2. i 22. Šeste direktive, kao i iz članka 4. stavka 3. UEU-a proizlazi da države članice imaju obvezu poduzimanja svih zakonodavnih i upravnih mjera primjerenih za osiguravanje naplate cjelokupnog PDV-a koji se plaća na njihovu teritoriju (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2016., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

- 17 Unutar zajedničkog sustava PDV-a države članice su obvezne osigurati usklađenost s obvezama kojima su podložni porezni obveznici i u tom pogledu uživaju određenu mjeru slobode, među ostalim, u načinu na koji upotrebljavaju raspoloživa sredstva (presuda od 7. travnja 2016., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, t. 20. i navedena sudska praksa).
- 18 Ta sloboda je ipak ograničena obvezom osiguravanja učinkovitog ubiranja vlastitih sredstava Unije i time da se tako ne stvaraju znatne razlike u načinu postupanja prema poreznim obveznicima, bilo to u okviru jedne ili svih država članica. 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. Svako postupanje država članica u pogledu ubiranja PDV-a mora biti u skladu s tim načelom (presuda od 7. travnja 2016., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, t. 21. i navedena sudska praksa).
- 19 Vlastita sredstva Unije, prema članku 2. stavku 1. Odluke Vijeća 2007/436/EZ, Euratom od 7. lipnja 2007. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica (SL 2007., L 163, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 15., str. 141.), posebice uključuju prihode od primjene jedinstvene stope u svim državama članicama na usklađene osnovice za procjenu PDV-a utvrđene u skladu s pravilima Unije. Tako 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 (presuda od 7. travnja 2016., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, t. 22. i navedena sudska praksa).
- 20 S obzirom na te elemente, potrebno je odrediti je li mogućnost da se na temelju postupka otpisa dugova o kojem je riječ u glavnom postupku pod određenim uvjetima proglaše nenaplativima dugovi s osnove PDV-a, protivna obvezi država članica da osiguraju naplatu cjelokupnog PDV-a koji se plaća na njihovu teritoriju i učinkovito ubiranje vlastitih sredstava Unije. Za to je potrebno ispitati uvjete za primjenu navedenog postupka.
- 21 Najprije treba reći da je cilj postupka otpisa dugova, kako ga je opisao sud koji je uputio zahtjev i kako je izložen u točkama 5. do 7. ove presude, omogućiti fizičkoj osobi koja je proglasila stečaj da se oslobodi dugova koji nakon stečajnog postupka koji se vodio u vezi s tom osobom nisu namireni da bi se taj subjekt mogao ponovno baviti poduzetničkom djelatnošću. Stoga primjena postupka otpisa dugova, istodobno ili nakon stečajnog postupka, pretpostavlja da je imovina dužnika u cijelosti likvidirana i da podjela između vjerovnika imovine koja je preostala nakon te likvidacije nije omogućila namirenje svih dugova. Osim toga, otpis dugova se u skladu s člankom 142. stavkom 2. Stečajnog zakona odobrava samo ako su tražbine vjerovnika koji su ih prijavili u stečajnom postupku barem djelomično namirene.
- 22 Nadalje, postupak otpisa dugova primjenjuje se samo na fizičke osobe koje ispunjavaju određene kriterije navedene u članku 142. stavku 1. Stečajnog zakona koji se odnose na dužnikovo ponašanje prije otvaranja postupka zbog insolventnosti i tijekom njegovog trajanja. Iz tih uvjeta među ostalim proizlazi da se dužnik s jedne strane do tada nije smio koristiti takvim postupkom tijekom deset godina prije podnošenja zahtjeva, da nije smio biti osuđen zbog lažnog stečaja, gospodarskog kaznenog djela ili djela u vezi s obavljanjem poduzetničke aktivnosti, ni pronevjeriti imovinu poduzeća, organizirati svoju insolventnost ili je otežati zloporabom kredita, te da je s druge strane trebao surađivati i postupati s dužnom pažnjom tijekom postupka zbog insolventnosti. Stoga se čini da se tim uvjetima u bitnome vodi računa o dužnikovu poštenju i lojalnosti te da su dakle takve naravi da pravo korištenja postupkom otpisivanja dugova daju samo dužnicima koji postupaju u dobroj vjeri.
- 23 Naposljetku, kada je riječ o odvijanju postupka, članak 143. Stečajnog zakona propisuje, kao prvo, da sud pred kojim se vodi postupak mora provjeriti jesu li ispunjeni uvjeti iz članka 142. navedenog zakona, kao drugo, da se mora provesti savjetovanje sa stečajnim upraviteljem i odborom vjerovnika te naposljetku, kao treće, da vjerovnici čije tražbine nisu u potpunosti namirene, državni odvjetnik i svi

