

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

8. svibnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Fiktivne transakcije – Nemogućnost odbitka poreza – Obveza izdavatelja računati da plati PDV koji je tamo naveden – Novčana kazna koja je jednaka iznosu neopravdano odbijenog PDV-a – Usklađenost s načelima neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti”

U predmetu C-712/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Commissione Tributaria Regionale di Lombardia (Okružni porezni sud u Lombardiji, Italija) odlukom od 9. listopada 2017., koju je Sud zaprimio 20. prosinca 2017., u postupku

EN.SA. Srl

protiv

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju M. Capolupa i G. De Bellisa, *avvocati dello Stato*,

– za Europsku komisiju, N. Gossement i F. Tomat, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 17. siječnja 2019.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva EN.SA. Srl i Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (Porezna uprava – Okružni ured Lombardija, Italija, u daljnjem tekstu: porezna uprava) o naknadnom obračunu poreza tom društvu, kojim je povećan dugovani porez na dodanu vrijednost (PDV) uvećan za kamate i sankcije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 63. Direktive o PDV-u određuje se:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

4 Člankom 167. te direktive propisuje se:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

5 U skladu s člankom 168. navedene direktive:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

6 U članku 203. iste direktive navedeno je:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na račun.”

7 U skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Talijansko pravo

8 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Uredba predsjednika Republike br. 633 o uvođenju i uređenju poreza na dodanu vrijednost) od 26. listopada 1972. u verziji koja se primjenjuje na spor u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: DPR br. 633/1972) u članku 17. stavku 1. određuje:

„PDV su dužne platiti osobe koje obavljaju oporezive isporuke robe ili usluga; plaćaju ga državnoj riznici za sve obavljene transakcije zajedno i neto po odbitku propisanom u članku 19. prema pravilima i pod uvjetima propisanim u poglavlju II.”

9 U skladu s člankom 19. stavkom 1. DPR-a br. 633/1972:

„Radi utvrđena poreza koji se mora platiti na temelju članka 17. prvog stavka ili viška iz članka 30. stavka 2., od iznosa poreza koji se odnosi na obavljene transakcije može se odbiti iznos poreza koji je porezni obveznik platio ili mora platiti ili iznos poreza koji mu je obračunat uz pravo odbitka za robu koja je uvezena odnosno usluge koje su mu isporučene za potrebe poslovanja poduzetnika, obavljanja obrta ili profesionalne djelatnosti. Pravo na odbitak poreza koji se odnosi na uvezenu robu ili usluge koje su mu isporučene nastaje u trenutku nastanka obveze obračuna poreza, a može se ostvariti najkasnije u prijavi koja se odnosi na drugu godinu koja slijedi godinu u kojoj je pravo na odbitak nastalo i pod uvjetima koji postoje u trenutku nastanka samog prava.”

10 člankom 21. DPR-a br. 633/1972 propisuje se:

„Ako je račun izdan za nepostojeću transakciju ili ako su račun ili porez za transakciju veći od stvarnih iznosa, porez se duguje za ukupan iznos naveden na računu.”

11 člankom 6. stavkom 6. Decreto legislativo n. 471 (Zakonodavna uredba br. 471) od 18. prosinca 1997. u verziji koja se primjenjuje na dan nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku propisivalo se:

„Tko nezakonito odbije plaćeni porez, porez koji je dužan platiti ili koji mu je obračunan uz pravo odbitka, kažnjava se upravnom sankcijom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 EN.SA. je talijansko društvo za proizvodnju i distribuciju električne energije. Porezna uprava provela je ispravak prijave PDV-a društva EN.SA. za porezna razdoblja 2009. i 2010. Ta uprava odbila je na temelju članka 19. DPR-a br. 633/1972 odbitak PDV-a za transakcije kupnje električne energije koje je smatrala fiktivnim zbog nepostojanja stvarnog prijenosa energije te je društvu EN.SA. na temelju članka 6. stavka 6. Zakonodavne uredbe navedene u točki 11. ove presude izrekla novčanu kaznu u iznosu koji je jednak onome neopravdano odbijenog PDV-a.

13 Nasuprot tomu, porezna uprava nije istaknula da društvo EN.SA. nije ispunilo svoju obvezu plaćanja PDV-a koji je bilo dužno platiti za svaku od svojih transakcija prodaje električne energije.

