



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ANTHONYJA COLLINSA
od 28. rujna 2023.¹

Predmet C-341/22

**Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
protiv
Agenzia delle Entrate**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Porezni obveznik – Neaktivno društvo – Oboriva pretpostavka utemeljena na vrijednosti gospodarskih transakcija u usporedbi s vrijednošću trajne imovine – Ograničenje prava na odbitak – Načelo neutralnosti PDV-a – Proporcionalnost – Pravna sigurnost – Legitimna očekivanja”

I. Uvod

1. Dopušta li Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost² (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) državi članici da donese zakonodavstvo prema kojem je društvo koje je registrirano kao porezni obveznik moguće smatrati neaktivnim tako da društvo čije izlazne transakcije koje podliježu PDV-u u tri uzastopne porezne godine vrijednošću ne dosežu minimalan prag gubi, ne dovodeći u pitanje njegovo pravo da pretporez koji je platilo na svoje ulazne transakcije odbije od PDV-a koji u istoj godini duguje na svoje izlazne transakcije, pravo na to da eventualni višak pretporeza prenese na sljedeće porezno razdoblje ako ne dokaže da prag nije dosegnut zbog objektivnih razloga?

¹ Izvorni jezik: engleski

² SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

II. Nacionalno pravo

2. Članak 30. legge n 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, od 23. prosinca 1994. (Zakon br. 724/1994 o mjerama racionalizacije javnih financija; u daljnjem tekstu: Zakon br. 724/1994)³, naslovljen „Fiktivna društva. Vrednovanje vrijednosnih papira”, u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku propisuje:

„1. Za potrebe ovog članka, u nedostatku dokaza o suprotnom, dionička društva, komanditna društva na dionice, društva s ograničenom odgovornošću, komplementarna društva i komanditna društva s ograničenom odgovornošću, kao i nerezidentna društva ili subjekti bilo koje vrste, koji imaju stalni poslovni nastan na državnom području smatraju se neaktivnima ako su njihovi ukupni prihodi, povećanja zaliha i dobiti, izuzevši izvanrednu dobit kako proizlazi iz, prema potrebi, računa dobiti i gubitka, manji od iznosa koji se dobiju primjenom sljedećih postotnih iznosa:

[...]

(c) 15 % na vrijednost druge trajne imovine, uključujući ugovore o najmu.

[...]

4. Neaktivnim društvima i subjektima ne priznaje se povrat viška pretporeza koji proizlazi iz prijave podnesene za potrebe PDV-a niti se u pogledu njega može izvršiti prijeboj [...] ili prijenos [...]. Ako neaktivno društvo ili subjekt u tri uzastopna porezna razdoblja ne izvrši transakcije relevantne za potrebe PDV-a u vrijednosti koja nije niža od iznosa koji proizlazi iz primjene postotnog iznosa iz stavka 1., višak pretporeza ne može se prenijeti kako bi se odbio od PDV-a u sljedećim poreznim razdobljima.

4.a Ako su objektivne okolnosti onemogućile ostvarivanje prihoda te povećanje zaliha ili dobiti, koji se utvrđuju u skladu s ovim člankom, ili izvršenje transakcija relevantnih za potrebe PDV-a iz stavka 4., društvo na koje se to odnosi može zatražiti izuzimanje iz primjene odgovarajućih odredbi o sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza.

[...]”

III. Okolnosti spora u glavnom postupku, zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

3. Društvo Vigna Ottieri s.r.l. od 1996. ulagalo je u proizvodna postrojenja, opremu i žig kako bi prodavalo vino koje je proizvodilo u Kampaniji (Italija). Ono je u prosincu 2005. svoju materijalnu i nematerijalnu imovinu iznajmilo društvu Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (u daljnjem tekstu: Feudi) za visoku naknadu. Društvo Feudi je tada bilo vlasnik 22,7 % društva Vigna Ottieri.

4. Komisija je 2007. protiv Italije pokrenula postupak zbog povrede obveze osporavajući usklađenost članka 30. Zakona br. 724/1994 s Direktivom o PDV-u⁴. Komisija je u rujnu 2010., nakon razmjene mišljenja i informacija, zatvorila taj postupak.

³ *Gazzetta Ufficiale* br. 304 od 30. prosinca 1994.

⁴ Postupak zbog povrede obveze br. 2007/4392

5. Talijanska porezna uprava je u prosincu 2010. društvu Vigna Ottieri dostavila rješenje o PDV-u. Tim je rješenjem navedeno društvo proglašeno neaktivnim za poreznu godinu 2008. na temelju toga što je vrijednost izlaznih transakcija tog društva koje podliježu PDV-u bila niža od praga ispod kojeg se društva smatraju neaktivnima za potrebe članka 30. Zakona br. 724/1994⁵. Jedini prihod koji je društvo Vigna Ottieri te porezne godine ostvarilo bila je, prema svemu sudeći, naknada koju mu je društvo Feudi platilo za korištenje njegova žiga, najam njegove opreme i prodaju određene rabljene opreme. Porezna uprava je na temelju pragova iz članka 30. Zakona br. 724/1994 zanemarila taj prihod smatrajući da su se naknade koje je društvu Vigna Ottieri platilo društvo Feudi odnosile na prijenos dijela poduzeća te da stoga ne podliježu PDV-u. U poreznom je rješenju usto utvrđeno da vrijednost izlaznih transakcija spomenutog društva nije dosegla primjenjivi prag u tri uzastopne porezne godine. Porezna uprava je slijedom toga odbila zahtjev društva Vigna Ottieri za odbitak pretporeza za 2009. godinu.

