

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. maja 2019(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Fiktivne transakcije – Nemožnost odbitka davka – Obveznost izdajatelja plačati DDV, ki je v njem naveden – Globa v znesku, ki je enak znesku neupravičeno odbitega DDV – Združljivost z načeloma nevtralnosti DDV in sorazmernosti“

V zadevi C-712/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Commissione tributaria regionale di Lombardia (davčno sodišče dežele Lombardije, Italija) z odločbo z dne 9. oktobra 2017, ki je prispela na Sodišče 20. decembra 2017, v postopku

EN.SA. Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, L. Bay Larsen in M. Safjan, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z M. Capolupom in G. De Bellisom, avvocati dello Stato,

– za Evropsko komisijo N. Gossement in F. Tomat, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 17. januarja 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo EN.SA. Srl in Agenzia delle Entrate –

Direzione Regionale della Lombardia (dav?na uprava – deželna direkcija za Lombardijo, Italija) (v nadaljevanju: dav?na uprava) v zvezi z odmero odlo?bo, ki je bila izdana tej družbi in s katero je bilo nalo?eno pove?anje dolgovane davka na dodano vrednost (DDV) skupaj z obrestmi in sankcijami.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 63 Direktive o DDV dolo?a:

„Obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

4 ?len 167 te direktive dolo?a:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.“

5 ?len 168 navedene direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v dr?avi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dol?an pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dol?an ali ga je pla?al v tej dr?avi ?lanici za blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

6 ?len 203 te direktive dolo?a:

„DDV je dol?na pla?ati vsaka oseba, ki izka?e DDV na ra?unu.“

7 ?len 273 Direktive o DDV dolo?a:

„Dr?ave ?lanice lahko dolo?ijo ?e druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upo?tevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med dr?avami ?lanicami, pod pogojem, da tak?ne obveznosti v trgovini med dr?avami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Mo?nost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem ra?unov, ki jih je ve?, kot je dolo?eno v poglavju 3.“

Italijansko pravo

8 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione et disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (uredba predsednika Republike št. 633 o vzpostavitvi in ureditvi davka na dodano vrednost) z dne 26. oktobra 1972 v razli?ici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: DPR št. 633/1972), v ?lenu 17(1) dolo?a:

„Davek pla?ajo osebe, ki izvr?ujejo obdav?ljive odtujitve blaga in opravljajo obdav?ljive storitve; pla?ajo ga dav?nemu organu za vse opravljene transakcije skupaj in neto po odbitku iz ?lena 19, v skladu s podrobnimi pravili in tako, kot je dolo?eno v naslovu II.“

9 ?len 19(1) DPR št. °633/1972 dolo?a:

„Pri dolo?itvi davka, dolgovanega na podlagi prvega odstavka ?lena 17, ali preve? pla?anega davka iz drugega odstavka ?lena 30 se od zneska davka za opravljene transakcije odbije znesek davka, ki ga je pla?al ali ga dolguje dav?ni zavezanec, ali davka, ki mu je bil naložen na podlagi nadomestila za blago in storitve, uvožene ali pridobljene za poslovne, obrtne ali poklicne dejavnosti. Pravica do odbitka davka za kupljeno ali uvoženo blago in storitve nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un davka in se lahko uveljavlja najpozneje v dav?nem obra?unu za drugo leto, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do dobitka, in zanjo veljajo pogoji, ki so veljali v ?asu nastanka pravice.“

10 ?len 21 DPR št. 633/1972 dolo?a:

„V primeru izdaje ra?una za neobstoje?e transakcije ali ?e sta ra?un in davek od transakcije navedena za zneska, ki sta višja od dejanskih, je treba davek pla?ati za celoten znesek, naveden na ra?unu.“

11 ?len 6(6) Decreto legislativo n. 471 (zakonska uredba št. 471) z dne 18. decembra 1997 je v razli?ici, ki se je uporabljala v ?asu dejanskega stanja zadeve v glavni stvari, dolo?al:

„Kdor nezakonito odbije davek, ki je bil pla?an, dolgovan ali mu je bil zaradi prevalitve zara?unan, se kaznuje z upravno sankcijo, ki je enaka znesku izvedenega odbitka.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

12 EN.SA. je italijanska družba za proizvodnjo in distribucijo elektri?ne energije. Dav?na uprava je popravila obra?une DDV družbe EN.SA. za dav?ni leti 2009 in 2010. Ta uprava je na podlagi ?lena 19 DPR št. 633/1972 zavrnila odbitek DDV od transakcij nakupa elektri?ne energije, za katere je štela, da so fiktivne, saj ni bilo dejanskega prenosa energije, in družbi EN.SA. na podlagi ?lena 6(6) zakonske uredbe, navedene v to?ki 11 te sodbe, naložila globo v znesku, ki je enak znesku neupravi?eno odbitega DDV.

