Zbirka odločb sodne prakse

SKLEP SODIŠČA (osmi senat)

z dne 18. marca 2024*

„Predhodno odločanje – Člen 99 Poslovnika Sodišča – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Členi 2, 206 in 273 – Načelo davčne nevtralnosti – Znižanje zneska DDV, ki ga morajo plačati davčni zavezanci, ki jih je prizadel potres 6. aprila 2009 v deželi Abruci“

V zadevi C-37/23, [Giocevi] [i],

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija) z odločbo z dne 16. januarja 2023, ki je na Sodišče prispela 25. januarja 2023, v postopku

**Agenzia delle Entrate**

proti

**PR,**

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi N. Piçarra (poročevalec), predsednik senata, N. Jääskinen, in M. Gavalec, sodnika,

generalna pravobranilka: L. Medina,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za PR F. Camerini in A. Rossi, avvocati,

– za Evropsko komisijo M. Herold, agent, J. Jokubauskaitė in F. Tomat, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi odločeno z obrazloženim sklepom v skladu s členom 99 Poslovnika Sodišča,

sprejema naslednji

* Jezik postopka: italijanščina.

[i] Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

## Sklep

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel, navedenih v sodbi z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), in sklepu z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), ki se nanašata na skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Agenzia delle Entrate (davčna uprava, Italija) in PR, notarjem, v zvezi zahtevo PR za vračilo 60 % DDV, ki ga je ta plačal za obdobje od aprila 2009 do decembra 2010.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

3 V uvodni izjavi 45 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) je navedeno:

„Obveznosti davčnih zavezancev je treba čim bolj uskladiti, da se zagotovijo potrebne varovalke za pobiranje [DDV] na enoten način v vseh državah članicah.“

4 Člen 2 te direktive določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]

c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“

5 Člen 206 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, mora plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.“

6 Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

[…]“

### *Italijansko pravo*

*Uredba z zakonsko močjo št. 78 z dne 31. maja 2010*

7 Člen 39 decreto-legge n. 78 – Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica (uredba z zakonsko močjo št. 78 o nujnih ukrepih za finančno stabilizacijo in gospodarsko konkurenčnost, ki je bila s spremembami preoblikovana v zakon št. 122 z dne 30. julija 2010) z dne 31. maja 2010 (redni dodatek h GURI št. 125 z dne 31. maja 2010) v odstavku 1 določa, da se za fizične osebe, ki imajo dohodke iz opravljanja podjetniške dejavnosti ali samozaposlitve, in za osebe, ki niso fizične osebe in katerih promet ne presega 200.000 EUR, začasna oprostitev davčnih obveznosti in plačila davkov podaljša do 20. decembra 2010, ne da bi bili povrnjeni že plačani zneski. Člen 39(3) določa, da se za vse te osebe začasna oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost, prispevkov za pokojninsko zavarovanje ter premij za obvezno nezgodno zavarovanje in zavarovanje za primer poklicne bolezni podaljša do 15. decembra 2010, ne da bi bili povrnjeni že plačani zneski. Ti ukrepi se ne uporabljajo za davčne odtegljaje, obračunane od dohodkov, ki niso dohodki iz opravljanja poslovne dejavnosti ali samozaposlitve, in s tem povezana plačila.

*Zakon št. 183/2011*

8 Člen 33(28) legge n. 183 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2012) (zakon št. 183 o določbah za oblikovanje letnega in večletnega državnega proračuna (zakon o stabilnosti za leto 2012)) z dne 12. novembra 2011 (redni dodatek h GURI št. 265 z dne 14. novembra 2011) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon št. 183/2011), določa, da se za ponovno vzpostavitev normalnih razmer po potresu, ki je 6. aprila 2009 prizadel deželo Abruci (Italija), ponovno začne pobiranje davkov v skladu s členom 39 uredbe z zakonsko močjo št. 78 z dne 31. maja 2010 brez naložitve kazni, obresti in dodatnih stroškov, in sicer od januarja 2012 v 120 enakih mesečnih obrokih, in da se znesek, ki ga je treba plačati za posamezen davek ali prispevek, za katerega je veljala začasna oprostitev plačila, brez že opravljenih plačil, zmanjša na 40 %.

### Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 PR, notar, je zahteval vračilo zneska 102.088 EUR za DDV, ki ga je plačal za obdobje od aprila 2009 do decembra 2010, na podlagi člena 33(28) zakona št. 183/2011, ki določa 60-odstotno znižanje zneska davkov, za katere je veljala začasna oprostitev plačila zaradi potresa, ki je 6. aprila 2009 prizadel deželo Abruci.

10 Davčna uprava je to zahtevo zavrnila z obrazložitvijo, da navedena določba izključuje vračilo že plačanih zneskov DDV.

11 PR je zoper to odločbo pri Commissione tributaria provinciale di L'Aquila (pokrajinsko davčno sodišče v L'Aquili, Italija) vložil tožbo, ki jo je to zavrnilo.

12 PR je pri Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (deželno davčno sodišče v Abrucih, Italija) vložil pritožbo, v kateri je trdil, da bi morali biti davčni zavezanci, ki še niso plačali DDV in so zato lahko upravičeni do zmanjšanja zneskov, ki jih je treba plačati, v enakem položaju kot davčni zavezanci, ki so ta plačila že izvedli in ki morajo zato imeti možnost zahtevati vračilo preplačanih zneskov.

13 Davčna uprava je predlagala prekinitev postopka do sprejetja dokončne odločitve Evropske komisije po koncu formalnega postopka preiskave državne pomoči na podlagi člena 108 PDEU, ki se je začel s Sklepom z dne 17. oktobra 2012 o ukrepih državne pomoči SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) in SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) – zmanjšanje davkov in prispevkov zaradi naravnih nesreč ter zmanjšanje davkov in prispevkov zaradi potresa v regiji Abruzzo v letu 2009 (vsi sektorji razen kmetijstva) (UL 2012, C 381, str. 32).

14 Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (deželno davčno sodišče v Abrucih) je s sodbo z dne 6. marca 2014 tožbi ugodilo in zavrnitev vračila DDV davčnemu zavezancu PR razglasilo za nezakonito.

15 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija), ki je predložitveno sodišče. Davčna uprava v utemeljitev pritožbe med drugim navaja kršitev člena 108(3) PDEU in člena 11(1) Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [108 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339).

16 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Komisija v svojem sklepu (EU) 2016/195 z dne 14. avgusta 2015 o ukrepih državne pomoči SA.33083 (12/C) (ex 12/NN), ki jih je [Italijanska republika] izvedla za znižanje davkov in prispevkov zaradi naravnih nesreč (vsi sektorji razen kmetijstva), ter SA.35083 (12/C) (ex 12/NN), ki jih je [Italijanska republika] izvedla za znižanje davkov in prispevkov zaradi potresa v regiji Abruzzo leta 2009 (vsi sektorji razen kmetijstva) (UL 2016, L 43, str. 1), ki je bil sprejet po koncu postopka, navedenega v točki 13 tega sklepa, ugotovila, da zadevni ukrepi, zlasti tisti, sprejeti na podlagi člena 33(28) zakona št. 183/2011, niso združljivi z notranjim trgom.

17 Predložitveno sodišče meni, da mora v skladu z načelom učinkovitosti prava Unije ugotoviti nezdružljivost ukrepov, s katerimi se je Italijanska republika odpovedala uporabi in/ali pobiranju dolgovanih zneskov iz naslova DDV, s tem pravom, ne glede na posamezne tožbene razloge, ki sta jih stranki navedli v zadevi, ki mu je bila predložena.