6. Društvo Vigna Ottieri pokrenulo je postupak za poništenje poreznog rješenja. Navelo je da su prihodi koje je ostvarilo od iznajmljivanja svoje imovine premašivali pragove iz članka 30. Zakona br. 724/1994. Dalje je tvrdilo da nije bilo prijenosa dijela poduzeća jer porezna uprava nije dokazala da je društvo Feudi obavljalo aktivnost koju je prethodno obavljalo društvo Vigna Ottieri. Commissione tributaria provinciale di Avellino (Općinski porezni sud u Avellinu, Italija) je u travnju 2012. odbio tužbu društva Vigna Ottieri za poništenje. Ono je podnijelo žalbu protiv te presude.

7. Društvo Feudi je u rujnu 2012. postalo vlasnik društva Vigna Ottieri.

8. Commissione tributaria regionale della Campania (Okružni porezni sud za Kampaniju, Italija) je u listopadu 2013. odbio žalbu društva Vigna Ottieri. Taj je sud utvrdio da neaktivna društva često omogućuju trećim osobama, obično vlasnicima njihovih udjela, da pod povoljnim uvjetima koriste njihovu imovinu. U takvim okolnostima, društva koja su vlasnici te imovine moguće je smatrati neaktivnima. Taj je sud usto presudio da je društvo Vigna Ottieri iznajmljivanjem svoje imovine, uključujući pravo na korištenje njegova žiga, društvu Feudi zapravo prenijelo dio poduzeća, zbog čega taj najam ne podliježe PDV-u.

9. Društvo Feudi je u ožujku 2014. protiv te odluke podnijelo kasacijsku žalbu Corteu suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija). Ono navodi da se pravo na odbitak pretporeza može ograničiti samo u situacijama koje su izričito predviđene Šestom direktivom Vijeća⁶. U skladu s člankom 27. te direktive, Vijeće može jednoglasno odobriti nacionalne mjere namijenjene sprečavanju utaje ili izbjegavanja poreza. Društvo Feudi navodi da članak 30. Zakona br. 724/1994 povrijeđuje Šestu direktivu jer ga Vijeće nije odobrilo.

10. Porezna uprava tvrdi da je pravilno primijenila članak 30. Zakona br. 724/1994, kojim se pravnim osobama koje formalno obavljaju gospodarsku aktivnost, ali su zapravo neaktivne, nastoje uskratiti porezne pogodnosti. Budući da društvo Vigna Ottieri nije bilo porezni obveznik u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, porezna uprava mu je s pravom uskratila pravo na odbitak pretporeza.

⁵ To jest, vrijednost izlaznih transakcija društva Vigna Ottieri koje podliježu PDV-u bila je niža od 15 % vrijednosti njegove imovine.

⁶ 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 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Šesta direktiva je s učinkom od 1. siječnja 2007. stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom o PDV-u.

11. Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) ističe da se člankom 30. Zakona br. 724/1994 želi obeshrabriti stvaranje neaktivnih društava kojima je jedina svrha ishoditi primjenu povoljnih poreznih uvjeta za upravljanje imovinom vlasnika udjela u tim društvima. U članku 30. Zakona br. 724/1994 su s obzirom na prosječne koeficijente profitabilnosti za imovinu društava utvrđeni pragovi kao pokazatelji njihove neaktivnosti. Pretpostavka da društva koja ne dosežu te pragove nisu aktivna temelji se na shvaćanju da društvo zapravo ne posluje ako kontinuirano ne ostvaruje određene minimalne prihode. Društvo može oboriti tu pretpostavku ako dokaže da minimalne prihode o kojima je riječ nije ostvarilo zbog objektivnih okolnosti.

12. Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) objašnjava da neaktivni porezni obveznik gubi pravo na povrat viška pretporeza⁷ koji je iskazao u svojoj poreznoj prijavi, pravo da ga prebije s drugim obvezama na ime PDV-a i pravo da mogućnost odbitka tog iznosa prenese na treću osobu. Porezni obveznik može višak pretporeza odbiti od PDV-a koji duguje za sljedeća porezna razdoblja, ali gubi to pravo ako u tri uzastopne porezne godine ne dosegne pragove o kojima se govori u točki 11. ovog mišljenja. Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza ako robu ili usluge koje nabavlja od drugog poreznog obveznika koristi za potrebe svojih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u. Nacionalna porezna tijela ne mogu to pravo podvrgnuti nikakvim drugim uvjetima. S obzirom na to, Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) dvoji je li moguće svojstvo poreznog obveznika u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u oduzeti društvu koje ne zadovoljava test predviđen u članku 30. Zakona br. 724/1994 zato što obujam njegovih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u nije dovoljan, iako ono može opovrgnuti razloge za oduzimanje tog svojstva.