drugi zainteresirani subjekti mogu podnijeti pravni lijek protiv odluke navedenog suda kojom se dugovi koji nisu u potpunosti namireni u okviru postupka zbog insolventnosti proglašavaju nenaplativima. Stoga postupak otpisa dugova podrazumijeva ispitivanje svakog pojedinog slučaja koje izvršava sudsko tijelo. Osim toga, taj postupak predmetnoj državi članici, koja je nositelj potraživanja s osnove PDV-a, omogućuje da s jedne strane prije donošenja odluke o zahtjevu dužnika koji se želi koristiti tim postupkom izda mišljenje o tom zahtjevu i da, s druge strane, – ako je to potrebno – podnese pravni lijek protiv odluke kojom se dugovi s osnove PDV-a koji nisu u potpunosti namireni proglašavaju nenaplativima, čime se izvršava drugi sudski nadzor.

- 24 Iz tih utvrđenja proizlazi da, poput postupka nagodbe s vjerovnicima koji je ispitan u presudi od 7. travnja 2013., *Degano Trasporti* (C-546/14, EU:C:2016:206, t. 28.), postupak otpisa dugova o kojem je riječ u glavnom postupku podliježe strogim uvjetima koji daju jamstva osobito u pogledu naplate potraživanja s osnove PDV-a, i da on s obzirom na te uvjete, ne predstavlja opći i sveobuhvatni otpis od naplate PDV-a te da nije protivan obvezi država članica da osiguraju naplatu cjelokupnog PDV-a koji se plaća na njihovu teritoriju i učinkovito ubiranje vlastitih sredstava Unije (vidjeti presudu od 7. travnja 2016., *Degano Trasporti*, C-546/14, EU:C:2016:206, t. 28.).
- 25 Kada je riječ o pravilima na području državnih potpora, treba podsjetiti da u skladu s ustaljenom sudskom praksom kvalifikacija određene nacionalne mjere „državnom potporom” zahtijeva prethodno ispunjenje svih sljedećih uvjeta. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presude od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40., kao i od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group SA i dr.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i navedena sudska praksa).
- 26 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti koja je sastavni dio pojma „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, iz također ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da ocjena tog uvjeta zahtijeva utvrđivanje stavljala li, u okviru dotičnog pravnog sustava, predmetna nacionalna mjera u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (presuda od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group SA i dr.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54. i navedena sudska praksa).
- 27 Nadalje, treba podsjetiti da činjenica da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu uživati korist od te mjere ne znači sama po sebi da mjera ima selektivan karakter (vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2012., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42. i od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group SA i dr.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59.).
- 28 U ovom slučaju, dovoljno je utvrditi da se u okviru odredbi Stečajnog zakona koje uređuju postupak otpisa dugova, subjekti kojima nije odobreno koristiti se tim postupkom – bilo zato što ne ulaze u područje primjene tog postupka ili zato što nisu ispunjeni uvjeti predviđeni u članku 142. navedenog zakona – ne nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji sa situacijom subjekata kojima je to korištenje odobreno s obzirom na cilj koji se želi postići tim odredbama, a to je, kao što to proizlazi iz točaka 10. i 12. te iz točaka 21. i 22. ove presude, omogućiti fizičkoj osobi koja je proglasila stečaj, dužniku koji je postupao u dobroj vjeri, ponovno bavljenje poduzetničkom djelatnošću nakon što se oslobodi dugova koji ostanu nenamireni nakon stečajnog postupka koji se vodio u vezi s tom osobom.
- 29 Iz toga slijedi, pri čemu nije potrebno ispitati druge uvjete navedene u točki 25. ove presude, da otpis dugova, kako je predviđen Stečajnim zakonom, nije moguće kvalificirati kao državnu potporu.

- 30 S obzirom na sva ova razmatranja, na upućeno pitanje treba odgovoriti da pravo Unije, osobito članak 4. stavak 3. UEU-a i članke 2. i 22. Šeste direktive, kao i pravila u području državnih potpora treba tumačiti na način da im se ne protivi to da se dugovi s osnove PDV-a proglašene nenaplativima na temelju nacionalnog propisa, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji predviđa postupak otpisa dugova na temelju kojeg sud, pod određenim uvjetima, može proglašiti nenaplativima dugove fizičke osobe koji ostanu nenamireni nakon stečajnog postupka koji se vodio u vezi s tom osobom.

### **Troškovi**

- 31 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

**Pravo Unije, osobito članak 4. stavak 3. UEU-a i članke 2. i 22. Šeste direktive 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, kao i pravila u području državnih potpora treba tumačiti na način da im se ne protivi to da se dugovi s osnove poreza na dodanu vrijednost proglašene nenaplativima na temelju nacionalnog propisa, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji predviđa postupak otpisa dugova na temelju kojeg sud, pod određenim uvjetima, može proglašiti nenaplativima dugove fizičke osobe koji ostanu nenamireni nakon stečajnog postupka koji se vodio u vezi s tom osobom.**

Potpisi