

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 17. julija 2014(*)

„Predhodno odločanje o Davek na dodano vrednost o Šesta direktiva 77/388/EGS o Direktiva 2006/112/ES o Oprostitve pri uvozu blaga, namenjenega za postopek skladiščenja, ki ni carinsko skladiščenje o Obveznost fizičnega vnosa blaga v skladišče o Nespoštovanje o Obveznost plačila DDV ne glede na to, da je bil že plačan v okviru obrnjene davčne obveznosti“

V zadevi C-272/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italija) z odločbo z dne 25. maja 2012, ki je na Sodišču prispela 21. maja 2013, v postopku

Equoland Soc. coop. arl

proti

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi A. Borg Barthet, predsednik senata, E. Levits in F. Biltgen (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. aprila 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Equoland Soc. coop. arl M. Turci, R. Vianello in D. D'Alauro, odvetniki,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Albenziom, avvocato dello Stato,
- za špansko vlado J. García-Valdecasas Dorrego in L. Banciella Rodríguez-Miñón, agenta,
- za Evropsko komisijo D. Recchia in C. Soulay, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 16 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/18/ES

z dne 14. februarja 2006 (UL L 51, str. 12, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ter tudi členov 154 in 157 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Equoland Soc. coop. arl (v nadaljevanju: Equoland) in Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (carinski urad – carinska pisarna v Livornu, v nadaljevanju: Ufficio) v zvezi z odločbo slednjega, s katero je družbi Equoland naložil plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pri uvozu blaga, ki fizično ni bilo vneseno v davčno skladišče, čeprav je družba Equoland v okviru obrnjene davčne obveznosti ta davek že plačala.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 10(3) Šeste direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago uvoženo. Če je za blago pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 7(3), obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta samo, če se za to blago ti postopki končajo.

Če pa je uvoženo blago zavezano carini, kmetijskim prelevmanom ali dajatvam z enakim učinkom, določenih v okviru skupne politike, obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastaneta, ko nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna teh dajatev v Skupnosti.

Če uvoženo blago ni zavezano plačilu katerih koli od teh dajatev Skupnosti, države članice glede obdavčljivega dogodka in trenutka nastanka obveznosti obračuna davka uporabljajo določbe, ki veljajo za obračun carine.“

4 Člen 16(1) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28c te direktive (v nadaljevanju: člen 16(1) Šeste direktive), določa:

„Brez poseganja v druge davčne določbe Skupnosti lahko države članice, s pogojem posvetovanj iz člena 29, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproščene plačila davka na dodano vrednost vse ali nekatere od naslednjih transakcij, če niso namenjene za končno uporabo in/ali potrošnjo in je znesek dolgovanega [DDV] ob prenehanju postopkov iz možnosti A do E, enak znesku davka, ki bi bil dolgovan, če bi bila vsaka od teh transakcij obdavčena na ozemlju države:

A. uvoz blaga, namenjenega v postopek skladiščenja, razen carinskega skladiščenja;

B. dobave blaga, namenjenega, da:

(a) se predloži carini in, kadar je to ustrezno, da v začasno hrambo;

(b) se da v prosto cono ali v prosto skladišče;

(c) se da v postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja;

[...]

(e) se da na ozemlju države v postopek skladiščenja, razen carinskega skladiščenja.

V tem členu se šteje, da so skladišča, razen carinskih skladišč:

– za trošarinske izdelke prostori, ki so določeni kot trošarinska skladišča za namene člena

4(b) Direktive [Sveta] 92/12/EGS [z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179)],

– za blago, razen trošarinskih izdelkov, prostori, ki jih kot take določijo države članice. Države članice pa ne smejo določiti postopkov skladiščenja, razen carinskega skladiščenja, če je to blago namenjeno dobavam na ravni trgovine na drobno.

[...]"

5 člen 17 Šeste direktive, v različici, ki izhaja iz člena 28f te direktive, določa:

- „1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.
2. Dokler se blago in storitve uporablja[jo] za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

[...]

(b) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago na ozemlju države;

[...].“

6 V skladu s členom 4(b) Direktive 92/12 se kot davčno skladišče šteje „prostor, v katerem imetnik trošarinskega skladišča pri opravljanju svoje poslovne dejavnosti trošarinsko blago proizvaja, predeluje, skladišči, prejema ali odpremlja pod režimom odloga plačila trošarine z upoštevanjem pogojev, ki jih določijo pristojni organi države članice, v kateri se trošarinsko skladišče nahaja“.

Italijansko pravo

7 Uredba-zakon št. 331 z dne 30. avgusta 1993 o uskladitvi določb o davkih na mineralna olja, alkohol, alkoholne pijače in tobake izdelke ter določb o DDV z določbami iz direktive EGS in spremembami, ki so posledica te uskladitve, in tudi z določbami o sistemu centrov za davčno svetovanje, postopkih za povračilo davkov, izključitvi ILOR (lokalni davek od dohodkov) od dohodkov pravnih oseb do zneska, ki ustreza neposrednim poslovnim stroškom, z letom 1993 uvedenem davku na izredno potrošnjo določenih dobrin, ter z drugimi davčnimi določbami (GURI št. 203 z dne 30. avgusta 1993), v členu 50.b(4) določa:

„Davek na dodano vrednost se ne plača za te transakcije:

[...]

(b) transakcije dajanja v prosti promet blaga iz tretjih držav, ki je namenjeno v davčno skladišče, potem ko je dana ustrezna varščina, sorazmerna davku. Varščine so oproščeni subjekti, določeni v skladu s členom 14a Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 [...], in subjekti, ki so oproščeni na podlagi člena 90 konsolidirane različice zakonskih določb na carinskem področju iz Uredbe predsednika republike št. 43 z dne 23. januarja 1973.“

8 Zakonska uredba št. 471 z dne 18. decembra 1997 o spremembi nekazenskih davčnih sankcij na področjih neposrednih davkov, davka na dodano vrednost in pobiranja davkov v skladu s členom 3(133)(q) zakona št. 662 z dne 23. decembra 1996 (redni dodatek h GURI št. 5 z dne 8. januarja 1998, v nadaljevanju: zakonska uredba št. 471/97) v členu 13 določa:

„1. Kdor v predpisanih rokih ne plaša, v celoti ali deloma, akontacije, periodi?nega obroka, izena?evalnega ali izravnalnega zneska davka, ki izhaja iz dav?ne napovedi, pri ?emer se v teh primerih odbitek izvede od zneska periodi?nega obroka in akontacije, tudi ?e nista bila pla?ana, se kaznuje z upravno sankcijo v višini 30 % vsakega nepla?anega zneska, tudi ko se po popravi vsebinskih ali ra?unskih napak ob pregledu letne dav?ne napovedi ugotovi, da je davek višji oziroma je presežek, ki ga je mogo?e odbiti, nižji. Za pla?ila v zvezi s krediti, v celoti zavarovanimi z zakonsko dolo?eno ali dav?no priznano zastavno pravico ali osebnim poroštvom, izvedena z zamudo, krajšo od 15 dni, se sankcija, dodatno dolo?ena v prvem stavku ?lena 13(1)(a) zakonske uredbe št. 472 z dne 18. decembra 1997, dalje zniža na znesek, ki ustreza eni petnajstini za vsak dan zamude. Enaka sankcija je predpisana tudi v primeru odmere povišanega davka v skladu s ?leni 36.b in 36.c uredbe št. 600 predsednika Republike z dne 27. septembra 1973 in ?lena 54 uredbe št. 633 predsednika Republike z dne 26. oktobra 1972.

2. Za davke, ki niso vpisani na seznam, se sankcija izre?e tudi v vseh primerih nepla?ila davka ali dela tega davka v predpisanem roku.

3. Sankcije, dolo?ene s tem ?lenom, se ne izre?ejo, ?e so se pla?ila v okviru predpisanih rokov izvršila pri drugem nepristojnem uradu, pisarni ali koncesionarju.“

Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

9 Dejansko stanje v postopku v glavni stvari se lahko podlagi predložitvene odlo?be in stališ? družbe Equoland, italijanske in španske vlade ter Evropske komisije povzame, kot sledi v nadaljevanju.

10 Družba Equoland je junija 2006 pri Ufficio uvozila del blaga iz tretjih držav. V carinski prijavi je bilo navedeno, da je to blago za namene DDV namenjeno v dav?no skladiš?e. Zato se na dan te transakcije pla?ilo DDV pri uvozu ni zahtevalo.

11 Upravitelj skladiš?a, v katero je bilo blago namenjeno, je dan po uvozu to blago vpisal na seznam prejetih zalog. Vendar se je izkazalo, da blago v skladiš?e ni bilo nikdar vneseno fizi?no, temve? le navidezno, in sicer z vpisom na omenjeni seznam. Zato je bilo blago takoj izvzeto iz režima dav?nega skladiš?a in družba Equoland je DDV pla?ala v okviru obrnjene dav?ne obveznosti.

12 Ufficio je ob upoštevanju dejstva, da blago ni bilo fizi?no vneseno v dav?no skladiš?e in da zato pogoji za odlog pla?ila DDV pri uvozu niso bili izpolnjeni, menil, da družba Equoland ni pla?ala zahtevanega davka, in ji je v skladu s ?lenom 13 zakonske uredbe št. 471/97 naložil pla?ilo DDV pri uvozu, pove?anega za sankcijo v višini 30 % zneska tega davka.

13 Družba Equoland je zoper to odlo?bo vložila tožbo na Commissione tributaria provinciale di Livorno, v kateri je navedla, da je stanje v zvezi z DDV pri uvozu poravnala v okviru obrnjene dav?ne obveznosti, in sicer tako, da je omenjeni DDV namesto Ufficio pla?ala pri Agenzia delle Entrate (agenciji za prihodke). ?len 13 zakonske uredbe št. 471/97 se zato v takem primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne bi smel uporabiti.

14 Ker je bila njena tožba zavrnjena, je družba Equoland zoper to zavrnilno odlo?bo vložila pritožbo pri Commissione tributaria regionale per la Toscana, v kateri je ponovila stališ?e, da odlo?ba o popravi odmere davka temelji izklju?no na dejstvu, da uvoženo blago ni bilo „fizi?no“ vneseno v dav?no skladiš?e, ne da bi bil pri tem odtegnjen DDV, saj naj bi v trenutku, ko je bilo blago sproš?eno v promet, sama sebi izdala ra?un za nakup prek uvoza in naj bi tako pla?ala popravljen DDV. Družba Equoland poleg tega trdi, da je „navidezen“ vnos blaga v dav?no

skladišče zakonit v več državah članicah.

15 Ufficio najprej navaja, da je za uporabo ureditve o skladiščih na področju DDV, ki odлага obveznost plačila davka na trenutek uvoza in ki dovoljuje, da se najprej plača ob rednem davčnem obračunu, nujni pogoj „fizični“ vnos uvoženega blaga v tako skladišče. Nacionalne določbe naj bi bile namreč jasne in naj bi zahtevale „fizični“ vnos navedenega blaga v skladišče, ker bi bil odlog poravnave DDV zagotovljen le, če se blago nahaja v ustrezno pooblaščenem davčnem skladišču.

16 Dalje, na načelo nevtralnosti DDV, ki naj bi se nanašalo izključno na gospodarske učinke tega davka na potrošnike, naj bi se bilo mogoče sklicevati z namenom neizpolnitve obveznosti plačila DDV ob nastanku obdavčljivega dogodka. Ta pa naj bi bil v obravnavani zadevi uvoz blaga.

17 Nazadnje, DDV bi morala pri uvozu, ker je davek vezan na prehod meje, obračunati in pobrati carinska uprava, v tem primeru Ufficio, kar bi omogočilo tudi pravočasno plačilo deleža, ki pripada Evropski uniji.

18 Predložitveno sodišče, ki mu je zadeva predložena, ugotavlja, da bi bila posledica razlage, za katero se zavzema Ufficio, dvakratno plačilo DDV zaradi nespoštovanja popolnoma formalne obveznosti. Kršitev take obveznosti pa bi bila lahko sankcionirana samostojno, če bi se fizični vnos blaga v davčno skladišče štel za obvezen, vendar pa v primeru neobstoja obdavčljive transakcije ne bi smel privedi do njegove obdavčitve z DDV.

19 V teh okoliščinah je Commissione tributaria regionale per la Toscana prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali v skladu s členom 16 [Šeste direktive] ter členoma 154 in 157 [Direktive o DDV] vnos uvoženega blaga v skladišče, ki ni carinsko skladišče, in sicer davčno skladišče, zadostuje za odobritev oprostitve plačila DDV pri uvozu, tudi kadar je vnos opravljen le na papirju, in ne fizično?

2. Ali [Šesta direktiva] in [Direktiva o DDV] nasprotujeta praksi, da država članica pobere DDV pri uvozu, čeprav je bil ta – zaradi napake ali nepravilnosti – plačan v okviru obrnjene davčne obveznosti z izdajo računa samemu sebi in hkratnim vpisom na seznam nabave in prodaje?

3. Ali je to, da država članica zahteva plačilo DDV, ki je bil že plačan v okviru obrnjene davčne obveznosti z izdajo računa samemu sebi in hkratnim vpisom na seznam nabave in prodaje, v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

20 Kot izhaja iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, je bilo blago, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, uvoženo junija 2006, zato se Direktiva 2006/112, ki je začela veljati šele 1. januarja 2007, v skladu z načelom *ratione temporis* v sporu o glavni stvari ne more uporabiti.

21 Predlog za sprejetje predhodne odločbe je zato treba razumeti, kot da se izključno nanaša na razlago Šeste direktive.

Prvo vprašanje

22 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 16(1) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za oprostitvev plačila DDV pri uvozu, ki je določena v tej ureditvi, določa pogoj, da je uvoženo blago, ki je za namene DDV namenjeno v davčno skladišče, tja tudi fizično vneseno.

23 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da je treba člen 16(1) Šeste direktive kot izjemo od

načela iz člena 10(3) te direktive, v skladu s katerim obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV pri uvozu nastane, ko je blago uvoženo, razlagati ozko.

24 Dalje, zakonodajalec Unije je uporabo možnosti, ki jo državam članicam določa člen 16(1) Šeste direktive, omejil z dvema vsebinskima pogojem, in sicer, po eni strani, da blago, katerega uvoz je treba oprostiti, ni namenjeno za končno uporabo in/ali potrošnjo, in po drugi strani, da je znesek dolgovanega DDV ob prenehanju postopka, ki je bil uveden glede tega blaga, enak znesku DDV, ki bi bil dolgovan, če bi bila vsaka od teh transakcij obdavčena na ozemlju države.

25 Države članice lahko navsezadnje z uporabo te možnosti sprejmejo posebne ukrepe za oprostitve plačila davka, določene v členu 16(1) Šeste direktive.

26 V takih okoliščinah, in če v Šesti direktivi ni drugih podatkov v zvezi s tem, morajo formalne pogoje, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti, da so lahko na podlagi te določbe upravičeni do oprostitve plačila DDV, na celoma določiti države članice.

27 Pri tem je treba vseeno dodati, da morajo države članice pri izvajanju tako priznanih pristojnosti spoštovati pravo Unije in njegova temeljna načela, torej tudi načelo sorazmernosti (glej sodbo Rüdiger, C-263/11, EU:C:2012:497, točka 44 in navedena sodna praksa).

28 Kot izhaja iz predložitvene odločbe, je v obravnavani zadevi italijanski zakonodajalec določil, da mora davčni zavezanec, če želi uveljavljati oprostitve plačila DDV pri uvozu, uvoženo blago fizično vnesti v davčno skladišče, saj naj bi ta fizična prisotnost omogočala poznejše pobiranje davka.

29 Zato je mogoče ugotoviti, da je taka obveznost, kljub njenemu formalnemu značaju, primerna za učinkovito izpolnitev zastavljenih ciljev, torej za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in tudi za preprečevanje utaj v zvezi z DDV, in kot taka ne presega tistega, kar je nujno za doseg te ciljev.

30 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 16(1) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za oprostitve plačila DDV pri uvozu, določeno v tej ureditvi, določa pogoj, da je uvoženo blago, ki je za namene DDV namenjeno v davčno skladišče, v slednje tudi fizično vneseno.

Drugo in tretje vprašanje

31 Z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba Šesto direktivo razlagati tako, da v skladu z načelom nevtralnosti DDV nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere država članica zahteva plačilo DDV pri uvozu, čeprav je bil ta že poravnán v okviru obrnjene davčne obveznosti, in sicer z izdajo računa samemu sebi ter vpisom na seznam nabave in prodaje davčnega zavezanca.

32 V zvezi s tem je treba opozoriti, da države članice, kadar pri izvajanju pristojnosti iz člena 16(1) Šeste direktive sprejmejo ukrepe, kot je na primer obveznost fizičnega vnosa uvoženega blaga v davčno skladišče, v primeru neobstoja ureditve glede sankcij ohranijo pristojnost, da izberejo tiste, ki se jim zdijo ustrezne (glej v tem smislu sodbo Rüdiger, EU:C:2012:497, točka 44).

33 Država članica ima zato pravico, da z namenom zagotovitve pravilnega pobiranja DDV pri uvozu in preprečevanja davčnih utaj v svoji nacionalni zakonodaji predpiše ustrezne sankcije za nespoštovanje obveznosti fizičnega vnosa uvoženega blaga v davčno skladišče.

34 Vendar pa take sankcije ne smejo preseči tistega, kar je nujno za uresničitev omenjenih ciljev (glej v tem smislu sodbe Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 65 do 67;

EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 67, in Rottoli, EU:C:2012:497, točka 47).

35 Pri presoji, ali je taka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, ter načine določitve njenega zneska.

36 Prvič, glede narave in teže kršitve je treba po eni strani opozoriti, da je obveznost fizičnega vnosa uvoženega blaga v davčno skladišče – kot je bilo že odločeno v točki 29 te sodbe – formalna zahteva.

37 Po drugi strani pa je pomembno poudariti, da – tako kot je to storilo že predložitveno sodišče – posledica neizpolnitve te obveznosti, vsaj v postopku v glavni stvari, ni bila neplačilo DDV pri uvozu, saj ga je davčna zavezanka poravnal v okviru obrnjene davčne obveznosti.

38 Seveda je mogoče na podlagi dejstva, da uvoženo blago ni bilo fizično vneseno v davčno skladišče, zatrjevati, da je obveznost plačila DDV nastala v trenutku njegovega uvoza in da zato plačilo v okviru obrnjene davčne obveznosti pomeni zapoznelo plačilo tega DDV.

39 Vendar pa iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je zapoznelo plačilo DDV – če ne gre za poskus utaje ali oškodovanja državnega proračuna – le formalna kršitev, ki ne more vplivati na pravico davčnega zavezanca do odbitka. Vsekakor pa takega zapoznelega plačila samega po sebi ni mogoče enačiti z davčno utajo, za obstoj katere se po eni strani zahteva, da je kljub izpolnitvi pogojev, predvidenih z upoštevniimi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, s katero se prenaša ta direktiva, rezultat sporne transakcije pridobitev davčne ugodnosti, katere priznanje bi bilo v nasprotju s ciljem, ki mu sledijo te določbe, po drugi strani pa mora biti iz vseh objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj sporne transakcije pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbi Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 ter 75, in EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, točka 74).

40 Drugič, glede načina določitve zneska sankcije je treba najprej ugotoviti, da se z zahtevo, da mora davčni zavezanec poleg 30 % povišanja ponovno plačati tudi DDV pri uvozu, pri čemer se prejšnje plačilo ne upošteva, temu davčnemu zavezancu pravzaprav odvzame pravica do odbitka. To namreč pomeni, da v primeru dvojne obdavčitve ene in iste transakcije z DDV, pri čemer se odbitnost tega davka prizna samo enkrat, nosi preostanek DDV davčni zavezanec.