13. Direktiva o PDV-u usto priznaje sprečavanje prijevare, utaje poreza i zlorabe kao legitimne ciljeve. Poreznom obvezniku koji robu za svoje privatne potrebe nabavlja pod krinkom obavljanja gospodarske aktivnosti kako bi imao pravo odbiti pretporez koji je na nju platio to se pravo može uskratiti. Međutim, porezna tijela ne mogu propisati pravila, kao što je pretpostavka postojanja zlorabe ili prijevare u slučaju odustajanja od započetog ulaganja, koja bi poreznim obveznicima praktički onemogućila ili pretjerano otežala korištenje pravom na odbitak pretporeza. Shodno tomu, Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) dvoji je li pretpostavka predviđena člankom 30. Zakona br. 724/1994 u skladu s načelom proporcionalnosti, iako je Komisija navela da jest odgovarajući na pitanje u Europskom parlamentu⁸.

14. Naposljetku, Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) dvoji protivi li se članak 30. Zakona br. 724/1994 načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja. Porezni obveznik koji izvršava transakciju nije siguran hoće li moći odbiti pretporez koji je na nju platio ili dobiti njegov povrat jer je za postojanje tog prava potrebno da on u danoj poreznoj godini ostvari određenu visinu prihoda.

⁷ Pojam „višak pretporeza” odnosi se na situaciju u kojoj društvo ne može u danoj poreznoj godini od PDV-a koji duguje odbiti čitav pretporez koji je platio.

⁸ Vidjeti Komisijin odgovor od 30. studenoga 2010. na Parlamentarno pitanje P-9064/2010 (SL 2011., C 249 E, str. 1.).

15. U tim okolnostima Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članak 9. stavak 1. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se njime svojstvo poreznog obveznika, a time i pravo na odbitak ili povrat plaćenog pretporeza, uskraćuje subjektu vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom – to jest, preniskom – u odnosu na ono što se, u skladu s kriterijima predviđenima zakonom, razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti?
2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje, protivi li se članku 167. [Direktive o PDV-u] te općim načelima neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti ograničenja prava na odbitak PDV-a nacionalna odredba kao što je članak 30. stavak 4. Zakona br. 724 iz 1994., kojom se poreznom obvezniku vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom – to jest, preniskom – u odnosu na ono što se, u skladu s kriterijima predviđenima zakonom, razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti uskraćuje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na stjecanje robe ili usluga, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom 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 kao što je članak 30. stavak 4. Zakona br. 724 iz 1994., kojom se poreznom obvezniku vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom – to jest, preniskom – u odnosu na ono što se, u skladu s kriterijima predviđenima zakonom, razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti uskraćuje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na stjecanje robe ili usluga, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom u sljedećem poreznom razdoblju?”

16. Društvo Feudi, talijanska vlada i Komisija podnijeli su pisana očitovanja. Te su stranke na raspravi održanoj 14. lipnja 2023. iznijele usmena očitovanja i odgovarale na pitanja Suda.

IV. Ocjena

A. Prvo pitanje

17. Društvo Feudi navodi da na prvo pitanje treba odgovoriti niječno. Svojstvo poreznog obveznika posljedica je same činjenice obavljanja gospodarske aktivnosti; ne ovisi o profitabilnosti te aktivnosti ili o vrijednosti izlaznih transakcija. U skladu sa sudskom praksom, činjenica da se imovina može gospodarski koristiti obično je dovoljna za utvrđenje da je njezin vlasnik koristi u svrhu gospodarske aktivnosti te da, posljedično, tim korištenjem ostvaruje stalan prihod. Ako se imovina može koristiti i u gospodarske i u privatne svrhe, potrebno je sagledati sve okolnosti njezina korištenja kako bi se utvrdilo koristi li se ona doista za ostvarivanje stalnih prihoda⁹. Društvo Feudi ističe da se njegova imovina, u obliku postrojenja, opreme i žiga, može

⁹ Presuda od 20. lipnja 2013., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, t. 20.)

koristiti samo za prodavanje vina. Shodno tomu, članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u onemogućuje primjenu pretpostavke utemeljene na vrijednosti izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u.