14 Prema mišljenju te porezne uprave, te različite transakcije ulaze u kružni mehanizam prodaje istih količina energije po istim cijenama između društava koja su dio iste grupe. Izvršene su s jedinim ciljem da se grupi Green Network omogući dostava povoljnijih izvještaja kako bi ishodila bankovno financiranje.

15 Porezna uprava izdala je društvu EN.SA. dva rješenja o naknadnom obračunu kojima je povećan dugovani PDV uvećan za kamate i novčanu kaznu, u iznosu od 47 618 491 eura za 2009. i 22 001 078 eura za 2010.

16 Društvo EN.SA. podnijelo je protiv tih rješenja tužbu pred Commissione tributaria provinciale di Milano (Općinski porezni sud u Milanu, Italija), koji ih je odbio. To društvo podnijelo je žalbu protiv presude toga suda pred Commissione tributaria regionale di Lombardia (Okružni porezni sud u Lombardiji, Italija).

17 Sud koji je uputio zahtjev naglašava činjenicu da se fiktivnim transakcijama prodaje električne energije o kojima je riječ u glavnom postupku nije dodijelila nikakva porezna prednost njihovim početiteljima zbog kružnosti transakcija i zbog nepostojanja gubitka prihoda za državni proračun. Pita se je li u ovom slučaju, kada je riječ o fiktivnim transakcijama, sukladno pravu Unije

naložiti operateru snošenje PDV-a. S obzirom na nepostojanje porezne utaje, sud koji je uputio zahtjev smatra da treba prevagnuti na?elo porezne neutralnosti i da odbijanje odbitka PDV-a koji je pravilno pla?en i nalaganje dodatne nov?ane kazne koja je jednaka iznosu neopravdano odbijenog PDV-a nije proporcionalno povredi koja se sastojala od izdavanja ra?una za fiktivne transakcije.

18 U tim je okolnostima Commissione tributaria regionale di Lombardia (Okružni porezni sud u Lombardiji) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„U slu?aju kada transakcijama, koje se smatraju nepostoje?im, nije nanesena šteta državnoj riznici i kada njima porezni obveznik nije stekao nikakvu poreznu prednost, je li nacionalni propis, koji proizlazi iz primjene ?lanka 19. (Odbitak) i ?lanka 21. stavka 7. (Iskazivanje transakcija u ra?unima) [DPR-a br. 633/1972] i ?lanka 6. stavka 6. Decreto legislativo n. 471 (Zakonodavna uredba br. 471) od 18. prosinca 1997. (Povreda obveze dokumentiranja, registriranja i utvr?enja transakcija), u skladu s na?elima Unije u podru?ju [PDV-a] kako su razvijena sudskom praksom [Suda], s obzirom na to da istovremena primjena odredbi dovodi do:

- (a) ponavljaju?e ili višestruke nemogu?nosti odbijanja poreza koji je prilikom kupnje platio stjecatelj za svaku osporenu transakciju koja se odnosi na isti predmet i istu pravnu osnovicu;
- (b) primjene i pla?anja poreza od strane ustupitelja (te do prekluzije ostvarenja povrata prepla?enih iznosa) za odgovaraju?e špekulativne transakcije prodaje koje se tako?er smatraju nepostoje?ima;
- (c) primjene sankcije u visini poreza na kupnju robe za koji se smatra da se ne može odbiti.”

O prethodnom pitanju

19 Iako sud koji je uputio zahtjev svoja pitanja formalno ograni?ava na „tuma?enje na?ela prava Unije u podru?ju PDV-a kako su razvijena sudskom praksom Suda” time što osobito navodi na?ela proporcionalnosti i neutralnosti, ta okolnost ne spre?ava Sud da mu da sve elemente tuma?enja prava Unije koje bi mogli biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se vodi pred njim, bez obzira na to je li taj sud na njih pozvao u svojim pitanjima. U tom je smislu na Sudu da iz svih podataka koje mu je dostavio sud koji je uputio zahtjev, a posebno iz obrazloženja odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje, izvu?e one dijelove elemente navedenog prava koje je potrebno tuma?iti imaju?i u vidu predmet spora u glavnom postupku (vidjeti u tom smislu presude od 4. listopada 2018., L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, t. 43.; od 7. velja?e 2019., Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, t. 32. i od 12. velja?e 2019., TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, t. 37.).

