

Predmet C-341/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

25. svibnja 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Corte suprema di cassazione (Italija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

19. svibnja 2022.

Žalitelj:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Protužalitelj:

Agenzia delle Entrate

Predmet glavnog postupka

Pobijanje poreznog rješenja kojim je Agenzia delle Entrate (Porezna uprava, Italija) kvalificirala žalitelja kao fiktivno društvo u odnosu na porezno razdoblje 2008. te mu je naplatila viši iznos izravnih poreza koje nije platio. Osim toga, žalitelju je pobijanim rješenjem uskraćena mogućnost korištenja prava na odbitak PDV-a u iznosu od 42 108 eura u sljedećem poreznom razdoblju, s obzirom na to da tijekom tri uzastopna porezna razdoblja nije izvršio transakcije relevantne za potrebe PDV-a u minimalnom iznosu koji omogućuje da prođe takozvani test operativnosti predviđen talijanskim propisima o fiktivnim društvima.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

S obzirom na članak 267. UFEU-a, sud koji je uputio zahtjev traži pojašnjenja u pogledu usklađenosti nacionalnih pravnih pravila o testu operativnosti s pravom Unije, osobito u pogledu posljedica koje neprolaženje tog testa ima za kvalifikaciju kao poreznog obveznika te za pravo na odbitak PDV-a, eventualno i s gledišta pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja.

Prethodna pitanja

„1. Može li se članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se njime uskraćuje svojstvo poreznog obveznika, a time i pravo na odbitak ili povrat plaćenog pretporeza, subjektu koji izvršava izlazne transakcije relevantne za potrebe PDV-a u iznosu koji se smatra nelogičnim jer je prenizak u odnosu na ono što se razumno može očekivati od imovine kojom raspolaže tijekom tri uzastopne godine u skladu s kriterijima predviđenima zakonom i koji ne može dokazati postojanje objektivnih otežavajućih situacija kako bi opravdao tu okolnost?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje, protivi li se članku 167. Direktive 2006/112 te općim načelima neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti ograničenja prava na odbitak PDV-a, nacionalna odredba članka 30. stavka 4. Zakona br. 724 iz 1994. kojom se poreznom obvezniku koji tijekom tri uzastopna porezna razdoblja izvršava izlazne transakcije relevantne za potrebe PDV-a u iznosu koji se smatra nelogičnim jer je prenizak u odnosu na ono što se razumno može očekivati od imovine kojom raspolaže tijekom tri uzastopne godine u skladu s kriterijima predviđenima zakonom i koji ne može dokazati postojanje objektivnih otežavajućih situacija kako bi opravdao tu okolnost, uskraćuje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na stjecanje robe ili usluga, njegov povrat ili korištenje tim porezom u sljedećem poreznom razdoblju?

3. U slučaju niječnog odgovora na drugo pitanje, protivi li se načelima Europske unije u pogledu pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, nacionalna odredba članka 30. stavka 4. Zakona br. 724 iz 1994. kojom se poreznom obvezniku koji tijekom tri uzastopna porezna razdoblja izvršava izlazne transakcije relevantne za potrebe PDV-a u iznosu koji se smatra nelogičnim jer je prenizak u odnosu na ono što se razumno može očekivati od imovine kojom raspolaže tijekom tri uzastopne godine u skladu s kriterijima predviđenima zakonom i koji ne može dokazati postojanje objektivnih otežavajućih situacija kako bi opravdao tu okolnost, uskraćuje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na stjecanje robe ili usluga, njegov povrat ili korištenje tim porezom u sljedećem poreznom razdoblju?”

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost; konkretno: članak 2. stavak 1. točka (a), članak 9. stavak 1. te članci 167., 168. i 178.

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; konkretno: članak 18. stavak 4. i članak 27. stavci 1. do 4.

