Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ANTHONYJA MICHAELA COLLINSA,
predstavljeni 28. septembra 2023 [1]

Zadeva C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
proti
Agenzia delle Entrate

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Davčni zavezanec – Družba, ki ne posluje – Izpodbojna domneva, ki temelji na deležu vrednosti ekonomskih transakcij v primerjavi z osnovnimi sredstvi – Omejitev pravice do odbitka – Načelo nevtralnosti DDV – Sorazmernost – Pravna varnost – Legitimna pričakovanja“

I. Uvod

1. Ali Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2] (v nadaljevanju: direktiva o DDV) državi članici dovoljuje sprejetje zakonodaje, na podlagi katere se lahko družba, registrirana kot davčni zavezanec, šteje za družbo, ki ne posluje, zaradi česar – brez poseganja v njeno pravico nadomestiti plačani vstopni DDV z DDV-jem, obračunanim pri izstopnih transakcijah – izgubi pravico do prenosa morebitnega dobropisa DDV v naslednje davčno obdobje, če v treh zaporednih davčnih letih ne izpolni minimalnega praga izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, razen če dokaže, da praga ni mogla doseči iz objektivnih razlogov?

[1] Jezik izvirnika: angleščina.

[2] UL 2006, L 347, str. 1, ter popravki v UL 2007, L 335, str. 60, UL 2018, L 125, str. 15, UL 2018, L 225, str. 1, UL 2018, L 329, str. 53, UL 2019, L 245, str. 9, in UL 2023, L 30, str. 37.

II. Nacionalna zakonodaja

2. Člen 30 legge n 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, z dne 23. decembra 1994 (zakon št. 724/1994 o ukrepih za racionalizacijo javnih financ; v nadaljevanju: zakon št. 724/1994),[3] naslovljen Slamnate družbe – vrednotenje vrednostnih papirjev, v različici, ki se uporablja v sporu v glavni stvari, določa:

„(1) Delniške družbe, komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, družbe z neomejeno odgovornostjo in komanditne družbe ter nerezidenčne družbe in razni subjekti, ki imajo s stalno poslovno enoto na ozemlju države, se za namene tega člena štejejo, če ni dokazano nasprotno, da ne poslujejo, če skupni znesek prihodkov, povečanja zalog in dohodkov, razen izrednih, kot izhajajo iz izkaza poslovnega izida, če je ta predpisan, manjša od vsote zneskov, izračunanih z uporabo

[…]

(c) 15 % od preostalih osnovnih sredstev, vključno s finančnim zakupom.

[…]

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

(4a) V primeru objektivnih okoliščin, ki onemogočijo doseganje prihodkov, povečanje zalog in dohodkov, določenih v skladu s tem členom, oziroma onemogočijo izvajanje transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost iz odstavka 4, lahko zadevna družba predlaga, da se ne uporabijo določbe proti davčnemu izogibanju […].“

[…]“

III. Dejansko stanje, predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

3. Družba Vigna Ottieri s.r.l. je z namenom prodaje vina, ki ga je pridelala v Kampaniji (Italija), od leta 1996 vlagala v proizvodne obrate, opremo in blagovno znamko. Decembra 2005 je družba Vigna Ottieri svoja opredmetena in neopredmetena sredstva odplačno oddala v zakup družbi Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (v nadaljevanju: Feudi). Takrat je imela družba Feudi v lasti 22,7 % družbe Vigna Ottieri.

4. Komisija je leta 2007 začela postopek za ugotavljanje kršitev zoper Italijo glede skladnosti člena 30 zakona št. 724/1994 z direktivo o DDV.[4] Na podlagi izmenjave mnenj je Komisija navedeni postopek za ugotavljanje kršitev septembra 2010 zaključila.

[3] Gazzetta Ufficiale št. 304 z dne 30. decembra 1994.

[4] Postopek za ugotavljanje kršitev št. 2007/4392.

5. Decembra 2010 je italijanski davčni organ družbi Vigna Ottieri vročil odločbo o odmeri DDV. V navedeni odločbi je družbo Vigna Ottieri za davčno leto 2008 obravnaval kot družbo, ki ne posluje, ker vrednost izstopnih transakcij, ki so predmet DDV in ki jih je zabeležila navedena družba, ni dosegala praga, pod katerim se za namene člena 30 zakona št. 724/1994 domneva, da družba ne posluje.[5] Edini prihodek, ki ga je družba Vigna Ottieri v navedenem davčnem letu domnevno prejela, je bilo nadomestilo, ki ji ga je plačala družba Feudi za uporabo njene blagovne znamke, zakup njene opreme in prodajo določene rabljene opreme. Davčni organ pri uporabi praga iz člena 30 zakona št. 724/1994 navedenega prihodka ni upošteval, saj je menil, da se nadomestilo, ki ga je družba Vigna Ottieri prejela od družbe Feudi, nanaša na prenos dela poslovnih sredstev, zato ne spada na področje DDV. V odločbi je bilo ugotovljeno tudi, da vrednost izstopnih transakcij družbe Vigna Ottieri v treh zaporednih davčnih letih ni dosegla zadevnega praga. Davčni organ je zato zavrnil zahtevo družbe Vigna Ottieri za uporabo dobropisa DDV v letu 2009.