Prva dva dijela pitanja

20 Prvim dvama dijelovima svojega pitanja sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li u situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj se fiktivne prodaje elektri?ne energije obavljaju kružno izme?u istih operatera i za iste iznose, Direktivu o PDV-u tuma?iti na na?in da joj se protivi nacionalni propis kojim se isklju?uje odbitak PDV-a za fiktivne transakcije, pri ?emu se osobe koje iskazuju PDV na ra?unu obvezuje da plate taj porez, uklju?uju?i onaj za fiktivnu transakciju.

21 Uvodno treba istaknuti da dva prethodno navedena nacionalna pravna pravila odražavaju analogne odredbe Direktive o PDV-u.

22 S jedne strane, nemogućnost odbitka PDV-a za fiktivne transakcije proizlazi iz članka 168. te direktive.

23 Naime, iz tog članka proizlazi da porezni obveznik može odbiti PDV koji je plaćen na robu i usluge korištene u svrhu svojih oporezovanih transakcija. Drugim riječima, pravo na odbitak PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za stjecanje istih dio konstitutivnih elemenata cijene transakcija koje se izlazno oporezuju (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 36.).

24 Međutim, ako je transakcija stjecanja robe ili usluge fiktivna, ne može imati nikakvu poveznicu s transakcijama poreznog obveznika koje su izlazno oporezive. Slijedom toga, kada izostane stvarna provedba isporuke robe ili usluga, ne može nastati nikakvo pravo na odbitak (presuda od 27. lipnja 2018., SGI i Valériane, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, t. 36.).

25 Stoga je mehanizmu PDV-a svojstveno da fiktivna transakcija ne može stvoriti pravo na nikakav odbitak tog poreza.

26 S druge strane, obveza za svaku osobu koja iskazuje PDV na račun da plati taj porez izričito se nalazi u članku 203. Direktive o PDV-u. U tom pogledu, Sud je pojasnio da PDV iskazan na račun treba platiti izdavatelj tog računa, i u slučaju nepostojanja ikakve stvarne oporezive transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 31. siječnja 2013., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 38.).

27 U načelu, dva gore navedena pravila ne primjenjuju se na istog operatera. Izdavatelj računa dužan je platiti PDV koji je na njemu iskazan dok se nemogućnost odbitka PDV-a za fiktivne transakcije može pripisati adresatu tog računa.

28 Ipak, u posebnoj situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku, zahtjevi postavljeni u člancima 168. i 203. Direktive o PDV-u zajedno se nalažu istom operateru. Naime, iste količine električne energije fiktivno su se kružno preprodavale između društava iste grupe, na način da su ih ta društva prodavala i ponovno kupovala po istoj cijeni. Dakle, svaki operater istodobno je izdavatelj računa u kojem se iskazuje iznos PDV-a i adresat drugog računa za stjecanje iste količine po istoj cijeni i u kojem se iskazuje isti iznos PDV-a. Kao izdavatelj računa i na temelju pravila iz članka 203. Direktive o PDV-u, društvo EN.SA. bilo je dužno platiti državnoj rizici iznos PDV-a koji je tamo bio naveden. Nasuprot tomu, s obzirom na fiktivnost dotičnih transakcija, tom društvu nije bilo dopušteno, sukladno zahtjevu koji proizlazi iz članka 168. te direktive, odbiti porez u istom iznosu koji se nalazio na račun koji je bio adresat na temelju ponovne kupnje električne energije.

29 Zbog tih razloga, sud koji je uputio zahtjev pita povremeno li zajednička primjena tih zahtjeva na operatera koji se nalazi u situaciji poput onoj društva EN.SA., a koji proizlaze iz nacionalnog prava i preuzeti su Direktivom o PDV-u, načelo porezne neutralnosti.

30 Točno je da se mehanizmom odbitka PDV-a, kako je predviđen člancima 167. i sljedećim Direktive o PDV-u, nastoji u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru njegovih gospodarskih aktivnosti kada one podliježu PDV-u. Slijedom toga, zajednički sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti na temelju same podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 27. i od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, t. 38.).

