

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 6. septembra 2018(1)

Zadeva C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH

ob udeležbi

Zollamt Feldkirch Wolfurt

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshofs (vrhovno upravo sodišče, Avstrija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitev DDV pri uvozu in nadaljnji dobavi znotraj Skupnosti – Zavrnitev oprostitve DDV pri uvozu zaradi kasnejše utaje DDV v zvezi z uvoženim blagom s strani pridobitelja – Davčni dolg deklaranta DDV pri uvozu (kot zastopnika uvoznika) – ‚Okužba‘ zaradi kasnejšega goljufivega naklepa“

I. Uvod

1. Bolgarski podjetji sta v Švici kupili parfumske izdelke in jih prek tretje osebe sprostili v prosti promet v Avstriji ter jih v nadaljevanju prenesli v Bolgarijo. Vse to je bilo izvedeno v skladu s predpisi. Šele v Bolgariji se je nato očitno „pozabilo“ na pravilno prijavo obdavčljive nadaljnje prodaje in v Bolgariji plačati DDV. Zaradi tega se mora Sodišče ponovno ukvarjati s posledicami goljufije na področju DDV.

2. Sedaj obstaja obsežna sodna praksa Sodišča glede „možnosti sankcioniranja“ s strani finančnih organov v primeru goljufije na področju DDV. V skladu z navedenim je treba davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti(2), da sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, za potrebe Direktive o DDV obravnavati, kot da je sodeloval pri tej utaji.(3) Glede na navedeno morajo države članice davčnemu zavezancu zavrniti(4) oprostitve(5) (če je izvajalec storitve) ali odbitek (če je prejemnik storitve).

3. To opredelitev, ki jo uporablja Sodišče, je treba podrobneje pojasniti. Tako se na primer postavlja vprašanje, ali se davčnemu zavezancu ne sme priznati tako oprostitev v zvezi z njegovimi izstopnimi transakcijami kot tudi odbitka v zvezi z vstopnimi transakcijami. To bi namreč pomenilo *dvojno obdavčitev* iste transakcije pri isti osebi. Poleg tega je treba še pojasniti, kdaj se šteje, da je transakcija *del* utaje DDV.

4. Obravnavani primer se izjemoma ne nanaša na klasično dobavno verigo, temveč na uvoz, ki mu je sledil prenos znotraj Skupnosti, ki ga je izvedel kupec. Za navedeno sta značilni dve posebnosti. Po eni strani se postavlja vprašanje, ali lahko šele kasneje načrtovana in izvršena utaja DDV na koncu dobave „okuži“ tudi predhodni prenos znotraj Skupnosti. S fiskalnega vidika bi se to štelo za „ugodnost“, saj bi se z odkritjem goljufije na področju DDV davčni prihodki povečali (v obravnavanem primeru za štirikrat(6)).

5. Po drugi strani je davčni dolжник DDV pri uvozu v obravnavanem primeru tretja oseba, in sicer deklarant uvoza. Ta ni niti sodeloval pri dobavi niti ni vedel za nadaljnjo utajo DDV s strani svojih naročnikov. Kljub temu pa se, če sledimo avstrijski finančni upravi, zaradi goljufije prejemnika storitve tudi deklarantu ne bi smela priznati oprostitve DDV pri uvozu.

6. Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe Sodišča omogoča, da podrobneje pojasni svojo sodno prakso glede tako imenovanih „goljufivih transakcij“, pri katerih sodeluje tretja oseba (v tem primeru deklarant kot zastopnik uvoznika). Poleg tega ima Sodišče tudi priložnost, da razvija svojo sodno prakso glede kasneje sprejetega goljufivega naklepa.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Pravni okvir prava Unije v obravnavanem primeru tvori Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(7) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

8. Člen 143(1)(d) navedene direktive določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije: [...]

(d) uvoz blaga, poslanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, določen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek v skladu s členom 201, oproščena v skladu s členom 138; [...]

9. Člen 138(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostitijo dobavo blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njen račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

10. Člen 17(1) Direktive o DDV določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico. Za ‚prenos v drugo državo članico‘ se šteje vsako pošiljanje ali prevoz premišnine, ki ga opravi davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun, v kraj zunaj ozemlja države članice, v kateri se blago nahaja, vendar v Skupnosti, za potrebe

svojega podjetja.“

11. Člen 201 Direktive o DDV določa:

„Pri uvozu je DDV dolžna plačati oseba ali osebe, ki jih država članica uvoza določi ali prizna kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

B. Avstrijsko pravo

12. Direktiva o DDV je bila v avstrijsko pravo prenesena z Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku 1994).(8) V skladu s členom 6 zakona o prometnem davku 1994 (Anhang Binnenmarkt (priloga o notranjem trgu)) je oproščen uvoz blaga, ki ga deklarant po uvozu uporablja neposredno za izvajanje dobav znotraj Skupnosti; deklarant mora knjigovodsko dokazati izpolnjevanje pogojev iz člena 7 zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu).

