

Za?asna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 17. januarja 2019(1)

Zadeva C-712/17

EN.SA. Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (deželno dav?no sodiš?e v Lombardiji, Italija))

„Predlog za sprejetje predhodne odlo?be – Davek na dodano vrednost – Fiktivne transakcije – Zavrnitev odbitka vstopnega davka – Nastanek dav?nega dolga z izdajo ra?una – Dodatna sankcija v polni višini nepriznanega odbitka vstopnega davka – Združljivost z na?elom nevtralnosti – Združljivost z na?elom sorazmernosti“

I. Uvod

1. Ta primer se ponovno(2) nanaša na problematiko „kaznovalne narave“ zakonodaje o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Sodiš?e je pri boju proti goljufijam na podro?ju DDV v tem pogledu precej strogo: zavrnitev odbitka vstopnega davka (in oprostitve davka) pride v poštev ne le tedaj, kadar dav?no utajo stori dav?ni zavezanec sam, temve? tudi tedaj, kadar je dav?ni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del utaje DDV.(3)

2. Ali to strogo izhodiš?e (zavrnitev odbitka vstopnega davka na vseh stopnjah dobavne verige) ob tem velja tudi tedaj, ?e je goljufija na podro?ju DDV izklju?ena, vendar pa naj bi se s pomo?jo fiktivnih transakcij s prevaro pridobile druge neupravi?ene koristi? Ali se sme zadevne osebe pri tem – ne glede na kazenskopravne sankcije – „kaznovati“ na podlagi zakonodaje o DDV, tako da se vsakemu od udeležencev v daljši dobavni verigi zavrne odbitek vstopnega davka, hkrati pa se dolo?i dav?na obveznost in dodatno še upravna sankcija v višini 100 % nepriznanega odbitka vstopnega davka?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Okvir prava Unije v obravnavanem primeru tvori Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(4) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

4. Člen 168, prvi odstavek, točka (a), te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec; [...]“

5. Člen 203 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na račun.“

B. Italijansko pravo

6. Določbe Direktive o DDV so bile v italijansko pravo prenesene z več uredbami predsednika republike.

7. Člen 19 uredbe predsednika republike št. 633/72 z dne 26. oktobra 1972 (v nadaljevanju: uredba št. 633/72) določa, da se „od celotnega zneska davka za opravljene transakcije [...] odbije znesek davka, ki ga je plačal ali ga dolguje davčni zavezanec, ali davka, ki mu je bil zaračunan in za katerega ima pravico do prenosa v zvezi z blagom in storitvami, uvoženimi ali pridobljenimi za poslovne, obrtne ali poklicne dejavnosti“.

8. Člen 21(7) uredbe št. 633/72 pa določa: „V primeru izdaje računa za neobstoječe transakcije ali v primeru zaračunavanja nasprotnih dajatev, povezanih s transakcijami ali z njimi povezanimi davki, ki so višje od dejanske vrednosti nasprotnih dajatev, se davek plača na celotno vsoto, ki je navedena ali ustreza navedbam na račun“.

9. Če je transakcija, za katero je bil račun izdan in evidentiran, v celoti ali delno neizpolnjena, ima dobavitelj v skladu s členom 26 uredbe št. 633/72 oziroma v primerih in pod pogoji, določenimi v tem členu, pravico, da evidentira in odbije DDV, medtem ko se mora prejemnik obrniti nanj, če želi prejeti povračilo zneska, plačanega iz naslova prenosa davka.

10. Člen 6(6) zakonske uredbe št. 471 z dne 18. decembra 1997 (Kršitev obveznosti, povezanih z dokumentiranjem, evidentiranjem in identifikacijo transakcij) finančni upravi v skladu z navedbami predložitvenega sodišča dopušča, da naloži sankcijo v polni višini nepriznanega zneska vstopnega davka.

III. Spor o glavni stvari

11. Predložitveno sodišče spor o glavni stvari opisuje, kot je navedeno v nadaljevanju.

12. Tože?a stranka v postopku v glavni stvari (družba EN.SA. S.r.l. – v nadaljevanju: EN.SA.) je dejavna na podro?ju trgovanja z elektri?no energijo in na podlagi terminskih pogodb trguje z elektri?no energijo zunaj sistema platforme za energetske ra?unovodstvo (Piattaforma dei Conti Energia, v nadaljevanju: PCE).