6. Družba Vigna Ottieri je začela postopek za odpravo odločbe o odmeri davka. Trdila je, da prihodek, ki ga je prejela na podlagi oddaje svojih sredstev v zakup, presega prag iz člena 30 zakona št. 724/1994. Nadalje je trdila, da ni prišlo do prenosa dela poslovnih sredstev, saj davčni organ ni dokazal, da je družba Feudi opravljala dejavnost, ki jo je predhodno opravljala družba Vigna Ottieri. Aprila 2012 je Commissione tributaria provinciale di Avellino (davčno sodišče pokrajine, Avellino, Italija) zavrnilo tožbo družbe Vigna Ottieri za odpravo. Družba Vigna Ottieri je zoper navedeno sodbo vložila pritožbo.

7. Septembra 2012 je družba Feudi lastniško prevzela družbo Vigna Ottieri.

8. Oktobra 2013 je Commissione tributaria regionale della Campania (davčno sodišče dežele, Kampanija, Italija) zavrnilo pritožbo družbe Vigna Ottieri. Navedeno sodišče je ugotovilo, da družbe, ki ne poslujejo, pogosto omogočijo tretjim osebam, običajno svojim družbenikom, uporabo svojih sredstev na podlagi ugodnih pogojev. V takih primerih je mogoče družbe, ki imajo v lasti navedena sredstva, obravnavati, kot da ne poslujejo. Ugotovilo je tudi, da je družba Vigna Ottieri z oddajo svojih sredstev v zakup družbi Feudi, vključno s pravico do uporabe blagovne znamke, dejansko prenesla del svojih poslovnih sredstev na družbo Feudi, zaradi česar transakcija ne spada na področje DDV.

9. Družba Feudi je marca 2014 zoper navedeno odločbo vložila kasacijsko pritožbo pri Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija). Trdila je, da je pravico do odbitka DDV mogoče omejiti le v primerih, ki jih izrecno določa Šesta direktiva Sveta[6]. V skladu s členom 27 navedene direktive lahko Svet soglasno odobri nacionalne ukrepe za preprečevanje davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ker jih Svet ni odobril, je družba Feudi trdila, da člen 30 zakona št. 724/1994 krši šesto direktivo.

10. Davčni organ je trdil, da je pravilno uporabil člen 30 zakona št. 724/1994, katerega namen je preprečiti, da imajo pravne osebe, ki formalno opravljajo ekonomsko dejavnost, dejansko pa ne poslujejo, davčne ugodnosti. Ker družba Vigna Ottieri ni bila davčna zavezanka v smislu člena 9 direktive o DDV, ji je davčni organ upravičeno zavrnil pravico do odbitka DDV.

[5] Vrednost izstopnih transakcij družbe Vigna Ottieri, ki so predmet DDV, torej ni dosegla 15 % vrednosti njenih sredstev.

[6] Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: šesta direktiva). Direktiva o DDV je s 1. januarjem 2007 šesto direktivo razveljavila in nadomestila.

11. Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) ugotavlja, da je namen člena 30 zakona št. 724/1994 odvračanje od ustanavljanja družb, ki ne poslujejo in ki obstajajo le za namene pridobivanja ugodnih davčnih pogojev za upravljanje sredstev svojih družbenikov. S sklicevanjem na povprečne koeficiente donosnosti sredstev družbe je v členu 30 zakona št. 724/1994 določen prag, na podlagi katerega se opredeli, kdaj se šteje, da družba ne posluje. Domneva, da družbe, ki ne dosegajo navedenih pragov, ne poslujejo, temelji na ugotovitvi, da ima družba, ki dejansko posluje, vsaj minimalne stalne prihodke. Družba lahko to domnevo ovrže tako, da dokaže, da zaradi objektivnih okoliščin ni mogla doseči navedene minimalne ravni prihodkov.

12. Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) pojasnjuje, da davčni zavezanec, ki ne posluje, izgubi pravico do vračila morebitnega presežka DDV, ki izhaja iz dobropisa[7], ki ga je zahteval v davčni napovedi, pravico do uporabe navedenega dobropisa za izravnavo druge obveznosti v zvezi z DDV, in pravico do prenosa navedenega dobropisa na tretjo osebo. Davčni zavezanec sicer ohrani pravico do prenosa navedenega dobropisa in do njegovega odbitka od DDV, ki se plača v naslednjih davčnih obdobjih, vendar to pravico izgubi, če v treh zaporednih davčnih letih ne doseže pragov, na katere se nanaša točka 11 teh sklepnih predlogov. Pravica do odbitka DDV nastane, če davčni zavezanec dobavi blago ali storitve drugemu davčnemu zavezancu, slednji pa to uporabi kot vstopni DDV za namene svojih obdavčenih izstopnih transakcij. Nacionalni davčni organi ne morejo naložiti dodatnih pogojev. Zaradi navedenega Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) ni prepričano, ali je družbi, ki ne izpolnjuje pogojev preizkusa iz člena 30 zakona št. 724/1994, mogoče odreči status davčnega zavezanca v smislu člena 9(1) direktive o DDV, ker ta ne dosega zadostnega obsega izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, četudi so razlogi za navedeno zavrnitev statusa izpodbojni.

