

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

7. ožujka 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak PDV-a – Pojam poreznog obveznika – Načelo porezne neutralnosti – Načelo proporcionalnosti – Neaktivno društvo – Nacionalni propis koji ne priznaje pravo na odbitak, povrat ili prijeboj pretporeza”

U predmetu C-341/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), odlukom od 19. svibnja 2022., koju je Sud zaprimio 25. svibnja 2022., u postupku

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

protiv

Agenzia delle Entrate,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca trećeg vijeća, N. Piçarra, N. Jääskinen (izvjestitelj) i M. Gavalec, suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: C. Di Bella, administrator,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 14. lipnja 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, R. Nicastro, *avvocata*,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. G. Pintusa, P. Pucciariella i F. Urbanija Nerija, *avvocati dello Stato*,
- za Europsku komisiju, A. Armenia, F. Moro i P. Rossi, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. rujna 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1. i članka 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak

1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) kao i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV), proporcionalnosti, zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (u daljnjem tekstu: društvo Feudi) i Agenzije delle Entrate (Porezna uprava, Italija) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u vezi s ostvarivanjem prava na odbitak PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

4 U članku 63. te direktive predviđa se:

„Oporezivi događaji i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

5 U članku 167. navedene direktive određuje se:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

6 Članak 168. točka (a) te direktive glasi kako slijedi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik.”

7 U skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

[...]”

Talijansko pravo

8 Članak 30. legge n 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Zakon br. 724 – Mjere racionalizacije javnih financija) od 23. prosinca 1994. (redovni dodatak GURI-ju br. 174, od 30. prosinca 1994.) (u daljnjem tekstu: Zakon br. 724/1994), naslovljen „Fiktivna društva. Vrednovanje vrijednosnih papira”, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku određuje:

„1. Za potrebe ovog ?lanka dioni?ka društva, komanditna društva na dionice, društva s ograni?enom odgovornoš?u, komplementarna društva i komanditna društva s ograni?enom odgovornoš?u kao i nerezidentna društva ili subjekti bilo koje vrste koji imaju stalni poslovni nastan na državnom podru?ju smatraju se neaktivnima ako su njihovi ukupni prihodi, pove?anja zaliha i dobiti, izuzevši izvanrednu dobit kako proizlazi iz, prema potrebi, ra?una dobiti i gubitka, manji od iznosa koji se dobivaju primjenom sljede?ih postotnih iznosa:

[...]

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 sljede?im poreznim razdobljima.

4.bis Ako su objektivne okolnosti onemogu?ile ostvarivanje prihoda te pove?anje zaliha ili dobiti, koji se utvr?uju u skladu s ovim ?lankom, ili izvršenje transakcija relevantnih za potrebe PDV-a iz stavka 4., društvo na koje se to odnosi može zatražiti izuzimanje iz primjene [...] odredbi o spre?avanju izbjegavanja pla?anja poreza.

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 Vigna Ottieri Srl (u daljnjem tekstu: društvo Vigna) bilo je društvo osnovano u skladu s talijanskim pravom koje je obavljalo gospodarsku aktivnost proizvodnje i stavljanja vina na tržište u regiji Kampaniji (Italija).

10 Porezno tijelo je 22. prosinca 2010. društvu Vigna dostavilo porezno rješenje u kojem je, me?u ostalim, bilo navedeno da se to društvo smatra neaktivnim društvom (tzv. fiktivno društvo) za porezno razdoblje 2008., uz obrazloženje da je vrijednost izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u koje je ono prijavilo bila niža od praga ispod kojeg se društva smatraju neaktivnima za potrebe ?lanka 30. Zakona br. 724/1994. Iz tog poreznog rješenja tako?er proizlazi da društvo Vigna nije doseglo takav prag tijekom triju uzastopnih poreznih razdoblja, odnosno 2006., 2007. i 2008. Slijedom toga, porezno tijelo odbilo je zahtjev društva Vigna za odbitak pretporeza u iznosu od 42 108 eura, koji je društvo Vigna zatražilo za porezno razdoblje 2009.

11 Društvo Vigna podnijelo je tužbu protiv navedenog poreznog rješenja Commissione tributaria provinciale di Avellino (Op?inski porezni sud u Avellinu, Italija). Presudom od 18. travnja 2012. taj je sud odbio tu tužbu.