Navedena sudska praksa Suda

Presude od 20. siječnja 2021., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C- 655/19, EU:C:2021:40, t. 25., 26., 27., 28., 29. i 30.; od 6. listopada 2009., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C- 267/08, EU:C:2009:619, t. 20.; od 2. lipnja 2016., Lajvér, C- 263/15, EU:C:2016:392; od 15. rujna 2011., Słaby i dr., C- 180/10 i C- 181/10, EU:C:2011:589, t. 36., 37. i 45.; od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, EU:C:1991:268, t. 13.; od 9. srpnja 2015., Trgovina Prizma, C- 331/14, EU:C:2015:456, t. 23.; od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost člana nadzornog odbora), C- 420/18, EU:C:2019:490, t. 29.; od 17. listopada 2019., Paulo Nascimento Consulting, C- 692/17, EU:C:2019:944, t. 25.; od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C- 895/19, EU:C:2021:216, t. 32. i 33.; od 18. listopada 2021., Finanzamt N (Priopćavanje pripisivanja), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, t. 31., 32. i 34.; od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 39.; od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 40.; od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 34.; od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29.; od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, t. 27.; od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 62.; od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 38. i 40.; od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834; od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712; od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 37., 38. i 39.; od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, t. 39. i 40.; od 9. rujna 2021., GE Auto Service Leasing GmbH, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723; od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 50.; od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, t. 80.; od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 48.; od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi), C-371/19, EU:C:2020:936, t. 83.; od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 35. i od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 28. i navedena sudska praksa, te t. 29.

Navedene nacionalne odredbe

Legge 23 dicembre 1994, n. 724, „Misure di razionalizzazione della finanza pubblica” (Zakon br. 724 od 23. prosinca 1994. o mjerama racionalizacije javnih financija), konkretno članak 30. naslovljen „Fiktivna društva. Vrednovanje vrijednosnih papira”:

„4. Neaktivnim društvima i subjektima ne priznaje se povrat preplaćenog PDV-a koji proizlazi iz prijave podnesene za potrebe poreza na dodanu vrijednost niti se u pogledu tog poreza može izvršiti prijebaj [...] ili prijenos [...]. Ako tijekom tri

uzastopna porezna razdoblja neaktivno društvo ili subjekt ne izvrši transakcije relevantne za potrebe poreza na dodanu vrijednost u iznosu koji nije niži od iznosa koji proizlazi iz primjene postotnog iznosa iz stavka 1., preplaćeni PDV-a ne može se dodatno odbiti od dugovanog PDV-a za sljedeća porezna razdoblja.

4.*bis* U slučaju objektivnih situacija zbog kojih nije bilo moguće ostvarivanje prihoda, povećanje zaliha te prometa i dobiti, koji se utvrđuju u skladu s ovim člankom, ili zbog kojih se nisu mogle izvršiti transakcije relevantne za potrebe poreza na dodanu vrijednost iz stavka 4., društvo na koje se to odnosi može zatražiti izuzimanje iz primjene odgovarajućih odredbi o sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza [...]”.

Sažeti prikaz činjenica i postupka

- 1 Porezna uprava dostavila je društvu Vigna Ottieri s.r.l., koje je naknadno pripojeno društvu Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a., porezno rješenje kojim ga je u odnosu na porezno razdoblje 2008. kvalificirala kao fiktivno društvo jer je u svojim knjigama evidentiralo izlazne transakcije u ukupnom iznosu koji je niži od praga prihoda ispod kojeg se u skladu s nacionalnim propisom presumira da društvo nije aktivno.
- 2 Na temelju istog rješenja Porezna uprava naplatila je nepropisno plaćene poreze te je uskratila mogućnost odbitka PDV-a u iznosu od 42 108 eura koji je to društvo potraživalo za sljedeće porezno razdoblje. Porezna uprava obrazložila je to odbijanje tvrdnjom da društvo tijekom tri uzastopna porezna razdoblja nije izvršilo transakcije relevantne za potrebe PDV-a u iznosu jednakom ili većem od iznosa koji proizlazi iz primjene kriterija predviđenih za test operativnosti.
- 3 Osim toga, Porezna uprava navela je da prijenosi materijalne imovine i prava na uporabu žiga koje je društvo provelo nisu bili relevantni za potrebe testa o kojem je riječ jer su predstavljali prijenos dijela poslovanja i kao takvi nisu bili obuhvaćeni područjem primjene PDV-a.
- 4 Društvo je pobijalo navedeno porezno rješenje te je konkretno poreklo da je izvršen prijenos dijela poslovanja, pri čemu je tvrdilo da ne postoje dokazi o tome da je preuzimatelj nastavio obavljati djelatnost koju je prethodno obavljao prenositelj.
- 5 Commissione tributaria provinciale di Avellino (Općinski porezni sud u Avellinu, Italija) odbio je tužbu presudom od 18. travnja 2012.
- 6 Društvo je podnijelo žalbu Commissione tributaria regionale della Campania (Okružni porezni sud za Kampaniju, Italija) koji je tu žalbu odbio presudom od 15. listopada 2013. Naime, navedeni sud smatrao je, kao što je to tvrdila Porezna uprava, da je prijenosom materijalne imovine i prava na uporabu žiga društvo izvršilo prijenos dijela poslovanja zbog čega je transakcije o kojima je riječ trebalo smatrati isključenima iz područja primjene PDV-a.

