Zbornik sudske prakse

RJEŠENJE SUDA (osmo vijeće)

18. ožujka 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 99. Poslovnika Suda – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 2., 206. i 273. – Načelo porezne neutralnosti – Smanjenje iznosa PDV-a koji su trebali platiti porezni obveznici pogođeni potresom koji se 6. travnja 2009. dogodio u regiji Abruzzo”

U predmetu C-37/23 [Giocevi] [i],

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), odlukom od 16. siječnja 2023., koju je Sud zaprimio 25. siječnja 2023., u postupku

Agenzia delle Entrate

protiv

PR,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: N. Piçarra (izvjestitelj), predsjednik vijeća, N. Jääskinen i M. Gavalec, suci,

nezavisna odvjetnica: L. Medina,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za osobu PR, F. Camerini i A. Rossi, *avvocati*,

– za Europsku komisiju, M. Herold, J. Jokubauskaitė i F. Tomat, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči obrazloženim rješenjem, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda,

donosi sljedeće

* Jezik postupka: talijanski

[i] — Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

Rješenje

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela utvrđenih u presudi od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412) i rješenju od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), u vezi sa zajedničkim sustavom poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između Agenzije delle Entrate (Porezna uprava, Italija) i osobe PR, javnog bilježnika, u pogledu zahtjeva koji je on podnio za povrat u visini od 60 % iznosa PDV-a koji je platio za razdoblje od travnja 2009. do prosinca 2010.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodna izjava 45. 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) glasi:

„Obveze poreznih obveznika trebaju biti usklađene što je više moguće radi osiguranja potrebnih zaštitnih mehanizama za naplatu PDV-a na jednak način u svim državama članicama.”

4 Člankom 2. te direktive određuje se:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]”

5 Člankom 206. navedene direktive predviđa se:

„Svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.”

6 U skladu s člankom 273. iste direktive:

„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

Uredba sa zakonskom snagom br. 78 od 31. svibnja 2010.

7 Članak 39. decreto-leggea n. 78 – Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica (Uredba sa zakonskom snagom br. 78 o hitnim mjerama za postizanje financijske stabilizacije i gospodarske konkurentnosti, koja je uz izmjene pretvorena u zakon Zakonom br. 122 od 30. srpnja 2010.) od 31. svibnja 2010. (redovni dodatak GURI-ju br. 125 od 31. svibnja 2010.), u svojem stavku 1. određuje da se za fizičke osobe koje ostvaruju prihod od obavljanja gospodarske djelatnosti ili samostalnog rada te za osobe koje nisu fizičke osobe a čiji promet ne prelazi 200 000 eura, razdoblje obustave poreznih obveza i plaćanja produljuje do 20. prosinca 2010., bez mogućnosti povrata već uplaćenih iznosa. U stavku 3. tog članka 39. propisano je da se za sve te osobe razdoblje obustave uplate doprinosa za socijalno osiguranje, socijalnu skrb i premije obveznog osiguranja od nesreća na radu i profesionalnih bolesti produljuje do 15. prosinca 2010., bez mogućnosti povrata već uplaćenih iznosa. Te se mjere ne primjenjuju na porez po odbitku koji se ubire na prihode koji nisu prihodi od obavljanja profesionalne djelatnosti ili samostalnog rada i s njime povezana plaćanja.

Zakon br. 183/2011.

8 Članak 33. stavak 28. leggea n. 183 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2012) (Zakon br. 183. o utvrđivanju odredbi za izradu godišnjeg i višegodišnjeg državnog proračuna (Zakon o stabilnosti za 2012.)) od 12. studenoga 2011. (redovni dodatak GURI-ju br. 265 od 14. studenoga 2011.), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon br. 183/2011.), propisuje da se, kako bi se omogućio oporavak od krizne situacije izazvane potresom koji je 6. travnja 2009. pogodio regiju Abruzzo (Italija), porezi predviđeni u članku 39. Uredbe sa zakonskom snagom br. 78 od 31. svibnja 2010. nastavljaju naplaćivati, bez primjene penala, kamata i dodatnih troškova, u 120 jednakih mjesečnih obroka počevši od siječnja 2012. i da se iznos koji treba platiti za svaki porez ili doprinos čije je plaćanje obustavljeno, umanjen za već izvršena plaćanja, smanjuje na 40 %.