13. Direktiva o DDV tudi potrjuje, da je preprečevanje goljufij, davčnih utaj in zlorab legitimen cilj. Pravico do odbitka je mogoče odreči, če davčni zavezanec pod pretvezo opravljanja ekonomske dejavnosti dejansko želi v svoje zasebno premoženje vključiti blago, ki je lahko predmet odbitka, če bi bilo pridobljeno za namene opravljanja ekonomske dejavnosti. Vendar davčni organi ne morejo sprejemati dokaznih pravil, kot je domneva o obstoju zlorabe ali goljufije v primeru opustitve naložbe, na podlagi katerih bi bilo za davčnega zavezanca nemogoče ali pretirano oteženo uveljavljati pravico do odbitka DDV. Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) se zato sprašuje, ali je domneva iz člena 30 zakona št. 724/1994 skladna z načelom sorazmernosti, ne glede na to, da je Komisija na vprašanje v Evropskem parlamentu odgovorila, da je.[8]

14. Nazadnje, Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) se sprašuje, ali člen 30 zakona št. 724/1994 krši načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. Davčni zavezanec, ki opravlja transakcijo, ne bo vedel, ali bo lahko uveljavljal pravico do odbitka oziroma vračila DDV, saj bo uveljavljanje navedenih pravic odvisno od tega, ali bo zadevni davčni zavezanec v posameznem davčnem letu dosegel določeno raven prihodkov.

[7] Pojem „presežek DDV, ki izhaja iz dobropisa “ se uporablja, kadar družba, ki je opravila več vstopnih transakcij kot izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, v posameznem davčnem letu ne more v celoti izravnati plačanega DDV z obračunanim DDV.

[8] Glej odgovor Komisije z dne 30. novembra 2010 na parlamentarno vprašanje P-9064/2010 (UL 2011, C 249 E, str. 1).

15. V navedenih okoliščinah je Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

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

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

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

16. Pisna stališča so predložile družba Feudi, italijanska vlada in Komisija. Na obravnavi 14. junija 2023 so navedene stranke ustno podale stališča in odgovorile na vprašanja Sodišča.

IV. Presoja

A. Prvo vprašanje

17. Družba Feudi trdi, da bi bilo treba na prvo vprašanje odgovoriti nikalno. Status davčnega zavezanca je posledica opravljanja ekonomske dejavnosti, ne glede na njeno donosnost ali vrednost izstopnih transakcij. V skladu s sodno prakso velja, da dejstvo, da je premoženje primerno za gospodarsko uporabo, običajno zadošča za ugotovitev, da ga lastnik uporablja za namene ekonomske dejavnosti in posledično iz navedene uporabe trajno prejema dohodek. Če se premoženje lahko uporablja za gospodarske in zasebne namene, je treba preučiti vse okoliščine njegove uporabe, da se ugotovi, ali se dejansko uporablja za trajno doseganje dohodka.[9] Družba Feudi poudarja, da se njena sredstva v obliki obratov, opreme in blagovne znamke lahko uporabljajo le za namene prodaje vina. Člen 9(1) direktive o DDV torej preprečuje uporabo domneve s sklicevanjem na vrednost izstopnih transakcij, ki so predmet DDV.

[9] Sodba z dne 20. junija 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 20).

18. Italijanska vlada trdi, da člen 9(1) direktive o DDV ni ovira za nacionalno zakonodajo, kot je tista iz postopka v glavni stvari, katere namen je preprečiti zlorabo družb za doseganje davčnih ugodnosti. Za družbo, ki trgu ne zagotavlja blaga ali storitev, se ne more šteti, da opravlja ekonomsko dejavnost. Cilj nacionalne zakonodaje je z uvedbo izpodbojne domneve, ki se nanaša na vrednost izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, in katere uporaba je predmet sodne presoje, zgolj opredeliti primere, ko družba dejansko ne opravlja pristne ekonomske dejavnosti.