- 7 Društvo je sudu koji je uputio zahtjev podnijelo žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 8 Žalitelj se poziva na povredu Direktive 77/388/EEZ (konkretno: članka 18. stavka 4. i članka 27. stavaka 1. do 4.) jer mu je pobijanom presudom onemogućeno da se u sljedećem poreznom razdoblju koristi preplaćenim PDV-om koji je prijavio, što je dovelo do neopravdanog ograničenja prava na odbitak PDV-a i povrede načela porezne neutralnosti.
- 9 Žalitelj smatra da nacionalnu odredbu (poput one koja je primijenjena u ovom slučaju, čiji je cilj spriječiti utaje i zlouporabe u pogledu fiktivnih društava), koja dovodi do takvog ograničavanja koje nije predviđeno Direktivom o PDV-u, prethodno treba odobriti Vijeće Europske unije jer se ta odredba inače protivi samoj direktivi i trebalo bi je izuzeti iz primjene.
- 10 Žalitelj stoga tvrdi da je nacionalni sud obavezan izuzeti iz primjene nacionalni propis jer se protivi Direktivi o PDV-u i dodaje da je uskraćivanje prava na odbitak poreza dopušteno samo ako porezno tijelo dokaže da nisu ispunjeni materijalni zahtjevi ili da se na to pravo poziva s ciljem utaje ili zlouporabe.
- 11 Porezna uprava tvrdi da je žalbeni sud pravilno primijenio nacionalne propise o fiktivnim društvima jer su postojale pretpostavke za isključenje mogućnosti da se društvo nije nalazilo u razdoblju uobičajenog poslovanja. Naime, prema mišljenju Porezne uprave, društvo je proizvelo robu i usluge koje su, iako su u funkciji dodatne djelatnosti, same po sebi imale stvarnu i samostalnu vrijednost koja je omogućavala ostvarivanje prihoda.
- 12 Osim toga, Porezna uprava navodi da je svrha nacionalnog zakona o fiktivnim društvima spriječiti subjekte za koje se čini da poduzetničku djelatnost obavljaju samo formalno, a zapravo nisu aktivni, da zloupotrebljavaju strukturu društva i ostvaruju porezne olakšice. Stoga smatra da se isključenje prava na odbitak PDV-a temelji na okolnosti da u ovom slučaju ne postoji subjekt koji se može kvalificirati kao porezni obveznik iz članka 9. Direktive 2006/112.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 13 Sud koji je uputio zahtjev napominje da je cilj mehanizma iz članka 30. Zakona br. 724 iz 1994. odvratiti od osnivanja „fiktivnih” društava, odnosno od toga da se struktura društva upotrebljava radi postizanja ciljeva koji su drukčiji od onih dopuštenih zakonom, i taj se mehanizam u tu svrhu kao sredstvom služi pravnom pretpostavkom neaktivnosti. Naime, poduzeće obično ne posluje ako kontinuirano ne ostvaruje minimalne prihode.