31 Borba protiv eventualne utaje poreza, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba također je cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u (presuda od 31. siječnja 2013., Stroy trans, C-

642/11, EU:C:2013:54, t. 46.). Rizik gubitka poreznih prihoda na?elno nije potpuno uklonjen kada adresat ra?una u kojem se neopravdano iskazuje iznos PDV-može ra?un koristiti kako bi ishodio odbitak od tog poreza (presuda od 31. sije?nja 2013., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 31.).

32 U tom kontekstu, obvezom propisanom u ?lanku 203. te direktive nastoji se ukloniti rizik gubitka poreznih prihoda koji bi mogao nastati iz prava na odbitak (presuda od 31. sije?nja 2013., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 32.).

33 Me?utim, na temelju na?ela proporcionalnosti, navedena obveza ne smije prelaziti ono što je nužno za postizanje tog cilja, a osobito ne nanijeti prekomjernu štetu na?elu proporcionalnosti PDV-a. U situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, u kojoj je fiktivnost transakcija prepreka mogu?nosti odbitka poreza, poštovanje na?ela porezne neutralnosti osigurano je mogu?noš?u, koju moraju predvidjeti države ?lanice, da se isprave svi porezi pogrešno iskazani na ra?unima kada osoba koja ispostavlja ra?un dokaže svoju dobru vjeru ili kada je ona na vrijeme u potpunosti uklonila rizik gubitka prihoda (presuda od 31. sije?nja 2013., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 43.).

34 U ovom slu?aju iz pojašnjenja koja je Sudu dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je društvo EN.SA. svjesno izdalo ra?une koji ne odgovaraju nijednoj stvarnoj transakciji. U tim okolnostima to društvo ne može se pozivati na dobru vjeru. Nasuprot tomu, i prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, fiktivne prodaje elektri?ne energije izme?u doti?nih društava nisu dovele do gubitka poreznih prihoda. Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u to?ki 47. svojega mišljenja, to proizlazi iz ?injenice da su uklju?ena društva uredno platila PDV koji je trebalo platiti na njihove prodaje elektri?ne energije i da su zbog toga što su potom kupovala iste koli?ine elektri?ne energije po istoj cijeni odbijala iznos PDV-a koji je identi?an onome koji su platila.

35 U takvim okolnostima iz to?ke 33. ove presude proizlazi da se Direktivom o PDV-u, tuma?enom s obzirom na na?ela neutralnosti i proporcionalnosti, državama ?lanicama nalaže dopustiti izdavatelju ra?una za fiktivnu transakciju da zahtijeva povrat poreza koji je naveden na tom ra?unu koji je trebao platiti ako je na vrijeme u potpunosti uklonio rizik gubitka poreznih prihoda.

36 S obzirom na prethodna razmatranja, na prva dva dijela postavljenog pitanja treba odgovoriti da u situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj kružno ostvarene fiktivne prodaje elektri?ne energije izme?u istih operatera i za iste iznose nisu prouzro?ile gubitak poreznih prihoda, Direktivu o PDV-u, s obzirom na na?elo neutralnosti i proporcionalnosti, treba tuma?iti na na?in da joj se ne protivi nacionalni propis kojim se isklju?uje odbitak PDV-a za fiktivne transakcije, pri ?emu se osobe koje iskazuju PDV na ra?unu obvezuje da plate taj porez, uklju?uju?i onaj za fiktivnu transakciju, pod uvjetom da se nacionalnim pravom dopušta ispravljanje tog poreznog duga koji proizlazi iz te obveze ako je izdavatelj navedenog ra?una, koji nije bio u dobroj vjeri, na vrijeme u cijelosti uklonio rizik gubitka poreznih prihoda, a što je na nacionalnom sudu da provjeri.

Tre?i dio pitanja

37 Tre?im dijelom svojeg pitanja sud koji je uputio zahtjev pita treba li na?elo proporcionalnosti tuma?iti na na?in da mu se u situaciji poput one u glavnom postupku protivi pravilo nacionalnog prava na temelju kojeg se nezakoniti odbitak PDV-a kažnjava nov?anom kaznom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka.

38 Na temelju ?lanka 273. Direktive o PDV-u državama ?lanicama dopušta se da donose mjere s ciljem osiguranja pravilne naplate poreza i sprje?avanja utaje. Osobito, u slu?aju nepostojanja odredbi prava Unije o tom pitanju, države ?lanice ovlaštene su odabrati sankcije koje im se ?ine

primjerenima u slučaju nepoštovanja uvjeta propisanih zakonodavstvom Unije za izvršavanje prava na odbitak PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 41. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59. i navedenu sudsku praksu).

