



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 17. januarja 2019¹

Zadeva C-712/17

EN.SA. Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (deželno davčno sodišče v Lombardiji, Italija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Fiktivne transakcije – Zavrnitev odbitka vstopnega davka – Nastanek davčnega dolga z izdajo računa – Dodatna sankcija v polni višini nepriznanega odbitka vstopnega davka – Združljivost z načelom nevtralnosti – Združljivost z načelom sorazmernosti“

I. Uvod

1. Ta primer se ponovno² nanaša na problematiko „kaznovalne narave“ zakonodaje o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Sodišče je pri boju proti goljufijam na področju DDV v tem pogledu precej strogo: zavrnitev odbitka vstopnega davka (in oprostitve davka) pride v poštev ne le tedaj, kadar davčno utajo stori davčni zavezanec sam, temveč tudi tedaj, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je z nakupom sodeloval pri transakciji, ki je del utaje DDV.³

2. Ali to strogo izhodišče (zavrnitev odbitka vstopnega davka na vseh stopnjah dobavne verige) ob tem velja tudi tedaj, če je goljufija na področju DDV izključena, vendar pa naj bi se s pomočjo fiktivnih transakcij s prevaro pridobile druge neupravičene 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 določi davčna obveznost in dodatno še upravna sankcija v višini 100 % nepriznanega odbitka vstopnega davka?

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Neizčrпно: 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 izhajajočega 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).

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 vrednost⁴ (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 računu.“

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 računu“.

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.

⁴ UL 2006, L 347, str. 1.

12. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari (družba EN.SA. S.r.l. – v nadaljevanju: EN.SA.) je dejavna na področju trgovanja z električno energijo in na podlagi terminskih pogodb trguje z električno energijo zunaj sistema platforme za energetske računovodstvo (Piattaforma dei Conti Energia, v nadaljevanju: PCE).

13. Pri tem je družba EN.SA. v davčnih letih 2009 in 2010 družbam skupine „Green Network“ prodala velike količine električne energije in jih na „krožen“ način od teh tudi ponovno kupila. V računovodskih izkazih so bile izkazane pravilne višine teh transakcij. Za te transakcije so bili izdani tudi ustrezni računi.

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 količine električne energije časovno 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. Finančni urad domneva, da je bil namen ta, da se v računovodskih izkazih udeleženi podjetij izkažejo veliki zneski, da bi bila ta deležna (boljšega) dostopa do bančnih virov financiranja. Družba EN.SA. pa to zanika.

15. Ugotovljeno pa je, da je bil DDV, izkazan na računih za te transakcije z električno energijo, pravočasno in pravilno plačan ter da so v zvezi z njim prejemniki dobav uveljavljali odbitek vstopnega davka. Ugotovljeno je tudi, da državna blagajna s tem na področju DDV ni utrpela nobene škode. Predložitveno sodišče je navedlo, da je predvsem izključena vsakršna možnost, da gre za tako imenovano goljufijo vrste „davčni vrtiljak“. Predložitveno sodišče pa glede na svoje vprašanje za predhodno odločanje izhaja iz tega, da je treba transakcije z električno energijo, ki so predmet presoje v obravnavanem primeru, v spornih letih 2009 in 2010 obravnavati kot neobstoječe.

16. Finančna uprava je družbi EN.SA. z odločbo na vstopni strani (to pomeni v delu, v katerem je kupovala električno energijo) za te neobstoječe transakcije zavrnila odbitek vstopnega davka. Glede neobstoječih transakcij na izstopni strani (to pomeni v delu, v katerem je družba EN.SA. prodajala električno energijo) pa je bil ugotovljen ustrezni davčni dolg, saj je bil na računih družbe EN.SA. DDV izkazan ločeno. To je vodilo do odmere davčnega 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 davčno sodišče v Milanu, Italija) zavrnilo. Predložitveno sodišče mora odločiti o pritožbi, ki jo je vložila družba EN.SA.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

18. Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (deželno davčno sodišče v Lombardiji, Italija) je z odločbo z dne 9. oktobra 2017, ki je na Sodišče prispela 20. decembra 2017, Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v primeru domnevno neobstoječih 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) uredbe predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 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 Skupnosti na področju DDV, kakor jih je opredelilo Sodišče Evropske unije, glede na to, da sočasna uporaba nacionalnih predpisov določa:

- (a) vedno znova ugotovljeno neodbitnost davka, ki ga je prejemnik plačal za kupljeno blago pri vsaki sporni transakciji, povezani s tem istim subjektom in temelječi na enaki osnovi za odmero davka;

(b) uporabo davka in plačilo davčne obveznosti s strani dobavitelja (in izključitev vračila neupravičeno plačanih zneskov) za ustrezne špekulativne prodajne transakcije, ki so se prav tako izkazale za neobstoječe;

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

19. V postopku pred Sodiščem sta Italijanska republika in Evropska komisija predložili pisna stališča.

V. Presoja

A. Uvodne pripombe glede dejanskega stanja in vprašanja za predhodno odločanje

20. Pri odgovoru na predloženo vprašanje je treba na podlagi konkretnega vprašanja za predhodno odločanje izhajati iz tega, da gre pri obravnavanih transakcijah z električno energijo za neobstoječe (fiktivne) transakcije (to pomeni navidezne posle), do katerih kot takih ni prišlo.

21. Glede na opisano dejansko stanje pa obstoj obstoječih (to pomeni resničnih) transakcij ni nujno izključen. Ker v okviru transakcij z električno energijo med gospodarskimi subjekti, ki trgujejo z električno energijo, na koncu nikoli ne pride do fizične predaje električne energije, temveč se zgolj (praviloma po elektronski poti) kupijo in prodajo pravice odvzema električne energije, za to niso potrebna nobena posebna dejanja predaje. Če so bile te pravice odvzema s pravnega vidika dejansko veljavno prenesene, potem zgolj iz okoliščine, da naj bi se s temi posli morda le umetno napihnili bilančni izkaz, ni mogoče nujno sklepati na obstoj neobstoječih 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, namreč ni razloga za nadomestitev resničnih transakcij s fiktivnimi.

22. Predložitveno sodišče mora zato temeljito preveriti, ali so transakcije morda vendarle obstoječe. 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 česar pa Sodišču v obravnavanem primeru ni bilo predloženo vprašanje.

B. Pravna presoja

23. Predloženo vprašanje za predhodno odločanje pa vsebuje tri vidike, ki jih bom obravnavala ločeno. Prvič, predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali iz člena 168 Direktive o DDV izhaja, da je v okviru dobavne verige z neobstoječimi transakcijami vedno znova mogoče zavrniti odbitek vstopnega davka (točka 1). Drugič, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali iz člena 203 Direktive o DDV izhaja, da se kljub temu v primeru neobstoječih nadaljnjih prodaj pobere davek (in je vračilo neupravičeno plačanih zneskov izključeno) (točka 2). Tretjič, predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali je v takem primeru dodatna sankcija v višini neodbitnega vstopnega davka sorazmerna (točka 3).

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).

1. Zavrnitev odbitka vstopnega davka v primeru neobstojećih 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.

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).

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* računa in davčnega dolga *izdajatelja* računa, kakor bi pri resnični dobavi običajno tudi obstajala med dobaviteljem in prejemnikom. Glede na besedilo člena 203 Direktive o DDV pri tem ni potrebno, da je prejemnik računa dejansko odbil vstopni davek.

34. Na koncu torej izdajatelj računa ne glede na krivdo (torej abstraktno) nosi odgovornost za tveganje, da lahko prejemnik računa na podlagi tega (nepravilnega) računa uveljavlja neupravičen odbitek vstopnega davka. Gre za abstraktno odgovornost izdajatelja računa za nevarnost. V poštev ne pride le v primeru zmote o pravilni davčni stopnji (na računu je navedena splošna davčna stopnja namesto znižane davčne stopnje), temveč zlasti tudi pri obračunu fiktivnih transakcij.

2) Neuporaba v primeru obračuna fiktivne dobave?

35. Sicer pa je Sodišče v svoji sodbi presodilo, da zato, ker obravnavane storitve niso obdavčljive z DDV, tudi zneska, zmotno navedenega na računu kot DDV, ni mogoče šteti za DDV.¹²

36. Dosledno upoštevanje te sodne prakse bi v obravnavanem primeru pomenilo, da obračun fiktivnih transakcij – ker tudi te niso obdavčljive z DDV (glej zgoraj točko 24 in naslednje) – ne bi sprožil pravnih posledic iz člena 203 Direktive o DDV. Člen 203 Direktive o DDV bi se tedaj uporabil le v primeru previsoko izkazanega DDV za (resnično) dobavo ali storitev. Oporne točke za tako omejitev pa ne izhajajo niti iz besedila niti iz smisla in namena kot abstraktne odgovornosti za nevarnost.

37. Poleg tega je Sodišče v enaki in še v eni sodbi¹³ navedlo, da Šesta direktiva¹⁴ izrecno ne predvideva primera, ko je DDV, ki ni dolgovan, zmotno izkazan na računu. Navsezadnje pa je tudi v teh sodbah šlo za popravke takih računov, ki jih člen 203 Direktive o DDV dejansko ne predvideva.¹⁵ Poleg tega se te sodbe niso nanašale na namerni obračun fiktivnih transakcij, temveč na zmote glede lastnosti kot davčnega zavezanca in glede kraja transakcij.

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“.

38. Sodišče je predvsem v eni zadevi potrdilo, da člen 21(1)(c) Šeste direktive (ta ustreza členu 203 Direktive o DDV) vključuje tudi predračune (to je račune za fiktivne transakcije).¹⁶

39. Navsezadnje ni sprejemljivo, da bi za nastalo (abstraktno) nevarnost izgube davčnih prihodkov odgovarjal le tisti izdajatelj računa, ki je v zmoti glede višine davčne stopnje ali namerno izkazuje DDV za oproščeno transakcijo, ne pa tudi tisti, ki namerno obračuna fiktivne transakcije. V obeh primerih je nevarnost izgube davčnih prihodkov s tem, da bo prejemnik računa neupravičeno odbil vstopni davek, enaka.¹⁷ Zato tako Komisija kot tudi Italija prav tako izhajata iz tega, da se v obravnavanem primeru uporabi člen 203 Direktive o DDV.

40. Člen 203 Direktive o DDV torej prav tako obsega tudi položaj v obravnavanem primeru, v katerem je na računu namerno izkazan DDV, čeprav zaradi neobstoječih transakcij ni dolgovan. Zato družba EN.SA. načelno dolguje DDV, ki ga je izkazala na računih za fiktivne transakcije.

b) Popravek davčnega dolga v skladu s členom 203 Direktive o DDV

41. Preučiti je treba še, ali je treba vsaj v primeru, ko dejansko ni prišlo do nevarnosti izgube davčnih prihodkov, omogočiti popravek tega davčnega dolga. To vprašanje se postavlja predvsem zato, ker predložitveno sodišče v svojem vprašanju opozarja na to, da naj bi bilo vračilo neupravičeno plačanega DDV izključeno.

42. Glede tega pa je Sodišče že odločilo, da Šesta direktiva (enako velja za zdaj veljavno Direktivo o DDV) ne vsebuje določb o popravku DDV, ki ga je izdajatelj računa neupravičeno izkazal na računu.¹⁸ Iz tega sledi, da morajo rešitev za to, dokler zakonodajalec Unije ne zapolni te praznine, najti države članice.¹⁹

1) Obveznost priznanja možnosti popravka

43. V zvezi s tem je po eni strani za zagotovitev nevtralnosti DDV naloga držav članic, da v svojih notranjih pravnih redih določijo možnost popravka vsakega neupravičeno zaračunanega davka, če izdajatelj računa dokaže, da je v *dobri veri*.²⁰

44. Poleg tega načelo nevtralnosti DDV zahteva, da je omogočen popravek neupravičeno izkazanega DDV na računu, če je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov, *ne* da bi države članice lahko tak popravek pogojevale z dobro vero izdajatelja računa.²¹ Poleg tega ta popravek ne sme biti odvisen od diskrecijske pravice finančne uprave.²²

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).