18. Talijanska vlada tvrdi da članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u ne onemogućuje primjenu nacionalnog zakonodavstva kao što je ono o kojemu je riječ u glavnom postupku, čiji je cilj spriječiti zlorabitu društava s ciljem stjecanja poreznih pogodnosti. Za društvo koje ne isporučuje robu ili usluge na tržištu nije moguće smatrati da obavlja gospodarsku aktivnost. Nacionalnim zakonodavstvom se kroz oborivu pretpostavku koja se temelji na vrijednosti izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u, čija primjena podliježe sudskom nadzoru, samo žele odrediti situacije u kojima društvo zapravo ne obavlja gospodarsku aktivnost.

19. Komisija ističe da je talijanskom zakonodavstvu cilj spriječiti zlorabe do kojih dolazi kada društva raspolažu produktivnom imovinom koja ne stvara oporezivi prihod. U njemu se ta društva određuju usporedbom vrijednosti imovine kojom raspolažu i određenih prihodovnih pragova. Ako je prijavljeni oporezivi prihod niži od tih pragova u danom razdoblju, društvo se smatra neaktivnim ako ne može objasniti zašto je ostvarilo tako nizak prihod. Talijansko pravo usto takva društva podvrgava porezu na dobit po stopi koja se izračunava s obzirom na pretpostavljenu minimalnu dobit. Članak 30. Zakona br. 724/1994 na tri načina ograničava pravo neaktivnih društava na odbitak pretporeza. Kao prvo, neaktivno društvo ne može ostvariti povrat viška pretporeza koji je platilo u poreznoj godini u kojoj ga se smatra neaktivnim¹⁰. Kao drugo, društvo ne može višak pretporeza odbiti od drugih poreza ili nameta koje duguje te ne može pravo na odbitak prenijeti trećoj osobi u poreznoj godini u kojoj ga se smatra neaktivnim. Kao treće, iako neaktivno društvo načelno može višak pretporeza prenijeti na sljedeću poreznu godinu, ono gubi to pravo ako ga se smatra neaktivnim u tri uzastopne porezne godine.

20. „Gospodarska aktivnost” veoma je široko definirana u članku 9. Direktive o PDV-u, na način da obuhvaća svaku stalnu aktivnost koja se obavlja u zamjenu za naknadu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. Komisija smatra da društvo ne gubi nužno svoje svojstvo poreznog obveznika zbog činjenice da ga se smatra neaktivnim u skladu s primjenjivim nacionalnim zakonodavstvom. Svojstvo poreznog obveznika, kako je definirano u članku 9. Direktive o PDV-u, ne ovisi o profitabilnosti gospodarskih aktivnosti koje društvo obavlja. Neaktivno društvo uvijek može navesti da robu ili usluge nije nabavilo za potrebe svojih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u, u kojem slučaju nema pravo na odbitak plaćenog pretporeza u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u. Komisija tvrdi da talijanska porezna uprava nije osporavala gospodarsku prirodu aktivnosti društva Vigna Ottieri, već da je to društvo smatrala neaktivnim zbog nedovoljne profitabilnosti njegovih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u.

21. Pojam „porezni obveznik” za potrebe Direktive o PDV-u definira se u vezi s pojmom „gospodarska aktivnost” iz članka 9. stavka 1. drugog podstavka te direktive. Svojstvo „poreznog obveznika” u smislu članka 9. stavka 1. prvog podstavka te direktive stječe se zahvaljujući postojanju gospodarske aktivnosti¹¹.

¹⁰ Komisija je na raspravi dodala da neaktivno društvo ne gubi pravo na odbitak čitavog pretporeza čak i ako obujam njegovih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u ne doseže zadani prag. Članak 30. Zakona br. 724/1994 ograničava samo pravo na odbitak viška plaćenog pretporeza.

¹¹ Presude od 15. rujna 2011., Slaby i dr. (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 43.), i od 20. siječnja 2021., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, t. 25.)

22. Pojam „gospodarska aktivnost” se u članku 9. stavku 1. drugom podstavku te direktive definira na način da obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući „[k]orištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi”. Riječ „korištenje” odnosi se, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, na sve transakcije, neovisno o njihovu pravnom obliku, koje su namijenjene ostvarivanju prihoda od imovine na kontinuiranoj osnovi¹². Broj i vrijednost transakcija nisu valjani kriteriji za razlikovanje aktivnosti poduzetnika koje imaju privatnu svrhu te koje stoga ne podliježu PDV-u od gospodarskih aktivnosti poduzetnika¹³.

23. Pojmovi „isporuka robe” i „isporuka usluga” objektivne su prirode te se primjenjuju neovisno o ciljevima i rezultatima dotičnih transakcija¹⁴. Nije relevantno je li cilj transakcija ostvarivanje prihoda¹⁵. Shodno tomu, činjenica da je gospodarska transakcija obavljena uz višu ili nižu cijenu od tržišne cijene nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu¹⁶.