39 Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova načela, osobito načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59. i navedenu sudsku praksu). Dakle, sankcije ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje ciljeva navedenih u članku 273. Direktive o PDV-u niti dovesti u pitanje neutralnost tog poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 62.).

40 Kao prvo, kako bi se ocijenilo je li sankcija usklađena s načelom proporcionalnosti, treba uzeti u obzir osobito narav i ozbiljnost povrede koja se tom sankcijom kažnjava kao i načine utvrđivanja njezina iznosa (presuda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 60. i navedena sudska praksa).

41 U tom pogledu treba istaknuti da se u ovom slučaju nacionalnim pravom, kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i izbjegla utaja, propisuje novčana kazna čiji iznos nije izrađunan s obzirom na porezni dug poreznog obveznika nego je jednak iznosu koji je potonji odbio. Naime, s obzirom na to da je porezni dug poreznog obveznika PDV-a jednak razlici izmeđ u poreza koji se duguje za ulaznu robu i usluge, iznos poreza koji je neopravdano odbijen nije nužno jednak tom dugu.

42 Takav je osobito slučaj u sporu u glavnom postupku. Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 63. svojega mišljenja, s obzirom na to da je društvo EN.SA. fiktivno kupilo i prodalo iste količine električne energije po istoj cijeni, njegov porezni dug na ime PDV-a za te transakcije bio je nula. U toj situaciji, novčana kazna koja je jednaka 100 % iznosa poreza koji je neopravdano ulazno odbijen, a da se pritom nije uzela u obzir činjenica da je isti iznos PDV-a bio uredno izlazno plaćen i da državna riznica zbog toga nije izgubila porezne prihode, neproporcionalna je sankcija u odnosu na cilj koji se njome nastoji postići.

43 Kao drugo, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, načelu neutralnosti PDV-a protivi se i primjena sankcije poput one koje je propisana nacionalnim pravom. Naime, u takvoj situaciji, kao što je rečeno u točki 33. ove presude, poštovanje načela neutralnosti PDV-a osigurano je mogućnošću, koju moraju predvidjeti države članice, da se isprave svi porezi pogrešno iskazani na računima kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru ili kada je ona na vrijeme u potpunosti uklonila rizik gubitka prihoda.

44 Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 57. svojega mišljenja, izricanje novčane kazne koja je jednaka 100 % iznosa poreza koji je neopravdano odbijen čini uzaludnim mogućnost ispravka poreznog duga koji je nastao na temelju članka 203. Direktive o PDV-u. Naime, čak i ako se taj dug može ispraviti bez rizika gubitka poreznih prihoda, i dalje treba platiti iznos na ime novčane kazne koji je jednak onome poreza koji je neopravdano odbijen.

45 Slijedom toga, na treći dio postavljenog pitanja treba odgovoriti da načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a treba tumačiti na način da im se u situaciji poput one u glavnom postupku protivi nacionalno pravno pravilo na temelju kojeg se nezakoniti odbitak PDV-a kažnjava novčanom kaznom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka.

Troškovi

46 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred

sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. U situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj fiktivnim prodajama električne energije koje se obavljaju kružno između istih operatera i za iste iznose nisu nastali gubici poreznih prihoda, Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s načelima neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis kojim se isključuje odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) za fiktivne transakcije, pri čemu se osobe koje iskazuju PDV na račun obvezuje da plate taj porez, uključujući i onaj za fiktivnu transakciju, pod uvjetom da se nacionalnim pravom dopušta ispravljanje tog poreznog duga koji proizlazi iz te obveze ako je izdavatelj navedenog računa, koji nije bio u dobroj vjeri, na vrijeme u cijelosti uklonio rizik gubitka poreznih prihoda, a što je na nacionalnom sudu da provjeri.

2. Načela proporcionalnosti i neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) treba tumačiti na način da im se u situaciji poput one u glavnom postupku protivi nacionalno pravno pravilo na temelju kojeg se nezakoniti odbitak PDV-a kažnjava novčanom kaznom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka.

Potpisi

* Jezik postupka: talijanski