45. Prav tako ukrepi, ki jih države članice sprejmejo za zagotovitev pravilne odmere in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno za doseg te ciljev. Zato se ne smejo uporabiti tako, da bi ogrozili nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV.²³ To zlasti velja za abstraktni položaj nevarnosti (v zvezi s tem že zgoraj točki 34 in 35).

46. Če vračilo DDV – glede na pogoje, na podlagi katerih se lahko zahteva vračilo davka – postane nemogoče ali čezmerno oteženo, lahko iz navedenih načel izhaja zahteva, da morajo države članice določiti instrumente in postopkovna pravila, ki so potrebna, da se davčnemu zavezancu omogoči vračilo neupravičeno zaračunanega davka.²⁴

47. Predložitveno sodišče je navedlo, da ni podana nevarnost izgube davčnih prihodkov. To izhaja iz dejstva, da so udeležene družbe redno plačevale izkazani DDV in da zato italijanska država zaradi usklajenosti DDV in vstopnega davka nobenemu udeležencu ni izplačala DDV, ne da bi prej znesek lahko pobrala. Zato tu ni bil ogrožen cilj zagotovitve usklajenosti odbitka vstopnega davka in davčnega dolga (v zvezi s tem glej zgoraj točko 32 in naslednje).

48. Poleg tega iz dejanskega stanja in vprašanja za predhodno odločanje izhaja, da finančna uprava pozna vse udeležence in da je vsem zavrnila neupravičeni odbitek vstopnega davka. Tudi s tega vidika je izključena nevarnost izgube davčnih prihodkov. Če pa torej obračun fiktivnih transakcij ne povzroča nevarnosti izgube davčnih prihodkov, mora biti omogočen popravek tega davka v skladu s členom 203 Direktive o DDV, tudi če družba EN.SA. v zvezi z zadevnimi fiktivnimi transakcijami ni ravnala v dobri veri.

2) Čas popravka

49. Zahtevani čas popravka je takrat, ko je ugotovljeno, da ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov. V obravnavanem primeru bi to na primer lahko bilo takrat, ko je finančna uprava seznanjena s tem, da prejemnik računa ni upravičen do odbitka vstopnega davka in mu učinkovito zavrne odbitek vstopnega davka.

50. Vprašanje, ali je poleg tega tudi vračilo zneska prejemniku računa pogoj za popravek davčnega dolga v skladu s členom 203 Direktive o DDV, če 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 načeli 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

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 načeloma 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).

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.

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 – čeprav v drugačnem 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).

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 davčni dolg davčnega zavezanca vedno sestavljen iz dolgovanega davka iz izstopnih dobav, od česar se odšteje odbitni vstopni davek iz vstopnih dobav istega davčnega 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 davčna 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 davčni dolg, ki je nastal v skladu s členom 203 Direktive o DDV (abstraktna odgovornost za nevarnost), do njegovega popravka primerno obrestuje in – kakor je bilo navedeno že zgoraj – tudi kazenskoopravno 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 davčno sodišče v Lombardiji, Italija), odgovori tako:

Člena 168 in 203 Direktive 2006/112/ES v primeru fiktivnih transakcij ne nasprotujeta sočasnosti davčnega dolga na podlagi izdaje računa in zavrnitve odbitka vstopnega davka (tudi večkrat v okviru krožne dobavne verige). Pogoj je, da je glede davčnega dolga iz člena 203 Direktive o DDV mogoč popravek, takoj ko je izključena nevarnost izgube davčnih 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 ustrezni DDV in zato ni obstajala nevarnost izgube davčnih prihodkov.