24. Ni stjecanje ni prodaja imovine ne predstavljaju korištenje imovine čiji je cilj stjecanje prihoda na kontinuiranoj osnovi u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u, s obzirom na to da se jedina naknada za te transakcije sastoji od moguće dobiti prilikom prodaje te imovine¹⁷. Ni puko posjedovanje imovine ne smatra se gospodarskom aktivnosti u smislu Direktive o PDV-u¹⁸. To odražava članak 19. prvi stavak Direktive o PDV-u, koji predviđa da države članice mogu smatrati da prijenos ukupne imovine ili jednog njezina dijela, bilo uz naknadu ili ne, ne čini isporuku robe. Tom se odredbom državama članicama želi omogućiti da olakšaju prijenos poduzeća ili dijelova poduzeća njegovim pojednostavljivanjem i sprečavanjem situacije u kojoj je primatelj obvezan platiti nerazmjerni porez koji bi se ionako mogao izbjeći odbijanjem plaćenog pretporeza¹⁹. S obzirom na taj cilj, pojam prijenosa, bilo uz naknadu ili ne ili u vidu doprinosa društvu, ukupne imovine ili jednog njezina dijela obuhvaća prijenos poduzeća ili njegova samostalnog dijela, uključujući materijalne i nematerijalne elemente koji zajedno čine poduzeće ili dio poduzeća koje može nastaviti obavljati samostalnu gospodarsku aktivnost. Taj pojam ne obuhvaća jednostavan prijenos imovine poput prodaje zaliha proizvoda²⁰. O prijenosu imovine može biti riječ i u slučaju iznajmljivanja poslovnih prostora primatelju ili ako primatelj raspolaže prikladnim poslovnim prostorima u koje je moguće smjestiti svu prenesenu robu i u kojima on može nastaviti obavljati istu gospodarsku aktivnost²¹.

25. Iako članak 19. Direktive o PDV-u govori o prijenosima kod kojih primatelj namjerava upravljati prenesenim poduzećem ili prenesenim dijelom poduzeća, ta odredba ne zahtijeva da primatelj prije prijenosa obavlja istu gospodarsku aktivnost kao prenositelj²².

¹² Presude od 15. rujna 2011., *Slaby i dr.* (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 45.), i od 20. siječnja 2021., *AJFP Sibiu i DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, t. 27.)

¹³ Presude od 15. rujna 2011., *Slaby i dr.* (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 37.), od 17. listopada 2019., *Paulo Nascimento Consulting* (C-692/17, EU:C:2019:867, t. 25.), i od 20. siječnja 2021., *AJFP Sibiu i DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, t. 30.)

¹⁴ Presuda od 2. lipnja 2016., *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, t. 22.)

¹⁵ *Ibid.*, t. 35.

¹⁶ *Ibid.*, t. 45.

¹⁷ Presuda od 20. siječnja 2021., *AJFP Sibiu i DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, t. 28.)

¹⁸ Vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 1991., *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 13. i 14.), u kojoj je utvrđeno da holding nije porezni obveznik.

¹⁹ Presuda od 27. studenoga 2003., *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, t. 39.)

²⁰ Presude od 27. studenoga 2003., *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, t. 40.), od 10. studenoga 2011., *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, t. 24. i 25.), i od 19. prosinca 2018., *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 15.)

²¹ Presuda od 10. studenoga 2011., *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, t. 29.). Činjenica da su poslovni prostori iznajmljeni, a ne prodani, kupcu poduzeća ne sprečava kupca da nastavi prodavateljevu aktivnost (*ibid.*, t. 40.).

²² Presude od 27. studenoga 2003., *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, t. 44. i 45.), i od 10. studenoga 2011., *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, t. 37.)

26. Transakcija čini isporuku robe ili usluga te stoga i gospodarsku aktivnost ako ispunjava objektivne kriterije na kojima se taj pojam temelji. To vrijedi i ako je jedini cilj transakcije stjecanje porezne pogodnosti²³.

27. Iz navedenog slijedi da svojstvo poreznog obveznika ima svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi, bez obzira na rezultate te aktivnosti. Dakle, Direktivi o PDV-u protivi se nacionalno zakonodavstvo koje svojstvo poreznog obveznika uvjetuje ostvarenjem određene visine prihoda od gospodarske aktivnosti.

28. Stoga predlažem da Sud na prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev odgovori tako da članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se svojstvo poreznog obveznika ne može uskratiti subjektu vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom u odnosu na ono što se razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao.

29. Međutim, ističem da je Komisija na raspravi navela da sporno nacionalno zakonodavstvo, s obzirom na to da poreznom obvezniku koji ne ostvari potrebnu visinu prihoda omogućuje da plaćeni pretporez odbije od PDV-a koji je u istoj godini obračunat na njegove izlazne transakcije, ne dovodi u pitanje svojstvo poreznog obveznika. Jedina posljedica nedosezanja relevantnog prihodovnog praga u tri uzastopne godine jest to da porezni obveznik ne može višak pretporeza prenijeti na sljedeća porezna razdoblja te stoga gubi pravo njegova korištenja. Ako je to točno, a na sudu koji je uputio zahtjev je da to provjeri, čini se da sporno nacionalno zakonodavstvo svojstvo poreznog obveznika ne uvjetuje dosezanjem određenog prihodovnog praga u danom poreznom razdoblju.