18 To sodišče navaja, da ni posebne sodne prakse o uporabi člena 33(28) zakona št. 183/2011, in se sprašuje, v kolikšnem obsegu je mogoče načela, določena v sklepu z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), v zvezi z olajšavo iz člena 9(17) legge n. 289 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale delle Stato (legge finanziaria 2003) (zakon št. 289 o določbah za oblikovanje letnega in večletnega državnega proračuna (zakon o financah za leto 2003)) z dne 27. decembra 2002 (redni dodatek h GURI št. 305 z dne 31. decembra 2002) (v nadaljevanju: zakon št. 289/2002) prenesti v zadevo, ki mu je bila predložena.

19 Navedeno sodišče opozarja, da se je Sodišče v tem sklepu oprlo na sodbo z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), ki se je nanašala na člena 8 in 9 zakona št. 289/2002, ko je ugotovilo, da učinek takratnih ukrepov ni bil zmanjšanje davčnega bremena, ki ga predstavlja

DDV, za davčne zavezance, temveč to, da je bilo nekaterim davčnim zavezancem omogočeno, da obdržijo ali poberejo zneske, ki jih je plačal končni potrošnik in so namenjeni davčni upravi, s čimer je bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti.

20 Predložitveno sodišče poudarja, da ima olajšava, ki izhaja iz znižanja zneska DDV, ki temelji na členu 33(28) zakona št. 183/2011, enake učinke, kot so tisti, proti katerim je Sodišče razsodilo v odločbah, navedenih v točkah 18 in 19 tega sklepa. Ob tem pa navaja nekatere razlike, ki jih zatrjuje PR, med italijansko ureditvijo, na katero se nanašata ti odločbi, in obravnavano ureditvijo, pri čemer dvomi o njihovi upoštevnosti. Prvič, v nasprotju z zakonom št. 289/2002 naj zakon št. 183/2011 davčni upravi ne bi preprečeval opravljanja preverjanj, drugič, znižanje zneska DDV naj bi bilo v zakonu št. 183/2011 manjše in, tretjič, ozemeljsko področje uporabe zadnjenavedenega zakona naj bi bilo bolj omejeno.

21 V teh okoliščinah je Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali načela, ki izhajajo iz sklepa […] Sodišča z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, […] EU:C:2015:510), in sodbe z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), nasprotujejo zakonodajni določbi, kakršna je ta iz člena 33(28) zakona št. 183/2011, ki davčnim zavezancem omogoča, da zahtevajo vračilo 60 % DDV, ki so ga od aprila 2009 do decembra 2010 že plačali za transakcije, povezane s potresom, ki je 6. aprila 2009 prizadel deželo Abruci?“

## Vprašanje za predhodno odločanje

22 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 2, 206 in 273 Direktive o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v korist davčnih zavezancev, prizadetih zaradi potresa v deželi Abruci, določa 60-odstotno znižanje zneska DDV, ki ga morajo ti davčni zavezanci običajno plačati v obdobju od aprila 2009 do decembra 2010.

23 V skladu s členom 99 Poslovnika lahko Sodišče na predlog sodnika poročevalca in po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odloči z obrazloženim sklepom, če je iz sodne prakse mogoče jasno sklepati, kakšen je odgovor na vprašanje, predloženo v predhodno odločanje.

24 To določbo je treba uporabiti v tej zadevi.

25 Čeprav se zadevi, v katerih je bila izrečena sodba z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412), in sprejet sklep z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), nista nanašali na člen 33(28) zakona št. 183/2011, je mogoče ugotovitve iz te sodne prakse prenesti na okoliščine obravnavane zadeve.

26 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da nacionalno pravo določa le 60-odstotno znižanje zneska, ki ga je običajno treba plačati, ne pa vračila že plačanega DDV, katerega upravičenci so zavezanci za DDV, ki delujejo kot taki, v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV.

27 V zvezi s tem, na prvem mestu, iz členov 2, 206 in 273 Direktive o DDV v povezavi z njeno uvodno izjavo 45 ter členom 4(3) PEU izhaja, da mora vsaka država članica sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovani DDV na njenem ozemlju pobran v celoti (glej v tem smislu sodbo z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točka 37, in sklep z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, točka 22).