19. Komisija ugotavlja, da je cilj italijanske zakonodaje preprečiti zlorabe, ki nastanejo, če imajo družbe proizvodna sredstva, s katerimi ne ustvarjajo obdavčljivega prihodka. Take družbe opredeljuje s primerjavo vrednosti sredstev, ki jih ima družba, z določenimi pragovi prihodkov. Če obračunani davčni prihodki v zadevnem obdobju ne dosegajo navedenih pragov, se šteje, da družba ne posluje, razen če lahko pojasni, zakaj je imela tako nizke prihodke. Italijanska zakonodaja glede takih družb tudi določa plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v višini, ki se izračuna glede na domnevni minimalni dohodek. Člen 30 zakona št. 724/1994 na tri načine omejuje pravico družb, ki ne poslujejo, do odbitka DDV. Prvič, družba, ki ne posluje, ne more dobiti vračila presežka plačanega DDV v davčnem letu, v katerem se šteje, da ni poslovala.[10] Drugič, družba v davčnem letu, v katerem se šteje, da ni poslovala, ne more izravnati presežka plačanega DDV z drugimi davki ali obveznostmi, prav tako dobropisa DDV ne more prenesti na tretjo osebo. Tretjič, čeprav lahko družba, ki ne posluje, načeloma prenese dobropis DDV v naslednje davčno leto, to pravico izgubi, če se tri zaporedna davčna leta šteje, da ni poslovala.

20. Člen 9 direktive o DDV opredeljuje „ekonomsko dejavnost“ zelo široko, saj obsega vsako stalno dejavnost, ki se opravlja v zameno za plačilo, ne glede na namen ali rezultat navedene dejavnosti. Komisija meni, da če se na podlagi nacionalne zakonodaje, ki se uporablja, šteje, da družba ne posluje, to še ne pomeni nujno, da družba izgubi status davčnega zavezanca. Status davčnega zavezanca, kot je opredeljen v členu 9 direktive o DDV, je neodvisen od donosnosti ekonomskih dejavnosti, ki jih družba opravlja. Družba, ki ne posluje, lahko vedno navede, da ni pridobila blaga ali storitev za namene svojih obdavčenih izstopnih transakcij, posledično pa v takem primeru na podlagi člena 168 direktive o DDV nima pravice do odbitka plačanega DDV. Po navedbah Komisije italijanski davčni organ ni oporekal ekonomski naravi dejavnosti družbe Vigna Ottieri, ampak je na podlagi nezadostne donosnosti njenih izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, ugotovil, da družba ni poslovala.

21. Pojem „davčnega zavezanca“ za namene direktive o DDV je opredeljen glede na pojem „ekonomska dejavnost“ v členu 9(1), drugi pododstavek, navedene direktive. Obstoj takšne dejavnosti je tisti, ki upravičuje opredelitev „davčnega zavezanca“ na podlagi člena 9(1), prvi pododstavek, navedene direktive.[11]

22. Člen 9(1), drugi pododstavek, direktive o DDV opredeljuje pojem „ekonomske dejavnosti“ kot vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, „predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“. Izraz „izkoriščanje“ se v skladu z načelom nevtralnosti DDV nanaša na vse transakcije, ne glede na njihovo pravno obliko, katerih namen je trajno doseganje dohodka od premoženja.[12] Število ali

[10] Komisija je na obravnavi dodala, da družba, ki ne posluje, ne izgubi pravice do odbitka v zvezi z izstopnimi transakcijami, ki so predmet DDV, tudi če obseg navedenih transakcij ne dosega praga. Člen 30 zakona št. 724/1994 omejuje le uveljavljanje pravice do odbitka presežka plačanega DDV.

[11] Sodbi z dne 15. septembra 2011, Słaby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 43), in z dne 20. januarja 2021, AJFP Sibiu in DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, točka 25).

[12] Sodbi z dne 15. septembra 2011, Słaby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 45), in z dne 20. januarja 2021, AJFP Sibiu in DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, točka 27).

vrednost transakcij nista veljavni merili za razlikovanje med dejavnostmi gospodarskega subjekta, ki ravna v zasebne namene, ki ne spadajo na področje uporabe te direktive, in dejavnostmi gospodarskega subjekta, čigar transakcije so ekonomska dejavnost. [13]

23. Pojma „dobava blaga“ in „opravljanje storitev“ sta objektivna in se uporabljata neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij. [14] Vprašanje, ali je namen transakcij ustvarjanje dobička, ni pomembno. [15] To, da se ekonomska transakcija izvede po višji ali nižji ceni od običajne tržne cene, prav tako ni pomembno pri ugotavljanju, ali gre za odplačno transakcijo. [16]

24. Niti pridobitev niti prodaja premoženja ne moreta pomeniti izkoriščanja premoženja z namenom trajnega doseganja dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, direktive o DDV, saj je edino plačilo iz teh transakcij morebitni dobiček pri prodaji tega premoženja. [17] Prav tako se zgolj lastništvo sredstev ne šteje za ekonomsko dejavnost v smislu direktive o DDV. [18] To izhaja tudi iz člena 19, prvi odstavek, direktive o DDV, ki določa, da lahko države članice v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga. Namen navedene določbe je državam članicam omogočiti zagotavljanje lažjega prenosa podjetij ali delov podjetij, tako da se ti prenosi poenostavijo ter da se prepreči, da bi se prevzemniku naložilo plačilo nesorazmernega davka, ki bi se v vsakem primeru nazadnje povrnil z odbitkom plačanega DDV. [19] Ob upoštevanju navedenega namena pojem prenosa, ne glede na to, ali gre za celotna sredstva ali del sredstev za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje, vključuje prenos poslovnih sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja, vključno z opredmetenimi in neopredmetenimi elementi, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno ekonomsko dejavnost. Navedeni pojem pa ne vključuje samega prenosa sredstev podjetja, kot je prodaja zalog proizvodov. [20] Enako lahko do prenosa sredstev podjetja pride tudi, če so prevzemniku poslovni prostori dani na razpolago na podlagi pogodbe o zakupu ali če ta sam razpolaga s primerno nepremičnino, kamor je mogoče premestiti celoten sklop prenesenih sredstev in tam nadaljevati zadevno gospodarsko dejavnost. [21]