13. V skladu s členom 6(3), drugi stavek, zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu) se oprostitev uporabi samo, če oseba, za podjetje katere je bilo blago uvoženo, v nadaljevanju opravi dobavo znotraj Skupnosti. V skladu s členom 6(1) zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu) so dobave znotraj Skupnosti oproščene.

14. Za dobavo znotraj Skupnosti se na podlagi člena 7(2), točka 1, zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu) šteje tudi prenos blaga enakovrednega dobavi v smislu člena 3(1), točka 1, zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu).

15. V skladu s členom 3(1), točka 1, zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu) se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje prenos blaga podjetja z nacionalnega ozemlja na preostale dele območja Skupnosti, ki ga podjetnik opravi za namene podjetja, razen zgolj – podrobneje opredeljene – začasne rabe, tudi če je podjetnik blago uvozil na ozemlje države. Podjetnik se šteje za dobavitelja.

16. V skladu s členom 26(1) zakona o prometnem davku 1994 se – razen izjem, ki v revizijskem postopku niso upoštevne – za DDV pri uvozu smiselno uporabljajo carinski predpisi. V skladu s členom 71a Zollrechts-Durchführungsgesetz (zakon o izvajanju carinskega zakonika)(9) je v primerih oprostitve DDV pri uvozu na podlagi člena 6(3) zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu) DDV pri uvozu iz člena 204(1) Zollkodex (carinski zakonik) dolžan plačati tudi deklarant, če se ne šteje za dolžnika že na podlagi člena 204(3) carinskega zakonika.

III. Spor o glavni stvari

17. Bolgarski podjetji (B in K) sta od podjetja v Švici kupili blago in v Švici pridobili pravico do razpolaganja z njim. To blago je v imenu podjetij B in K v Avstrijo uvozila družba Vetsch Int. Transporte GmbH (v nadaljevanju: družba Vetsch), ki med drugim deluje kot deklarant s sedežem v Avstriji. V nadaljevanju bi moralo biti blago prek špediterja, pooblaščenega s strani podjetij B in K – ki je družbi Vetsch predložil ustrezne tovarne liste – prepeljano naprej v Bolgarijo k podjetjema B in K.

18. Družba Vetsch je v obdobju od 10. decembra 2010 do 5. julija 2011 kot posredna zastopnica vsakokratnega bolgarskega prejemnika pri avstrijskem carinskem uradu predložila deklaracije za sprostitev blaga iz Švice v prosti promet in za sprostitev v uporabo v skladu s tako imenovanim „carinskim postopkom 42“. (10) V vsakokratni deklaraciji je na podlagi člena 6(3) avstrijskega zakona o prometnem davku 1994 (priloga o notranjem trgu) uveljavljala oprostitve DDV pri uvozu. Temu predlogu je bilo ugodeno. Iz predložitvenega sklepa ne izhaja, da bi družba Vetsch kršila zakonsko obveznost predložitve dokazov.

19. Družba Vetsch je v treh primerih zastopala bolgarskega podjetnika K in v dveh primerih bolgarskega podjetnika B. Glede na navedeno je bilo blago brez obračuna DDV pri uvozu sproščeno v prosti promet in uporabo. Nato je špediter blago za pridobitelja prepeljal v Bolgarijo.

20. Podjetnika B in K sta v skladu s predpisi prenos znotraj Skupnosti iz Avstrije v Bolgarijo prijavila in obdavčila tako v Avstriji, kot tudi v Bolgariji. Po mnenju predložitvenega sodišča je mogoče izhajati iz tega, da je blago prispelo v Bolgarijo in da sta imela podjetnika B in K ves čas prevoza pravico razpolagati z njim.

21. Bolgarski podjetji B in K sta v nadaljevanju blago (očitno obdavčeno) prodali naprej. Vendar te prodaje nista prijavili, temveč sta družbi Vetsch, ki sta jo pred tem pooblastili za predložitev deklaracije, prijavili oproščeno dobavo znotraj Skupnosti. Do takšne dobave – kar ni sporno – pa ni nikoli prišlo. Podjetji B in K sta, kot je ugotovilo predložitveno sodišče, v Bolgariji storili davčno utajo. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe pri tem ne izhaja, da bi družba Vetsch kakor koli sodelovala pri tej davčni utaji.

22. Z odločbo z dne 6. septembra 2011 so bile družbi Vetsch obračunane uvozne dajatve zaradi neizpolnitve pogojev za oprostitve, ki jo je uveljavljala z omenjenimi deklaracijami. V skladu s členom 71a zakona o izvajanju carinskega zakonika je tudi deklarant dolžan plačati DDV pri uvozu.

23. Zoper navedeno odločbo je družba Vetsch z dopisom z dne 15. septembra 2011 vložila pritožbo pri carinskem uradu, ki jo je slednji 31. januarja 2012 zavrnil. Zoper navedeno odločbo je družba Vetsch z dopisom z dne 2. marca 2012 vložila pritožbo. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) je s sodbo z dne 30. marca 2014 pritožbo zavrnilo kot neutemeljeno.

24. Na podlagi sodne prakse Sodišča glede „goljufivih transakcij“ se po mnenju Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) zaradi davčne utaje, ki sta jo v nadaljevanju storili bolgarski podjetji B in K, ne more priznati že oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti (natančneje: prenos znotraj Skupnosti) v Avstriji. Tako tudi ni izpolnjen pogoj za oprostitve DDV pri uvozu, za kar se zahteva oproščena dobava po uvozu.

25. Zoper sodbo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je družba Vetsch vložila revizijo, o kateri sedaj odloča Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija).

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

26. Z odločbo z dne 29. junija 2017, ki je prispela 8. septembra 2017, je Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravo sodišče) v skladu s členom 267 PDEU Sodišču predložilo ti vprašanji za predhodno odločanje:

„1. Ali se oprostitve na podlagi člena 138 Direktive 2006/112/ES za prenos znotraj Skupnosti iz države članice ne sme priznati, če davčni zavezanec, ki opravlja prenos v drugo državo članico, v tej državi članici sicer prijavi pridobitev, ki je povezana s prenosom znotraj Skupnosti, vendar pri

kasnejši obdavčljivi transakciji z zadevnim blagom v drugi državi?lanici stori davčno utajo, tako da nepravilno prijavi oproščeno dobavo znotraj Skupnosti iz te druge države?lanice?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, ali je pri davčnem zavezancu v trenutku prenosa znotraj Skupnosti že podan naklep, da bo pri kasnejši transakciji s tem blagom storil davčno utajo?“

27. V postopku pred Sodiščem so družba Vetsch, Republika Avstrija, Helenska republika in Evropska komisija podale pisna stališča in se – z izjemo Helenske republike – udeležile ustne obravnave z dne 27. junija 2018.

V. Presoja

A. Obseg vprašanj za predhodno odločanje

28. Vprašanja predložitvenega sodišča se izrecno nanašajo samo na pogoje za zavrnitev oprostitve na podlagi člena 138 Direktive o DDV.(11) Kljub temu pa se obe vprašanji v bistvu nanašata na obseg zavrnitve oprostitve DDV pri uvozu deklarantu DDV pri uvozu (družba Vetsch).

29. Predložitveno sodišče zato želi v bistvu vedeti, ali se deklarantu kot zastopniku uvoznika ne sme priznati oprostitve na podlagi člena 143(1)(d) Direktive o DDV, če prejemnik storitve po prenosu blaga iz države uvoza v drugo državo?lanico (namembna država) stori davčno utajo in je bil naklep glede tega prav tako podan šele po prenosu. Zato predlagam, da se prvo vprašanje presoja ob upoštevanju pogojev iz člena 143(1)(d) v povezavi s členoma 138 in 201 Direktive o DDV.

30. Predložitveno sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da iz obravnavanega primera ni razvidno, da sta bolgarska pridobitelja že v trenutku prenosa znotraj Skupnosti imela naklep glede kasnejše davčne utaje. Zato je treba izhajati iz tega, da v trenutku uvoza v Avstrijo in prenosa v Bolgarijo goljufivi naklep še ni bil podan. To je pomembno že za prvo vprašanje, zaradi česar je na drugo vprašanje mogoče odgovoriti že v okviru odgovora na prvo vprašanje.

B. Pravna presoja

31. Objektivni pogoji iz členov 143 in 138 Direktive o DDV so izpolnjeni. Obstoje dokazov iz člena 143(2) Direktive o DDV (v vsakokratni veljavni različici) je mogoče domnevati tudi zaradi tega, ker predložitveno sodišče glede tega ni izrazilo nobenih pomislekov. Poleg tega iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je bilo blago uvoženo v Avstrijo in v nadaljevanju prepeljano v Bolgarijo. Nasprotnih indicij ni mogoče najti, obstajajo zgolj pavšalne domneve carinskega urada in Republike Avstrije.

32. Če bi finančna uprava nasprotno uspela dokazati,(12) da blago dejansko ni prispelo v drugo državo?lanico, objektivni pogoji za oprostitve iz člena 143 Direktive o DDV ne bi bili podani. V tem primeru bi morale predložitveno sodišče preučiti vprašanje, ali je lahko družba Vetsch v dobri veri izhajala iz oprostitve uvoza.(13) Vendar Sodišče glede tega ni predložilo nobenega vprašanja.

33. V zvezi s tem je treba spomniti, da presoja dejanskega stanja zadeve spada v pristojnost nacionalnega sodišča, ki ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi nujnost izdaje predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodišče.