Glavni postupak i prethodno pitanje

9 Osoba PR, javni bilježnik, tražila je povrat iznosa od 102 088 eura koji je platila na ime PDV-a za razdoblje od travnja 2009. do prosinca 2010., na temelju članka 33. stavka 28. Zakona br. 183/2011., kojim je propisano smanjenje za 60 % iznosa porezâ čije je plaćanje bilo odgođeno nakon potresa koji se 6. travnja 2009. dogodio u regiji Abruzzo.

10 Porezna uprava odbila je taj zahtjev s obrazloženjem da se u odredbi na koju se ta osoba pozvala isključuje mogućnost povrata već plaćenih iznosa PDV-a.

11 Osoba PR podnijela je tužbu protiv te odluke Commissioneu tributaria provinciale di L’Aquila (Općinski porezni sud u L’Aquili, Italija), koji je tu tužbu odbio.

12 Osoba PR podnijela je žalbu protiv te odluke Commissioneu tributaria regionale dell'Abruzzo (Okružni porezni sud u Abruzzu, Italija), u kojoj je tvrdila da je situacija obveznika koji još nisu platili PDV te stoga imaju pravo na smanjenje plaćanja koje treba izvršiti, istovjetna situaciji obveznika koji su ta plaćanja izvršili i koji bi samim time trebali moći tražiti povrat preplaćenih iznosa.

13 Porezna uprava je pak tražila prekid postupka dok Europska komisija ne donese konačnu odluku nakon provođenja formalnog istražnog postupka u pogledu državnih potpora na temelju članka 108. UFEU-a, koji je pokrenut Odlukom od 17. listopada 2012., Državne potpore br. SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) & SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) – Smanjenje poreza i doprinosa povezanih s prirodnim katastrofama i smanjenje poreza i doprinosa povezanih s potresom koji je 2009. pogodio regiju Abruzzo (u svim sektorima osim poljoprivrede) (SL 2012., C 381, str. 32.).

14 Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (Okružni porezni sud u Abruzzu) presudom od 6. ožujka 2014. prihvatio je zahtjev te je utvrdio da je odbijanje povrata PDV-a osobi PR nezakonito.

15 Porezna uprava podnijela je protiv te presude žalbu u kasacijskom postupku Corteu suprema di Cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), sudu koji je uputio zahtjev. U potporu svojoj žalbi Porezna uprava osobito ističe povredu članka 108. stavka 3. UFEU-a i članka 11. stavka 1. Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka [108. UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.).

16 U tom je pogledu važno istaknuti da je u Odluci (EU) 2016/195 od 14. kolovoza 2015. o mjerama državnih potpora SA.33083 (12/C) (ex 12/NN) koju je provela [Talijanska Republika] i kojom se osigurava smanjenje poreza i doprinosa povezanih s prirodnim katastrofama (u svim sektorima osim poljoprivrede) i SA.35083 (12/C) (ex 12/NN), koju je provela [Talijanska Republika] i kojom se osigurava smanjenje poreza i doprinosa povezanih s potresom koji je 2009. pogodio regiju Abruzzo (u svim sektorima osim poljoprivrede) (SL 2016., L 43, str. 1.), koja je donesena nakon provođenja postupka spomenutog u točki 13. ovog rješenja, Komisija zaključila da su predmetne mjere, uključujući one donesene na temelju članka 33. stavka 28. Zakona br. 183/2011., nespojive s unutarnjim tržištem.

17 Sud koji je uputio zahtjev smatra da, u skladu s načelom djelotvornosti prava Unije, mora utvrditi da mjere kojima je Talijanska Republika odustala od primjene i/ili naplate dugovanja po osnovi PDV-a nisu u skladu s tim pravom, neovisno o konkretnim razlozima koje su stranke istaknule u predmetu o kojem taj sud odlučuje.