25. Čeprav se prenosi iz člena 19 direktive o DDV nanašajo na tiste, pri katerih ima prevzemnik namen uporabljati poslovna sredstva ali preneseni del podjetja, pa se z navedeno določbo ne zahteva, da je moral prevzemnik pred prenosom opravljati enako ekonomsko dejavnost kot prenosnik. [22]

[13] Sodbe z dne 15. septembra 2011, Słaby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 37); z dne 17. oktobra 2019, Paulo Nascimento Consulting (C-692/17, EU:C:2019:867, točka 25), in z dne 20. januarja 2021, AJFP Sibiu in DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, točka 30).

[14] Sodba z dne 2. junija 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, točka 22).

[15] Prav tam, točka 35.

[16] Prav tam, točka 45.

[17] Sodba z dne 20. januarja 2021, AJFP Sibiu in DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, točka 28).

[18] Glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, točki 13 in 14), v kateri je Sodišče ugotovilo, da holding ni davčni zavezanec.

[19] Sodba z dne 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, točka 39).

[20] Sodbe z dne 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, točka 40); z dne 10. novembra 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, točki 24 in 25), in z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 15).

[21] Sodba z dne 10. novembra 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, točka 29). Dejstvo, da so bili poslovni prostori prevzemniku le dani v zakup, ne pa prodani, ni ovira za to, da pridobitelj nadaljuje dejavnost prodajalca (prav tam, točka 40).

[22] Sodbi z dne 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, točki 44 in 45), in z dne 10. novembra 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, točka 37).

26. Transakcija pomeni dobavo blaga ali opravljanje storitev, zato gre za ekonomsko dejavnost, če izpolnjuje objektivna merila, na katerih temelji navedeni pojem. Tako je tudi, če se transakcija opravi zgolj zaradi zagotavljanja davčne ugodnosti.[23]

27. Iz tega sledi, da se status davčnega zavezanca nanaša na vsak subjekt, ki neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, katere namen je trajno doseganje dohodka, ne glede na rezultate take dejavnosti. Direktiva o DDV torej nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki status davčnega zavezanca pogojuje z doseganjem določene ravni dohodka iz ekonomske dejavnosti.

28. V skladu s tem predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje predložitvenega sodišča odgovori, da je treba člena 9(1) direktive o DDV razlagati tako, da statusa davčnega zavezanca ni mogoče odreči, če v treh zaporednih letih zadevne opravljene transakcije za namene DDV ne dosegajo vrednosti, za katero se šteje, da je sorazmerna z dohodkom, ki se lahko razumno pričakuje glede na razpoložljivo premoženje.

29. Kljub temu pa ugotavljam, da je Komisija na obravnavi navedla, da v kolikor lahko davčni zavezanec, ki ne dosega zahtevane ravni prihodkov, delno izravna plačani vstopni DDV z obračunanim DDV v okviru svojih izstopnih transakcij, zadevna nacionalna zakonodaja ne vpliva na status davčnega zavezanca. Edina posledica nedoseganja zadevnega praga dohodkov v treh zaporednih davčnih letih je, da davčni zavezanec ne more prenesti dobropisa za presežek plačanega vstopnega DDV v naslednje obdobje, s čimer izgubi pravico do uporabe navedenega dobropisa. Če je tako, se zdi, da zadevna nacionalna zakonodaja dejansko ne pogojuje statusa davčnega zavezanca z doseganjem določenega praga dohodka v zadevnem davčnem letu, vendar mora to preveriti predložitveno sodišče.

B. Drugo vprašanje

30. V skladu z načelom nevtralnosti DDV družba Feudi trdi, da je pravica do odbitka vstopnega DDV lahko odvisna le od opravljanja ekonomske dejavnosti ter uporabe blaga in storitev, pridobljenih v ta namen. Davčni zavezanec ima pravico do odbitka vstopnega DDV, če se DDV obračuna na njegove izstopne transakcije. Čeprav sme davčni organ zavrniti pravico do odbitka v primeru utaje davkov ali goljufije, kar mora dokazati s sklicevanjem na objektivne elemente, pa družba Feudi trdi, da se v tem primeru ne more sklicevati na domnevo. Vsekakor je merilo, ki temelji na obsegu izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, neustrezen ukrep za ocenjevanje, ali je bila storjena goljufija.