34. Do zavrnitve oprostitve DDV pri uvozu bi lahko torej v tem primeru ob upoštevanju zgornje premise (točka 31) prišlo samo na dva načina. Na podlagi sodne prakse Sodišča (o tem pod 1.) se družbi Vetsch „neposredno“ ne bi smelo priznati oprostitve iz člena 143 Direktive o DDV, če je vedela ali bi morala vedeti za nadaljnjo utajo DDV (o tem pod 2.a). Poleg tega je možno, da je

oprostitev uvoza na podlagi člena 143 Direktive tako povezana z oprostitvijo nadaljnje dobave znotraj Skupnosti, da zavrnitev oprostitve pri dobavi znotraj Skupnosti (oziroma pri prenosu znotraj Skupnosti) vpliva na oprostitev uvoza (o tem pod 2.b in 2.c), tudi če družba Vetsch ni morala vedeti za nadaljnjo utajo DDV. Vendar bi v tem primeru kasnejši goljufivi naklep podjetij B in K moral vplivati na presojo predhodnega prenosa (o tem pod 2.d).

1. Zavrnitev oprostitve za uvoz kot ukrep za boj proti goljufijam

35. Boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam je cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja. Poleg tega sklicevanje na pravo Unije za goljufijo ali zlorabo ni dovoljeno.(14)

36. Vendar ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev. Zlasti jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko posegali v nevtralnost DDV.(15) Sodišče je večkrat razsodilo, da organ zavezancu ne sme naložiti opravljanja zapletenih in daljnosežnih preverjanj glede njegovega dobavitelja ter s tem nanj dejansko prenesti svoje naloge nadzora.(16)

37. Vendar pa ni v nasprotju s pravom Unije od gospodarskega udeleženca zahtevati, da ravna razumno, kot se od njega lahko upravičeno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje.(17)

38. Zavrnitev odbitka ali oprostitve pa ne pride v poštev samo, kadar davčno goljufijo stori davčni zavezanec sam, to velja tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV.(18) V takih okoliščinah je treba davčnega zavezanca za potrebe DDV obravnavati, kot da je pri tej goljufiji sodeloval, ne glede na to, ali ima dobiček od nadaljnje prodaje tega blaga ali uporabe storitev v okviru transakcij, ki jih je opravil pozneje.(19)

2. Zavrnitev oprostitve uvoza na ravni zastopnika uvoznika

a) Neposredna zavrnitev oprostitve uvoza?

39. Ta sodna praksa o goljufiji se nanaša tako na vstopno kot tudi izstopno stran transakcije. Zato omogoča pod določenimi pogoji tako zavrnitev davčne oprostitve(20) kot tudi zavrnitev pravice do odbitka(21) pri isti osebi. Pri tem bi davčni prihodki naraščali z dolžino dobavne verige oziroma s številom vključenih oseb.

40. Tudi v obravnavanem primeru Republika Avstrija družbi Vetsch odmeri DDV pri uvozu in lahko hkrati zavrne oprostitev prenosa podjetjema B in K v Avstriji. Republika Bolgarija pa lahko podjetjema K in B zavrne pravico do odbitka iz naslova prijavljene pridobitve znotraj Skupnosti in hkrati odmeri davek za dobavo v Bolgarijo. Ista dobava bi bila tako obdavčena štirikrat. Kot pravilno navaja Komisija pa je do utaje DDV prišlo samo enkrat, in sicer v Bolgariji.

41. Sodišče doslej še ni bilo treba odločiti, ali je takšna večkratna obdavčitev osebe združljiva z načelom nevtralnosti(22) in sorazmerna s ciljem preprečevanja goljufij na področju DDV. Tudi glede morebitnih težav s prepovedjo dvakratnega kaznovanja(23) se Sodišče doslej zgolj ločeno ukvarjalo s posledicami za določeno osebo oziroma določene transakcije.

42. Obravnavani primer sicer omogoča celovitejši pristop. Vendar družbi Vetsch kot deklarantu DDV pri uvozu ni mogoče očitati, da bi morala vedeti, da je svojima naročnikoma pomagala pri nartovani goljufiji na področju DDV v Bolgariji. Zato v obravnavanem primeru niso izpolnjeni

pogoji za neposredno omejitev oprostitve, kot jo je izoblikovalo Sodišče.

43. Tega ji ni mogoče očitati niti – kot je navedel carinski organ na vprašanje Sodišča na ustni obravnavi – zgolj zaradi uporabe posebnega carinskega postopka, ki ga je določila država članica (v tem primeru t. i. carinski postopek 42). Če je nevarnost goljufije(24) v tem postopku dejansko večja, ga mora država članica preoblikovati, ali pa ga celo odpraviti. Davčnemu zavezancu pa naknadno nikakor ni mogoče očitati, da je ravnal v skladu s predpisi. Posledično se družba Vetsch lahko na celoma „sklicuje“ na oprostitev uvoza.

b) Povezanost davčne oprostitve pri uvozu z oprostitvijo nadaljnje dobave znotraj Skupnosti

44. Glede na navedeno bi bilo treba družbi Vetsch oprostitev pri uvozu zavrniti samo, če bi zavrnitev oprostitve nadaljnje dobave znotraj Skupnosti vplivala tudi na oprostitev na podlagi člena 143(1)(d) Direktive. Zdi se, da iz tega izhaja predložitveno sodišče, ker se osredotoča samo na pogoje na podlagi člena 138 Direktive o DDV.