13. Pri tem je družba EN.SA. v dav?nih letih 2009 in 2010 družbam skupine „Green Network“ prodala velike koli?ine elektri?ne energije in jih na „krožen“ na?in od teh tudi ponovno kupila. V ra?unovodskih izkazih so bile izkazane pravilne višine teh transakcij. Za te transakcije so bili izdani tudi ustrezni ra?uni.

14. Ni pojasnjeno, ali je družba EN.SA. del skupine podjetij „Green Network“ ali pa je samostojno podjetje. Odprto je tudi vprašanje, ali je družba EN.SA. enake koli?ine elektri?ne energije ?asovno blizu po isti ceni ponovno spet kupila nazaj. Prav tako ni razjasnjeno, kaj naj bi bil namen nakupa in prodaje od istih oseb oziroma istim osebam. Finan?ni urad domneva, da je bil namen ta, da se v ra?unovodskih izkazih udeleženih podjetij izkažejo veliki zneski, da bi bila ta deležna (boljšega) dostopa do ban?nih virov financiranja. Družba EN.SA. pa to zanika.

15. Ugotovljeno pa je, da je bil DDV, izkazan na ra?unih za te transakcije z elektri?no energijo, pravo?asno in pravilno pla?an ter da so v zvezi z njim prejemniki dobav uveljavljali odbitek vstopnega davka. Ugotovljeno je tudi, da državna blagajna s tem na podro?ju DDV ni utrpela nobene škode. Predložitveno sodiš?e je navedlo, da je predvsem izklju?ena vsakršna možnost, da gre za tako imenovano goljufijo vrste „dav?ni vrtiljak“. Predložitveno sodiš?e pa glede na svoje vprašanje za predhodno odlo?anje izhaja iz tega, da je treba transakcije z elektri?no energijo, ki so predmet presoje v obravnavanem primeru, v spornih letih 2009 in 2010 obravnavati kot neobstoje?e.

16. Finan?na uprava je družbi EN.SA. z odlo?bo na vstopni strani (to pomeni v delu, v katerem je kupovala elektri?no energijo) za te neobstoje?e transakcije zavrnila odbitek vstopnega davka. Glede neobstoje?ih transakcij na izstopni strani (to pomeni v delu, v katerem je družba EN.SA. prodajala elektri?no energijo) pa je bil ugotovljen ustrezni dav?ni dolg, saj je bil na ra?unih družbe EN.SA. DDV izkazan lo?eno. To je vodilo do odmere dav?nega dolga (dodatni DDV, obresti in sankcije) v višini 47.618.491,00 EUR za leto 2009 in v višini 22.001.078,00 EUR za leto 2010.

17. Družba EN.SA. je zoper ta sklep vložila tožbo, ki jo je Commissione Tributaria Provinciale di Milano (pokrajinsko dav?no sodiš?e v Milanu, Italija) zavrnilo. Predložitveno sodiš?e mora odlo?iti o pritožbi, ki jo je vložila družba EN.SA.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odlo?be in postopek pred Sodiš?em

18. Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (deželno dav?no sodiš?e v Lombardiji, Italija) je z odlo?bo z dne 9. oktobra 2017, ki je na Sodiš?e prispela 20. decembra 2017, Sodiš?u na podlagi ?lena 267 PDEU v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je v primeru domnevno neobstoje?ih transakcij, ki niso oškodovale državne blagajne in dav?nemu zavezancu ne prinašajo nikakršne dav?ne koristi, nacionalna ureditev, ki temelji na uporabi ?lenov 19 (Odbitek) in 21(7) (Izstavljanje ra?unov za transakcije) uredbe predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972 in ?lena 6(6) zakonske uredbe št. 471 z dne 18. decembra 1997 (Kršitev obveznosti, povezanih z dokumentiranjem, evidentiranjem in identifikacijo transakcij), v skladu z na?eli Skupnosti na podro?ju DDV, kakor jih je opredelilo Sodiš?e Evropske unije, glede na to, da so?asna uporaba nacionalnih predpisov dolo?a:

(a) vedno znova ugotovljeno neodbitnost davka, ki ga je prejemnik pla?al za kupljeno blago pri

vsaki sporni transakciji, povezani s tem istim subjektom in temelje?i na enaki osnovi za odmero davka;