- 14 Zakonodavac je stoga odredio minimalnu razinu prihoda i prometa koja je povezana s vrijednošću određene imovine, a neostvarivanje te minimalne razine predstavlja element na temelju kojeg se može smatrati da društvo nije aktivno: slijedom toga, riječ je o presumpciji minimalne dobiti koja se utvrđuje na temelju prosječnih koeficijenata profitabilnosti navedenih bilančnih stavki imovine. Međutim, porezni obveznik može oboriti tu presumpciju na način da dokaže objektivne situacije koje su onemogućile ostvarivanje određenog minimalnog obujma prihoda.
- 15 S aspekta PDV-a, posljedica presumpcije neaktivnosti jest, u skladu s navedenim člankom 30. stavkom 4. Zakona br. 724 iz 1994., da se poreznom obvezniku uskraćuje pravo da zahtijeva povrat preplaćenog PDV-a koji proizlazi iz prijave ili da taj preplaćeni PDV upotrijebi za prijeboj ili prijenos trećim osobama, tako da mu jedino preostaje pravo na odbitak dugovanog PDV-a za sljedeća porezna razdoblja.
- 16 Međutim, na temelju iste odredbe uskraćuje se i pravo na to da se taj preplaćeni PDV upotrijebi za odbitak dugovanog PDV-a za sljedeća porezna razdoblja kada neaktivno društvo tijekom tri uzastopna porezna razdoblja ne izvršava transakcije relevantne za potrebe PDV-a u iznosu koji nije niži od iznosa koji proizlazi iz primjene postotnih iznosa predviđenih za test operativnosti.
- 17 U potonjem slučaju, poreznom obvezniku konačno se uskraćuje pravo na odbitak pretporeza koji je plaćen na izvršena stjecanja robe ili usluga: prema mišljenju Porezne uprave, žalitelj se nalazi upravo u opisanoj situaciji i stoga ne može prenijeti obračunani preplaćeni PDV za 2008. u sljedeće porezno razdoblje.
- 18 U skladu s tim, sud koji je uputio zahtjev utvrđuje tri moguća aspekta neusklađenosti nacionalnog propisa s Direktivom 2006/112 i sudskom praksom Suda.
- 19 Prvi aspekt odnosi se na pojam „porezni obveznik” koji je definiran u članku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive 2006/112 i mogućnost tumačenja te odredbe na način da se njome dopušta uskraćivanje svojstva poreznog obveznika, a time i prava na odbitak plaćenog pretporeza, ako društvo ne prođe test operativnosti predviđen nacionalnim propisom i ne može čak ni dokazati, kako bi opravdalo tu okolnost, da postoje objektivne situacije koje su mu to onemogućile.
- 20 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev navodi da bi takvo tumačenje odredbe Direktive za talijanski sustav poreznih propisa imalo za posljedicu to da bi se subjekt koji ne prođe test operativnosti tijekom tri uzastopne godine kvalificirao kao subjekt koji ne obavlja gospodarsku djelatnost za potrebe PDV-a te se stoga ne bi smatrao poreznim obveznikom, iako se, u skladu s općim pravilima, na njega primjenjuje porez na dobit poslovnih subjekata zbog njegove formalne pravne kvalifikacije.
- 21 U slučaju poput ovog, s obzirom na neprolaženje testa operativnosti, svojstvo poreznog obveznika uskraćuje se, dakle, zbog (navodnog) neobavljanja

gospodarske djelatnosti i ono stoga ovisi o kvantitativnom podatku koji predstavlja obujam oporezivih transakcija koji ne odgovara imovini kojom subjekt raspolaže.