45. Zato je v obravnavanem primeru odločilna razlaga opredelitve iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV, v skladu s katero je dobava v drugo državo članico, ki sledi uvozu, „oprešena v skladu s členom 138“: ali to pomeni, da je oprostitev odvisna zgolj od izpolnitve abstraktnih pogojev za nadaljnje oprešene dobave znotraj Skupnosti? Ali pa mora dobavitelj (v tem primeru bolgarski podjetji B in K, ki izvajata prenos) imeti možnost konkretnega „sklicevanja“ na oprostitev?

46. Z abstraktnega vidika subjektivni namen tretje osebe ni pomemben. S konkretnega vidika pa se dodatno zahteva, da lahko oseba, za katero je deklarant kot zastopnik uvoznika opravil uvoz, v konkretnem primeru uveljavlja tudi oprostitev za nadaljnjo dobavo znotraj Skupnosti. Če se bolgarski podjetji (B in K) zaradi svoje nadaljnje goljufije na področju DDV ne bi mogli sklicevati na oprostitev dobave znotraj Skupnosti, ki sledi uvozu, tudi družba Vetsch ne bi mogla uveljavljati oprostitve za uvoz na podlagi člena 143(1)(d) Direktive o DDV.

47. Sicer je predložitveno sodišče pojasnilo, da za prijavitelja DDV pri uvozu, kot je družba Vetsch, ki ni vedela za kasnejšo utajo DDV svojega naročnika in je odgovorna, obstaja poseben postopek, s katerim se lahko zahteva znižanje tega davka. Nujna predpostavka za znižanje DDV pri uvozu pa je njegov nastanek, kar je treba najprej ugotoviti.

c) Abstraktna presoja oprostitve prenosa

48. Postavlja se vprašanje, ali lahko država članica na podlagi prava Unije (zlasti člena 201 Direktive o DDV) z DDV obremeni tretjo osebo, ki je (solidarno) dolžna plačati davek zgolj zaradi tega, ker je dejanski davčni dolжник storil davčno utajo, ne da bi tretja oseba (v tem primeru družba Vetsch) to vedela ali morala vedeti. Do tega bi namreč prišlo, če bi v konkretnem primeru izhajali iz tega, da je oprostitev pri uvozu povezana z oprostitvijo nadaljnje dobave znotraj Skupnosti. To bi posledično pomenilo nekrivdno odgovornost tretje osebe, kot izhaja iz carinskih predpisov.(25)

49. Pri natančnejšem pregledu sodne prakse Sodišča pa se glede tega porajajo dvomi. Sodišče je po eni strani že odločilo, da uporaba carin in davčna zavezanost za DDV nista primerljivi transakciji.(26) Ugotovitve Sodišča v okviru carinske zakonodaje se zato – drugače kot je navedel carinski urad na ustni obravnavi – ne morejo uporabiti pri razlagi Direktive o DDV.(27)

50. Po drugi strani obveznost plačila DDV s strani tretje osebe (v tem primeru deklaranta) v obravnavanem primeru izhaja iz člena 201 Direktive o DDV in vsekakor pomeni poseg v svobodo gospodarske pobude na podlagi člena 16, pod določenimi pogoji pa tudi v lastninsko pravico na podlagi člena 17 Listine o temeljnih pravicah. Člen 52(1), drugi stavek, Listine zahteva, da mora

biti poseg sorazmeren. V skladu z navedenim so omejitve dovoljene samo, če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija.(28)

51. Tako z Direktivo o DDV „ni združljivo sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka.“(29) Navedeno govori proti konkretni razlagi opredelitve „oproščena v skladu s členom 138“.

52. Druga razlaga bi bila tudi v nasprotju s smislom in namenom povezanosti oprostitve pri uvozu z oprostitvijo nadaljnjega prenosa znotraj Skupnosti.

53. Oprostitev iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV(30) je, kot je pravilno navedla Komisija na ustni obravnavi, namenjena poenostavitvi. Ta se odraža v tem, da zaradi oprostitve uvoza odpade tudi odbitek DDV pri uvozu (glej člen 168(e) Direktive o DDV). S tem se za podjetja olajšujejo transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem (v tem primeru uvoz in nadaljnja dobava znotraj Skupnosti). Tudi ta namen poenostavitve govori v prid temu, da je treba dati prednost abstraktni razlagi oprostitve nadaljnje dobave znotraj Skupnosti.

54. Poleg tega zaradi sodne prakse Sodišča glede t. i. goljufivih transakcij dobava znotraj Skupnosti ne odpade (obvezne predpostavke so še naprej izpolnjene). Pomeni zgolj, da se goljuf (oziroma vsak, ki je vedel ali bi moral vedeti za goljufijo) ne more sklicevati na oprostitve.(31)

55. Tudi smisel in namen, ki mu sledi navedena sodna praksa, govori v prid abstraktnemu vidiku. S to sodno prakso se odbitek oziroma oprostitev zavrne zgolj, če in ko je zoper zadevno podjetje v konkretnem primeru mogoče uveljavljati osebni oitek (da je vedel za goljufijo ali da ni ravnal razumno, kot se od njega lahko upravičeno zahteva). Šele tak oitek povzroči, da se podjetje ne more več sklicevati na zanj ugodnejše davčne predpise.(32) Sodišče je tako v podobni zadevi „Enteco Baltic“ UAB prav tako odločilo, da ni mogoče zavrniti oprostitve DDV iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV, če uvoznik ni mogel vedeti, da je pridobitelj storil goljufijo na področju DDV.(33)

56. Enako mora veljati tudi za tretjo osebo. Če tudi zoper njo ni mogoče uveljavljati navedenih oikov, po mojem mnenju omejevanje oprostitve na podlagi prava Unije tudi v tem primeru za deklaranta (kot zastopnika uvoznika) ne pride v poštev, čeprav se izvajalec prenosa v konkretnem primeru ne bi mogel sklicevati na davčno oprostitve.

57. Navsezadnje tudi temeljne pravice tretjih oseb (glej točko 50) in načelo sorazmernosti govorijo v prid abstraktnemu vidiku. Če je oprostitev davčnega zavezanca odvisna od (kasnejšega) ravnanja tretje osebe, na katero ne more vplivati, je to v nasprotju z načeli pravne varnosti in sorazmernosti (glej točko 51).

58. Ker družbi Vetsch (kot deklarantu in zastopniku uvoznika) ni mogoče ničesar oitati, se lahko še naprej sklicuje na oprostitve uvoza. Vendar navedeno – ob upoštevanju omenjenega kumulacijskega in kompenzacijskega uinka (glej glede tega zgoraj točko 39 in naslednje) – ne velja za podjetji B in K, ki se zaradi tega v Avstriji ne moreta sklicevati na oprostitve uvoza.

d) Podredno: konkretna presoja davčne oprostitve prenosa

59. Če bo Sodišče nasprotno prišlo do zaključka, da je za oprostitve uvoza za zastopnika uvoznika (v tem primeru družbo Vetsch) odločilno, ali se lahko oseba, ki izvede nadaljnji prenos znotraj Skupnosti (v tem primeru podjetji B in K), v konkretnem primeru sklicuje na oprostitve iz

Člena 138 Direktive o DDV, je treba preveriti, ali so zahtevani pogoji v obravnavanem primeru izpolnjeni.

60. Na podlagi sodne prakse Sodišča bi bilo treba podjetjema B in K zavrniti oprostitve DDV za prenos znotraj Skupnosti, če davčno utajo storita sami ali kadar sta vedeli ali bi morali vedeti, da sodelujeta pri transakciji, ki je del utaje DDV.(34) Če bolgarska prejemnika storitev, v skladu z navedbami predložitvenega sodišča, goljufije na področju DDV v trenutku uvoza še nista naštetovala, tega ni mogoče trditi. V tem trenutku namreč še nista niti storila davčne utaje niti nista v tem trenutku pri takšni utaji zavestno sodelovala.

61. Glede na navedeno je odločilno vprašanje, ali lahko kasnejša sprememba namere davčnega zavezanca retroaktivno vpliva na oprostitve (oziroma možnost sklicevanja na oprostitve). Menim, da je treba na to vprašanje iz več razlogov odgovoriti nikalno.

1) *Besedilo in sistematika Direktive o DDV*

62. Po eni strani kasnejše spremembe namena davčnega zavezanca na področju DDV nimajo učinkov za nazaj. To na primer potrjuje sodna praksa Sodišča glede odbitka. Ta ne odpade retroaktivno, če se naštetovala ekonomska dejavnost opusti pred začetkom njenega izvajanja (neuspešno podjetje). V zvezi s stroški, nastalimi pri pripravi ekonomske dejavnosti, je mogoče odbitek uveljavljati, četudi kasneje ne pride do izvajanja ekonomske dejavnosti in do naštetovanih obdavčljivih transakcij.(35) Tudi spremenjena presoja višine davčne stopnje in naknadni davčni obračun na podlagi novejših sodnih praks Sodišča ne pomenijo retroaktivnega odbitka,(36) temveč odbitek *ex nunc*.

63. Prav tako člena 63 in 68 Direktive o DDV, slednji glede prenosa, pri določitvi davčne osnove z vidika nastanka davčne obveznosti kot odločilen štejeta trenutek, ko je storitev opravljena. Zato je ta trenutek odločilen za presojo davčne oprostitve, kraja storitve ali stopnje DDV. To je nedavno ponovno potrdilo Sodišče v zadevi Kollroß in Wirtl.(37) Prav tako določbe o popravku iz členov 184 in naslednjih Direktive o DDV izhajajo iz popravka zaradi spremenjenih okoliščin *ex nunc*.