28 Na drugem mestu, Direktivo o DDV je treba razlagati v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki velja za skupni sistem DDV, v skladu s katerim se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, ne smejo obravnavati različno glede pobiranja DDV. Države članice morajo to načelo spoštovati pri vsakem ukrepu v zvezi s pobiranjem DDV (sklep z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, točka 23, in sodba z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, točka 21 in navedena sodna praksa).

29 Na tretjem mestu, namen sistema odbitkov je zagotoviti nevtralnost DDV s tem, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga pri vseh gospodarskih dejavnostih dolguje ali plača, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so te načeloma same predmet DDV (sklep z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, točka 24; glej sodbo z dne 7. septembra 2023, Schütte, C-453/22, EU:C:2023:639, točka 19).

30 V sklepu z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, točka 25), je bilo ugotovljeno, da s členom 9(17) zakona št. 289/2002 – ki je za davčne zavezance, prizadete zaradi potresa v pokrajinah Katanija, Ragusa in Siracusa (Italija), določil 90-odstotno znižanje DDV, ki ga je običajno treba plačati za leta od 1990 do 1992, ali pa vračilo sorazmerne višine zneskov, ki so že bili plačani iz tega naslova – za zadevne davčne zavezance ni bilo zmanjšano davčno breme, ki ga predstavlja DDV, temveč je bilo z njim nekaterim davčnim zavezancem omogočeno, da obdržijo ali poberejo zneske, ki jih je plačal končni potrošnik in so namenjeni davčni upravi.

31 Ker je ta določba zaradi znižanja DDV, ki ga je običajno treba plačati, zadevnim davčnim zavezancem omogočila, da obdržijo ali poberejo večji del zneska DDV, obračunanega za dobave blaga in opravljanje storitev, medtem ko so drugi davčni zavezanci na italijanskem ozemlju morali za te transakcije plačati celotni znesek DDV, ki ga je običajno treba plačati davčni upravi, je povzročila različno obravnavanje, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti (sklep z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, točka 26; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točka 44).

32 V obravnavanem primeru se, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, s členom 33(28) zakona št. 183/2011 izvaja enak mehanizem, kot je bil uveden z zakonom št. 289/2002, in sicer znatno znižanje zneska, dolgovanega iz naslova DDV, za katerega je veljala začasna oprostitev plačila zaradi izrednih razmer, ki so posledica naravnih nesreč.

33 V zvezi s tem ni pomembna okoliščina, da je znižanje DDV, določeno s tem zakonom, manjše od tistega iz člena 9(17) zakona št. 289/2002, ki je bil obravnavan v sklepu z dne 15. julija 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510). Namreč, tudi če je znižanje manjše, ima enake učinke, kot jih je Sodišče navedlo v točkah 30 in 31 tega sklepa.

34 Take ugotovitve ne more omajati dejstvo, da je bila z nacionalno ureditvijo, obravnavano v navedenem sklepu, v nasprotju s členom 33(28) zakona št. 183/2011 upravi zaradi njene samodejnosti odvzeta vsakršna možnost preverjanja obdavčljivih dogodkov.

35 Glede na vse navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člene 2, 206 in 273 Direktive o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v korist davčnih zavezancev, prizadetih zaradi potresa v deželi Abruci, določa 60-odstotno znižanje zneska DDV, ki ga morajo ti davčni zavezanci običajno plačati v obdobju od aprila 2009 do decembra 2010.

## Stroški

36 Ker je ta postopek za stranki iz postopka v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

**Člene 2, 206 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom davčne nevtralnosti**

**je treba razlagati tako, da**

**nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v korist davčnih zavezancev, prizadetih zaradi potresa v deželi Abruci (Italija), določa 60-odstotno znižanje zneska davka na dodano vrednost, ki ga morajo ti davčni zavezanci običajno plačati v obdobju od aprila 2009 do decembra 2010.**

Podpisi