12 Društvo Feudi, koje je postalo vlasnik društva Vigna po?evši od 27. rujna 2012., podnijelo je žalbu protiv te presude Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (Okružni porezni sud za Kampaniju, ispostava Salerno, Italija), koji je odbio tu žalbu.

13 Društvo Feudi podnijelo je 27. ožujka 2014. žalbu u kasacijskom postupku Corteu suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), sudu koji je uputio zahtjev. Ono u biti tvrdi da odbijanje da mu se prizna pravo na odbitak PDV-a nije u skladu s pravom Unije.

14 Sud koji je uputio zahtjev u biti navodi da predmetno talijansko zakonodavstvo ima za cilj odvratiti od osnivanja fiktivnih društava i tako sprije?iti da pravne osobe koje formalno obavljaju gospodarsku aktivnost, ali su zapravo neaktivne uživaju porezne pogodnosti. U tu svrhu, ?lanak

30. Zakona br. 724/1994 predviđaju mehanizam koji se temelji na pretpostavci da se neaktivna priroda društva može izvesti iz toga što je prinos koji se razumno može očekivati od imovine kojom raspolaže niži od prihodovnog praga utvrđenog tom odredbom. Međutim, društvo može oboriti tu pretpostavku dokazivanjem da taj prihodovni prag nije mogao biti dosegnut u određenom razdoblju zbog objektivnih okolnosti.

15 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da na temelju navedene odredbe društva koja nisu aktivna ne mogu dobiti povrat viška pretporeza koji se nalazi na njihovoj prijavi i koji, među ostalim, proizlazi iz iznosa PDV-a koji se može odbiti, a koji je viši od naplaćenog PDV-a. Taj se višak također ne može prebiti niti prenijeti. Navedeni bi se višak stoga mogao uračunati u PDV koji se duguje za sljedeći porezna razdoblja. Međutim, ako neaktivno društvo u tri uzastopna porezna razdoblja ne izvrši transakcije koje podliježu PDV-u u vrijednosti koja nije niža od iznosa koji proizlazi iz tog prihodovnog praga, navedeni višak pretporeza ne može se više prenijeti. Zbog toga to društvo gubi pravo na odbitak PDV-a.

16 U tim okolnostima sud koji je uputio zahtjev pita se, kao prvo, može li se društvu koje obavlja transakcije koje podliježu PDV-u, a da pritom ipak ne dosegne prihodovni prag predviđen predmetnim talijanskim zakonodavstvom, odbiti svojstvo poreznog obveznika i, slijedom toga, pravo na odbitak plaćenog pretporeza ako to društvo ne dokaže da su objektivne okolnosti spriječile ostvarenje prihoda viših od tog praga. U tom pogledu on dvoji o usklađenosti takve prakse s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, iz kojeg u biti proizlazi da svojstvo poreznog obveznika proizlazi iz toga što subjekt koji se poziva na to svojstvo obavlja gospodarsku aktivnost.

17 Kao drugo, taj se sud pita je li predmetno talijansko zakonodavstvo u skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u kao i s načelom neutralnosti PDV-a i načelom proporcionalnosti. Navedeni sud podsjeća na to da, iako je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba cilj koji Direktiva o PDV-u prepoznaje i potiče, mjere koje donose države članice ne smiju, međutim, prekoračiti ono što je nužno za postizanje tog cilja i, osobito, ne mogu se koristiti na način koji bi sustavno doveo u pitanje načelo neutralnosti PDV-a.

18 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li ograničenja prava na odbitak PDV-a predviđena člankom 30. Zakona br. 724/1994 smatrati protivnima načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja. Naime, on smatra da postoji opasnost od toga da porezni obveznik prilikom obavljanja gospodarske transakcije nije siguran hoće li moći odbiti pretporez koji je platio na tu transakciju ili dobiti povrat PDV-a jer je za postojanje tog prava potrebno da on tijekom određenog poreznog razdoblja ostvari razinu prihoda koja prelazi prag predviđen predmetnim talijanskim zakonodavstvom.

