



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 14. januarja 2016¹

Zadeva C-546/14

**Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., v likvidaciji
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,**

ki ga je vložilo Tribunale di Udine (okrožno sodišče v Vidmu, Italija))

„Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Gospodarski subjekt v finančnih težavah — Dogovor z upniki — Delno plačilo dolga DDV državi članici — Načelo lojalnega sodelovanja“

1. Sodišče je večkrat jasno navedlo, da pravo EU od držav članic zahteva, da sprejmejo vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je v celoti pobran davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), dolgovan na njihovem ozemlju. Določena svoboda, ki jo imajo v zvezi s tem, je omejena z obveznostjo, prvič, da zagotovijo učinkovito pobiranje lastnih sredstev Unije, in drugič, da se davčnih zavezancev ne sme znatno različno obravnavati bodisi znotraj določene države članice ali v državah članicah (načelo davčne nevtralnosti). Tribunale di Udine (okrožno sodišče v Vidmu; v nadaljevanju: predložitveno sodišče) želi s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe v bistvu pridobiti smernice o tem, ali navedena načela državi članici preprečujejo, da bi v okviru dogovora z upniki na podlagi likvidacije premoženja gospodarskega subjekta v finančnih težavah sprejela samo delno poplačilo njegovega dolga DDV.

Zakonodaja

Pravo EU

2. Člen 4(3) PEU določa:

„Unija in države članice se na podlagi načela lojalnega sodelovanja medsebojno spoštujejo in si pomagajo pri izpolnjevanju nalog, ki izhajajo iz Pogodb.“

Države članice sprejemajo vse splošne ali posebne ukrepe, potrebne za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz Pogodb ali aktov institucij Unije.

Države članice podpirajo Unijo pri izpolnjevanju njenih nalog in se vzdržijo vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili uresničevanje ciljev Unije.“

¹ — Jezik izvirnika: angleščina.

3. Preambula direktive o DDV² vsebuje zlasti naslednje uvodne izjave:

„(4) Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.

[...]

(7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence [...].

(8) [...] se proračun Evropskih skupnosti, ne glede na druge prihodke, v celoti financira iz lastnih sredstev. Ta sredstva naj bi vključevala tudi sredstva iz DDV, pridobljena z uporabo skupne davčne stopnje od osnove za odmero, ki se določi enotno in v skladu s pravili Skupnosti.“

4. V skladu s členom 2(1) direktive o DDV transakcije, ki so predmet DDV, vključujejo dobave blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo, ali uvoz blaga.

5. Člen 206 določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, mora plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.“

6. V skladu s členom 212 lahko države članice oprostijo davčne zavezance plačila dolgovanega DDV, če je znesek davka neznaten.

7. Prvi pododstavek člena 273 določa: „Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

8. V skladu s členom 2(1)(b) Sklepa 2007/436³ lastna sredstva Unije med drugim vključujejo prihodke iz „uporabe enotne stopnje, veljavne za vse države članice in [od] usklajene osnove za odmero DDV, določene v skladu s predpisi Skupnosti“. Člen 2(4) določa, da je navedena enotna stopnja 0,30 %.

Italijansko pravo

9. Člen 160 Regio kraljevi odlok št. 267 z dne 16. marca 1942, kakor je bil spremenjen, (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267; v nadaljevanju: zakon o stečaju) določa postopek dogovora (*concordato preventivo*) za insolventne gospodarske subjekte ali gospodarske subjekte v finančnih težavah kot alternativo razglasitvi stečaja. V takem postopku se premoženje gospodarskega subjekta odsvoji, da se

2 — Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11.12.2006, str. 1) (v nadaljevanju: direktiva o DDV).

3 — Sklep Sveta 2007/436/ES, Euratom z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (UL L 163, 23.6.2007, str. 17). Sklep 2007/436 je bil razveljavljen s Sklepom Sveta 2014/335/EU, Euratom z dne 26. maja 2014 o sistemu virov lastnih sredstev Evropske unije (UL L 168, 7.6.2014, str. 105), ki se retroaktivno uporablja od 1. januarja 2014, potem ko so ga odobrile vse države članice. Vendar so navedene določbe ostale nespremenjene.

zagotovi popolno poplačilo prednostnih upnikov in delno poplačilo nezavarovanih upnikov. Vendar lahko dogovor določa, da se dolgovi nekaterim prednostnim upnikom morda ne poplačajo v celoti, če neodvisni strokovnjak potrdi, da zadevni upniki ne bi bili deležni boljše obravnave, če bi šel gospodarski subjekt v stečaj.