B. Drugo pitanje

30. Društvo Feudi navodi da se, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, pravo na odbitak pretporeza može uvjetovati samo obavljanjem gospodarske aktivnosti i korištenjem nabavljene robe i usluga u svrhu te aktivnosti. Porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez ako njegove izlazne transakcije podliježu PDV-u. Iako porezna uprava može to pravo uskratiti u slučaju utaje poreza ili prijevare, čije postojanje ovisi o objektivnim elementima, društvo Feudi ističe da ona to ne može učiniti na temelju pretpostavke. U svakom slučaju, kriterij koji se temelji na obujmu izlaznih transakcija koje podliježu PDV-a nije prikladan za ocjenjivanje postojanja prijevare.

31. Talijanska vlada navodi da njezino zakonodavstvo ne onemogućuje niti pretjerano otežava korištenje pravom na odbitak pretporeza jer društva mogu dokazati da, unatoč tomu što su ostvarila niske prihode, zaista obavljaju gospodarsku aktivnost. Članak 30. Zakona br. 724/1994 stoga je u skladu s načelima neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti.

32. Komisija navodi da porezni obveznik koji koristi robu ili usluge za potrebe svojih oporezivih izlaznih transakcija ima pravo odbiti pretporez plaćen na tu robu ili usluge. Načelno, ukupan pretporez plaćen u danom poreznom razdoblju odbija se od ukupnog PDV-a koji se duguje za isto porezno razdoblje. Ako u danom poreznom razdoblju iznos plaćenog pretporeza premašuje iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu poreznom obvezniku vratiti višak ili mu omogućiti da ga prenese na sljedeće porezno razdoblje.

²³ Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 60.)

33. U slučaju koji se razmatra pred sudom koji je uputio zahtjev, pravo prijenosa viška pretporeza na sljedeće porezno razdoblje uskraćeno je zato što društvo Feudi u tri uzastopne godine nije doseglo minimalan prag izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u predviđen u talijanskom zakonodavstvu. Komisija ističe da talijansko zakonodavstvo određene porezne obveznike smatra neaktivnima na osnovi toga što su izvršili ulazne transakcije koje podliježu PDV-u a da istodobno nisu u dovoljnom obujmu izvršili izlaznih transakcija na koje se plaća taj porez. To se tumačenje talijanskog zakonodavstva, s obzirom na to da porezni obveznik u opisanim okolnostima nema pravo odbiti višak plaćenog pretporeza, ne protivi načelu neutralnosti PDV-a.

34. Komisija usto smatra da je članak 30. Zakona br. 724/1994 proporcionalan cilju sprečavanja društava da neopravdano odbiju pretporez ako im omogućuje da dokažu, pod uvjetima koji nisu preteški, da su ulazne transakcije izvršili radi izvršavanja izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u.

35. Svrha sustava odbitaka uspostavljenog Direktivom o PDV-u je u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajedničkim sustavom PDV-a nastoji se zajamčiti neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u²⁴. Pravo na odbitak sastavni je dio mehanizma PDV-a. Ako su porezni obveznici koji žele ostvariti to pravo poštovali materijalne i formalne zahtjeve i uvjete kojima je to pravo podvrgnuto, njegova primjena načelno se ne može ograničiti²⁵.

36. U skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez ako je robu ili usluge koje je nabavio upotrijebio za potrebe svojih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u²⁶. Ako se porezni obveznik robom ili uslugama koje je nabavio koristi za potrebe transakcija koje su izuzete od PDV-a ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, ne može se naplaćivati izlazni porez ni odbijati ulazni porez²⁷.

37. U skladu s člankom 273. prvim stavkom Direktive o PDV-u, države članice mogu propisati i druge obveze osim onih predviđenih tom direktivom ako ih smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju. Te mjere ne smiju prekoračiti ono što je nužno za ostvarivanje željenih ciljeva te se ne mogu koristiti na način da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak pretporeza i stoga neutralnost PDV-a²⁸.

38. Na pravo Unije nije se moguće pozivati u svrhu zlorabe ili prijevare. Pogodnosti koje pravo Unije pruža nisu primjenjive na transakcije koje se ne izvršavaju u okviru redovnog poslovanja, već se izvršavaju samo kako bi se te pogodnosti neovlašteno stekle. Zabrana zlorabe vrijedi i u kontekstu PDV-a te Direktiva o PDV-u priznaje i potiče sprečavanje utaje poreza, izbjegavanja poreza i zlorabe²⁹.

²⁴ Presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 43.), i od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 30.)

²⁵ Presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 44.), i od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 31.)

²⁶ Presuda od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmnt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 31. i 42.)

²⁷ Presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmnt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 44.), i od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 42.)

²⁸ Presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 47.), i od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 32.)