13 Po drugi strani pa dav?na uprava ni ugotovila, da bi družba EN.SA. kršila svojo obveznost pla?ila DDV od vsake od njenih transakcij prodaje elektri?ne energije.

14 Po mnenju te uprave se te razli?ne transakcije umeš?ajo v krožni mehanizem prodaje enakih koli?in energije po enakih cenah med družbami, ki so del iste skupine. Te so bile izvedene z izklju?nim namenom, da se skupini Green Network omogo?i predložitvev prepri?ljivejših ra?unovodskih izkazov, zato da bi lahko pridobila ban?no financiranje.

15 Dav?na uprava je zoper družbo EN. SA. izdala dve odmerni odlo?bi, in sicer je v vsaki od njih pove?ala dolgovani DDV, skupaj z obrestmi in globo, za znesek 47.618.491 EUR za leto 2009 in za znesek 22.001.078 EUR za leto 2010.

16 Družba EN.SA. je zoper ti odlo?bi vložila tožbi pri Commissione tributaria di Milano (dav?no sodiš?e v Milanu, Italija), ki ju je zavrnilo. Ta družba je zoper sodbo, ki jo je izdalo to sodiš?e, vložila pritožbo pri Commissione tributaria regionale di Lombardia (dav?no sodiš?e dežeje Lombardije, Italija).

17 Predložitveno sodiš?e poudarja, da transakcije fiktivne prodaje elektri?ne energije iz postopka v glavni stvari njihovim izvajalcem niso zagotovile nobene dav?ne ugodnosti zaradi krožnosti transakcij in da državni prora?un ni utrpel izgube prihodkov. Sprašuje, ali je to, da se DDV naloži gospodarskemu subjektu, v tem primeru glede fiktivnih transakcij, v skladu z na?eli

prava Unije. Ob neobstoju davčne goljufije predložitveno sodišče ocenjuje, da mora prevladati načelo davčne nevtralnosti in da zavrnitev odbitka DDV, ki je bil pravilno plačan, in naložitev dodatne globe, ki je enaka znesku neupravičeno odbitega DDV, nista sorazmerna s kršitvijo izdaje računov za fiktivne transakcije.

18 V teh okoliščinah je Commissione tributaria regionale di Lombardia (davčno sodišče dežele Lombardije) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v primeru domnevno neobstojećih transakcij, ki niso oškodovale državne blagajne in davčnemu zavezancu ne prinašajo nikakršne davčne koristi, nacionalna ureditev, ki temelji na uporabi členov 19 (Odbitek) in 21(7) (Izstavljanje računov za transakcije) [DPR št. 633/1972] in člena 6(6) zakonske uredbe št. 471 z dne 18. decembra 1997 (Kršitev obveznosti, povezanih z dokumentiranjem, evidentiranjem in identifikacijo transakcij), v skladu z načeli prava Unije na področju DDV, kakor jih je opredelilo Sodišče [...], glede na to, da soasna uporaba nacionalnih predpisov določa:

- (a) vedno znova ugotovljeno neodbitnost davka, ki ga je prejemnik plačal za kupljeno blago pri vsaki sporni transakciji, povezani z istim subjektom in temelječi na enaki osnovi za odmero davka;
- (b) uporabo davka in plačilo davčne obveznosti dobavitelja (in izključitev vračila neupravičeno plačanih zneskov) za ustrezne špekulativne prodajne transakcije, ki so se prav tako izkazale za fiktivne;
- (c) uporabo kazni v višini, enaki znesku domnevno neodbitnega davka na kupljeno blago.“

Vprašanje za predhodno odločanje

19 Čeprav je predložitveno sodišče formalno gledano svoja vprašanja omejilo na razlago „načela prava Unije na področju DDV, kakor jih je opredelilo Sodišče“, pri čemer posebej omenja načeli sorazmernosti in nevtralnosti, ta okoliščina ne preperečuje, da mu Sodišče poda vse elemente razlage prava Unije, ki bi lahko bili koristni za razsojo v zadevi, ki mu je predložena, ne glede na to, ali se je to sodišče nanje v svojih vprašanjih sklicevalo. Glede tega mora Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, zbrati elemente tega prava, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora o glavni stvari (glej v tem smislu sodbe z dne 4. oktobra 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, točka 43; z dne 7. februarja 2019, Escibano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, točka 32, in z dne 12. februarja 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, točka 37).

Prva dva dela vprašanja

20 Predložitveno sodišče s prvima dvema deloma vprašanja v bistvu sprašuje, ali je treba v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem fiktivne prodaje električne energije, ki so bile izvedene krožno med istimi gospodarskimi subjekti in za enake zneske, niso povzročile izgube davčnih prihodkov, Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje odbitek DDV od fiktivnih transakcij, pri čemer osebe, ki DDV izkažejo na račun, zavezuje k plačilu tega davka tudi za fiktivno transakcijo.

21 Najprej je treba poudariti, da zgoraj navedeni pravili nacionalnega prava odražata podobne določbe Direktive o DDV.

22 Po eni strani neodbitnost DDV od fiktivnih transakcij izhaja iz člena 168 te direktive.

23 Iz tega člena namreč izhaja, da lahko davčni zavezanec odbije DDV od blaga in storitev, ki jih uporabi za potrebe svojih obdavčenih transakcij. Drugače povedano, pravica do odbitka DDV

na pridobitev vstopnega blaga ali storitev predpostavlja, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene izstopnih obdavčenih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 36).

24 Če pa je transakcija pridobitve blaga ali storitve fiktivna, ne more imeti nobene povezave z obdavčenimi izstopnimi transakcijami davčnega zavezanca. Zato – kadar ni dejanske dobave blaga ali opravljanja storitev – ne nastane nobena pravica do odbitka (sodba z dne 27. junija 2018, SGI in Valérieane, C-459/17 in C-460/17, EU:C:2018:501, točka 36).

25 Neločljiv del mehanizma DDV je torej to, da fiktivna transakcija ne more dati pravice do nobenega odbitka tega davka.

26 Po drugi strani je obveznost vsake osebe, ki DDV izkaže na račun, da plača ta davek, izrecno navedena v členu 203 Direktive o DDV. V zvezi s tem je Sodišče izpostavilo, da mora DDV, izkazan na račun, plačati izdajatelj tega računa, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 31. januarja 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 38).

27 Načeloma se prej navedeni pravili ne uporabljata za isti gospodarski subjekt. Izdajatelj računa je tisti, ki mora plačati DDV, izkazan na njem, medtem ko se neodbitnost DDV od fiktivnih transakcij uveljavlja proti naslovniku tega računa.

28 Vendar pa se v posebnem položaju iz postopka v glavni stvari zahteve, določene v členih 168 in 203 Direktive o DDV, skupaj uporabljajo za isti gospodarski subjekt. Enake količine električne energije so bile namreč med družbami iste skupine fiktivno prodajane po enaki ceni na krožni način, tako da so jih te družbe prodajale in kupovale po enaki ceni. Tako je bil vsak gospodarski subjekt hkrati izdajatelj računa, na katerem je izkazan znesek DDV, in naslovnik drugega računa, ki se je nanašal na pridobitev enake količine električne energije po enaki ceni in z izkazom enakega zneska DDV. Kot izdajateljica računa in v skladu s pravilom iz člena 203 Direktive o DDV je bila tako družba EN.SA. dolžna državnemu proračunu nakazati znesek DDV, ki je bil v njem izkazan. Po drugi strani pa glede na fiktivnost zadevnih transakcij tej družbi v skladu z zahtevo iz člena 168 te direktive ni bilo dovoljeno odbiti davka v enakem znesku, ki je bil izkazan na račun, katerega naslovnica je bila ta družba iz naslova odkupa električne energije.

