

Zadeva C-341/22**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

25. maj 2022

Predložitveno sodišče:

Corte suprema di cassazione (Italija)

Datum predložitvene odločbe:

19. maj 2022

Pritožnica:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Nasprotna stranka:

Agenzia delle Entrate

Predmet postopka v glavni stvari

Pritožba zoper odločbo o odmeri davka, s katero je Agenzia delle Entrate (davčna uprava) za davčno leto 2008 opredelila pritožnico kot slamnato družbo in izterjala višje neplačane neposredne davke. Z izpodbijano odločbo je bila pritožnici poleg tega odvzeta možnost izkoristiti dobropis DDV v višini 42.108 EUR v prihodnjem davčnem letu, ker naj tri zaporedna davčna obdobja ne bi izvedla minimalnega obsega transakcij, ki so predmet DDV, s čimer bi opravila tako imenovani preizkus poslovanja, določen v italijanski zakonodaji s področja slamnatih družb.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predložitveno sodišče ob upoštevanju člena 267 PDEU prosi za pojasnila o skladnosti nacionalnih predpisov o preizkusu poslovanja s pravom Unije, zlasti glede na posledice, ki nastanejo, če zavezanec preizkusa ne opravi, ter na pravico do odbitka DDV, in sicer tudi z vidika pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

Vprašanja za predhodno odločanje

„1. Ali je člen 9(1) Direktive 2006/112 mogoče razlagati tako, da ne priznava statusa davčnega zavezanca in s tem pravice do odbitka ali povračila plačanega DDV subjektu, ki izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko določenih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pričakuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliščino upravičile?

2. Ali v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje člen 167 Direktive 2006/112 ter splošni načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti omejevanja pravice do odbitka DDV nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v členu 30(4) legge n. 724 del 1994 (zakon št. 724 iz leta 1994) odreka pravico do odbitka DDV, ki je bil plačan za nakupe, do njegovega vračila ali uporabe v prihodnjem davčnem obdobju, davčnemu zavezancu, ki tri zaporedna davčna obdobja izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko določenih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pričakuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliščino upravičile?

3. Ali v primeru nikalnega odgovora na drugo vprašanje načeli Evropske unije pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki v členu 30(4) zakona št. 724 iz leta 1994 odreka pravico do odbitka DDV, ki je bil plačan za nakupe, do njegovega vračila ali uporabe v prihodnjem davčnem obdobju, vsakemu zavezancu, ki tri zaporedna davčna obdobja izvaja aktivne transakcije, ki so predmet DDV, v obsegu, ki se tri leta zaporedoma po zakonsko določenih merilih šteje za neskladnega – ker je prenizek – s tem, kar se lahko razumno pričakuje glede na premoženje, s katerim ta subjekt razpolaga, ter ta ne more dokazati obstoja objektivnih ovir, ki bi to okoliščino upravičile?“

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti člen 2(1)(a), člen 9(1) ter členi 167, 168 in 178

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, zlasti člen 18(4) in člen 27, od (1) do (4)

Navedena sodna praksa Sodišča Evropske unije

Sodbe z dne 20. januarja 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C-655/19, EU:C:2021:40, točke 25, 26, 27, 28, 29 in 30; z dne 6. oktobra 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, točka 20; z dne 2. junija

2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392; z dne 15. septembra 2011, Slaby in drugi, C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točke 36, 37 in 45; z dne 20. junija 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, točka 13; z dne 9. julija 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, točka 23; z dne 13. junija 2019, IO (TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance), C-420/18, EU:C:2019:490, točka 29; z dne 17. oktobra 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:944, točka 25; z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točki 32 in 33; z dne 18. oktobra 2021, Finanzamt N (Communication de l'affectation), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, točke 31, 32 in 34; z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 39; z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 40; z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 34; z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29; z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, točka 27; z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 62; z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 38 in 40; z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834; z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712; z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, točke 37, 38 in 39; z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, točki 39 in 40; z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing GmbH, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723; z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 50; z dne 21. oktobra 2021, Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, točka 80; z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 48; z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Povračilo DDV – Računi), C-371/19, EU:C:2020:936, točka 83; z dne 10. julija 2019, Kursu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, točka 35, in z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 28 in navedena sodna praksa ter 29

Navedene nacionalne določbe

Legge 23 dicembre 1994, n. 724 (zakon št. 724 z dne 23. decembra 1994) – Ukrepi za racionalizacijo javnih financ, zlasti člen 30, naslovljen „Slamnate družbe. Vrednotenje vrednostnih papirjev“:

„4. Za družbe in subjekte, ki ne poslujejo, se presežek dobropisa, ki izhaja iz obračuna davka na dodano vrednost, ne vrne in ne more biti predmet nadomestila [...] ali prenosa [...]. Če družba ali subjekt, ki ne posluje, tri zaporedna davčna obdobja ne izvaja transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost, najmanj v višini, ki izhaja iz uporabe odstotkov iz odstavka 1, presežka dobropisa ni mogoče nadalje prenesti za odbitek DDV, dolgovan za prihodnja davčna obdobja.

