

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

17. svibnja 2023.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Obveza prijave i plaćanja PDV-a – Članak 273. – Sankcije predviđene u slučaju nepoštovanja obveza poreznog obveznika – Načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a – Pravo na odbitak PDV-a – Usklađenost sankcija”

U predmetu C-418/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg, Belgija), odlukom od 8. lipnja 2022., koju je Sud zaprimio 21. lipnja 2022., u postupku

## **SA CEZAM**

protiv

**État belge**

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za belgijsku vladu, P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, S. Delaude i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

## **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 62. točke 2., članka 63., 167., 206., 250. i 273. 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.) kao i načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SA CEZAM i État belge (Belgijska Država), povodom nekoliko odluka koje je donijela belgijska porezna uprava kojima se tom društvu

izri?u nov?ane kazne za povrede propisa o porezu na dodanu vrijednost (PDV).

## **Pravni okvir**

### ***Pravo Unije***

3 ?lanak 62. to?ka 2. Direktive 2006/112 propisuje:

„Za potrebe ove Direktive:

[...]

(2) „obveza obra?una' PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti pla?anje poreza od osobe koja je odgovorna za [njegovu] pla?anje, ?ak i u slu?aju kad je vrijeme pla?anja odgo?eno.”

4 ?lankom 63. te direktive predvi?a se:

„Oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

5 ?lanak 167. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se mo?e odbiti.”

6 ?lanak 203. te direktive propisuje:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iska?e PDV na ra?unu.”

7 ?lanak 206. Direktive 2006/112 predvi?a:

„Svaki porezni obveznik koji je dužan pla?ati PDV mora pla?ati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predvi?ene ?lankom 250. [Me?utim] [d]r?ave ?lanice mogu odrediti drugi datum za pla?anje tog iznosa ili zahtijevati me?upla?anje.”

8 ?lanak 250. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izra?un poreza za koji je nastala obveza obra?una i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvr?ivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.”

9 ?lanak 273. prvi stavak Direktive 2006/112 propisuje:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s doma?im transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.”

### ***Belgijsko pravo***

10     ?lanak 53. stavak 1. loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (Zakon od 3. srpnja 1969. o uvođenju Zakonika o porezu na dodanu vrijednost) (*Moniteur belge* od 17. srpnja 1969., str. 7046.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), predviđa:

„Porezni obveznik, osim onoga koji nema nikakvo pravo na odbitak, dužan je ispuniti sljedeće obveze:

[...]

2°     svaki mjesec podnijeti poreznu prijavu u kojoj navodi:

(a)    iznos transakcija iz ovog zakonika koje je proveo ili koje su mu izvršene tijekom prethodnog mjeseca u okviru njegove gospodarske djelatnosti;

(b)    iznos poreza za koji je nastala obveza obračuna, odbitaka i ispravaka koji će se izvršiti

[...]

3°     platiti, u roku određenom za podnošenje svoje prijave iz točke 2°, dugovani porez. [...]”

11     U skladu s ?lankom 70. stavkom 1. tog zakonika:

„Za svaku povredu obveze plaćanja poreza, može se izreći novčana kazna koja je dvostruko veća od iznosa poreza koji nije plaćen ili je nepravodobno plaćen.

[...]”

12     ?lanak 1. arrêté royal no 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (Kraljevska uredba br. 41 od 30. siječnja 1987. o utvrđivanju iznosa proporcionalnih poreznih novčanih kazni u području PDV-a) (*Moniteur belge* od 7. veljače 1987., str. 1709., u daljnjem tekstu: Kraljevska uredba br. 41) određuje:

„Ljestvica smanjenja proporcionalnih poreznih novčanih kazni u području poreza na dodanu vrijednost utvrđuje se:

1°     [...] za povrede počinjene nakon 31. listopada 1993. u tablici G Priloga ovoj uredbi, u slučaju povreda iz ?lanka 70. [stavka 1.] [Zakonika o PDV-u];

[...]”

13     ?lanak 1. drugi stavak te uredbe predviđa da se „ljestvica smanjenja predviđena u tablicama A do J Priloga ovoj uredbi ne primjenjuje u slučaju povreda počinjenih s namjerom izbjegavanja poreza ili omogućavanja izbjegavanja plaćanja poreza”.

14     Prilog Kraljevskoj uredbi br. 41 sadržava „tablicu G”, naslovljenu „Novčane kazne za povrede iz ?lanka 70. [stavka 1. Zakonika o PDV-u]”. Njezina rubrika V., naslovljena „Nepravilnosti utvrđene tijekom računovodstvenog nadzora u pogledu njegova sadržaja”, u slučaju „oporezivih transakcija koje nisu u cijelosti ili djelomično evidentirane ili su nepravodobno navedene u prijavi predviđenoj u tu svrhu”, predviđa određivanje paušalne novčane kazne u iznosu od 10 % dugovanog poreza kada je „iznos poreza dugovanih za revidirano razdoblje od jedne godine” „[m]anji od ili jednak 1250,00 eura”, a iznos paušalne novčane kazne od 20 % dugovanog poreza kada je taj iznos „[v]iši od 1250,00 eura”.

## Glavni postupak i prethodna pitanja

15     Tužbom od 15. svibnja 2018. CEZAM, društvo sa sjedištem u Belgiji koje djeluje u sektoru stolarstva i staklarstva, podnijelo je tužbu tribunalu de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg, Belgija), sudu koji je uputio zahtjev, protiv triju odluka belgijske porezne uprave dostavljenih u siječnju odnosno u ožujku 2018., kojima su tom društvu izrečene, među ostalim, porezne novčane kazne.

16     U tom je pogledu nesporno da društvo CEZAM od lipnja 2013. nije podnijelo periodične prijave PDV-a i da je belgijska porezna uprava najprije sastavila porezno rješenje za 2013. godinu koje je dostavila društvu CEZAM. Potom je u kolovozu 2016. godine proveden nadzor nad njegovim računovodstvom. Budući da nisu podnesene periodične prijave PDV-a za 2014. i 2015. godinu, belgijska porezna uprava provela je oporezivanje po službenoj dužnosti za te godine. Naposljetku, nakon što je tijekom 2017. utvrdila da CEZAM nije podnio sve zahtijevane periodične prijave te da nije platio dugovani PDV, belgijska porezna uprava donijela je 2018. tri odluke navedene u točki 15. ove presude.

17     CEZAM opravdava nepostojanje prijava činjenicom da mu je belgijska porezna uprava odbila plan namirenja dugova na osnovi PDV-a. On među ostalim osporava iznos novčanih kazni koji odgovara iznosu od 20 % PDV-a koji bi se dugovao prije uračunavanja PDV-a koji se može odbiti. U svrhu izračuna novčanih kazni porezna uprava trebala je uzeti u obzir iznos PDV-a koji joj je trebao biti stvarno plaćen, odnosno iznos nakon uračunavanja PDV-a koji se može odbiti. Pristup koji je u ovom slučaju primijenila porezna uprava povremeno pravo na odbitak pretporeza i načelo porezne neutralnosti.

18     U tom se pogledu CEZAM poziva na presude od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454) i od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374) i među ostalim ističe da načelo proporcionalnosti državama članicama nameće da ne primjenjuju novčanu kaznu u iznosu jednakom PDV-u koji se može odbiti jer bi takva novčana kazna lišila pravo na odbitak njegove biti.

19     Belgijska Država ističe da se rješenje iz presude od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), ne može prenijeti na spor koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev. Naime, ta se presuda odnosi na situaciju u kojoj su, unatoč nepostojanju oporezivih transakcija, izdani računi u kojima je bio naveden PDV. Njihov izdavatelj platio je PDV i uklonio svaki rizik od gubitka poreznih prihoda. U takvoj situaciji, načelu proporcionalnosti i članku 203. Direktive 2006/112, prema kojem postoji obveza plaćanja PDV-a iskazanog na računu, protivi se izricanje novčane kazne u iznosu od 100 % neosnovano odbijenog PDV-a.

20     U ovom slučaju Belgijska Država tvrdi da je CEZAM bio sankcioniran zbog povrede obveze prijave i plaćanja PDV-a. Ta je obveza bitna za funkcioniranje sustava PDV-a u kojem porezni obveznik ima ulogu osobe koja ubire porez. Time što nije uplatio PDV naplaćen od svojih klijenata, CEZAM je ostvario prednost na štetu državne riznice. Osim toga, novčane kazne iznose samo 20 % iznosa PDV-a koji je trebao biti plaćen. U vezi s potonjim, pravo na odbitak je mogućnost koju porezni obveznik može ostvariti upisom PDV-a koji treba odbiti u svoje periodične prijave.

21     S obzirom na te argumente, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da iz sudske prakse Suda proizlazi da su u području PDV-a države članice načelno ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima, pod uvjetom da ne prekoračuju ono što je nužno za postizanje ciljeva osiguranja pravilne naplate poreza i izbjegavanja utaje (presuda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59. i 60.). Također podsjeća na to da mjere poduzete radi postizanja tih ciljeva ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (presuda od 11. travnja 2013., Rusedespred,

C-138/12, EU:C:2013:233, t. 29.). U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev osim toga poziva se na mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, t. 62).

22 Međutim, taj sud smatra da se načelo porezne neutralnosti ne primjenjuje izravno za određivanje sankcija primjenjivih u slučaju povrede pravila u području PDV-a. Unatož tomu, pita treba li uzeti u obzir to načelo kako bi se utvrdilo poštuju li sankcije koje su u ovom slučaju izrečene društvu CEZAM načelo proporcionalnosti.

23 Usto, sud koji je uputio zahtjev istiže da su te sankcije bile određene na temelju belgijskog propisa kojem je cilj kažnjavanje povreda počinjenih bez namjere izbjegavanja PDV-a.

24 U tim je okolnostima tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 62. [točki 2.], člancima 63., 167., 206., 250. i 273. Direktive Vijeća 2006/112[...] i načelu proporcionalnosti, kako se ono tumači, među ostalim, u presudi Suda od 8. svibnja 2019., EN.SA. [(C-712/17, EU:C:2019:374)], u vezi s načelom neutralnosti, nacionalni propis kao što su članak 70. stavak 1. Zakonika o PDV-u, članak 1. i rubrika V. tablice G Priloga Kraljevskoj uredbi br. 41 o određivanju iznosa proporcionalnih poreznih novčanih kazni u području poreza na dodanu vrijednost, na temelju kojeg se u slučaju nepravilnosti utvrđenih prilikom računovodstvene kontrole u pogledu njegova sadržaja, kako bi se sankcionirale oporezive transakcije koje nisu upisane, u cijelosti ili djelomično i u iznosu većem od 1250 eura, povreda sankcionira nižom paušalnom novčanom kaznom po stopi od 20 % dugovanog poreza, a da se pritom plaćeni pretporez, koji nije odbijen zbog toga što nije podnesena prijava, ne može odbiti za potrebe izračuna novčane kazne i iako se na temelju članka 1. drugog stavka Kraljevske uredbi br. 41 ljestvica smanjenja predviđena u tablicama A do J Priloga predmetnoj uredbi može primijeniti samo pod uvjetom da su sankcionirane povrede počinjene bez namjere da se izbjegne ili omogućiti izbjegavanje poreza?

2. Utječe li na odgovor na to pitanje okolnost da je porezni obveznik eventualno dobrovoljno platio iznos poreza za koji je nastala obveza obraćuna nakon kontrole kako bi se ispravilo nedovoljno plaćanje poreza i, slijedom toga, postigao cilj osiguravanja pravilne naplate tog poreza?”

### **O prethodnim pitanjima**

25 Svojim pitanjima koja valja ispitati zajedno sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 62. točki 2. i članke 63., 167., 206., 250. i 273. Direktive 2006/112 kao i načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg se nepoštovanje obveze prijave i uplate PDV-a u državnu riznicu kažnjava paušalnom novčanom kaznom u iznosu od 20 % iznosa PDV-a koji bi se dugovao prije računavanja PDV-a koji se može odbiti.

26 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da iz članka 2. i 273. Direktive 2006/112 u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a proizlazi da države članice imaju obvezu poduzimati sve zakonodavne i upravne mjere koje mogu osigurati cjelovitu naplatu dugovanog PDV-a na svojim državnim područjima te suzbijati utaju poreza (presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, t. 26.).

27 U nedostatku usklađenosti zakonodavstva Unije u području sankcija primjenjivih na slučajeve neispunjenja uvjeta predviđenih sustavom uvedenim tim zakonodavstvom, države članice i dalje su nadležne odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Međutim, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela i, posljedično, načelo

proporcionalnosti i porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presude od 29. srpnja 2010., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, EU:C:2010:454, t. 29. i od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 62.).

28 Tako?er valja posjetiti na to da su prilikom odabira sankcija, države ?lanice obvezne poštovati na?elo djelotvornosti koje od država ?lanica zahtijeva da uspostave u?inkovite i odvra?aju?e sankcije radi borbe protiv kršenja uskla?enih pravila u podru?ju PDV-a te radi zaštite financijskih interesa Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 2. svibnja 2018., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, t. 28. i 33.).

29 Usto, osim ?lanka 273. Direktive 2006/112, sud koji je uputio zahtjev u svojem prvom pitanju upu?uje na nekoliko drugih odredbi te direktive. Me?utim, one se ne ?ine relevantnima za odgovor na postavljena pitanja koja se odnose na kriterije za odre?ivanje toga poštuje li sankcija u podru?ju PDV-a na?ela proporcionalnosti i porezne neutralnosti. Stoga na preformulirano pitanje valja odgovoriti samo u dijelu u kojem se odnosi na ?lanak 273. Direktive 2006/112, tuma?en s obzirom na navedena na?ela.

30 Što se ti?e, s jedne strane, na?ela proporcionalnosti, sankcije predvi?ene nacionalnim pravom na temelju ?lanka 273. Direktive 2006/112 ne smiju prelaziti ono što je nužno za postizanje ciljeva pravilne naplate poreza i spre?avanja utaje. Kako bi se ocijenilo je li sankcija u skladu s na?elom proporcionalnosti, treba uzeti u obzir osobito prirodu i ozbiljnost povrede koja se tom sankcijom kažnjava kao i na?ine utvr?ivanja njezina iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 60. i navedenu sudsku praksu).

31 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni je li iznos nov?anih kazni izre?enih društvu CEZAM u skladu s na?elom proporcionalnosti, taj sud ipak valja uputiti na odre?ene elemente koji mu omogu?uju da provede tu ocjenu.

32 Što se ti?e prirode i težine povreda koje se kažnjavaju predmetnim nov?anim kaznama, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da povrede koje se stavljaju na teret društvu CEZAM ne proizlaze iz pogreške u vezi s primjenom mehanizma PDV-a. Naime, tijekom duljeg razdoblja i unato? nekoliko intervencija belgijskih poreznih tijela, to društvo nije prijavilo ni platilo dugovani PDV.

33 Osim toga, okolnost da je porezni obveznik nakon poreznog nadzora eventualno dobrovoljno ispravio nedostatke u pla?anju koje su utvrdila nadležna tijela može biti relevantna za ocjenu proporcionalnosti sankcije s obzirom na cilj osiguranja pravilne naplate poreza. Me?utim, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da u ovom slu?aju nije došlo ni do kakvog dobrovoljnog ispravka.

34 Što se ti?e na?ina odre?ivanja sankcija koje treba primijeniti, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da belgijsko pravo predvi?a sustav stupnjevanja nov?anih kazni. Naime, na temelju ?lanka 70. stavka 1. Zakonika o PDV-u, povreda obveze pla?anja poreza kažnjiva je nov?anom kaznom koja je dvostruko ve?a od PDV-a koji bi se dugovao prije ura?unavanja PDV-a koji se može odbiti. Me?utim, u nedostatku namjere utaje, Kraljevska uredba br. 41 predvi?a da se iznos nov?ane kazne smanjuje na 20 % odnosno 10 % PDV-a koji bi se dugovao prije ura?unavanja PDV-a koji se može odbiti, ovisno o tome prelazi li iznos dugovanih poreza za razdoblje nad kojim je proveden nadzor iznos od 1250,00 eura.

35 U svakom slu?aju i podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, ne name?e se zaklju?ak da s obzirom na prirodu i težinu povreda koje se stavljaju na teret društvu CEZAM i s obzirom na zahtjeve koji se odnose na u?inkovitu i odvra?aju?u prirodu sankcija u podru?ju PDV-a, izricanje nov?anih kazni u iznosu od 20 % PDV-a koji bi se dugovao prije

ura?unavanja PDV-a koji se može odbiti prekora?uje ono što je nužno kako bi se osigurala pravilna naplata poreza i sprije?ila utaja.

36 S druge strane, kad je rije? o na?elu porezne neutralnosti, ono zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, ?ak i ako porezni obveznici nisu ispunili odre?ene formalne uvjete. Posljedi?no, kada porezna uprava raspolaže potrebnim podacima kako bi utvrdila da su materijalni uvjeti ispunjeni, ta uprava ne smije uvesti dodatne uvjete koji za u?inak mogu imati onemogu?avanje izvršavanja prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58. i 59. i navedenu sudsku praksu).

37 Me?utim, u ovom slu?aju nijedan element spisa kojim Sud raspolaže ne dokazuje da nov?ane kazne izre?ene društvu CEZAM ili belgijski propis primijenjen radi odre?ivanja njihova iznosa, odnosno ?lanak 70. stavak 1. Zakonika o PDV-u, u vezi s Kraljevskom uredbom br. 41, mogu dovesti u pitanje pravo na odbitak pretporeza. Konkretno, ?ini se da se tim odredbama ne protivi to da se porezni obveznik može pozvati na takvo pravo na odbitak. U tom pogledu iz o?itovanja belgijske vlade proizlazi da su prilikom utvr?ivanja poreznog duga društva CEZAM belgijska porezna tijela po službenoj dužnosti provela odbitak pretporeza.

38 Osim toga, valja istaknuti da predmet u glavnom postupku nije usporediv s onim u kojem je donesena presuda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 60. do 64.), na koju se CEZAM pozvao pred sudom koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da se predmet u kojem je donesena ta presuda odnosio na nacionalnu upravnu praksu na temelju koje se nepoštovanje odre?enih formalnih zahtjeva u svrhu nadzora, poput obveze poreznog obveznika da bude identificiran u svrhu PDV-a, predvi?ene ?lankom 214. Direktive 2006/112, ili obveze prijave po?etka, promjene ili prestanka djelatnosti, predvi?ene ?lankom 213. te direktive, nije sankcioniralo primjenom nov?ane kazne proporcionalne težini povrede, nego odbijanjem prava na odbitak PDV-a, što je moglo dovesti u pitanje poreznu neutralnost.

39 Ovaj se predmet ne može usporediti ni s onim u kojem je donesena presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), na koju se društvo CEZAM tako?er poziva pred sudom koji je uputio zahtjev.

40 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Sud u to?kama 43. i 44. te presude utvrdio da se na?elu porezne neutralnosti protivi izricanje nov?ane kazne u iznosu od 100 % iznosa neosnovano odbijenog pretporeza, iako je PDV uredno pla?en u obliku izlaznog PDV-a i državna riznica nakon toga nije pretrpjela nikakav gubitak poreznih prihoda, s obzirom na to da je poštovanje tog na?ela osigurano mogu?noš?u država ?lanica da predvide ispravak svakog neopravdano obra?unanog poreza ako je osoba koja je izdala ra?un dokazala svoju dobru vjeru ili ako je pravodobno uklonila rizik od gubitka poreznih prihoda. Izricanjem te nov?ane kazne mogu?nost ispravka poreznog duga koji je nastao na temelju ?lanka 203. Direktive 2006/112 postala je uzaludna.

41 S druge strane, to nije slu?aj u ovom predmetu jer je, s jedne strane, cilj nov?anih kazni izre?enih društvu CEZAM sankcionirati namjerno propuštanje prijave i pla?anja izlaznog PDV-a tijekom duljeg razdoblja, pri ?emu je propuštanje stvorilo opasnost od gubitka poreznih prihoda za državnu riznicu i jer, s druge strane, kao što je to navedeno u to?ki 37. ove presude, ni iz nacionalnih odredbi o kojima je rije? u glavnom postupku ni iz drugih elemenata spisa kojima Sud raspolaže ne proizlazi da te nov?ane kazne, ?iji iznos ne prelazi 20 % PDV-a koji bi se dugovao prije ura?unavanja PDV-a koji se može odbiti, dovode u pitanje ostvarivanje prava na odbitak pretporeza.

42 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da ?lanak 273. Direktive 2006/112 kao i na?ela proporcionalnosti i porezne neutralnosti treba tuma?iti na

način da im se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg se povreda obveze prijave i uplate PDV-a u državnu riznicu kažnjava paušalnom novčanom kaznom u iznosu od 20 % iznosa PDV-a koji bi se dugovao prije uračunavanja PDV-a koji se može odbiti, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev provjeri proporcionalnost novčane kazne izrečene u glavnom postupku.

### **Troškovi**

43     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 navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

**Članak 273. Direktive 2006/112/EZ Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kao i načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti**

**treba tumačiti na način da im se**

**ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg se povreda obveze prijave i uplate poreza na dodanu vrijednost (PDV) u državnu riznicu kažnjava paušalnom novčanom kaznom u iznosu od 20 % iznosa PDV-a koji bi se dugovao prije uračunavanja PDV-a koji se može odbiti, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev provjeri proporcionalnost novčane kazne izrečene u glavnom postupku.**

Potpisi

\*     Jezik postupka: francuski