10. Predloge za take dogovore se predloži upnikom z vlogo pri pristojnem Tribunalu (okrožnem sodišču). V skladu s členom 162 zakona o stečaju mora to sodišče najprej preveriti, ali so izpolnjeni zakonski pogoji za sklenitev dogovora. Upniki, ki jim dolжник ne predlaga celotnega in takojšnjega poplačila, so nato pozvani h glasovanju o predlogu. V skladu s členom 177 mora predlog sprejeti toliko upnikov, pripuščenih h glasovanju, da skupaj sestavljajo večino celotnega zneska njihovih terjatev. Člen 180 v navedenem primeru določa, da sodišče prizna veljavnost tako potrjenega dogovora, potem ko je odločilo o morebitnem nasprotovanju upnikov, ki se ne strinjajo. Ko sodišče prizna veljavnost dogovorov, so zavezujoči za vse upnike.

11. V predložitveni odločbi je navedeno, da se morebitni spori med posameznimi upniki in dolžnikom v zvezi z obstojem ali zneskom terjatve ne rešujejo v okviru postopka zaradi insolventnosti, temveč v rednih sodnih postopkih. Vendar se zdi, da je treba v skladu s členom 173 zakona o stečaju predlog za dogovor zavrniti, če je vlagatelj namenoma prikril premoženje oziroma ni prijavil enega ali več dolgov.

12. V skladu s členom 182b zakona o stečaju lahko gospodarski subjekti – skupaj s predlogom za dogovor – davčnim organom in institucijam socialnega varstva predlagajo „davčno poravnavo“. Tak predlog, za kateri ravno tako velja predpostavka, da v primeru stečaja ni mogoče predvideti večjega poplačila, mora sprejeti vsak zadevni davčni organ in/ali institucija socialnega varstva. Vendar davčna poravnava ne sme zadevati davkov, ki sestavljajo lastna sredstva Unije, in določiti delnega poplačila, temveč le odloženo poplačilo terjatve za DDV, ki je prednostna terjatev (19. po prednostnem vrstnem redu) v skladu z italijanskim pravom.

13. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je Corte di Cassazione (kasacijsko sodišče) odločilo, da gospodarskemu subjektu, ki predlaga dogovor z upniki v skladu s členom 160 zakona o stečaju, ni treba predložiti ločenega predloga za davčno poravnavo, kadar ima davčne dolgove, temveč lahko te vključi v splošni predlog, naslovljen na vse upnike. V navedenem primeru država sodeluje pri glasovanju za sprejetje dogovora, če predlog ne ponuja popolnega poplačila njenih davčnih terjatev. Država lahko tudi pri pristojnem sodišču vloži pravno sredstvo zoper večinsko sprejetje, doseženo kljub njenemu nestrinjanju.

14. Vendar, spet v skladu s sodno prakso Corte di Cassazione (kasacijsko sodišče), prepoved predloga delnega plačila dolga DDV v skladu s postopkom davčne poravnave velja tudi v okviru predlogov dogovora. Iz predložitvene odločbe je videti, da je Corte di Cassazione zadevno stališče med drugim utemeljilo na razlagi tega Sodišča glede⁴ člena 4(3) PEU in predhodnice sedanje direktive o DDV, to je Šeste direktive.⁵ Zdi se, da predložitveno sodišče dvomi o tem, ali je navedeno stališče Corte di Cassazione zares utemeljeno z razlago tega Sodišča.

4 — Glej zlasti sodbe Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), Komisija/Italija (C-174/07, EU:C:2008:704) in Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

5 — Šesta direktiva 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).