18 Taj sud ističe da ne postoji konkretna sudska praksa o primjeni članka 33. stavka 28. Zakona br. 183 iz 2011. te se pita u kojoj se mjeri na predmet o kojem on odlučuje mogu primijeniti načela utvrđena u rješenju od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510) u pogledu pogodnosti predviđene člankom 9. stavkom 17. leggea n. 289 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale delle Stato (legge finanziaria 2003) (Zakon br. 289 o utvrđivanju odredbi za izradu godišnjeg i višegodišnjeg državnog proračuna (Zakon o financiranju za 2003.)) od 27. prosinca 2002. (redovni dodatak GURI-ju br. 305 od 31. prosinca 2002.) (u daljnjem tekstu: Zakon br. 289/2002.).

19 Navedeni sud podsjeća na to da je Sud u tom rješenju, pozivajući se na presudu od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), koja se odnosila na članke 8. i 9. Zakona br. 289/2002., ocijenio da učinak mjera o kojima je tada bila riječ nije bio smanjenje poreznog opterećenja poreznih obveznika u pogledu PDV-a, nego to da je određenim poreznim obveznicima omogućeno da zadrže ili naplate iznose koje je platio krajnji potrošač i koje su dugovali poreznoj upravi, protivno načelu porezne neutralnosti.

20 Sud koji je uputio zahtjev naglašava da pogodnost ostvarena smanjenjem iznosa PDV-a, provedenim na temelju članka 33. stavka 28. Zakona br. 183/2011., dovodi do istih učinaka kao što su oni koje je Sud kritizirao u odlukama navedenim u točkama 18. i 19. ovog rješenja. Ipak ističe određene razlike koje prema tvrdnjama osobe PR postoje između talijanskog propisa na koji su se odnosile te odluke i onoga o kojem je riječ u postupku koji se vodi pred njim, iako izražava dvojbe u pogledu relevantnosti tih razlika. Naime, kao prvo, , za razliku od Zakona br. 289/2002., Zakon br. 183/2011 ne onemogućuje Poreznoj upravi da provede provjere, kao drugo, u Zakonu br. 183/2011. propisan je manji iznos smanjenja PDV-a i, kao treće, potonji zakon ima više ograničeno teritorijalno područje primjene.

21 U tim je okolnostima Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se načelima utvrđenim u rješenju […] Suda od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile (C-82/14, […], EU:C:2015:510) i u presudi od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), zakonska odredba, poput one koja proizlazi iz članka 33. stavka 28. Zakona br. 183 iz 2011., kojom se poreznim obveznicima omogućuje da ostvare povrat u visini od 60 % iznosa koji je uplaćen na ime PDV-a u razdoblju od travnja 2009. do prosinca 2010. u vezi s potresom koji je 6. travnja 2009. pogodio regiju Abruzzo?”

O prethodnom pitanju

22 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članke 2., 206. i 273. Direktive o PDV-u u vezi s načelom porezne neutralnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se u korist poreznih obveznika pogođenih potresom koji je pogodio regiju Abruzzo propisuje smanjenje u visini od 60 % iznosa PDV-a koji su ti obveznici uobičajeno trebali platiti u razdoblju od travnja 2009. do prosinca 2010.

23 Na temelju članka 99. svojeg Poslovnika, kad se odgovor na prethodno pitanje može jasno izvesti iz sudske prakse, Sud može u svakom trenutku, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odlučiti obrazloženim rješenjem.

24 Tu odredbu valja primijeniti u ovom predmetu.

25 Naime, iako se predmeti u kojima su doneseni presuda od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412) i rješenje od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510) nisu odnosili na članak 33. stavak 28. Zakona br. 183/2011., zaključci iz te sudske prakse mogu se primijeniti na okolnosti ovog predmeta.

26 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se nacionalnim pravom propisuje samo smanjenje u visini od 60 % iznosa PDV-a koji uobičajeno treba platiti, no ne i povrat već plaćenog PDV-a, a ono se primjenjuje na obveznike PDV-a koji djeluju kao takvi, u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u.

27 U tom pogledu, kao prvo, iz članaka 2., 206. i 273. Direktive o PDV-u u vezi s njezinom uvodnom izjavom 45. i člankom 4. stavkom 3. UEU-a proizlazi da je svaka država članica obvezna poduzeti sve zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu državnom području (vidjeti u tom smislu presudu od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 37. i rješenje od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, t. 22.).