19 U tim je okolnostima Corte suprema di Cassazione (Vrhovni kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu 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 čiji 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 nijeznog odgovora na prvo pitanje, protivi li se članku 167. [Direktive o PDV-u] te općem načelu neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti ograničenja prava na odbitak PDV-a nacionalna odredba kao što je članak [30. Zakona br. 724/1994], kojom se poreznom obvezniku vrijednost čiji 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 o?ekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti uskra?uje pravo na odbitak pretporeza pla?enog na stjecanje robe ili usluga, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom u sljede?em poreznom razdoblju?

3. U slu?aju nije?nog odgovora na drugo pitanje, protivi li se na?elima Europske unije u pogledu pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja nacionalna odredba kao što je ?lanak [30. Zakona br. 724/1994], kojom se poreznom obvezniku vrijednost ?ijih 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 predvi?enima zakonom, razumno moglo o?ekivati s obzirom na imovinu kojom je raspolagao i koji ne može dokazati da je to rezultat objektivnih okolnosti uskra?uje pravo na odbitak pretporeza pla?enog na stjecanje robe ili usluga, njegov povrat ili korištenje tim pretporezom u sljede?em poreznom razdoblju?”

Prvo pitanje

20 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da može dovesti do toga da se svojstvo poreznog obveznika PDV-a uskra?uje osobi koja u odre?enom poreznom razdoblju obavlja transakcije koje podliježu PDV-u ?ija gospodarska vrijednost ne doseže prag utvr?en nacionalnim zakonodavstvom, koji odgovara prinosu koji se razumno može o?ekivati od imovine kojom ta osoba raspolaže, osim ako ta osoba dokaže da su objektivne okolnosti sprije?ile dosezanje tog praga.

21 U skladu s ?lankom 9. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive o PDV-u, „porezni obveznik” zna?i svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. Pojam „gospodarska aktivnost” je u ?lanku 9. stavku 1. drugom podstavku te direktive definiran na na?in da obuhva?a sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovca ili osobe koja isporu?uje usluge, uklju?uju?i rudarske i poljoprivredne aktivnosti te aktivnosti samostalnih profesija. Usto se pojašnjava da se takvim treba smatrati „korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi.”

22 Tako analiza teksta ?lanka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u ne samo da isti?e doseg podru?ja primjene pojma „gospodarska aktivnost”, nego tako?er pojašnjava njegov objektivni karakter, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima (presuda od 25. velja?e 2021., Gmina Wroc?aw (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 69. i navedena sudska praksa).

23 Iz toga proizlazi da se za svojstvo poreznog obveznika PDV-a ne zahtijeva ispunjenje uvjeta da osoba izvršava transakcije koje podliježu PDV-u ?ija gospodarska vrijednost prelazi prethodno utvr?en prihodovni prag, koji odgovara prinosu koji se razumno može o?ekivati od imovine kojom ta osoba raspolaže. Naime, u tom je pogledu jedino bitno pitanje obavlja li navedena osoba stvarno gospodarsku aktivnost i, kao što je to navedeno u to?ki 21. ove presude, koristi li se materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.

24 U ovom je slu?aju na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi je li tijekom spornih poreznih razdoblja, odnosno poreznog razdoblja 2008. i dvaju prethodnih poreznih razdoblja, za koje je porezno tijelo smatralo da društvo Vigna nije bilo aktivno, to društvo obavljalo takvu gospodarsku aktivnost u smislu ?lanka 9. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u, kako je protuma?en u sudskoj praksi navedenoj u to?ki 22. ove presude.

25 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da ne može dovesti do toga da se svojstvo poreznog obveznika PDV-a uskra?uje osobi koja u odre?enom poreznom razdoblju obavlja

transakcije koje podliježu PDV-u čija gospodarska vrijednost ne doseže prag utvrđen nacionalnim zakonodavstvom, koji odgovara prinosu koji se razumno može očekivati od imovine kojom ta osoba raspolaže.

Drugo pitanje

26 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 167. Direktive o PDV-u kao i načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg je poreznom obvezniku uskraćeno pravo na odbitak pretporeza zbog toga što se iznos izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u koje je taj porezni obveznik proveo smatra nedovoljnim.