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., (v nadaljevanju: družba Degano) je zaradi finančnih težav, ki so ji preprečile opravljanje poslovnih dejavnosti pri predložitvenem sodišču 22. maja 2014 vložila predlog dogovora. V skladu z dogovorom bi bili nekateri prednostni upniki poplačani v celoti, nekateri prednostni upniki, ki so nižje po vrstnem redu, nezavarovani upniki in država glede dolga družbe Degano iz naslova DDV pa le delno.

16. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali ne bi bilo treba predlog zavreči kot nedopusten, ker ne predvideva popolnega poplačila dolga družbe Degano iz naslova DDV. Vendar dvomi, ali obveznost držav članic, da sprejmejo vse potrebne zakonske in upravne ukrepe za zagotovitev, da je dolgovani DDV v celoti pobran, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, dejansko preprečuje dogovor, v skladu s katerim se dolg DDV poplača le delno, če ni mogoče višje poplačilo v stečajnem postopku. Zato je v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba načela in predpise iz člena 4(3) PEU in [direktive o DDV], kot so že razloženi v sodbah Sodišča Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), Komisija/Italija (C-174/07, EU:C:2008:704) in Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), tudi razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji (in torej v obravnavanem primeru razlagi členov 162 in 182b zakona o stečaju), v skladu s katero je dopusten predlog za dogovor z upniki, ki določa, da se z likvidacijo dolžnikovega premoženja samo delno poplača terjatev države v zvezi z DDV, če se ne uporabi instrument davčne poravnave in za to terjatev – na podlagi ocene neodvisnega strokovnjaka in po tem, ko Tribunale opravi formalno preverjanje – ni mogoče določiti višjega poplačila v primeru stečaja?“

17. Pisna stališča so predložile družba Degano, italijanska in španska vlada ter Evropska komisija. Obravnave ni bilo.

Dopustnost

18. Komisija ugotavlja, da se zdi, da se predložitveno sodišče sprašuje, ali je njegov predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten. Navedeni predlog je bil vložen v okviru postopka za izdajo začasne odredbe, katerega predmet je ugotavljanje dopustnosti predloga družbe Degano za dogovor. Predložitveno sodišče poleg tega pojasnjuje, da postopki niso kontradiktorni, razen če in dokler upniki, ki se ne strinjajo, nasprotujejo dogovoru, ki so ga sprejeli upniki, ki skupaj sestavljajo večino terjatev upnikov, pripuščenih h glasovanju.

19. Menim, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe nedvomno dopusten.

20. V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko nacionalno sodišče predloži vprašanje Sodišču, če pred njim poteka spor in če odloča v postopku, ki bo privedel do izdaje sodne odločbe.⁶ To lahko vključuje postopek za izdajo začasne odredbe, saj je izbira najprimernejšega trenutka za predložitev vprašanja za predhodno odločanje v izključni pristojnosti nacionalnega sodišča.⁷ Posledično dejstvo, da je postopek pred predložitvenim sodiščem v obravnavani zadevi trenutno v predhodni fazi ali fazi sprejemanja začasne odredbe, zadevnemu sodišču ne preprečuje, da se bi v tej fazi odločilo za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe.

21. Poleg tega Sodišče sicer ni pristojno odločati o vprašanjih, ki izhajajo iz postopkov, v katerih nacionalno sodišče ravna v vlogi upravnega organa in ne opravlja sodne funkcije,⁸ vendar obravnavani položaj ni tak.

6 — Glej novejšo sodbo *Torresi* (C-58/13 in C-59/13, EU:C:2014:2088, točka 19).

7 — Glej na primer sodbo *X* (C-60/02, EU:C:2004:10, točke 25, 26 in 28).

8 — Glej, med drugim, sodbo *Job Centre* (C-111/94, EU:C:1995:340, točka 11) in sklep *Bengtsson* (C-344/09, EU:C:2011:174, točka 19).