4a. V primeru objektivnih okoliščin, ki so onemogočile doseganje prihodkov, povečanje zalog in prihodkov ter dobička, določenih v skladu s tem členom,

oziroma niso omogočile izvajanja transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost iz odstavka 4, lahko zadevna družba zaprosi, da se ne uporabijo določbe za preprečevanje izogibanja plačilu davka [...].“

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Davčna uprava je družbi Vigna Ottieri s.r.l., ki jo je pozneje prevzela družba Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a., vročila odločbo o odmeri davka, s katero jo je za davčno obdobje 2008 opredelila kot slamnato družbo, ker je ta družba v svojem računovodstvu knjižila aktivne transakcije v skupni višini, manjši od praga prihodkov, pod katerim se v nacionalni zakonodaji domneva, da družba ne posluje.
- 2 Davčna uprava je z isto odmerno odločbo izterjala davke, ki niso bili ustrezno plačani, in zavrnila dobropis DDV v višini 42.108 EUR, ki ga je družba uveljavljala za prihodnje davčno obdobje. Davčna uprava je to zavrnitev obrazložila z navedbo, da družba tri zaporedna davčna obdobja ni izvedla transakcij, ki so predmet DDV, v višini, ki je enaka ali višja od zneska, ki izhaja iz uporabe meril, določenih za preizkus poslovanja.
- 3 Davčna uprava je poleg tega navedla, da za namen tega preizkusa niso upoštevni prenosi opredmetenih osnovnih sredstev in pravic za uporabo blagovne znamke, ker pomenijo prenos veje dejavnosti in kot take ne spadajo na področje uporabe DDV.
- 4 Družba je zgoraj navedeno odmerno odločbo izpodbijala in zanikala zlasti prenos veje dejavnosti ter trdila, da ni dokazov, da bi pridobitelj nadaljeval dejavnost, ki jo je prej izvajal odsvojitelj.
- 5 Commissione Tributaria Provinciale di Avellino (pokrajinsko davčno sodišče v Avellinu, Italija) je s sodbo z dne 18. aprila 2012 pritožbo zavrnilo.
- 6 Družba je vložila pritožbo pri Commissione tributaria regionale della Campania (davčno sodišče dežele Kampanja, Italija), ki jo je zavrnilo s sodbo z dne 15. oktobra 2013. Navedeno sodišče je namreč menilo, da je družba, kot trdi davčna uprava, s prenosom opredmetenih osnovnih sredstev in pravic za uporabo blagovne znamke izvedla prenos veje dejavnosti, zato je treba šteti, da obravnavane transakcije ne spadajo na področje uporabe DDV.
- 7 Družba je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 8 Pritožnica zatrjuje kršitev Direktive 77/388/EGS (zlasti člena 18(4) in člena 27, od (1) do (4)), ker ji je bilo z izpodbijano sodbo preprečeno, da bi v naslednjem poslovnem letu izkoristila obračunani presežek dobropisa DDV, zato ji je bila

nepravilno omejena pravica do odbitka DDV in kršeno načelo nevtralnosti davka.

- 9 Po mnenju pritožnice bi moral nacionalno določbo (kakršna je uporabljena v obravnavani zadevi in katere namen je preprečevati goljufije in zlorabe v povezavi s slamnatimi družbami), s katero se izvaja tako omejevanje, ki ni predvideno v Direktivi o DDV, predhodno odobriti Svet EU, sicer naj bi bila v nasprotju z Direktivo in bi se morala prenehati uporabljati.
- 10 Pritožnica torej trdi, da nacionalno sodišče ne sme uporabiti nacionalnega predpisa, ker je v nasprotju z Direktivo o DDV, in dodaja, da je zavrnitev pravice do odbitka davka dovoljena samo, če davčni organ dokaže, da niso izpolnjene vsebinske zahteve ali da se ta pravica uveljavlja z goljufijo ali zlorabo.
- 11 Davčna uprava trdi, da je pritožbeno sodišče pravilno uporabilo nacionalno ureditev o slamnatih družbah, ker so bili izpolnjeni predpogoji, po katerih je bilo mogoče izključiti, da je družba bila v obdobju nenormalnega opravljanja dejavnosti. Po njenem mnenju naj bi namreč družba proizvajala blago in storitve, ki so sicer namenjeni nadaljnji dejavnosti, vendar pa so imeli svojo lastno in samostojno vrednost, ki je omogočala doseganje prihodkov.
- 12 Poleg tega opozarja, da je namen nacionalnega zakona o slamnatih družbah preprečiti, da bi subjekti, za katere je videti, da samo formalno opravljajo podjetniško dejavnost, vendar v resnici ne poslujejo, izkoristili status družbe in pridobili davčne ugodnosti. Zato naj bi bila izključitev pravice do odbitka DDV utemeljena na okoliščini, da v obravnavani zadevi ne obstaja subjekt, ki bi ga bilo mogoče opredeliti kot davčnega zavezanca iz člena 9 Direktive 112/2006.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 13 Predložitveno sodišče ugotavlja, da je namen ureditve iz člena 30 zakona št. 724 iz leta 1994 odvrniti od ustanavljanja „slamnatih“ družb, in sicer od uporabljanja statusa družbe za doseganje ciljev, ki niso zakonsko dovoljeni, pri tem pa uporablja instrument pravne domneve nedejavnosti. Praviloma namreč brez minimalnih neprekinjenih prihodkov ne gre za dejansko podjetje.
- 14 Zakonodajalec je zato določil minimalni prag prihodkov in dobička, povezan z vrednostjo določenega premoženja, in če tak minimalni prag ni dosežen, se lahko šteje, da družba ne posluje: na podlagi povprečnih koeficientov dobičkonosnosti zgoraj navedenega bilančnega premoženja se torej določi predpostavljeni minimalni dobiček. Vendar je mogoče to domnevo izpodbiti, če zavezanec dokaže, da obstajajo objektivne okoliščine, zaradi katerih ni bilo mogoče doseči določenega minimalnega praga prihodkov.
- 15 Z vidika DDV domneva, da družba ne posluje, na podlagi zgoraj navedenega člena 30(4) zakona št. 724 iz leta 1994 pomeni, da zavezanec nima pravice zahtevati povračila presežka dobropisa, ki izhaja iz obračuna, ali ta presežek

- uporabiti v obliki nadomestila ali prenosa tretji osebi, tako da mu preostane samo pravica, da ga prenese za odbitek DDV v prihodnjih davčnih obdobjih.
- 16 V skladu z isto določbo pa se zavrne tudi pravica do prenosa tega presežka za odbitek DDV v prihodnjih davčnih obdobjih, če družba, ki ne posluje, tri zaporedna davčna obdobja ne izvaja transakcij, ki so predmet DDV, najmanj v višini, ki izhaja iz uporabe odstotkov, določenih za preizkus poslovanja.
 - 17 V zadnjenavedenem primeru zavezanec dokončno izgubi pravico do odbitka DDV, ki je bil plačan za izvedene nakupe: davčna uprava meni, da za tožečo stranko veljajo opisane okoliščine, zato ne more prenesti presežka obračunanega DDV za leto 2008 v naslednje davčno obdobje.
 - 18 Ob upoštevanju zgoraj navedenega predložitveno sodišče navaja tri možne vidike neskladnosti nacionalne zakonodaje z Direktivo 2006/112 in sodno prakso Sodišča.
 - 19 Prvi vidik se nanaša na pojem „davčni zavezanec“, opredeljen v členu 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, in obravnava možnost razlage te določbe tako, da omogoča, da se odreče status davčnega zavezanca in posledično pravica do odbitka plačanega DDV, če družba ne opravi preizkusa poslovanja, določenega v nacionalni zakonodaji, in ne more dokazati, da obstajajo objektivne okoliščine, zaradi katerih ni opravila preizkusa in s katerimi lahko upraviči svoj položaj.
 - 20 Glede tega predložitveno sodišče ugotavlja, da bi taka razlaga določbe Direktive vplivala na italijansko davčno ureditev tako, da se subjekt, ki tri leta zaporedoma ne opravi preizkusa poslovanja, opredeli kot subjekt, ki ne opravlja ekonomske dejavnosti, ki je predmet DDV – in se torej ne šteje za davčnega zavezanca – čeprav je v skladu s splošnimi pravili še naprej obdavčen z davkom na dohodek v skladu z ureditvijo poslovnih subjektov na podlagi svoje formalne pravne kvalifikacije.
 - 21 V zadevi, kakršna je obravnavana, ob upoštevanju, da preizkus poslovanja ni bil uspešno opravljen, naj bi se torej status davčnega zavezanca zavrnil zaradi (domnevnega) neopravljanja ekonomske dejavnosti in torej zaradi kvantitativnega podatka, in sicer neustreznega obsega obdavčljivih transakcij glede na premoženje, s katerim subjekt razpolaga.
 - 22 Videti je, da to ni skladno z načeli sodne prakse Sodišča s področja „davčnih zavezancev“ kot pojma, ki ga je treba obravnavati v povezavi s pojmom „ekonomska dejavnost“. Predložitveno sodišče opozarja zlasti, da za ugotovitev, ali je dejavnost ekonomska dejavnost, število in obseg prodaj sama po sebi ne moreta biti merilo za razlikovanje med dejavnostjo subjekta, ki jo opravlja kot zasebno dejavnost in na katero se področje uporabe Direktive 2006/112 ne nanaša, ter dejavnostjo subjekta, ki je gospodarska dejavnost.
 - 23 Predložitveno sodišče poleg tega ugotavlja, da lahko davčna uprava zavrne status davčnega zavezanca, če dokaže, da zadevna oseba ni podala prijave o namenu