27 U tom pogledu, kao prvo, valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji se duguje ili je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a. Pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih u Direktivi o PDV-u stoga čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono, načelno, ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sav PDV na ulazne transakcije. Naime, svrha sustava odbitaka jest poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči potpunu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, bez obzira na njihovu svrhu ili rezultate, pod uvjetom da same te aktivnosti u načelu podliježu PDV-u. Ako se porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe ili primanja usluge, koristi tom robom ili uslugom u svrhu svojih oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu ili uslugu (vidjeti u tom smislu presude od 25. studenoga 2021., *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, t. 23. i navedenu sudsku praksu i od 25. svibnja 2023., *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje)*, C-114/22, EU:C:2023:430, t. 27. i 28. i navedenu sudsku praksu).

28 Konkretnije, iz članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da za ostvarivanje prava na odbitak moraju biti ispunjena dva uvjeta. Kao prvo, zainteresirana osoba mora biti „porezni obveznik” u smislu te direktive. Kao drugo, robu ili usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik mora koristiti za potrebe svojih vlastitih oporezivih izlaznih transakcija, a ulaznu isporuku te robe ili tih usluga mora izvršiti drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2022., *Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom člana društva)*, C-98/21, EU:C:2022:645, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

29 Kad je riječ o drugom od tih uvjeta, koji je jedini obuhvaćen ovim pitanjem, valja podsjetiti na to da je, kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza, u načelu nužno postojanje izravne i trenutane veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak. Pravo na odbitak pretporeza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi nastali za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene oporezivih izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak (presuda od 8. rujna 2022., *Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom člana društva)*, C-98/21, EU:C:2022:645, t. 45. i navedena sudska praksa).

30 Međutim, pravo na odbitak priznaje se poreznom obvezniku čak i kad ne postoji izravna i trenutna veza između konkretne ulazne i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kad troškovi predmetnih usluga čine dio njegovih općih troškova te su kao takvi sastavni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

31 Iz prethodno navedenog proizlazi da nijedna odredba Direktive o PDV-u ne uvjetuje pravo na odbitak zahtjevom da vrijednost izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u koje je porezni obveznik obavio u određenom razdoblju mora dosegnuti određeni prag. Naprotiv, iz sudske prakse navedene u točki 27. ove presude proizlazi da je pravo na odbitak PDV-a zajamčeno, pod uvjetom da su ispunjeni potrebni uvjeti koje treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, neovisno o rezultatima gospodarskih aktivnosti dotičnog poreznog obveznika.

32 Kao drugo, ipak valja primijetiti da se pravo na odbitak PDV-a može uskratiti poreznom obvezniku ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlorababe.

33 Naime, valja podsjetiti na to da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlorababa cilj koji Direktiva o PDV-u priznaje i potiče i da je Sud u više navrata presudio da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlorababe. Stoga, čak i ako bi materijalni uvjeti za pravo na odbitak bili ispunjeni, na nacionalnim je tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje tog prava ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zlorababe (vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 2005., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, t. 34. i 35. te od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

34 S obzirom na to da je uskraćivanje prava na odbitak iznimka od primjene temeljnog načela koje čini to pravo, na poreznim je tijelima da u dovoljnoj mjeri dokažu objektivne elemente na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik počinio utaju PDV-a ili je znao ili morao znati da je transakcija na koju se poziva kako bi opravdao pravo na odbitak bila dio takve utaje. Zatim je na nacionalnim sudovima da provjere jesu li dotična porezna tijela dokazala postojanje takvih objektivnih elemenata (presuda od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 43. i navedena sudska praksa).

35 Što se tiče zlorababe prava, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da utvrđenje zlorababe u području PDV-a zahtijeva, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive o PDV-u i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarenje porezne pogodnosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama. S druge strane, iz svih objektivnih elemenata mora proizlaziti da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarenje te porezne pogodnosti (presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75. te od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 44. i navedena sudska praksa).

36 Iz sudske prakse Suda tako proizlazi da načelo zabrane zlorababa, koje se primjenjuje u području PDV-a, zabranjuje potpuno umjetne konstrukcije koje nemaju nikakve veze s ekonomskom stvarnošću i koje se provode isključivo kako bi se dobila porezna pogodnost čije bi dodjeljivanje bilo protivno ciljevima Direktive o PDV-u (presude od 16. srpnja 1998., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, t. 26. i od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 46. i navedena sudska praksa).