31. Italijanska vlada trdi, da na podlagi njene nacionalne zakonodaje uveljavljanje pravice do odbitka DDV ni nemogoče ali izredno oteženo, saj lahko družbe dokažejo, da dejansko opravljajo ekonomsko dejavnost, kljub temu, da ustvarjajo zelo nizke prihodke. Člen 30 zakona št. 724/1994 je zato skladen z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti DDV.

32. Komisija trdi, da če davčni zavezanec blago ali storitve uporablja za namene obdavčenih transakcij, je upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago ali storitev. Navedeni odbitek se načeloma izračuna tako, da se od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka. Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo presežek ali pa ga prenesejo v naslednje davčno obdobje.

[23] Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 60).

33. V zadevi, ki jo obravnava predložitveno sodišče, je bila pravica do prenosa dobropisa DDV v naslednje obdobje zavrnjena, ker družba Feudi tri zaporedna davčna leta ni dosegla minimalnega praga izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, kakor je določen v italijanski zakonodaji. Komisija trdi, da italijanska zakonodaja v delu, v katerem glede nekaterih davčnih zavezancev šteje, da ne poslujejo, to utemeljuje s tem, da je davčni zavezanec opravljal vstopne transakcije, ki so predmet DDV, pri tem pa ni opravil dovolj izstopnih transakcij, ki so predmet DDV. Ker v navedenih okoliščinah davčni zavezanec nima pravice do odbitka presežka plačanega vstopnega DDV, načelo nevtralnosti DDV ne nasprotuje navedeni razlagi italijanske zakonodaje.

34. Komisija tudi meni, da je člen 30 zakona št. 724/1994 sorazmeren s ciljem preprečevanja neupravičenih odbitkov vstopnega DDV s strani družb, če je navedena družba hkrati upravičena predložiti dokaze, in sicer pod pogoji, ki jih ni mogoče opredeliti kot izredno težke, da je sklepala vstopne transakcije za namene opravljanja izstopnih transakcij, ki so predmet DDV.

35. Sistem odbitkov, vzpostavljen z direktivo o DDV, je zasnovan tako, da gospodarski subjekt v celoti razbremeni bremena dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zagotavlja, da se vse ekonomske dejavnosti ne glede na njihov namen ali izid obdavčijo nevtralno, če se zanje plačuje DDV.[24] Pravica do odbitka je sestavni del sistema DDV. Načeloma ne sme biti omejena, če davčni zavezanci, ki jo želijo uveljavljati, upoštevajo tako vsebinske kot formalne zahteve ali pogoje, ki veljajo zanjo.[25]

36. Člen 168 direktive o DDV določa, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, če se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij.[26] Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka.[27]

37. V skladu s členom 273, prvi odstavek, direktive o DDV lahko države članice določijo še druge obveznosti od tistih, ki so določene s to direktivo, če menijo, da so te potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Taki ukrepi ne smejo presegati tega, kar je potrebno za uresničitev teh ciljev, in jih ni mogoče uporabiti tako, da bi sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV.[28]

38. Na pravo Unije se ni dovoljeno sklicevati z namenom zlorabe ali goljufije. Koristi prava Unije se ne uporabljajo za transakcije, ki niso opravljene v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak samo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom Unije. To načelo prepovedi zlorabe se uporablja tudi na področju DDV, direktiva o DDV pa priznava in spodbuja boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam.[29]

[24] Sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 43), in z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točka 30).

[25] Sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 44), in z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točka 31).

[26] Sodba z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točki 31 in 42).

[27] Sodbi z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 44), in z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, točka 42).

[28] Sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 47), in z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točka 32).

[29] Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točke 68 do 71).

39. V okviru sistema DDV se šteje, da gre za zlorabo le, če, prvič, zadevne transakcije, ne glede na formalne pogoje, predvidene z upoštevnimi določbami direktive o DDV in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, vodijo do pridobitve davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju teh določb. In drugič, če je očitno, da je bistveni cilj zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti. [30]

40. Na drugo vprašanje, ki zahteva odgovor glede na moj predlagani odgovor na prvo vprašanje, bi bilo treba odgovoriti na podlagi zgoraj navedenega.

41. Člen 30 zakon št. 724/1994 načeloma določa, da je družba, ki ne posluje, tista, ki ne opravlja minimalnega obsega ekonomskih transakcij, ki so predmet DDV, v primerjavi z vrednostjo premoženja, ki ga ima taka družba. Navedeno domnevo je mogoče ovreči s predložitvijo dokazov o objektivnih razlogih za neobičajno nizek obseg izstopnih transakcij družbe, ki so predmet DDV. Če se domneva uporablja, lahko družba, ki ne posluje, prenese dobropis za presežek plačanega vstopnega DDV le v naslednje davčno leto. Če družba tri zaporedna leta ne dosega referenčnega praga dohodka, dobropisa DDV ne more prenesti v naslednje leto. Kot je na obravnavi navedla Komisija, druge stranke pa ji niso nasprotovale, tudi kadar družba, ki ne posluje, ne doseže navedenega praga, zaradi tega ne izgubi pravice do odbitka, ki se nanaša na izstopne transakcije, ki so predmet DDV, torej do odštetja plačanega vstopnega DDV od DDV, ki ga je dolžna plačati.