64. Končno se DDV kot posredni davek prevaljuje na civilnopravnega pogodbenega partnerja. To namreč pomeni, da mora biti znesek DDV, ki se prevaljuje, določen v času, ko je storitev opravljena, in se ne določa za nazaj.(38)

2) *Sodna praksa Sodišča glede „goljufivih“ transakcij*

65. Sodišče v svoji sodni praksi poleg tega izhaja iz tega, da davčni zavezanec sodeluje pri transakciji, ki je „del“ utaje DDV. Če se goljufija na področju DDV v trenutku uvoza in prenosa še ni naštovala, ni mogoče izhajati iz sodelovanja v transakciji, ki je del utaje DDV. V tem trenutku zaradi neobstoja naklepa storilca ni podana zveza z (našteto) utajo DDV.

66. Poleg tega se dosedanja sodna praksa Sodišča glede tako imenovanih goljufivih transakcij nanaša na primere, pri katerih je bila goljufija na področju DDV – drugače kot v obravnavanem primeru – naštovala od samega začetka. V bistvu se nanaša na področje organiziranega (običajno mednarodnega) kriminala.

67. Glede na navedeno izvršena ali naštovala goljufija in s tem možnost očitanja lastnega dejanja v trenutku dobave (v tem primeru prenosa) predstavlja ključni element za zavrnitev oprostitve in/ali pravice do odbitka tej osebi (in vsem „sostorilcem“, to je vsem, ki so za to vedeli ali bi morali vedeti(39)).

3) *Zadostna odprava škode v Bolgariji*

68. Nenazadnje se je tudi škoda, ki je kasneje nastala v Bolgariji, z ustrezno odmero davka že nadomestila, in je lahko kaznovana v skladu z bolgarskim kazenskim pravom.

69. Retroaktivna „okužba“ oproščenega prenosa v Avstriji – po mnenju Komisije – ni niti primerna niti nujna (in s tem tudi ni sorazmerna) za odpravo škode, ki je nastala v Bolgariji. Kot je Sodišče že navedlo na drugem mestu v skladu z načelom davčne teritorialnosti takšni prihodki namreč pripadajo državi članici končne porabe.⁽⁴⁰⁾ To je v obravnavanem primeru – kot je pravilno poudarila tudi Komisija – Bolgarija, in ne Avstrija.

70. Zato bi celo v primeru konkretne presoje oprostitve prenosa znotraj Skupnosti šlo za oproščeno dobavo, zaradi česar je v skladu s členom 143(1)(d) Direktive o DDV, kljub goljufiji, ki sta jo kasneje storili podjetji B in K, oproščen tudi uvoz s strani družbe Vetsch.

VI. **Predlog**

71. Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija) skupaj odgovori tako:

Člen 143(1)(d) v povezavi s členom 138 Direktive 2006/112/ES je treba razlagati tako, da se sklicevanje na oprostitve v skladu s členom 138 nanaša zgolj na njen abstraktni obstoj. Oprostitve uvoza za deklaranta DDV pri uvozu se zato ne sme zavrniti, če je zgolj prejemnik blaga vedel ali bi moral vedeti, da s prenosom znotraj Skupnosti sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 V nekaterih starejših sodbah Sodišče še uporablja opredelitev „mogel vedeti“ – glej sodbo z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 60). Ta preširoka opredelitev, ki je temeljila izključno na vprašanju za predhodno odločanje, pa je sedaj pravilno opuščena.

3 Sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 39), ter z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 56).

4 Glej sodbe z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 47); z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 62); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 26); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 37), ter z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 59 in 61).

5 Glej sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 42); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54), in z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 42).

6 Republika Avstrija bi lahko odmerila DDV pri uvozu in hkrati zavrnila oprostitve prenosa v Avstrijo. Republika Bolgarija pa bi lahko zavrnila pravico do odbitka iz prijavljene pridobitve znotraj

Skupnosti in hkrati odmerila davek za dobavo v Bolgarijo.

7 UL 2006 L 347, str. 1.

8 Za deklaracije pred 31. decembrom 2010 še v razli?ici zveznega zakona BGBl., št. 756/1996, za deklaracije sprejete po tem datumu pa v razli?ici Abgabenänderungsgesetz 2010 (zakon o dav?nih spremembah za leto 2010), BGBl. I, št. 34.

9 Kakor je bil spremenjen s tretjo novelo zakona o izvajanju carinskega zakonika, BGBl. I, št. 13/1998, ki se še uporablja v revizijskem postopku.

10 Podobno tudi sodba z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473), in podrobnejša pojasnila glede tako imenovanega carinskega postopka 42 v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:215, to?ka 20, opomba 4).

11 Ta ?len dolo?a oprostitev za dobavo znotraj Skupnosti. Prenos znotraj Skupnosti, kot je to podano v obravnavanem primeru, se na podlagi ?lena 17(1) Direktive šteje za dobavo blaga, opravljeno za pla?ilo.