- 22 Čini se da to nije u skladu s načelima sudske praxe Suda u pogledu pojma „porezni obveznik” koji se utvrđuje u odnosu na pojam „gospodarska djelatnost”. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev podsjeća da, kako bi se utvrdilo je li neka djelatnost gospodarska djelatnost, količina i opseg prodaja ne mogu biti kriterij razlikovanja djelatnosti subjekta koji djeluje u privatnom svojstvu, koje nisu obuhvaćene područjem primjene Direktive 2006/112, od djelatnosti subjekta čije transakcije predstavljaju gospodarsku djelatnost.
- 23 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev napominje da porezno tijelo može uskratiti svojstvo poreznog obveznika ako dokaže da zainteresirana osoba nije u dobroj vjeri dala izjavu o namjeri započinjanja predviđenih gospodarskih djelatnosti te da je ta osoba, koja je hinila da želi započeti određenu gospodarsku djelatnost, zapravo pokušala uključiti u svoje privatno vlasništvo imovinu na kojoj je moguće ostvariti odbitak.
- 24 Međutim, sud koji je uputio zahtjev navodi da je neprolaženje testa operativnosti relevantno samo kao temelj zakonske presumpcije nepostojanja preduvjeta u pogledu obavljanja gospodarske djelatnosti, ali da nije istovjetan dokazu o nepostojanju svojstva poreznog obveznika. Naime, porezni obveznik može dokazati da postoje objektivne situacije neovisne o njegovoj volji koje mu nisu dopustile da s oporezivim transakcijama ostvari promet koji je u skladu s imovinom kojom raspolaže.
- 25 Drugi aspekt moguće neusklađenosti odnosi se na članak 167. Direktive 2006/112 te na opća načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti ograničenja prava na odbitak PDV-a.
- 26 Što se tiče prava poreznih obveznika da od PDV- a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili, sud koji je uputio zahtjev ističe da ono predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV- a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije i sastavni je dio mehanizma PDV-a te se u načelu ne može ograničiti. Temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza prizna ako su zadovoljeni određeni materijalni uvjeti (da zainteresirana osoba bude „porezni obveznik” u smislu Direktive 2006/112 i da se robom ili uslugama na koje se poziva radi ostvarenja tog prava mora naknadno koristiti porezni obveznik u okviru vlastitih oporezivih transakcija, a da tu robu i usluge prethodno mora isporučiti drugi porezni obveznik) i nacionalna porezna uprava ne može nalagati dodatne uvjete čija posljedica može biti neučinkovitost ostvarivanja tog prava.
- 27 Osim toga, ako se konačno prihvaćanje odbitaka od PDV-a uvjetuje rezultatima gospodarske djelatnosti kojom se porezni obveznik bavi, stvorile bi se, kada je riječ o poreznom tretmanu istovjetnih djelatnosti ulaganja u nekretnine,

neopravdane razlike među poduzetnicima koji imaju isti profil i koji se bave istom djelatnošću.

- 28 S obzirom na navedeno, sud koji je uputio zahtjev pita se je li zabrana odbitka pretporeza koji je plaćen na stjecanje robe ili usluga, njegova povrata ili korištenja tim porezom u sljedećem poreznom razdoblju koja se nalaže nacionalnim propisom, u skladu s člankom 167. Direktive 2006/112 te općim načelima neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti ograničenja prava na odbitak PDV-a, ako tijekom tri uzastopna porezna razdoblja ne prođe test operativnosti (kao što se to propisuje člankom 30. stavkom 4. Zakona br. 724 iz 1994.).
- 29 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev podsjeća da borba protiv utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i mogućih zlouporaba predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u, tako da se pravni subjekti ne mogu pozivati na odredbe prava Unije s ciljem prijevare ili zlouporabe, a na nacionalnim tijelima i sudovima je stoga da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva s ciljem prijevare ili zlouporabe.
- 30 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome mogu li opasnost od zlouporabe strukture društva, u pogledu koje je nacionalni zakonodavac uveo odredbu o kojoj je riječ, i posljedični zahtjev da se spriječi da društvo može neopravdano ostvarivati porezne olakšice povezane s oblikom društva koji je primijenilo, opravdati tu nacionalnu odredbu s obzirom na povredu prava na odbitak PDV-a.
- 31 Treći aspekt moguće neusklađenosti odnosi se na usklađenost nacionalnog propisa, odnosno navedenog članka 30. stavka 4. Zakona br. 724 iz 1994., s načelima Europske unije u pogledu pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja: sud koji je uputio zahtjev podsjeća da se navedena načela primjenjuju u posebnoj mjeri kada se radi o propisu koji može uključivati financijske troškove, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da točno znaju obveze koje im on nameće, a iz čega proizlazi da je nužno da porezni obveznici znaju koje su njihove porezne obveze prije sklapanja transakcije.
- 32 Sud koji je uputio zahtjev i u pogledu tog aspekta dvoji o usklađenosti nacionalnog pravnog pravila s pravom Europske unije: naime, u trenutku kad izvrši oporezivu transakciju porezni je obveznik u nesigurnom položaju u pogledu prikladnosti te transakcije za određivanje prava na odbitak ili povrat PDV-a, s obzirom na to da je to pravo uvjetovano ostvarivanjem predviđenih razina prihoda koji se izračunavaju za razdoblje od tri godine.