(b) uporabo davka in pla?ilo dav?ne obveznosti s strani dobavitelja (in izklju?itev vra?ila neupravi?eno pla?anih zneskov) za ustrezne špekulativne prodajne transakcije, ki so se prav tako izkazale za neobstoje?e;

(c) uporabo kazni v višini, enaki znesku domnevno neodbitnega davka na kupljeno blago?“

19. V postopku pred Sodiš?em sta Italijanska republika in Evropska komisija predložili pisna stališ?a.

V. Presoja

A. Uvodne pripombe glede dejanskega stanja in vprašanja za predhodno odlo?anje

20. Pri odgovoru na predloženo vprašanje je treba na podlagi konkretnega vprašanja za predhodno odlo?anje izhajati iz tega, da gre pri obravnavanih transakcijah z elektri?no energijo za neobstoje?e (fiktivne) transakcije (to pomeni navidezne posle), do katerih kot takih ni prišlo.

21. Glede na opisano dejansko stanje pa obstoj obstoje?ih (to pomeni resni?nih) transakcij ni nujno izklju?en. Ker v okviru transakcij z elektri?no energijo med gospodarskimi subjekti, ki trgujejo z elektri?no energijo, na koncu nikoli ne pride do fizi?ne predaje elektri?ne energije, temve? se zgolj (praviloma po elektronski poti) kupijo in prodajo pravice odvzema elektri?ne energije, za to niso potrebna nobena posebna dejanja predaje. ?e so bile te pravice odvzema s pravnega vidika dejansko veljavno prenesene, potem zgolj iz okoliš?ine, da naj bi se s temi posli morda le umetno napihnil bilan?ni izkaz, ni mogo?e nujno sklepati na obstoj neobstoje?ih transakcij.(5) Lahko bi se tudi domnevalo, da ta cilj predpostavlja ravno veljavno izvedene transakcije. Kolikor so stroški za transakcijo v (elektronskem) trgovanju z energijo bolj obrobni, namre? ni razloga za nadomestitev resni?nih transakcij s fiktivnimi.

22. Predložitveno sodiš?e mora zato temeljito preveriti, ali so transakcije morda vendarle obstoje?e. V tem primeru bi se pojavilo vprašanje možne zavrnitve odbitka vstopnega davka pri goljufivem ravnanju, ki pa je z vidika zakonodaje o DDV zakonito, glede ?esar pa Sodiš?u v obravnavanem primeru ni bilo predloženo vprašanje.

B. Pravna presoja

23. Predloženo vprašanje za predhodno odlo?anje pa vsebuje tri vidike, ki jih bom obravnavala lo?eno. Prvi?, predložitveno sodiš?e želi v bistvu izvedeti, ali iz ?lena 168 Direktive o DDV izhaja, da je v okviru dobavne verige z neobstoje?imi transakcijami vedno znova mogo?e zavrniti odbitek vstopnega davka (to?ka 1). Drugi?, predložitveno sodiš?e želi izvedeti, ali iz ?lena 203 Direktive o DDV izhaja, da se kljub temu v primeru neobstoje?ih nadaljnjih prodaj pobere davek (in je vra?ilo neupravi?eno pla?anih zneskov izklju?eno) (to?ka 2). Tretji?, predložitveno sodiš?e želi v bistvu izvedeti, ali je v takem primeru dodatna sankcija v višini neodbitnega vstopnega davka sorazmerna (to?ka 3).

1. Zavrnitev odbitka vstopnega davka v primeru neobstoje?ih transakcij

24. Člen 168 Direktive o DDV davčnemu zavezancu priznava odbitek vstopnega davka le pod določenimi pogoji. Davčni zavezanec mora tako po eni strani sam opravljati transakcije, po drugi strani pa lahko odbije le DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago, ki mu ga je dobavil drug davčni zavezanec. Električna energija v skladu s členom 15(1) Direktive o DDV šteje za premoženje v stvareh.

25. Iz tega izhaja, da je pogoj za odbitek vstopnega davka, da je dejansko prišlo do dobave električne energije.(6) Odbitek vstopnega davka torej ni mogoč, če blago dejansko ni bilo dobavljeno.(7)

26. To, da fiktivni dobavitelj dolguje davek v skladu s členom 203 Direktive o DDV, ker je za fiktivno dobavo izstavil račun, ki ločeno izkazuje DDV, kakor navajata tudi Komisija in Italija, nima posledic. Sodišče je namreč že večkrat pojasnilo, da izvrševanje pravice do odbitka ne zajema davka, ki je dolgovan izključno zato, ker je naveden na računu.(8)

27. Glede na to je treba ugotoviti, da družba EN.SA. nima pravice do odbitka vstopnega davka, če ji ni bila opravljena dobava. Na to ugotovitev tudi ne vpliva, če si v daljši dobavni verigi druga za drugo sledi več fiktivnih dobav. V členu 168 Direktive o DDV ni razlikovanja med posamezno dobavo ali več dobavami, ki si sledijo druga za drugo ali pa potekajo krožno.

28. Ker ni pravice do odbitka vstopnega davka, se pri tem torej ne postavlja vprašanje zavrnitve odbitka vstopnega davka zaradi goljufivega ravnanja.

2. Davčna obveznost na podlagi izdaje računa

29. Dalje je treba preučiti, ali je kljub fiktivni dobavi na vstopni strani – kjer ne nastane pravica do odbitka vstopnega davka – za fiktivno dobavo na izstopni strani mogoče odmeriti DDV. To bi v primeru daljše dobavne verige v korist zadevne države generiralo velik davčni prihodek, čeprav ni podan temeljni dejanski stan zakonodaje o DDV (člen 2(1) – dobava blaga ali storitve, ki jih davčni zavezanec opravi za plačilo).

a) Davčni dolg izdajatelja računa za fiktivne transakcije

30. Za odgovor na to vprašanje sta odločilna člena 193 in 203 Direktive o DDV. Člen 193 Direktive o DDV določa, da je DDV najprej dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago. Glede na navedbe predložitvenega sodišča do dobave ni prišlo. Poleg tega pa člen 203 Direktive o DDV določa, da je DDV dolžna plačati (tudi) vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu. Ta položaj je podan v primeru družbe EN.SA.

1) Smisel in namen člena 203 Direktive o DDV

31. Smisel in namen člena 203 Direktive o DDV je v odpravljanju nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ki bi lahko nastala zaradi tega, ker bi prejemnik računa na podlagi tega računa uveljavljal neupravičen odbitek vstopnega davka.(9) Obravnavani položaj ponazarja to nevarnost.

32. Pravica do odbitka vstopnega davka sicer obstaja le za tiste davke, ki so povezani s transakcijo, ki je obdavčljiva z DDV.(10) Vendar nevarnost izgube davčnih prihodkov obstaja, dokler naslovnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, ta račun še lahko uporabi za uveljavljanje pravice do odbitka v skladu s členom 168 Direktive o DDV.(11) Ni namreč mogoče izključiti, da finančna uprava ne bo pravočasno ugotovila, da izvajanju formalno obstoječe pravice do odbitka nasprotujejo materialnopravni vidiki.

33. Namen člena 203 Direktive o DDV je torej ustrezna usklajenost odbitka vstopnega davka prejemnika

ra?una in dav?nega dolga *izdajatelja* ra?una, kakor bi pri resni?ni dobavi obi?ajno tudi obstajala med dobaviteljem in prejemnikom. Glede na besedilo ?lena 203 Direktive o DDV pri tem ni potrebno, da je prejemnik ra?una dejansko odbil vstopni davek.

34. Na koncu torej izdajatelj ra?una ne glede na krivdo (torej abstraktno) nosi odgovornost za tveganje, da lahko prejemnik ra?una na podlagi tega (nepravilnega) ra?una uveljavlja neupravi?en odbitek vstopnega davka. Gre za abstraktno odgovornost izdajatelja ra?una za nevarnost. V po?tev ne pride le v primeru zmote o pravilni dav?ni stopnji (na ra?unu je navedena splo?na dav?na stopnja namesto zni?ane dav?ne stopnje), temve? zlasti tudi pri obra?unu fiktivnih transakcij.

2) *Neuporaba v primeru obra?una fiktivne dobave?*

35. Sicer pa je Sodi?e v svoji sodbi presodilo, da zato, ker obravnavane storitve niso obdav?ljive z DDV, tudi zneska, zmotno navedenega na ra?unu kot DDV, ni mogo?e ?teti za DDV.(12)

36. Dosledno upo?tevanje te sodne prakse bi v obravnavanem primeru pomenilo, da obra?un fiktivnih transakcij – ker tudi te niso obdav?ljive z DDV (glej zgoraj to?ko 25 in naslednje) – ne bi sprožil pravnih posledic iz ?lena 203 Direktive o DDV. ?len 203 Direktive o DDV bi se tedaj uporabil le v primeru previsoko izkazanega DDV za (resni?no) dobavo ali storitev. Oporne to?ke za tako omejitev pa ne izhajajo niti iz besedila niti iz smisla in namena kot abstraktne odgovornosti za nevarnost.

37. Poleg tega je Sodi?e v enaki in ?e v eni sodbi(13) navedlo, da ?esta direktiva(14) izrecno ne predvideva primera, ko je DDV, ki ni dolgovan, zmotno izkazan na ra?unu. Navsezadnje pa je tudi v teh sodbah ?lo za popravke takih ra?unov, ki jih ?len 203 Direktive o DDV dejansko ne predvideva.(15) Poleg tega se te sodbe niso nana?ale na namerni obra?un fiktivnih transakcij, temve? na zmote glede lastnosti kot dav?nega zavezanca in glede kraja transakcij.

38. Sodi?e je predvsem v eni zadevi potrdilo, da ?len 21(1)(c) ?este direktive (ta ustreza ?lenu 203 Direktive o DDV) vklju?uje tudi predra?une (to je ra?une za fiktivne transakcije).(16)

39. Navsezadnje ni sprejemljivo, da bi za nastalo (abstraktno) nevarnost izgube dav?nih prihodkov odgovarjal le tisti izdajatelj ra?una, ki je v zmoti glede vi?ine dav?ne stopnje ali namerno izkazuje DDV za opro?eno transakcijo, ne pa tudi tisti, ki namerno obra?una fiktivne transakcije. V obeh primerih je nevarnost izgube dav?nih prihodkov s tem, da bo prejemnik ra?una neupravi?eno odbil vstopni davek, enaka.(17) Zato tako Komisija kot tudi Italija prav tako izhajata iz tega, da se v obravnavanem primeru uporabi ?len 203 Direktive o DDV.

40. ?len 203 Direktive o DDV torej prav tako obsega tudi polo?aj v obravnavanem primeru, v katerem je na ra?unu namerno izkazan DDV, ?eprav zaradi neobstoje?ih transakcij ni dolgovan. Zato dru?ba EN.SA. na?elno dolguje DDV, ki ga je izkazala na ra?unih za fiktivne transakcije.

b) **Popravek dav?nega dolga v skladu s ?lenom 203 Direktive o DDV**

41. Preu?iti je treba ?e, ali je treba vsaj v primeru, ko dejansko ni pri?lo do nevarnosti izgube dav?nih prihodkov, omogo?iti popravek tega dav?nega dolga. To vpra?anje se postavlja predvsem zato, ker predlo?itveno sodi?e v svojem vpra?anju opozarja na to, da naj bi bilo vra?ilo neupravi?eno pla?anega DDV izklju?eno.

42. Glede tega pa je Sodi?e ?e odlo?ilo, da ?esta direktiva (enako velja za zdaj veljavno Direktivo o DDV) ne vsebuje dolo?b o popravku DDV, ki ga je izdajatelj ra?una neupravi?eno

izkazal na ra?unu.(18) Iz tega sledi, da morajo rešitev za to, dokler zakonodajalec Unije ne zapolni te praznine, najti države ?lanice.(19)

1) Obveznost priznanja možnosti popravka

43. V zvezi s tem je po eni strani za zagotovitev nevtralnosti DDV naloga držav ?lanic, da v svojih notranjih pravnih redih dolo?ijo možnost popravka vsakega neupravi?eno zara?unanega davka, ?e izdajatelj ra?una dokaže, da je v *dobri veri*.(20)

44. Poleg tega na?elo nevtralnosti DDV zahteva, da je omogo?en popravek neupravi?eno izkazanega DDV na ra?unu, ?e je izdajatelj ra?una pravo?asno popolnoma odpravil nevarnost izgube dav?nih prihodkov, ne da bi države ?lanice lahko tak popravek pogojevale z dobro vero izdajatelja ra?una.(21) Poleg tega ta popravek ne sme biti odvisen od diskrecijske pravice finan?ne uprave.(22)

45. Prav tako ukrepi, ki jih države ?lanice sprejmejo za zagotovitev pravilne odmere in pobiranje davka ter prepre?evanje dav?nih utaj, ne smejo prese?i tistega, kar je nujno za doseg te ciljev. Zato se ne smejo uporabiti tako, da bi ogrozili nevtralnost DDV, ki je temeljno na?elo skupnega sistema DDV.(23) To zlasti velja za abstraktni položaj nevarnosti (v zvezi s tem že zgoraj to?ki 34 in 35).

46. ?e vra?ilo DDV – glede na pogoje, na podlagi katerih se lahko zahteva vra?ilo davka – postane nemogo?e ali ?ezmerno oteženo, lahko iz navedenih na?el izhaja zahteva, da morajo države ?lanice dolo?iti instrumente in postopkovna pravila, ki so potrebna, da se dav?nemu zavezancu omogo?i vra?ilo neupravi?eno zara?unanega davka.(24)

47. Predložitveno sodiš?e je navedlo, da ni podana nevarnost izgube dav?nih prihodkov. To izhaja iz dejstva, da so udeležene družbe redno pla?evale izkazani DDV in da zato italijanska država zaradi usklajenosti DDV in vstopnega davka nobenemu udeležencu ni izpla?ala DDV, ne da bi prej znesek lahko pobrala. Zato tu ni bil ogrožen cilj zagotovitve usklajenosti odbitka vstopnega davka in dav?nega dolga (v zvezi s tem glej zgoraj to?ko 32 in naslednje).

48. Poleg tega iz dejanskega stanja in vprašanja za predhodno odlo?anje izhaja, da finan?na uprava pozna vse udeležence in da je vsem zavrnila neupravi?eni odbitek vstopnega davka. Tudi s tega vidika je izklju?ena nevarnost izgube dav?nih prihodkov. ?e pa torej obra?un fiktivnih transakcij ne povzro?a nevarnosti izgube dav?nih prihodkov, mora biti omogo?en popravek tega davka v skladu s ?lenom 203 Direktive o DDV, tudi ?e družba EN.SA. v zvezi z zadevnimi fiktivnimi transakcijami ni ravnala v *dobri veri*.

2) ?as popravka

49. Zahtevani ?as popravka je takrat, ko je ugotovljeno, da ni nevarnosti izgube dav?nih prihodkov. V obravnavanem primeru bi to na primer lahko bilo takrat, ko je finan?na uprava seznanjena s tem, da prejemnik ra?una ni upravi?en do odbitka vstopnega davka in mu u?inkovito zavrne odbitek vstopnega davka.

50. Vprašanje, ali je poleg tega tudi vra?ilo zneska prejemniku ra?una pogoj za popravek dav?nega dolga v skladu s ?lenom 203 Direktive o DDV, ?e je ta v *dobri veri* izhajal iz tega, da ima pravico do odbitka vstopnega davka, lahko ostane odprto, saj zadevna skupina „Green Network“ ni ravnala v *dobri veri*.(25)

3) Sklep

51. Iz navedenega izhaja, da pravo Unije (zlasti na?eli sorazmernosti in nevtralnosti DDV)

zahteva možnost popravka dolga DDV, ki je oblikovan kot abstraktna odgovornost za nevarnost, v skladu s členom 203 Direktive o DDV takrat, ko je izključena nevarnost izgube davčnih prihodkov.

52. Kakor pa je tudi že odločilo Sodišče, pravo Unije držav članic ne ovira pri tem, da izdajo fiktivnih računov (za fiktivne transakcije), na katerih je neupravičeno izkazan DDV, obravnavajo kot kaznivo dejanje in v takem primeru naložijo sankcije, določene v njihovi nacionalni zakonodaji.(26)

3. Sorazmernost sankcije v višini 100 % neupravičeno uveljavljanega odbitka vstopnega davka

53. Nazadnje je treba odgovoriti še na vprašanje, vključeno v tretji del predloga za sprejetje predhodne odločbe, in sicer, ali je v primeru, kakršen je obravnavani, naložitev dodatne sankcije v višini 100 % neupravičeno uveljavljanega odbitka vstopnega davka sorazmerna.

54. Če ni harmonizacije zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, države članice ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi splošnimi načeli ter torej v skladu z načelom sorazmernosti.(27)

55. Tako te sankcije ne smejo presegati tega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj. Pri presoji, ali je neka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, ter metode izračuna zneska globe.(28)

56. Kar zadeva možnosti držav članic, da v okviru zakonodaje o DDV naložijo denarne kazni, je Sodišče sprejelo že več odločb, iz katerih je razvidno, da so sankcije sicer dopustne. Ne smejo pa spodbujati vrednostnega sistema zakonodaje o DDV in predvsem ne smejo dvomiti o nevtralnosti DDV.(29)

57. V obravnavanem primeru sankcija v višini 100 % neupravičenega odbitka vstopnega davka povzroči, da je možnost popravka davčnega dolga, ki izhaja iz člena 203 Direktive o DDV, posledično brez učinka. Kajti tudi če se davčni dolg v skladu s členom 203 Direktive o DDV zato, ker ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov, popravi, ostane primerljivo visok denarni dolg. Če sta nakupna in prodajna cena enaki, ostane celo denarni dolg v isti višini.

58. Sodišče je že odločilo, da se sankcija v višini 50 % – če davčna uprava zaradi ravnanja ni izgubila prihodkov in ni indicev za obstoj davčne utaje – zdi nesorazmerna, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.(30) To še toliko bolj velja za sankcijo v višini 100 % v primeru, v katerem sta davčna škoda in davčna goljufija izključeni.(31)

59. Poleg tega, kakor je Sodišče že odločilo v drugi zadevi,(32) pridejo v poštev tudi druga – milejša sredstva. V obravnavanem primeru bi tako lahko bila naložena globa ali denarna kazen, ki bi bila v primernem razmerju s težo kršitve in višino škode. Glede na ureditev, ki se uporabi v postopku v glavni stvari, pa do sankcije očitno pride v vsakem primeru, brez upoštevanja konkretnih okoliščin in konkretne nevarnosti z vidika DDV oziroma konkretne škode z vidika DDV. To pa – kakor ustrezno navaja tudi Komisija – presega tisto, kar je nujno za pravilno pobiranje davka in preprečevanje davčnih utaj (glede teh ciljev glej člen 273 in tudi člen 131 Direktive o DDV).

60. Iz istega razloga tudi zadevne sankcije ni mogoče šteti za sorazmerno sankcijo za neupravičeno izdane račune (glede te možnosti glej zgoraj točko 53), zlasti ker se ne navezuje na višino tam izkazanega davčnega dolga in na nevarnost, temveč na prej neupravičeno uveljavljani

odbitek vstopnega davka.

61. Treba je tudi upoštevati, da je na drugi strani neupravičeno uveljavljanega odbitka vstopnega davka (zaradi fiktivnih dobav na vstopni strani) prav tako neupravičeno odvedeni DDV iz fiktivnih dobav na izstopni strani. Obe „plačili“ se nanašata na isti predmet dobave in ju že zato ni mogoče obravnavati ločeno. Do obeh je prišlo neupravičeno, zato je treba priznati njuno vračilo.

62. Kakor poleg tega jasno izhaja iz sistematike Direktive o DDV (glej člen 206 Direktive o DDV), je davni dolg davnega zavezanca vedno sestavljen iz dolgovanega davka iz izstopnih dobav, od česar se odšteje odbitni vstopni davek iz vstopnih dobav istega davnega obdobja. Ta preudarek bi bilo treba upoštevati tudi pri presoji primernosti sankcioniranja fiktivnih transakcij.

63. Pri obračunu obeh terjatev v tem primeru za družbo EN.SA. nastane konkretno plačilno breme (in s tem davna škoda za Italijo) v višini 0 EUR, če sta bili nakupna in prodajna cena enaki, na kar kažejo navedbe predložitvenega sodišča. Naložitev sankcije v višini 100 % neupravičeno in v škodo italijanske države uveljavljanega odbitka vstopnega davka, ne da bi se upošteval prav tako neupravičen, vendar v korist italijanske države odveden znesek DDV, je zaradi vsebinske povezanosti obeh terjatev nesorazmerna.

64. Italiji pa ostane možnost, da davni dolg, ki je nastal v skladu s členom 203 Direktive o DDV (abstraktna odgovornost za nevarnost), do njegovega popravka primerno obrežuje in – kakor je bilo navedeno že zgoraj – tudi kazenskopravno sankcionira izdajo računov o fiktivnih transakcijah.

VI. Predlog

65. Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je predložilo Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (deželno davno sodišče v Lombardiji, Italija), odgovori tako:

Člena 168 in 203 Direktive 2006/112/ES v primeru fiktivnih transakcij ne nasprotujeta sočasnosti davnega dolga na podlagi izdaje računa in zavrnitve odbitka vstopnega davka (tudi večkrat v okviru krožne dobavne verige). Pogoji je, da je glede davnega dolga iz člena 203 Direktive o DDV mogoč popravek, takoj ko je izključena nevarnost izgube davnih prihodkov. V takem primeru se sicer lahko zaradi izdaje nepravilnega računa naloži sankcija, pri čemer pa je sankcija v polni višini neodbitnega vstopnega davka v zvezi s fiktivnimi vstopnimi dobavami nesorazmerna, če je bil za fiktivne izstopne dobave odveden ustrezen DDV in zato ni obstajala nevarnost izgube davnih prihodkov.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Neizbrpno: glej sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719); z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455); z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547); z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), ter z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446).

3 Sodbe z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48); z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); 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); glede iz tega izhajajoča problema prekomerne kompenzacije nastale škode glej že moje sklepne predloge v zadevi Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, točka 39 in naslednje).

4 UL 2006, L 347, str. 1.

5 Celo opredelitev tega ravnanja kot kaznivega brez nadaljnega ne bi povzročila izjeme od obdavčitve – tako izrecno: sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 50); z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 49), ter z dne 29. junija 2000, Salumets in drugi (C-455/98, EU:C:2000:352, točka 19).

6 Sodbe z dne 27. junija 2018, SGI in Valérieane (C-459/17 in C-460/17, EU:C:2018:501, točka 35); z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 34); z dne 26. maja 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, točki 24 in 25); z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 31), in z dne 8. junija 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, točka 36).

7 Tako nazadnje izrecno sodba z dne 27. junija 2018, SGI in Valérieane (C-459/17 in C-460/17, EU:C:2018:501, točka 36).

8 Sodbe z dne 27. junija 2018, SGI in Valérieane (C-459/17 in C-460/17, EU:C:2018:501, točka 37); z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 34); z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točka 23), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 19).

9 Tako izrecno sodbe z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točki 35 in 36); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje), s sklicem na sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točki 57 in 61), ter z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 50).

10 Sodba z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 13).

11 Tako izrecno sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 28 in naslednje), s sklicem na sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 57).

12 Sodba z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 53).

13 Sodbi z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 35), ter z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 49).

14 Šesta direktiva 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).

15 Tako ustrezno sodba z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 48) – „Šesta direktiva ne vsebuje nobene določbe o tem, da izdajatelj računa popravi DDV, ki je bil neutemeljeno zaračunan“.

- 16 Sodba z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2002:581, točka 41).
- 17 Na koncu tako očitno tudi sodba z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 42) – davčni dolg v skladu s členom 203 Direktive o DDV ne glede na dejanski obstoj obdavčljive transakcije.
- 18 Tako izrecno sodba z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 48). Citirano v sodbah z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 35), ter z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 49), ki pa govorita o tem, da zadevna direktiva izrecno ne določa primera, ko je DDV zmotno izkazan na računu.
- 19 Sodbe z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 35); z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 49), ter z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 49).
- 20 Sodbi z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 36), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).
- 21 Sodbe z dne 31. januarja 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, točka 37); z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 37); z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 50), ter z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 58).
- 22 Sodbi z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 38), ter z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 68).
- 23 Sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 39); glej ustrezno tudi sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 59 in navedena sodna praksa).
- 24 Sodba z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 40); glej ustrezno v tem smislu tudi sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, točka 41).
- 25 Če se izhaja iz tega, da znotraj skupine podjetij obstajajo fiktivne transakcije, to navedoma izključuje tudi dobro vero znotraj skupine.
- 26 Glej v tem smislu sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 62).
- 27 Sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59); glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 50), in z dne 7. decembra 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, točka 20).
- 28 Sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 60); glej v tem smislu sodbi z dne 20. junija 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, točka 38), ter z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 65 do 67).
- 29 Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 41); glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62).

30 Glej sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točki 65 in 66).

31 Podobno – prav v drugem okviru – sodba z dne 17. julija 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, točka 47).

32 Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 42); glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 63).