42. V delu, v katerem italijanska zakonodaja določa, da družbe izgubijo pravico do odbitka morebitnega presežka plačanega vstopnega DDV, kadar tri leta zaporedoma ne opravijo zadostnega obsega izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, se navedena zakonodaja nanaša na načelo iz člena 168 direktive o DDV, kot se razlaga v sodni praksi, na katero se nanaša točka 36 teh sklepnih predlogov, saj ima davčni zavezanec pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV le, kadar se pridobljeno blago ali storitve uporabljajo za namene njegovih izstopnih transakcij, ki so predmet DDV. Zato gre za ukrep proti davčnemu izogibanju z zakonitim ciljem, torej preprečiti družbam, ki ne poslujejo, zlorabo sistema DDV, kar je cilj, ki je skladen s členom 273 direktive o DDV in sodno prakso, na katero se nanašata točki 38 in 39 teh sklepnih predlogov.

43. Glede načela sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da morajo države članice v skladu z njim uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo učinkovito uresničitev cilja, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj ogrožajo cilje in načela, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije. [31] Nacionalna zakonodaja, ki vzpostavlja izpodbojno domnevo z namenom zmanjšanja tveganja za izogibanje davkom in davčno utajo torej sama po sebi ni v nasprotju z načelom sorazmernosti, če se subjektom, na katere se taka pravila nanašajo, dejansko omogoči sklicevanje na objektivne razloge za nenavadno nizek obseg izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, v zadevnih davčnih letih. [32] Taki dokazi se predložijo v skladu s pravili nacionalnega prava, na podlagi katerih pa uveljavljanje pravice do odbitka DDV ne sme biti nemogoče ali pretirano oteženo. [33] Dokazni standard, ki se zahteva za ovrženje domneve, tudi ne sme biti pretirano visok.

44. V obravnavani zadevi, kot je poudarila italijanska vlada, družbi za ovrženje domneve ni treba dokazati, da je dosegla prag dohodkov. Lahko zagotovi tudi ustrezno pojasnilo, zakaj je v zadevnih davčnih letih opravila zelo malo izhodnih transakcij (na primer zaradi težav v proizvodnji ali

[30] Prav tam, točki 74 in 75.

[31] Sodba z dne 28. februarja 2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124, točka 34).

[32] Glej po analogiji sodbo z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točki 42 in 44), v kateri je Sodišče ugotovilo, da načelo sorazmernosti ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki vzpostavlja izpodbojno domnevo glede prihodkov, ki so predmet DDV, če sme davčni zavezanec izpodbijati odmero davka in če zahtevani dokazni prag ni previsok.

[33] Glej v tem smislu sodbi z dne 12. novembra 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, točka 39), in z dne 11. novembra 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, točka 51).

upada gospodarske rasti). Iz dejstva, da se izpodbojna domneva iz italijanske zakonodaje uporablja, kadar prag dohodkov ni dosežen tri davčna leta zaporedoma, izhaja, da je domneva ustrezno zastavljena za opredelitev umetnih konstrukcij. V primeru spora mora predložitveno sodišče preveriti, ali so dokazna pravila za izpodbijanje domneve v italijanski zakonodaji opredeljena tako, da je nemogoče oziroma pretirano oteženo uveljavljati pravico do odbitka DDV.

45. Zato predlagam, naj Sodišče na drugo vprašanje predložitvenega sodišča odgovori, da načelo nevtralnosti DDV in načelo sorazmernosti ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se lahko pravica do odbitka vstopnega DDV, plačanega za nakupe, ali do vračila takega DDV ali do uporabe takega DDV v naslednjem davčnem obdobju zavrne, če v treh zaporednih davčnih letih obseg opravljenih zadevnih transakcije, ki so predmet DDV, ni sorazmeren z dohodkom, ki se lahko razumno pričakuje glede na premoženje zadevnega davčnega zavezanca, ta pa ne more dokazati obstoja objektivnih razlogov, ki bi to okoliščino upravičile. Pogoji, pod katerimi se taki dokazi smejo predložiti, ne smejo biti tako strogi, da bi bilo zadevni osebi nemogoče ali pretirano oteženo uveljavljati pravico do odbitka DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

C. Tretje vprašanje

46. Na tretje vprašanje predložitvenega sodišča bom odgovoril glede na svoj odgovor na njegovo drugo vprašanje.

47. Družba Feudi trdi, da nacionalna zakonodaja, ki vzpostavlja trajno negotovost glede možnosti odbitka plačanega vstopnega DDV, ni v skladu z načelom pravne varnosti.