12 Sodiš?e je že zavrnilo dolžnost dav?nega zavezanca, da se prepri?a, da je blago, ki ga prevaža pridobitelj, dejansko prispelo v namembno državo – glej sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, to?ka 40 in naslednje). Glej tudi nedavno sodbo z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, to?ka 67 in naslednje).

13 Glej zadevno sodno prakso Sodiš?a: sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, to?ka 95 in naslednje); z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, to?ka 74 in naslednje); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, to?ka 47 in naslednje), ter z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C?409/04, EU:C:2007:548, to?ka 68).

14 Sodbe z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 43); z dne 21. junija 2012, Mahagében (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 42), in z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C?439/04 in C?440/04, EU:C:2006:446, to?ka 54).

15 Sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 50). V tem smislu tudi: sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, to?ka 52), ter z dne 21. junija 2012, Mahagében (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 57).

16 Glej v tem smislu sodbe z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 51); z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, to?ka 50), ter z dne 21. junija 2012, Mahagében (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 65).

17 Glej v tem smislu sodbe z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, to?ka 52); z dne 21. junija 2012, Mahagében (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 54), ter z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C?409/04, EU:C:2007:548, to?ki 65 in 68).

18 Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 48).

19 Sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, to?ka 94); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 48); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 27); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 39), ter z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C?439/04 in

C?440/04, EU:C:2006:446, to?ka 56).

20 Glej sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, to?ka 94); z dne 9. oktobra 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, to?ka 42), in z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, to?ka 54).

21 Glej sodbe z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, to?ka 47); z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 in C?164/13, EU:C:2014:2455, to?ka 62); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 26); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 37), ter z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C?439/04 in C?440/04, EU:C:2006:446, to?ki 59 in 61).

22 Glej sodbe z dne 13. marca 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, to?ka 41); z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, to?ka 51); z dne 21. aprila 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, to?ka 57), in moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, to?ka 42).

23 Sodba z dne 20. marca 2018, Menci (C?524/15, EU:C:2018:197), ES?P, sodba z dne 18. maja 2017, Jóhannesson and others v. Iceland (22007/11), in sodba z dne 15. novembra 2016, A and B v. Norway (24130/11 in 29758/11). Glej glede tega tudi J. Kokott, Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren, NZWiSt 2017, 409 (414 in 415).

24 Glej glede tega sporo?ilo za javnost Evropskega ra?unskega sodiš?a z dne 12. decembra 2011 (dostopno na: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc).

25 Glej tudi sodbi z dne 17. julija 1997, Pascoal & Filhos (C?97/95, EU:C:1997:370, to?ka 61), in z dne 14. maja 1996, Faroe Seafood in drugi (C?153/94 in C?204/94, EU:C:1996:198, to?ka 114).

26 Sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C?409/04, EU:C:2007:548, to?ka 56).

27 Glej v zvezi s tem moje sklepne predloge v zadevi Teleos in drugi (C?409/04, EU:C:2007:7, to?ka 80).

28 To na?elo sorazmernosti je Sodiš?e uporabljalo že pred uveljavitvijo Listine – glej sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C?409/04, EU:C:2007:548, to?ka 58).

29 Sodbe z dne 18. julija 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, to?ka 41); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 41), ter z dne 21. junija 2012, Mahagében (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 47). Podobno že sodba z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C?354/03, C?355/03 in C?484/03, EU:C:2006:16, to?ka 55).

30 Odprto v sodbi z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473) in v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:215).

31 Glej v tej zvezi opredelitev Sodiš?a: „Sodiš?e je v zvezi s tem odlo?ilo, da se posamezniki ne morejo sklicevati na pravo Unije za namen goljufije ali zlorabe“ v sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, to?ka 36 in navedena sodna praksa), s sklicevanjem na sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 68).

32 Na tem mestu bom pustila odprto, ali oprostitev dobave znotraj Skupnosti in odbitek

dejansko pomenita ugodnosti, ker se z njima ne želi zagotavljati prednost imetniku, temvež sta odraz zakonskega načela in nujna pogoja za delovanje posredne obdavčitve potrošnje (v tem primeru v namembnem kraju). Menim, da lahko sistemske predpise za izvrševanje doloene tehnike obdavčitve le stežka štejemo za ugodnosti.

33 Sodba z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 100).

34 Sodbi z dne 18. julija 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 40), in z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točki 38 in 39 ter navedena sodna praksa).

35 Sodbe z dne 14. februarja 1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, točka 24); z dne 29. februarja 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, točka 17), in z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 20).

36 Sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 43), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 50) – šele po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji za odbitek). Tako tudi moji sklepni predlogi v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 53 in naslednje).

37 Sodba z dne 31. maja 2018, Kollroß in Wirtl (C-660/16 in C-661/16, EU:C:2018:372, točka 48).

38 Retroaktivni uinek zaradi kasnejše goljufije zavraa tudi sodba z dne 31. maja 2018, Kollroß in Wirtl (C-660/16 in C-661/16, EU:C:2018:372, točka 48).

39 Sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 39); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27), ter z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 56).

40 Sodba z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 37).