začetka opravljanja ekonomske dejavnosti v dobri veri, če se je ta oseba pretvarjala, da želi začeti opravljati določeno ekonomsko dejavnost, v resnici pa je želela v svoje zasebno premoženje vključiti blago, ki bi lahko bilo predmet odbitka.

- 24 Po drugi strani predložitveno sodišče opozarja, da če subjekt ne opravi preizkusa poslovanja, je to upoštevno samo kot podlaga za pravno domnevo o odsotnosti predpogoja izvajanja ekonomske dejavnosti, vendar ni enakovredno dokazu, da subjekt ni davčni zavezanec. Davčni zavezanec lahko namreč dokaže obstoj objektivnih okoliščin, na katere nima vpliva, ki mu niso omogočile realizacije obdavčljivih transakcij v obsegu, skladnem s premoženjem, s katerim razpolaga.
- 25 Drugi vidik možne neskladnosti se nanaša na člen 167 Direktive 2006/112 ter splošna načela nevtralnosti DDV in sorazmernosti omejitve pravice do odbitka DDV.
- 26 Predložitveno sodišče ugotavlja, da je pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je bilo določeno z zakonodajo Unije, in sestavni del mehanizma DDV ter načeloma ne sme biti predmet omejitev. Temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene nekatere vsebinske zahteve (da je zadevna oseba „davčni zavezanec“ v smislu Direktive 2006/112, da mora davčni zavezanec blago in storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, in da mu je to blago prodal ali storitve opravil drugi davčni zavezanec), nacionalna davčna uprava pa ne more določati dodatnih pogojev, ki bi lahko onemogočili uveljavljanje te pravice.
- 27 Poleg tega, če bi bila končna sprejemljivost odbitkov DDV odvisna od rezultatov ekonomske dejavnosti, ki jo opravlja davčni zavezanec, bi v zvezi z davčnim obravnavanjem enakih dejavnosti naložb v nepremičnine nastale neupravičene razlike med podjetji, ki imajo enak profil in opravljajo enako dejavnost.
- 28 Glede na zgoraj navedeno se predložitveno sodišče sprašuje, ali je prepoved odbitka DDV, ki je bil plačan za nakupe, njegovega vračila ali uporabe v prihodnjem davčnem obdobju, vsakemu zavezancu, ki tri zaporedna davčna obdobja ne opravi preizkusa poslovanja (kot je določen v členu 30(4) zakona št. 724 iz leta 1994), skladna s členom 167 Direktive 2006/112 in s splošnimi načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti omejitve pravice do odbitka DDV.
- 29 Predložitveno sodišče poleg tega opozarja, da je boj proti goljufijam, davčnim utajam in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, zato se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namen goljufije ali zlorabe, posledično pa nacionalni organi in nacionalna sodišča ne smejo priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je subjekt skliceval na to pravico z namenom goljufije ali zlorabe.

- 30 Predložitveno sodišče glede tega dvomi, da tveganje zlorabe statusa družbe, v zvezi s katerim je nacionalni zakonodajalec sprejel obravnavano določbo, in posledična potreba po preprečevanju, da bi družba lahko neupravičeno uživala davčne olajšave, povezane s svojo pravno obliko, lahko ob upoštevanju kršitve pravice do odbitka DDV upravičita tako nacionalno določbo.
- 31 Tretji vidik morebitne neskladnosti se nanaša na skladnost z načeli Evropske unije glede pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj v nacionalni ureditvi iz navedenega člena 30(4) zakona št. 724 iz leta 1994: predložitveno sodišče opozarja, da se navedena načela posebej strogo uporabljajo, če gre za zakonodajo, ki bi lahko povzročila finančne obremenitve, da se omogoči zadevnim osebam, da se natančno seznanijo z obsegom obveznosti, ki so jim naložene; iz tega sledi, da morajo biti davčni zavezanci seznanjeni z davčnimi obveznostmi že pred sklenitvijo transakcije.
- 32 Tudi s tega vidika se predložitveno sodišče sprašuje, ali je nacionalni predpis skladen s pravom Evropske unije: davčni zavezanec se je namreč ob izvedbi obdavčljive transakcije znašel v negotovosti glede tega, ali je ta transakcija upravičena do odbitka ali povračila DDV, ker je ta pravica pogojena z doseganjem določenega praga prihodkov, ki se izračuna za obdobje treh let.