41 Ne da bi se spuščali v presojo skladnosti tega dela sankcije z načelom sorazmernosti, v zvezi s tem zadošča po eni strani poudariti, da je Sodišče že večkrat odločilo, da ob upoštevanju pomembnosti pravice do odbitka v skupnem sistemu DDV, s katero se želi zagotoviti popolna davčna nevtrálnost tega davka pri vseh gospodarskih dejavnostih, pri čemer ta nevtrálnost obsega možnost, da davčni zavezanec odbije dolgovaní ali plačani davek v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavností, sankcija v obliki zavrnitve pravice do odbitka ni v skladu s Šesto direktivo, če ni dokazana davčna utaja ali oškodovanje državnega proračuna (glej v tem smislu sodbi Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, točki 23 ter 24, in tudi EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, točki 68 in 70).

42 Po drugi strani pa iz sodne prakse Sodišča izhaja, da v nasprotju s trditvami italijanske vlade na obravnavi postopek obrnjene davčne obveznosti, določen v Šesti direktivi, omogoča zlasti boj proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka pri nekaterih vrstah transakcij (glej sodbo Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, točka 34).

43 Ker iz navedb predložitvenega sodišča ne izhaja, niti da je šlo v postopku v glavni stvari za davčno utajo niti za njen poskus, se del sankcije, s katerim se zahteva novíno plačilo že

plačnega DDV, pri čemer to drugo plačilo ne daje pravice do odbitka, ne more šteti kot skladen z načelom nevtralnosti DDV.

44 Dalje, v zvezi z delom sankcije, s katerim se davek poveča za pavšalno odmerjeni odstotek, je dovolj opozoriti, da je Sodišče že razsodilo, da lahko tak način določitve zneska sankcije – brez možnosti njegovega stopnjevanja – preseže tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje davčnih utaj (glej v tem smislu sodbo R^đlihs, EU:C:2012:497, točke 45 in od 50 do 52).

45 V obravnavanem primeru glede na višino določenega odstotka za povišanje, določeno v nacionalni zakonodaji, in nemožnost njegove prilagoditve posebnim okoliščinam vsakega posameznega primera ni izključeno, da bi se ta način določitve zneska sankcije in s tem njegov ustrezni del lahko izkazala za nesorazmerna (glej sodbo R^đlihs, EU:C:2012:497, točka 52).

46 Na koncu je treba dodati, da je v skladu s sodno prakso Sodišča lahko plačilo zamudnih obresti primerna sankcija za kršitev formalne obveznosti, če ne presega tistega, kar je nujno za uresničitev zastavljenih ciljev, in sicer pravilno pobiranje DDV ter preprečevanje davčnih utaj (glej sodbo EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, točka 75).

47 Če pa skupni znesek obresti, ki ga mora plačati davčni zavezanec, mora ustrezati znesku odbitnega davka in tako davčnemu zavezancu odvzame pravico do odbitka, je treba takšno sankcijo šteti za nesorazmerno.

48 Za končno presojo sorazmernosti sankcije, ki je sporna v postopku v glavni stvari, je vsekakor pristojno le predložitveno sodišče.

49 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti tako, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da v skladu z načelom nevtralnosti DDV nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere država članica zahteva plačilo DDV pri uvozu, čeprav je bil ta že poravnán v okviru obrnjene davčne obveznosti, in sicer z izdajo računa samemu sebi ter vpisom na seznam nabave in prodaje davčnega zavezanca.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. Člen 16(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/18/ES z dne 14. februarja 2006, v razliki, ki izhaja iz člena 28c te direktive, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za oprostitev plačila davka na dodano vrednost pri uvozu, določeni v tej ureditvi, določa pogoj, da je uvoženo blago, ki je za namene tega davka namenjeno v davčno skladišče, v slednje tudi fizično vneseno.

2. Šesto direktivo 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/18, je treba razlagati tako, da v skladu z načelom nevtralnosti davka na dodano vrednost pri uvozu nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere država članica zahteva plačilo davka na dodano vrednost pri uvozu, čeprav je bil ta že poravnán v okviru obrnjene davčne obveznosti, in sicer z izdajo računa samemu sebi ter vpisom na seznam nabave in prodaje davčnega zavezanca.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.