22. Predložitveno sodišče je v postopku v glavni stvari pozvano, naj preveri tako imenovano „pravno izvedljivost“ dogovora. Zato mora preveriti ali so izpolnjeni zakonski pogoji za sklenitev dogovora. Navedeni predhodni korak je predpogoj, da se o dogovoru glasuje in da predložitveno sodišče, če je bilo morebitno nasprotovanje upnikov, ki se ne strinjajo, zavrjneno, sprejme končno odločbo, s katero se dogovor potrdi in postane zavezujoč za vse upnike. Vprašanje ali je zadevni korak kontradiktorne narave, ne vpliva na sodno funkcijo, ki jo tako izvaja predložitveno sodišče.⁹

23. Nazadnje, ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil predložen, ker se predložitveno sodišče sprašuje, ali je sodna praksa Corte di Cassazione (kasacijsko sodišče) – v skladu s katero dogovor v smislu člena 160 zakona o stečaju nikoli ne sme določati delnega poplačila dolga DDV – pravilna v delu, v katerem temelji na razlagi člena 4(3) PEU in Šeste direktive, ki jo je dalo to Sodišče. Čeprav predložitveno sodišče zavezujejo odločbe Corte di Cassazione o razlagi člena 160 zakona o stečaju, mu to ne odvzema pristojnosti, da Sodišču predloži vprašanja o razlagi prava EU, ki zadevajo take odločbe.¹⁰

Presoja

Uvodne ugotovitve

24. Ni sporno, da je družba Degano v finančnih težavah v smislu člena 160 zakona o stečaju in da zadevni dogovor pomeni alternativo razglasitvi stečaja. Jasno je tudi, da zadevni dogovor vključuje likvidacijo celotnega premoženja družbe Degano.

25. Poleg tega ni videti, da bi bil v postopku v glavni stvari sporen bodisi obstoj bodisi znesek dolga družbe Degano iz naslova DDV v razmerju do italijanske države. Kot je pojasnilo predložitveno sodišče, se morebitni taki spori ne rešujejo v okviru postopka z dogovorom.

Obveznosti držav članic v skladu s sodno prakso

26. Sodišče je večkrat navedlo, da iz skupnega sistema DDV in člena 4(3) PEU izhaja, da ima vsaka država članica obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je na njenem ozemlju dolgovani DDV v celoti pobran. V zvezi s tem morajo države članice preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove izkaze in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovani davek.¹¹

27. Države članice morajo v okviru skupnega sistema DDV sicer zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, a imajo v zvezi s tem določeno svobodo, med drugim v zvezi z načinom uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo.¹²

9 — Glej v tem smislu sodbi *Corsica Ferries* (C-18/93, EU:C:1994:195, točka 12) in *Roda Golf & Beach Resort* (C-14/08, EU:C:2009:395, točka 33).

10 — Glej, med drugim, sodbi *Rheinmühlen-Düsseldorf* (166/73, EU:C:1974:3, točka 4) in *Cartesio* (C-210/06, EU:C:2008:723, točka 93).

11 — Glej sodbi Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412, točka 37) in *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, točka 20). Glej tudi sodbi Komisija/Italija (C-174/07, EU:C:2008:704, točka 36) in *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, točka 25).

12 — Sodbi Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412, točka 38) in *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, točka 21).

28. Vendar je Sodišče jasno navedlo, ta je zadevna svoboda omejena z obveznostjo držav članic, da zagotovijo učinkovito pobiranje lastnih sredstev Unije.¹³ Glede na to, da zadevna sredstva v skladu s členom 2(1) Sklepa 2007/436 vključujejo prihodke iz uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV, je Sodišče odločilo, da 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.¹⁴

29. Poleg tega se davčnih zavezancev ne sme znatno različno obravnavati bodisi znotraj določenih držav članic ali v državah članicah. Direktivo o DDV je treba razlagati v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki velja za skupni sistem DDV, po katerem se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, ne smejo obravnavati različno glede pobiranja DDV.¹⁵ Države članice morajo to načelo spoštovati pri vsakem ukrepu v zvezi s pobiranjem DDV, cilj pa je zagotoviti pošteno konkurenco na notranjem trgu.¹⁶

30. V tem kontekstu je Sodišče v navedenih dveh zadevah Komisija proti Italiji menilo, da zaradi splošne in nerazlikovalne opustitve preverjanja obdavčljivih transakcij, ki so bile opravljene v več davčnih letih, niso bile izpolnjene obveznosti iz členov 2 in 22 Šeste direktive ter zdajšnjega člena 4(3) PEU.¹⁷ Kot sem pojasnila v svojih sklepnih predlogih v zadevi *Belvedere Costruzioni*,¹⁸ je bila z določbami italijanskega prava, obravnavanimi v navedenih zadevah, v bistvu predpisana obsežna imuniteta pred odmero ali nadzorom, ki ju opravljajo davčni organi, v zvezi z zneski DDV, ki niso bili obračunani pravočasno, če je bil plačan znesek v razponu od polovice zneska davka, ki je bil kasneje obračunan, do čisto simbolične vrednosti. Po presoji Sodišča v zadevah *Komisija proti Italiji* je veliko neravnovesje med zneski, ki so jih davčni zavezanci, ki so želeli biti zajeti z zadevno davčno amnestijo, dejansko dolgovali, in zneski, ki so jih plačali, praktično vodilo do davčne oprostitve, zadevna pomembna odstopanja pri obravnavanju davčnih zavezancev v Italiji pa so izkrivljala davčno nevtralnost.¹⁹

31. Nasprotno je Sodišče v zadevi *Belvedere Costruzioni* odločilo, da niti člen 4(3) PEU niti člena 2 in 22 Šeste direktive na področju DDV ne nasprotujejo uporabi izjemne nacionalne določbe, ki določa samodejno ustavitev postopkov, ki tečejo pred davčnim sodiščem tretje stopnje, če so se začeli z vložitvijo tožbe na prvi stopnji več kot deset let pred začetkom veljavnosti zadevne določbe in davčna uprava v postopkih pred prvostopenjskim in pritožbenim sodiščem ni uspela.²⁰ Določba, obravnavana v navedeni zadevi je imela samodejni učinek, da je odločba drugostopenjskega sodišča – ki je bila neugodna za davčne organe – postala pravnomočna, terjatev, ki jo je uveljavljala davčna uprava, pa je tako ugasnila. Sodišče je razloge za odločitev, da je določba združljiva s pravom EU, utemeljilo na njeni izjemni in omejeni naravi, neobstoju kakršnega koli splošnega diskriminatornega učinka in potrebi po sojenju v razumnem roku.²¹

13 — Sodbi *Komisija/Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, točka 39) in *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, točka 22).

14 — Glej sodbo *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 26). Glej tudi sodbo *Komisija/Nemčija* (C-539/09, EU:C:2011:733, točka 72) in moje sklepe predloge v zadevi *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2011:754, točka 47).

15 — Glej sodbi *Komisija/Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, točka 39) in *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, točka 22). Glej tudi sklep *Nuova Invincibile* (C-82/14, EU:C:2015:510, točka 23).

16 — Sodba *Komisija/Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, točka 45). Glej tudi uvodni izjavi 4 in 7 preambule direktive o DDV.

17 — Sodbi *Komisija/Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412) in *Komisija/Italija* (C-174/07, EU:C:2008:704). Zadevne določbe Šeste direktive ustrezajo določbam členov 2(1), 206, 252(1) in 273 direktive o DDV (člen 252(1) od davčnih zavezancev zahteva predložitev obračunov DDV).

18 — C-500/10, EU:C:2011:754, točka 36.

19 — Sodba *Komisija/Italija* (C-132/06, EU:C:2008:412, točki 43 in 44).

20 — Sodba *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, točka 28).

21 — Glej tudi točko 35 spodaj.

Postopek dogovora, ki se obravnava v postopku v glavni stvari

32. Komisija trdi, da je predlog, ki je vložen v postopku v glavni stvari v nasprotju z načeli iz zadev Komisija proti Italiji. V bistvu poudarja, da pravila, ki urejajo lastna sredstva EU, in direktiva o DDV, skupaj z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU, vsaki državi članici nalagajo neomejeno obveznost, da na svojem ozemlju v celoti pobere dolgovani DDV. Država članica lahko dolg DDV oprosti le v posebnem položaju, predvidenem v členu 212 direktive o DDV, to je kadar je dolgovani znesek neznat. Davčnemu zavezancu v finančnih težavah ne sme dovoliti, da v dogovoru z upniki, ki zajema likvidacijo njegovega premoženja, plača le del dolga DDV. Po mnenju Komisije posledično ni nujno le – s čimer gre preko okvira predloženega vprašanja za predhodno odločanje – da se z zakonom zagotovi prednostna obravnava dolgov DDV, temveč tudi, da se jih v kategoriji privilegiranih terjatev v postopkih zaradi insolventnosti postavi na prvo mesto, v formalnem in vsebinskem smislu.

33. Najprej bom obravnavala zadnjenavedeno trditev, ki je po mojem mnenju nesprejemljivo toga.

34. Najprej, trditev, da morajo imeti dolgovi DDV prednost pred vsemi drugimi dolgovi, da bi se zaščitilo finančne interese EU, ni nikakor podprta z načeli, ki sem jih navedla.²² Res je, da je svoboda držav članic pri zagotavljanju spoštovanja obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, omejena z obveznostjo, da zagotovijo učinkovito pobiranje lastnih sredstev EU, vključno z DDV. Vendar skupni sistem DDV od držav članic ne zahteva, da dolgove DDV obravnavajo prednostno pred vsemi drugimi kategorijami dolga.

35. Moje stališče v sklepnih predlogih v zadevi Belvedere Costruzioni je bilo, da zahteva po učinkovitem pobiranju davkov ne more biti neomejena.²³ Sodišče je navedeni predlog sprejelo na podlagi, prvič, da obveznost zagotovitve učinkovitega pobiranja sredstev Unije ne sme biti v nasprotju s spoštovanjem načela sojenja v razumnem roku,²⁴ in drugič, da zadevna določba ni pomenila splošne opustitve pobiranja DDV za določeno obdobje, temveč izjemno določbo, ki zaradi svoje specifičnosti in omejenosti, ki izhaja iz pogojev za njeno uporabo, ni ustvarjala bistvenih razlik v načinu obravnavanja davčnih zavezancev v celoti in z njo torej ni bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti.²⁵

36. Zato lahko država članica v določenih okoliščinah razumno meni, da je pravno upravičeno odpovedati se popolnemu poplačilu dolga DDV, če so take okoliščine izjemne, specifične in omejene ter država članica s tem ne ustvarja bistvenih razlik v načinu obravnavanja davčnih zavezancev v celoti in torej ni kršeno načelo davčne nevtralnosti.

37. Glede na navedeno bi morale države članice imeti določeno stopnjo prožnosti glede pobiranja dolgov DDV, kadar je – tako kot v postopku v glavni stvari – davčni zavezanec v finančnih težavah. Zadevni položaj je poseben, ker premoženje davčnega zavezanca ne zadošča za poplačilo vseh upnikov. V navedenih okoliščinah, ker v pravu EU ni nobenih usklajevalnih pravil v zvezi z uvrstitvijo dolgov DDV, morajo imeti države članice svobodo, da štejejo, da druge kategorije dolga (kot so plače ali prispevki za socialno varnost – ali, v primeru davčnih zavezancev posameznikov, plačila preživitve) potrebujejo višjo stopnjo varstva.

38. Poleg tega je postopek, kot je sporni postopek v zadevi v glavni stvari, v skladu z obveznostjo držav članic, da zagotovijo učinkovito pobiranje sredstev EU, saj vsebuje vsaj tri varovalke za zaščito dolgov DDV.

22 — Točke od 26 do 32 zgoraj.

23 — C-500/10, EU:C:2011:754, točka 48.

24 — Sodba Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, točke od 23 do 25).

25 — Sodba Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, točki 26 in 27).

39. Prvič, predlog za dogovor je treba med drugim zavrnil, če je vlagatelj namenoma prikril morebitno premoženje oziroma ni prijavil enega ali več dolgov (vključno z dolgovi DDV).

40. Drugič, čeprav – kot navaja predložitveno sodišče – dogovor lahko določa, da se dolg DDV ne poplača v celoti, je to možno, samo če neodvisni strokovnjak potrdi, da davčni organi v primeru stečaja ne bi bili deležni boljše obravnave. Posledično lahko pride do položajev, ko se na podlagi dogovora z upniki poplača večji delež dolga DDV kot v primeru stečaja, vendar obratno ne more veljati. Tako določba nacionalnega prava ne more veljati za nezdružljivo z obveznostjo zagotovitve učinkovitega pobiranja sredstev EU zgolj zato, ker pomeni odločitev za eno in ne za drugo sredstvo za doseganje najvišje stopnje pobiranja.

41. Tretjič, čeprav je vloga, s katero se predlaga dogovor, dopustna, o dogovoru glasujejo vsi upniki, za katere vloga ne predvideva popolnega in takojšnjega poplačila (vključno z državo, kadar predlog ne predvideva poplačila celotnega dolga DDV). Predlog mora sprejeti toliko upnikov, pripuščenih h glasovanju, da skupaj sestavljajo večino celotnega zneska njihovih terjatev. Upniki, ki se ne strinjajo, lahko potem dogovor izpodbijajo na sodišču.²⁶ Tako postopek dogovora državi članici omogoča, da sprejme vse ukrepe, ki se ji zdijo potrebni, da v danih okoliščinah učinkovito pobere najvišji znesek dolga DDV. To lahko na primer pomeni, da glasuje proti dogovoru (ali ga izpodbija pred sodiščem), če se ne strinja z ugotovitvami neodvisnega strokovnjaka.

42. Nazadnje, ker je postopek dogovora zaradi strogih pogojev uporabe poseben in omejen, očitno ne ustvarja bistvenih razlik v načinu obravnavanja davčnih zavezancev in je tako v skladu z načelom davčne nevtralnosti. Drugače kot pri nacionalnih določbah, ki so bile obravnavane v dveh zadevah Komisija proti Italiji, postopek dogovora ne vključuje splošne in nerazlikovalne opustitve pravice davčnih organov, da dosežejo plačilo dolgov DDV. Žrtvovanje dela dolga DDV, ki bi ga ta lahko vključeval, je treba obravnavati z vidika cilja, da se davčnim zavezancem v finančnih težavah s kolektivnim prestrukturiranjem vseh njihovih dolgov zagotovi druga priložnost.

43. Čeprav se zdi, da dogovor v zadevi Degano vključuje likvidacijo celotnega premoženja družbe, Sodišče ni bilo obveščeno o točnih podrobnostih. Drugi dogovori lahko vključujejo nadaljnji obstoj dolžnika kot delujočega podjetja. Španska vlada poudarja, da je v takih primerih zadevni cilj v skladu s priporočilom Komisije državam članicam, naj odpravijo ovire za učinkovito prestrukturiranje podjetij v finančnih težavah, ki so sposobna preživeti, in s tem spodbujajo podjetništvo, naložbe in zaposlovanje ter prispevajo k zmanjševanju ovir za nemoteno delovanje notranjega trga.²⁷

44. Poudarila pa bi, da moje stališče zadeva le razlago prava Unije. Zdi se, da predložitveno sodišče dvomi glede razlage nekaterih določb zakona o stečaju, ki jo je dalo Corte di Cassazione (kasacijsko sodišče). O morebitnih drugih razlogih na podlagi nacionalnega prava, po katerih se je morda pri svojih odločitvah ravnalo Corte di Cassazione, ne izražam nobenega mnenja.

Predlog

45. Zato predlagam Sodišču, naj na vprašanje, ki ga je predložilo Tribunale di Udine (okrožno sodišče v Vidmu, Italija), odgovori:

Niti člen 4(3) PEU niti Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne nasprotujeta nacionalnim pravilom, ki so sporna v postopku v glavni stvari, če je treba zadevna pravila razlagati tako, da podjetju v finančnih težavah omogočajo sklenitev

26 — Člena 177 in 180 zakona o stečaju.

27 — Priporočilo Komisije z dne 12. marca 2014 o novem pristopu k poslovnemu neuspehu in insolventnosti, C(2014) 1500 final, str. 4 in 5.

dogovora z upniki, ki vključuje likvidacijo njegovega premoženja, ne da bi ponudil popolno poplačilo terjatve države iz naslova DDV, če neodvisni strokovnjak ugotovi, da v primeru stečaja ne bi bilo možno doseči večjega poplačila te terjatve, in je dogovor potrdilo sodišče.