²⁹ Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 68. do 71.)

39. O zloporabi u sustavu PDV-a je riječ samo ako, kao prvo, iako su formalno ispunjeni uvjeti predviđeni relevantnim odredbama Direktive o PDV-u i nacionalnog zakonodavstva kojim su one prenesene, izvršene transakcije dovode do pogodnosti čije bi se stjecanje protivilo svrsi navedenih odredbi. Kao drugo, usto mora biti očito da je izvršenim transakcijama glavni cilj stjecanje porezne pogodnosti³⁰.

40. Na drugo pitanje, koje zahtijeva odgovor s obzirom na odgovor koji sam predložio na prvo pitanje, valja odgovoriti vodeći se prethodnim razmatranjima.

41. Članak 30. Zakona br. 724/1994 predviđa da je, u načelu, neaktivno društvo ono koje gospodarske transakcije koje podliježu PDV-u ne izvrši u određenoj minimalnoj vrijednosti razmjernoj vrijednosti imovine kojom raspolaže. Ta se pretpostavka može oboriti dokazima o objektivnim razlozima za neuobičajeno malen obujam izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u. Ako je pretpostavka primjenjiva, neaktivno društvo može višak pretporeza prenijeti samo na sljedeću poreznu godinu. Ako društvo nije u tri uzastopne godine doseglo referentne prihodovne pragove, ono uopće ne može prenijeti višak pretporeza. Kako je Komisija istaknula na raspravi, a druge joj stranke nisu proturječile, neaktivno društvo koje nije doseglo prag ne gubi pravo na odbitak u tekućoj poreznoj godini.

42. Odredba talijanskog zakonodavstva prema kojoj društva gube pravo na to da višak pretporeza odbiju u sljedećim poreznim godinama ako u tri uzastopne godine nisu u dostatnom obujmu izvršila izlazne transakcije koje podliježu PDV-u primjenjuje načelo sadržano u članku 168. Direktive o PDV-u, kako se ono tumači u sudskoj praksi na koju se upućuje u točki 36. ovog mišljenja, jer porezni obveznik pravo na odbitak ima samo ako je robu ili usluge koje je nabavio upotrijebio za potrebe svojih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u. Ta odredba stoga čini mjeru namijenjenu sprečavanju izbjegavanja poreza koja ima legitiman cilj, a to je spriječiti neaktivna društva da zlorabe sustav PDV-a, što je cilj koji je u skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u i sudskom praksom na koju se upućuje u točkama 38. i 39. ovog mišljenja.

43. Kada je riječ o načelu proporcionalnosti, Sud je utvrdio da se države članice moraju služiti sredstvima koja, dopuštajući učinkovito ostvarivanje cilja unutarnjeg prava, istodobno što je manje moguće štete ciljevima i načelima zakonodavstva Unije³¹. Nacionalno zakonodavstvo koje uspostavlja oborivu pretpostavku namijenjenu minimizaciji rizika od izbjegavanja i utaje poreza stoga se kao takvo ne protivi načelu proporcionalnosti, pod uvjetom da osobe zahvaćene takvim pravilima imaju stvarnu mogućnost objektivnim razlozima objasniti zašto su u relevantnim poreznim godinama imale neuobičajeno malen obujam izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u³². Takvi se dokazi moraju iznijeti u skladu s pravilima nacionalnog prava, koja ne smiju praktički onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarivanje prava na odbitak pretporeza³³. Osim toga, standard dokazivanja koji se mora zadovoljiti za obaranje te pretpostavke ne smije biti previsok.

44. U predmetnom slučaju, kako je talijanska vlada istaknula, društvo pri obaranju pretpostavke nije ograničeno na dokazivanje da je doseglo prihodovni prag. Ono može i na odgovarajući način objasniti zašto je u relevantnim poreznim godinama imalo veoma malen

³⁰ *Ibid.*, t. 74. i 75.

³¹ Presuda od 28. veljače 2018., Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124, t. 34.)

³² Vidjeti po analogiji presudu od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 42. i 44.), gdje je Sud utvrdio da se načelu proporcionalnosti ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje uspostavlja oborivu pretpostavku u pogledu prihoda koji podliježe PDV-u, pod uvjetom da porezni obveznik može pobijati porezno rješenje te da pritom ne mora zadovoljiti previsok dokazni standard.

³³ Vidjeti u tom smislu presude od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 39.), i od 11. studenoga 2021., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, t. 51.).

obujam izlaznih transakcija (navodeći, primjerice, probleme u proizvodnji ili gospodarske poteškoće). Činjenica da se oboriva pretpostavka uspostavljena talijanskim zakonodavstvom primjenjuje ako prihodovni pragovi nisu dosegnuti u tri uzastopne porezne godine upućuje na to da je ona prikladna za prepoznavanje prijevornih transakcija. U slučaju spora, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri čine li talijanska dokazna pravila za obaranje pretpostavke zainteresiranim osobama praktički nemogućim i preteškim ostvarivanje prava na odbitak pretporeza.