29 Zato predložitveno sodišče sprašuje, ali skupna uporaba teh zahtev, ki izhajajo iz nacionalnega prava in so povzete iz Direktive o DDV, za gospodarski subjekt, ki je v položaju, kot je položaj družbe EN.SA., krši načelo nevtralnosti DDV.

30 Res je, da je namen mehanizma odbitka DDV, kot je določen v členih 167 in naslednjih Direktive o DDV, podjetnika v celoti razbremeniti DDV, ki je bil dolgovan ali plačan v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti, če so te predmet DDV. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, če so te tudi same načeloma predmet DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 27, in z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, točka 38).

31 Vendar pa je boj proti davčnim goljufijam, davčnim utajam in mogočim zlorabam ravno tako cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja (sodba z dne 31. januarja 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 46). Nevarnost izgube davčnih prihodkov pa načeloma ni v celoti odpravljena, če lahko naslovnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan znesek DDV, tega uporabi za pridobitev odbitka tega davka (sodba z dne 31. januarja 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 31).

32 S tega vidika je namen obveznosti iz člena 203 te direktive odprava nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki bi jo lahko povzročila pravica do odbitka (sodba z dne 31. januarja 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 32).

33 Vendar pa na podlagi načela sorazmernosti ta obveznost ne sme presegati tega, kar je potrebno za uresničenje tega cilja, in zlasti ne sme pretirano posegati v načelo nevtralnosti DDV. V položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem fiktivnost transakcij preprečuje odbitnost davka, pa je spoštovanje načela nevtralnosti DDV zagotovljeno z možnostjo popravka vseh neupravičeno zaračunanih davkov, ki jo morajo določiti države članice, če izdajatelj računa dokaže dobro vero ali če v ustreznem času popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov (sodba z dne 31. januarja 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, točka 43).

34 V tem primeru iz pojasnil, ki jih je Sodišče dalo predložitveno sodišče, izhaja, da je družba EN.SA. namerno izdala račune, ki ne ustrezajo nobeni resnični transakciji. V takih okoliščinah se ta družba ne more sklicevati na svojo dobro vero. Po drugi strani pa po navedbah predložitvenega sodišča fiktivne prodaje električne energije med zadevnimi družbami niso povzročile nobene izgube davčnih prihodkov. Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 47 sklepnih predlogov, se to navezuje na dejstvo, da so vpletene družbe redno plačevale DDV od svojih prodaj električne energije in da so, ob tem da so potem kupile enake količine električne energije po enaki ceni, odbile znesek DDV, ki je bil enak tistemu, ki so ga plačale.

35 V takih okoliščinah iz točke 33 te sodbe izhaja, da Direktiva o DDV z vidika načela nevtralnosti in sorazmernosti državam članicam nalaga, da izdajatelju računa, ki se nanaša na fiktivno transakcijo, omogočijo uveljavljanje vračila davka, ki je izkazan na tem računu in ki ga je moral plačati, če je pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov.

36 Glede na prej navedene preudarke je treba na prva dela postavljenega vprašanja odgovoriti, da je treba v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem fiktivne prodaje električne energije, ki so se krožno in za enake zneske izvajale med istimi gospodarskimi subjekti, niso povzročile izgube davčnih prihodkov, Direktivo o DDV z vidika načela nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje odbitek DDV od fiktivnih transakcij, pri čemer pa osebam, ki DDV izkažejo na računu, nalaga obveznost plačila tega davka tudi v zvezi s fiktivno transakcijo, pod pogojem da nacionalno pravo omogoča popravek davčnega dolga, ki izhaja iz te obveznosti, če je izdajatelj tega računa, ki ni bil dobroveren, pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Tretji del vprašanja

37 Predložitveno sodišče s tretjim delom vprašanja sprašuje, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, nasprotuje pravilu nacionalnega prava, na podlagi katerega je nezakonit odbitek DDV kaznovan z globo, ki je enaka znesku izvedenega odbitka.

38 V skladu s členom 273 Direktive o DDV imajo države članice možnost, da sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in preprečijo goljufije. Natančneje, ker v zvezi s tem ni določb prava Unije, so države članice pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo primerne v primeru nespoštovanja pogojev, ki jih zakonodaja Unije določa za izvrševanje pravice do odbitka DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, točka 41, in z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59 in navedena sodna praksa).

39 Države članice pa morajo svojo pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi načeli, predvsem z načeloma sorazmernosti in nevtralnosti DDV (glej v tem smislu sodbo z dne

26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59 in navedena sodna praksa). Tako sankcije ne smejo presegati tega, kar je potrebno za uresnitev ciljev, navedenih v členu 273 Direktive o DDV, niti ne smejo posegati v nevtralnost tega davka (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62).

40 Na prvem mestu je treba pri presoji, ali je sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, zlasti upoštevati naravo in težo kršitve, ki se s sankcijo kaznuje, in podrobna pravila za določitev njenega zneska (sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 60 in navedena sodna praksa).

41 V zvezi s tem je treba poudariti, da v tem primeru nacionalno pravo zaradi zagotovitve pravilnega pobiranja DDV in preprečitve goljufije predpisuje globo, katere znesek ni izražen glede na davni dolg davnega zavezanca, temveč je enak znesku davka, ki ga je ta neupravičeno odbil. Ker je namreč davni dolg davnega zavezanca za DDV enak razliki med davkom, dolgovanim za izstopno blago in storitve, in odbitnim davkom na vstopno blago in storitve, znesek neupravičeno odbitega davka nujno ne ustreza temu dolgu.

42 To zlasti velja v sporu o glavni stvari. Ker je družba EN.SA. fiktivno kupila in prodala enake količine električne energije po enaki ceni, je bil njen davni dolg iz naslova DDV za te transakcije, kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 63 sklepnih predlogov, nič. V tem položaju globa v višini 100 % zneska neupravičeno odbitega vstopnega davka, ki je naložena ne da bi se upoštevalo dejstvo, da je bil isti znesek izstopnega DDV ustrezno plačan in da državni proračun zato ni utrpel nobene izgube davnih prihodkov, pomeni sankcijo, ki ni sorazmerna s ciljem, ki se z njo uresničuje.

43 Na drugem mestu, v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, načelo nevtralnosti DDV ravno tako nasprotuje uporabi sankcije, kot je ta, ki je določena v nacionalnem pravu. V tem položaju namreč, kot je bilo navedeno v točki 33 te sodbe, je spoštovanje načela nevtralnosti DDV zagotovljeno z možnostjo, ki jo morajo določiti države članice, da se popravi vsakršen neupravičeno zaračunan davek, če izdajatelj računa dokaže dobrovernost ali je pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davnih prihodkov.

44 Vendar pa, kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 57 sklepnih predlogov, naložitev globe v višini 100 % zneska neupravičeno odbitega davka izniči možnost, da se popravi davni dolg, nastal na podlagi člena 203 Direktive o DDV. Čeprav je namreč ob neobstoju nevarnosti izgube davnih prihodkov popravek tega dolga mogoč, iz naslova te globe ostaja za plačilo znesek, ki je enak znesku neupravičeno odbitega davka.

45 Zato je treba na tretji del postavljenega vprašanja odgovoriti, da je treba načeli sorazmernosti in nevtralnosti DDV razlagati tako, da v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, nasprotujeta pravilu nacionalnega prava, na podlagi katerega je nezakonit odbitek DDV kaznovan z globo, ki je enaka znesku izvedenega odbitka.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. V položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem fiktivne prodaje električne energije, ki so se krožno in za enake zneske izvajale med istimi gospodarskimi subjekti, niso povzročile izgube davnih prihodkov, je treba Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost z vidika načela nevtralnosti

in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje odbitek davka na dodano vrednost (DDV) od fiktivnih transakcij, pri čemer pa osebam, ki DDV izkažejo na računu, nalaga obveznost plačila tega davka tudi v zvezi s fiktivno transakcijo, pod pogojem da nacionalno pravo omogoča popravek davčnega dolga, ki izhaja iz te obveznosti, če je izdajatelj tega računa, ki ni bil dobroverjen, pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

2. Načeli sorazmernosti in nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) je treba razlagati tako, da v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, nasprotujeta pravilu nacionalnega prava, na podlagi katerega je nezakonit odbitek DDV kaznovan z globo, ki je enaka znesku izvedenega odbitka.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.