28 Kao drugo, Direktiva o PDV-u mora se tumačiti u skladu s načelom porezne neutralnosti usko povezanim sa zajedničkim sustavom PDV-a, koje određuje da se prema gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije ne smije postupati različito u slučaju naplate PDV-a. Svako postupanje država članica u pogledu ubiranja PDV-a mora biti u skladu s tim načelom (rješenje od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, t. 23. i presuda od 7. travnja 2016., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, t. 21. i navedena sudska praksa).

29 Kao treće, svrha je režima odbitaka zajamčiti neutralnost PDV-a, rasterećivanjem poreznog obveznika od PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da one načelno podliježu PDV-u (rješenje od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, t. 24.; vidjeti presudu od 7. rujna 2023., Schütte, C-453/22, EU:C:2023:639, t. 19.).

30 U rješenju od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, t. 25.) utvrđeno je da učinak članka 9. stavka 17. Zakona br. 289/2002. – kojim se u korist poreznih obveznika pogođenih potresom koji se dogodio u pokrajinama Catania, Ragusa i Siracusa (Italija) propisivalo smanjenje za 90 % PDV-a koji je uobičajeno trebalo platiti za godine 1990. do 1992. ili povrat, u tom udjelu, iznosa koji su već plaćeni po toj osnovi – nije bio smanjenje poreznog opterećenja poreznih obveznika u pogledu PDV-a, nego to da je određenim poreznim obveznicima omogućeno da zadrže ili naplate iznose koje je platio krajnji potrošač i koje su dugovali poreznoj upravi.

31 Budući da se tom odredbom, na temelju njome propisanog smanjenja PDV-a koji je uobičajeno trebalo platiti, poreznim obveznicima o kojima je riječ omogućivalo da zadrže ili naplate najveći dio iznosa PDV-a koji se plaža na isporuke robe i usluga, dok su drugi porezni obveznici na talijanskom državnom području morali platiti puni iznos PDV-a koji je uobičajeno trebalo platiti poreznoj upravi za te transakcije, ona je dovela do razlike u postupanju protivne načelu porezne neutralnosti (rješenje od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, t. 26.; vidjeti u tom smislu i presudu od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 44.).

32 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, člankom 33. stavkom 28. Zakona br. 183/2011. provodi se isti mehanizam koji je uveden Zakonom br. 289/2002., odnosno znatno smanjenje dugovanja po osnovi PDV-a čije je plaćanje odgođeno zbog kriznih situacija izazvanih prirodnim katastrofama.

33 U tom je pogledu nevažna okolnost da je smanjenje PDV-a propisano tim zakonom manje od onoga koje proizlazi iz članka 9. stavka 17. Zakona br. 289/2002., o kojem je bila riječ u rješenju od 15. srpnja 2015., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510). Naime, iako je manje, takvo smanjenje dovodi do istih onih učinaka koje je Sud istaknuo u točkama 30. i 31. ovog rješenja.

34 Takvo utvrđenje ne može dovesti u pitanje činjenica da je nacionalni propis o kojem je bila riječ u navedenom rješenju, za razliku od članka 33. stavka 28. Zakona br. 183/2011., zbog svoje automatske prirode priječio svaku mogućnost da upravno tijelo provjeri situacije koje podliježu oporezivanju.

35 S obzirom na sve prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članke 2., 206. i 273. Direktive o PDV-u u vezi s načelom porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se u korist poreznih obveznika pogođenih potresom koji se dogodio u regiji Abruzzo propisuje smanjenje u visini od 60 % iznosa PDV-a koji su ti obveznici uobičajeno trebali platiti u razdoblju od travnja 2009. do prosinca 2010.

Troškovi

36 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članke 2., 206. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelom porezne neutralnosti,

treba tumačiti na način da im se:

protivi nacionalni propis kojim se u korist poreznih obveznika pogođenih potresom koji se dogodio u regiji Abruzzo (Italija) propisuje smanjenje u visini od 60 % iznosa poreza na dodanu vrijednost koji su ti obveznici uobičajeno trebali platiti u razdoblju od travnja 2009. do prosinca 2010.

Potpisi