37 Također valja podsjetiti na to da mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive o PDV-u kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju ne smiju prekoračivati ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva. Stoga se takve mjere ne mogu upotrebljavati na način da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak PDV-a i prema tome neutralnost PDV-a (presude od 9. prosinca 2021., Kemwater ProChemie, C-154/20,

EU:C:2021:989, t. 28. i od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 47. i navedena sudska praksa).

38 U ovom slu?aju sud koji je uputio zahtjev objašnjava da se ?lanak 30. Zakona br. 724/1994 odnosi na borbu protiv utaja odvr?anjem od osnivanja fiktivnih društava. Stoga se mehanizam koji taj ?lanak uspostavlja temelji na pretpostavci prema kojoj, s obzirom na to da iznos izlaznih transakcija koje je društvo izvršilo u odre?enoj poreznoj godini ne doseže prag izra?unan primjenom kriterija predvi?enih navedenim ?lankom, to društvo nije aktivno društvo osim ako uspije dokazati da objektivni elementi opravdavaju to da nije moglo posti?i navedeni prag. U slu?aju da se društvo smatra neaktivnim društvom, ono više ne može ostvarivati svoje pravo na odbitak PDV-a za izlazne transakcije koje je obavilo tijekom spornog poreznog razdoblja.

39 Me?utim, takva pretpostavka temelji se na kriteriju prihodovnog praga koji nije povezan s onima koji se zahtijevaju za dokazivanje utaje ili zlouporabe, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u to?kama 33. do 36. ove presude. Naime, ta se pretpostavka ne temelji na ocjeni stvarnosti transakcija koje podliježu PDV-u izvršenih tijekom odre?enog poreznog razdoblja ni na ocjeni njihova korištenja u užem smislu radi provedbe izlaznih transakcija, nego samo na procjeni njihova obujma. Stoga se ne može smatrati, uzimaju?i u obzir sudsku praksu navedenu u to?ki 34. ove presude, da se njome može dokazati da se na pravo na odbitak PDV-a pozivalo u svrhu utaje ili zlouporabe.

40 Naime, pravo na odbitak može se uskratiti samo ako su ?injenice na koje se poziva kako bi se dokazala takva utaja ili zlouporaba dokazane u dostatnoj mjeri, a ne na temelju pretpostavki (vidjeti u tom smislu presudu od 11. studenoga 2021., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, t. 52. i navedenu sudsku praksu).

41 Osim toga, Sud je ve? presudio da op?a presumpcija o utaji i zlouporabi ne može opravdati poreznu mjeru koja ugrožava ciljeve direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 7. rujna 2017., Egiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, t. 31. i navedenu sudsku praksu). Isto tako, ne može se prihvatiti da takva presumpcija, ?ak i oboriva, dovodi do uskra?ivanja prava na odbitak pla?enog pretporeza zbog razloga koji nisu povezani s utvr?enjem pozivanja na to pravo u svrhu utaje ili zlouporabe.

42 Iz toga slijedi da presumpcija poput one opisane u to?ki 38. ove presude prekora?uje ono što je nužno za postizanje cilja koji se sastoji od spre?avanja utaje i zlouporabe.

43 S obzirom na sva prethodna razmatranja na drugo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 167. Direktive o PDV-u kao i na?ela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti treba tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se poreznom obvezniku uskra?uje pravo na odbitak pretporeza zbog toga što se vrijednost izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u koje je taj porezni obveznik proveo smatra nedovoljnom.

Tre?e pitanje

44 Uzimaju?i u obzir odgovor na drugo pitanje i s obzirom na to da je tre?e pitanje postavljeno samo u slu?aju nije?nog odgovora na to pitanje, na tre?e pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

45 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

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 ne može dovesti do toga da se svojstvo poreznog obveznika poreza na dodanu vrijednost (PDV) uskraćuje osobi koja u određenom poreznom razdoblju obavlja transakcije koje podliježu PDV-u čija gospodarska vrijednost ne doseže prag utvrđen nacionalnim zakonodavstvom, koji odgovara prinosu koji se razumno može očekivati od imovine kojom ta osoba raspolaže.**

2. **Članak 167. Direktive 2006/112 kao i načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak pretporeza zbog toga što se vrijednost izlaznih transakcija koje podliježu PDV-u koje je taj porezni obveznik proveo smatra nedovoljnom.**

Potpisi

* Jezik postupka: talijanski