48. Italijanska vlada in Komisija trdita, da italijanska zakonodaja ne nasprotuje načelu pravne varnosti in ne načelu varstva legitimnih pričakovanj, saj je postavljena v jasen pravni okvir, ki natančno opredeljuje okoliščine, v katerih lahko davčni zavezanec izgubi pravico so odbitka plačanega vstopnega DDV. Prav tako družba, ki ne opravlja ekonomske dejavnosti, ne more legitimno pričakovati pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV.

49. Kot je Sodišče večkrat ponovilo, bi morala biti zakonodaja Unije jasna in njena uporaba predvidljiva za vse, na katere se nanaša. Ta zahteva pravne varnosti se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi prizadetim omogočila prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga. [34]

50. Nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari vsebuje izpodbojno domnevo, ki se uporablja, kadar davčni zavezanec v treh zaporednih davčnih letih ne ustvari zadostnega obsega izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, v odstotkih glede na vrednost svojega premoženja. Zakonodaja torej vsebuje jasno pravilo, o katerem je davčni zavezanec obveščen v naprej in ki omejuje pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV. V trenutku, ko davčni zavezanec odda obračun DDV, zagotovo ve, ali se v njegovih okoliščinah navedeno pravilo uporablja ali ne, tako kot vsi drugi davčni zavezanci ugotavljajo svoje obveznosti v zvezi z DDV za posamezno davčno leto ob oddaji obračuna DDV. Davčni zavezanec lahko po potrebi dokaže, da so njegove izstopne transakcije, ki so predmet DDV, dosegle zadevni prag, ali pa da ga niso iz objektivnih razlogov.

[34] Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 72 in navedena sodna praksa).

51. Načelo varstva legitimnih pričakovanj se uporablja za vse subjekte, ki jim je upravni organ dal natančna zagotovila, na podlagi katerih lahko skrben in dobro obveščen subjekt oblikuje razumna pričakovanja, če so ta tudi legitimna. [35]

52. Iz dokumentov, ki so na voljo Sodišču, ne izhaja, da je italijanski davčni organ dal kakršna koli natančna zagotovila družbi Vigna Ottieri, da ta v zadevnih davčnih letih ne bo obravnavana kot družba, ki ne posluje, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče. Družba, ki ne posluje, se glede odbitka plačanega vstopnega DDV ne more sklicevati na načelo varstva legitimnih pričakovanj, če blago in storitve, ki jih je pridobila, niso bile uporabljene za namene izstopnih transakcij, ki so predmet DDV, kot zahteva člen 168 direktive o DDV.

53. Zato predlagam, da Sodišče na tretje vprašanje predložitvenega sodišča odgovori, da načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se lahko pravica do odbitka vstopnega DDV, plačanega za nakupe, ali do vračila takega DDV ali do uporabe takega DDV v naslednjem davčnem obdobju zavrne, če v treh zaporednih davčnih letih obseg opravljenih zadevnih transakcije, ki so predmet DDV, ni sorazmeren z dohodkom, ki se lahko razumno pričakuje glede na premoženje zadevnega davčnega zavezanca, ta pa ne more dokazati obstoja objektivnih razlogov, ki bi to okoliščino upravičile.

V. Predlog

54. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Corte suprema di Cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija), odgovori:

1. Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

   je treba razlagati tako, da statusa davčnega zavezanca ni mogoče odreči, če v treh zaporednih letih zadevne opravljene transakcije za namene DDV ne dosegajo vrednosti, za katero se šteje, da je sorazmerna z dohodkom, ki se lahko razumno pričakuje glede na razpoložljivo premoženje.

2. Načelo nevtralnosti DDV in načelo sorazmernosti

   je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se lahko pravica do odbitka vstopnega DDV, plačanega za nakupe, ali do vračila takega DDV ali do uporabe takega DDV v naslednjem davčnem obdobju zavrne, če v treh zaporednih davčnih letih obseg opravljenih zadevnih transakcije, ki so predmet DDV, ni sorazmeren z dohodkom, ki se lahko razumno pričakuje glede na premoženje zadevnega davčnega zavezanca, ta pa ne more dokazati obstoja objektivnih razlogov, ki bi to okoliščino upravičile. Pogoji, pod katerimi se taki dokazi smejo predložiti, ne smejo biti tako strogi, da bi bilo zadevni osebi nemogoče ali pretirano oteženo uveljavljati pravico do odbitka DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

3. Načelo pravne varnosti in načelo varstva legitimnih pričakovanj

[35] Glej v tem smislu sodbi z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točki 44 in 45), in z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, točka 90).

je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, na podlagi katere se lahko pravica do odbitka vstopnega DDV, plačanega za nakupe, ali do vračila takega DDV ali do uporabe takega DDV v naslednjem davčnem obdobju zavrne, če v treh zaporednih davčnih letih obseg opravljenih zadevnih transakcije, ki so predmet DDV, ni sorazmeren z dohodkom, ki se lahko razumno pričakuje glede na premoženje zadevnega davčnega zavezanca, ta pa ne more dokazati obstoja objektivnih razlogov, ki bi to okoliščino upravičile.