45. Stoga predlažem Sudu da na drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev odgovori tako da se načelu neutralnosti PDV-a i načelu proporcionalnosti ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na ulazne transakcije, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom u sljedećem poreznom razdoblju uskraćuje poreznom obvezniku vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom u odnosu na ono što se razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti. Uvjeti dokazivanja navedenih okolnosti ne smiju zainteresiranim osobama praktički onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarivanje prava na odbitak pretporeza, a na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li to slučaj.

C. Treće pitanje

46. S obzirom na odgovor koji sam predložio na drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev, odgovorit ću na treće pitanje.

47. Društvo Feudi tvrdi da se nacionalno zakonodavstvo koje mogućnost odbijanja plaćenog pretporeza trajno čini neizvjesnom protivi načelu pravne sigurnosti.

48. Talijanska vlada i Komisija ističu da se talijansko zakonodavstvo ne protivi ni načelu pravne sigurnosti ni načelu zaštite legitimnih očekivanja jer ima jasan pravni okvir koji precizno definira situacije u kojima porezni obveznik može izgubiti pravo na odbitak pretporeza. Osim toga, društvo koje ne obavlja gospodarsku aktivnost ne može legitimno očekivati da će moći odbiti pretporez.

49. Kako je Sud više puta utvrdio, zakonodavstvo Unije mora biti jasno, a njegova primjena mora biti predvidljiva njegovim adresatima. Taj zahtjev pravne sigurnosti osobito vrijedi za pravila koja mogu imati financijske posljedice, kako bi zainteresirane osobe mogle precizno znati razmjer obveza koje im zakonodavstvo nameće³⁴.

50. Nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku sadržava oborivu pretpostavku koja se primjenjuje ako porezni obveznik u tri uzastopne godine ima nedostatan obujam izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u izražen kao postotak vrijednosti njegove imovine. Dakle, to zakonodavstvo predviđa jasno pravilo za ograničavanje prava na odbitak pretporeza, s kojim je porezni obveznik unaprijed upoznat. Kada podnosi prijavu PDV-a, on sa sigurnošću zna je li to pravilo primjenjivo u njegovim okolnostima, kao što svi drugi porezni obveznici prilikom podnošenja prijave PDV-a utvrđuju svoju obvezu PDV-a za dano porezno razdoblje. Porezni obveznik prema potrebi može dokazati da su njegove izlazne transakcije koje podliježu PDV-u dosegnule relevantan prag ili da se to nije dogodilo zbog objektivnih razloga.

³⁴ Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 72. i navedena sudska praksa)

51. Na načelo zaštite legitimnih očekivanja može se pozivati svaka osoba koja je, razmišljajući kao razuman i obziran gospodarski subjekt, na temelju preciznih jamstava koja joj je upravno tijelo pružilo stvorila razumno očekivanje, pod uvjetom da je ono legitimno³⁵.

52. Iz dokumenata kojima Sud raspolaže ne proizlazi da je talijanska porezna uprava društvu Vigna Ottieri pružila ikakva precizna jamstva da ga neće smatrati neaktivnim u odnosu na relevantne porezne godine, a na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi je li to točno. Neaktivni porezni obveznik ne može se pozivati na načelo zaštite legitimnih očekivanja kako bi odbio pretporez ako robu i usluge koje je nabavio nije koristio za potrebe svojih izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u, kako članak 168. Direktive o PDV-u zahtijeva.

53. Stoga predlažem Sudu da na treće pitanje suda koji je uputio zahtjev odgovori tako da se načelu pravne sigurnosti i načelu zaštite legitimnih očekivanja ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na ulazne transakcije, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom u sljedećem poreznom razdoblju uskraćuje poreznom obvezniku vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom u odnosu na ono što se razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti.

V. Zaključak

54. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da se svojstvo poreznog obveznika ne može uskratiti subjektu vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom u odnosu na ono što se razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao.

2. Načelo neutralnosti PDV-a i načelo proporcionalnosti

treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na ulazne transakcije, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom u sljedećem poreznom razdoblju uskraćuje poreznom obvezniku vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom u odnosu na ono što se razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti. Uvjeti dokazivanja navedenih okolnosti ne smiju zainteresiranim osobama praktički onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarivanje prava na odbitak pretporeza, a na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li to slučaj.

3. Načelo pravne sigurnosti i načelo zaštite legitimnih očekivanja

³⁵ Vidjeti u tom smislu presude od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 44. i 45.), i od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, t. 90.).

treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje pravo na odbitak pretporeza plaćenog na ulazne transakcije, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom u sljedećem poreznom razdoblju uskraćuje poreznom obvezniku vrijednost čijih se transakcija relevantnih za potrebe PDV-a u tri uzastopne godine smatra nerazmjernom u odnosu na ono što se razumno moglo očekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti.