

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. travnja 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Porez na promet – Posebne odredbe za male poduzetnike – Godišnji promet – Razlika u tretmanu poreznih obveznika – Nacionalni propis prema kojem je osoba obveznik PDV-a u slučaju nepravodobnog podnošenja prijave za registraciju – Kažnjavajuća svrha”

U predmetu C-122/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 25. siječnja 2023., koju je Sud zaprimio 1. ožujka 2023., u postupku

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalna agencija za prihodite

protiv

„Legafact” EOOD,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, J. Passer i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za bugarsku vladu, T. Mitova i R. Stoyanov, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, D. Drambozova 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 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između direktora na Direkcija „Obžalvane i današnog osiguritelna praktila” Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalna agencija za prihodate (Direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti” u Sofiji pri Nacionalnoj agenciji za javne prihode, Bugarska) (u daljnjem tekstu: Direktor) i društva „Legafact” EOOD u vezi s poreznim rješenjem kojim se utvrđuje porez na dodanu vrijednost (PDV) koji taj poduzetnik duguje.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U uvodnoj izjavi 49. Direktive o PDV-u navodi se:

„Državama članicama treba dopustiti daljnju primjenu njihovih posebnih programa za mala poduzeća, u skladu sa zajedničkim odredbama i s ciljem daljnjeg usklađenja.”

4 U članku 2. te direktive pobrojene su transakcije koje podliježu PDV-u.

5 Glava XI. navedene direktive, naslovljena „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”, sadržava Poglavlje 2., naslovljeno „Identifikacija”, u kojem se nalaze članci 213. i 214. iste direktive. Poglavlje 7. te glave XI., naslovljeno „Razne odredbe”, sadržava članak 273. Direktive o PDV-u.

6 U skladu s člankom 213. te direktive:

„1. Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

Države članice dopuštaju i mogu zahtijevati da se prijava podnese elektroničkim putem sukladno uvjetima koje propišu.

2. Ne dovodeći u pitanje prvi podstavak stavka 1. svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a koja stječe robu unutar Zajednice na koju se sukladno članku 3. stavku 1. ne obračunava PDV obavezna je navesti takvo stjecanje kad uvjeti o neobavljanju transakcije na koje se plaća PDV prestanu biti ispunjeni.”

7 Članak 214. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljedećih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika, osim onih iz članka 9. stavka 2. koji na svojem području isporučuju robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a, osim isporuke robe i usluga vezano uz koje PDV može platiti isključivo kupac ili osoba kojoj su roba i usluge namijenjene sukladno člancima 194. do 197. i članku 199.;

(b) svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik koja unutar Zajednice stječe robu na koju se obračunava PDV sukladno članku 2. stavku 1. točki (b) i svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, koja iskoristi mogućnost iz članka 3. stavka 3. vezano uz stjecanja unutar Zajednice na koja se obračunava PDV;

(c) svakog poreznog obveznika koji na svom području stječe robu unutar Zajednice u svrhe transakcija koje su povezane s aktivnostima iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. te koje se obavljaju izvan tog područja;

(d) svaki porezni obveznik koji unutar svojeg državnog područja prima usluge za koje je obavezan platiti PDV u skladu s člankom 196.;

(e) svaki porezni obveznik koji ima poslovni nastan na svom državnom području koji pruža usluge unutar državnog područja druge države članice, za koje PDV može platiti samo primatelj u skladu s člankom 196.

2. Države članice ne moraju identificirati određene porezne obveznike koji obavljaju transakcije na povremenoj osnovi kako je navedeno u članku 12.”

8. Člankom 273. iste direktive propisano je:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje 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.”

9. Glava XII. Direktive o PDV-u, naslovljena „Posebne odredbe”, sadržava poglavlje 1., naslovljeno „Posebna odredba za mala poduzeća”, u kojem se nalaze članci 281. do 292. te direktive.

10. Člankom 287. navedene direktive određuje se:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[...]

17. Bugarska: 25 600 eura;

[...]”

Bugarsko pravo

11. U skladu s člankom 96. stavkom 1. zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u njegovoj verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: ZDDS):

„Svaki porezni obveznik s poslovnim nastanom na bugarskom državnom području koji je ostvario oporezivi promet u iznosu jednakom ili većem od 50 000 [bugarskih leva (BGN)] u razdoblju koje

ne prelazi dvanaest uzastopnih mjeseci koji prethode tekućem mjesecu dužan je podnijeti prijavu za registraciju u svrhe ovog zakona u roku od sedam dana od završetka poreznog razdoblja u kojem je ostvario taj promet. Ako je promet ostvaren u razdoblju koje ne prelazi dva uzastopna mjeseca, uključujući tekući mjesec, osoba je dužna podnijeti prijavu u roku od sedam dana od datuma na koji je ostvaren promet.”

12. Člankom 102. ZDDS-a određuje se:

„1. Kad porezno tijelo utvrdi da osoba nije ispunila svoju obvezu podnošenja prijave za registraciju u propisanom roku, registrirat će je donoseći odluku o registraciji ako su ispunjeni uvjeti za registraciju.

2. U odluci iz stavka 1. navodi se osnova i datum nastanka obveze registracije.

3. [...] Za potrebe utvrđivanja poreznih dugova osobe koja nije pravodobno podnijela prijavu za registraciju, iako je to bila dužna učiniti, ta se osoba smatra obveznikom plaćanja poreza na oporezive isporuke i stjecanja unutar Zajednice koje je izvršila kao i na oporezive isporuke usluga koje je primila, a u pogledu kojih je primatelj dužan platiti porez:

(1) [...] za razdoblje od isteka roka u kojem je trebalo donijeti odluku o registraciji, ako je osoba podnijela prijavu za registraciju u roku, do datuma kada ju je porezno tijelo registriralo;

(2) [...] za razdoblje od isteka roka u kojem je trebalo donijeti odluku o registraciji, ako je osoba podnijela prijavu za registraciju u roku, do datuma kada više ne postoje razlozi za registraciju.

4. [...] U slučajevima iz članka 96. stavka 1. druge rečenice, za potrebe utvrđivanja poreznih dugova osobe koja nije pravodobno podnijela prijavu za registraciju, iako je to bila dužna učiniti, smatra se da je ta osoba obveznik plaćanja poreza na oporezive isporuke koje su dovele do prekoračenja oporezivog prometa od 50 000 bugarskih leva od dana prekoračenja prometa do datuma na koji ju je porezno tijelo registriralo ili do datuma kada više ne postoje razlozi za registraciju. Porez se plaća za oporezivu isporuku koja je dovela do prekoračenja prometa. Osoba je također obveznik plaćanja poreza na oporezive isporuke usluga koje je primila, a za koje je primatelj obvezan platiti porez i na oporeziva stjecanja unutar Zajednice izvršena tijekom tog razdoblja.

[...]”

13. U članku 178. ZDDS-a propisuje se:

„Porezni obveznik u smislu ovog zakona koji, iako je to bio dužan, nije podnio prijavu za registraciju ili zahtjev za brisanje registracije u rokovima propisanim ovim zakonom kaznit će se novčanom kaznom – za fizičke osobe koje nisu trgovci ili novčanom sankcijom – za pravne osobe i trgovce koji samostalno posluju u iznosu od 500 do 5 000 bugarskih leva.”

14. Članak 180. ZDDS-a glasi kako slijedi:

„1. [...] Registrirana osoba koja, iako je to bila dužna, nije obračunala porez u rokovima predviđenima ovim zakonom, kaznit će se novčanom kaznom ako je riječ o fizičkoj osoba koja nije trgovac ili novčanom sankcijom ako je riječ o pravnoj osobi i trgovcima koji samostalno posluju, u iznosu koji odgovara neobračunanom porezu, ali koji ne smije biti manji od 500 bugarskih leva. U slučaju ponavljanja povrede, iznos novčane kazne ili novčane sankcije povećava se na dvostruki iznos neobračunanog poreza, ali ne smije biti manji od 1000 bugarskih leva.

2. Stavak 1. primjenjuje se i u slučaju kada osoba nije obračunala porez jer nije podnijela

prijavu za registraciju i nije bila pravodobno registrirana u smislu ovog zakona.

3. [...] U slu?aju povrede iz stavka 1., ako je registrirana osoba obra?unala porez u roku od šest mjeseci od kraja mjeseca u kojem je porez trebao biti obra?unan, nov?ana kazna ili, ovisno o slu?aju, nov?ana sankcija iznosi pet posto poreza, a da ne smije biti manja od 200 bugarskih leva odnosno u slu?aju ponavljanja povrede 400 bugarskih leva.

4. [...] U slu?aju povrede iz stavka 1., ako je registrirana osoba obra?unala porez nakon isteka roka iz stavka 3., ali najkasnije u roku od 18 mjeseci od kraja mjeseca u kojem je porez trebao biti obra?unan, nov?ana kazna ili, ovisno o slu?aju, nov?ana sankcija iznosi deset posto poreza, a da ne smije biti manja od 400 bugarskih leva odnosno u slu?aju ponavljanja povrede 800 bugarskih leva.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Legafact obavlja djelatnost savjetovanja u pogledu upravljanja. To društvo prvotno nije bilo registrirano u sustavu PDV-a.

16 Ono je 21. kolovoza 2018. izdalo ?etiri ra?una ?iji je predmet bila „naknada na temelju ugovora od 30. studenoga 2012.” u ukupnoj vrijednosti od 114 708 bugarskih leva (oko 58 600 eura), evidentirana kao „prihodi od prodaje usluga”.

17 Legafact je 23. i 24. kolovoza 2018. izdao druga dva ra?una s istim predmetom, u ukupnoj vrijednosti od 57 004 bugarskih leva (oko 29 100 eura), koji su evidentirani na isti na?in.

18 To je društvo 3. rujna 2018. podnijelo prijavu za obveznu registraciju u sustav PDV-a. Porezno tijelo mu je 14. rujna 2018. dostavilo odluku o obveznoj registraciji, u skladu s kojom je registriran u sustavu PDV-a po?evši od 19. rujna 2018.

19 Porezno tijelo smatralo je da je izdavanje jednog od ra?una od 21. kolovoza 2018. u iznosu od 34 202 bugarskih leva (oko 17 500 eura) dovelo do prekora?enja praga oporezivog prometa za 50 000 bugarskih leva (oko 25 600 eura) nakon kojeg je obvezna registracija u sustav PDV-a i da je isporuka koja odgovara tom ra?unu oporeziva na temelju ?lanka 102. stavka 4. druge re?enice ZDDS-a.

20 To je tijelo smatralo da je, u skladu s ?lankom 96. stavkom 1. drugom re?enicom ZDDS-a, Legafact trebao podnijeti prijavu za registraciju u sustav PDV-a u roku od sedam dana od dana kada je njegov oporezivi promet dosegnuo taj prag, to jest najkasnije 28. kolovoza 2018., što nije u?inio. Na temelju ?lanka 102. stavka 4. ZDDS-a, navedeno tijelo smatralo je da je taj poduzetnik obveznik PDV-a na oporezive isporuke koje su dovele do prekora?enja oporezivog prometa za 50 000 bugarskih leva (oko 25 600 eura) od datuma tog prekora?enja do datuma na koji je registriran u sustav PDV-a.

21 Slijedom toga, porezno tijelo izdalo je 27. prosinca 2019. porezno rješenje kojim je utvrdilo Legafactov dug na ime PDV-a u iznosu od 24 701,66 bugarskih leva (oko 12 600 eura) za porez i 3 218,33 bugarskih leva (oko 1 650 eura) u kamatama za porezno razdoblje u kolovozu 2018., zbog oporezivih isporuka koje je to društvo izvršilo od 21. kolovoza 2018. do datuma njegove registracije u sustav PDV-a (u daljnjem tekstu: predmetno porezno rješenje).

22 Budu?i da je predmetno porezno rješenje potvr?eno Direktorovom odlukom od 19. o?ujka 2020., Legafact je protiv tog poreznog rješenja podnio tužbu Administrativen sadu – Sofija grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska).

23 Dana 30. lipnja 2020., u okviru drugog predmeta, Konstitucionen sad (Ustavni sud,

Bugarska), kojem je Visšija advokatski savet (Visoko vijeće Odvjetničke komore, Bugarska) podnio zahtjev, presudio je da je članak 102. stavak 4. ZDDS-a u skladu s bugarskim Ustavom. Taj je sud smatrao da ta odredba, s obzirom na to da predviđa da osobe koje nisu registrirane u sustavu PDV-a zbog razloga za koji su same odgovorne duguju PDV, omogućava da se u korist proračuna naplati porez koji nezakonito nije ni obračunat ni naplaćen. Obveza plaćanja PDV-a u takvom slučaju nije ni sankcija ni kazna, nego naknada štete koju je proračunu prouzročio porezni obveznik nezakonitim ponašanjem.

24 Presudom od 23. rujna 2021., Administrativen sad – Sofija grad (Upravni sud u Sofiji) poništio je porezno rješenje o kojem je riječ u glavnom postupku smatrajući da je ono doneseno protivno primjenjivom materijalnom pravu i, konkretnije, pravu Unije u području PDV-a, kako ga je Sud protumačio u presudi od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).

25 Unatoč presudi od 30. lipnja 2020. Konstitucionen sada (Ustavni sud), Administrativen sad – Sofija grad (Upravni sud u Sofiji) smatrao je da članak 102. stavak 4. ZDDS-a ima kažnjavajući svrhu u slučaju nepravodobnog podnošenja prijave za obveznu registraciju u sustav PDV-a i da se sankcija koja proizlazi iz primjene te odredbe može, u skladu s presudom od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), izreći samo pod uvjetom da se poštuje načelo proporcionalnosti. Potonji je sud smatrao da, uzimajući u obzir činjenicu da je u ovom slučaju Legafactovo kažnjenje u podnošenju prijave za registraciju u sustav PDV-a iznosilo samo tri dana i da spis glavnog predmeta nije sadržavao elemente koji dokazuju da je postupanje tog društva prijevorno, sankcija koja mu je izrečena nije bila proporcionalna.

26 Direktor je protiv presude Administrativen sada – Sofija grad (Upravni sud u Sofiji) podnio žalbu u kasacijskom postupku pred Varhoven administrativen sadom (Vrhovni upravni sud, Bugarska), sudom koji je uputio zahtjev.

27 Potonji pojašnjava da je bugarski zakonodavac donio članak 102. ZDDS-a kako bi prenio članke 213. i 214. Direktive o PDV-u, koji obvezuju države članice da poduzmu potrebne mjere kako bi osigurale da se na temelju svakog poreznog obveznika koji na njihovu državnom području obavlja isporuke robe ili usluga koje mu daju pravo na odbitak može identificirati putem jedinstvenog broja.

28 Sud koji je uputio zahtjev smatra da članak 102. stavak 4. ZDDS-a, koji PDV-u podvrgava isporuku koja je na temelju izuzeta ako je dobavljač povrijedio svoju obvezu registracije u sustav tog poreza u propisanom roku, nema kažnjavajući svrhu, nego ga treba smatrati materijalnopравnim pravilom kojim se u tom slučaju predviđa neprimjena izuzeća za male poduzetnike predviđenog odredbama glave XII. poglavlja 1. Direktive o PDV-u i nastanak duga s osnove PDV-a.

29 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li nacionalni propis na temelju kojeg se u slučaju izuzeća predviđenog u poglavlju 1. glave XII. Direktive [o PDV-u] različit postupak prema poreznim obveznicima, ovisno o brzini kojom dostižu prag prometa koji je propisan za obveznu registraciju PDV-a, u suprotnosti s načelima zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji?

2. Protivi li se Direktivi [o PDV-u] nacionalni propis prema kojem je izuzeće isporuke u skladu s poglavljem 1. glave XII. [te direktive] uvjetovano pravodobnim ispunjenjem dobavljačeve obveze u pogledu podnošenja prijave za obveznu registraciju u sustav PDV-a?

3. Na temelju kojih se kriterija koji proizlaze iz tumačenja Direktive [o PDV-u] ocjenjuje ima li odredba kojom se predviđa nastanak poreznog duga u slučaju nepravodobnog podnošenja prijave

za obveznu registraciju u sustav PDV-a obilježje sankcije?"

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

30 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi nacionalni propis koji je donijela država članica na temelju članka 287. te direktive, a koji pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno navedenom direktivom za male poduzetnike uvjetuje time da porezni obveznik, čiji godišnji promet ili promet mjeren u razdoblju od dva uzastopna mjeseca prelazi iznos koji je u toj odredbi naveden za tu državu članicu, u propisanom roku podnese prijavu za registraciju u sustav PDV-a.

31 U tom pogledu valja podsjetiti na to da Direktiva o PDV-u dopušta državama članicama da primjenjuju svoje posebne programe za male poduzetnike, kao što se to navodi u uvodnoj izjavi 49. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 17. svibnja 2018., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 30.).

32 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku donesen je na temelju članka 287. točke 17. Direktive o PDV-u, kojim se Republici Bugarskoj odobrava da od poreza izuzme porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi iznos od 25 600 eura u protuvrijednosti u bugarskim levima.

33 U skladu s tim propisom porezni obveznici imaju obvezu podnijeti prijavu za registraciju u sustav PDV-a u roku od sedam dana koji počinje teži: za skupinu poreznih obveznika koji dosežu prag od 50 000 bugarskih leva oporezivog prometa u razdoblju od dvanaest mjeseci – počevši od kraja poreznog razdoblja u kojem je taj promet ostvaren, a za skupinu poreznih obveznika koji dosegnu taj prag u razdoblju od dva uzastopna mjeseca – počevši od datuma na koji je navedeni promet ostvaren.

34 Posebni program za male poduzetnike, u smislu Direktive o PDV-u, predviđa upravna pojednostavnjenja kojima se nastoji poticati osnivanje, aktivnost i kompetitivnost malih poduzetnika i održati razuman odnos između administrativnog opterećenja povezanog s poreznim nadzorom i niskih poreznih prihoda koji će se ostvariti (presuda od 9. srpnja 2020., AJPF Cara-Severin i DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, t. 40. i navedena sudska praksa).

35 U tom pogledu valja utvrditi da Direktiva o PDV-u državama članicama daje marginu prosudbe u pogledu načina primjene tog posebnog programa.

36 Obveza poput one predviđene nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, prema kojoj porezni obveznici moraju podnijeti prijavu za registraciju u sustav PDV-a, ako njihov godišnji promet prelazi prag koji je za dotičnu državu članicu predviđen člankom 287. Direktive o PDV-u, načelno ulazi u tu marginu prosudbe i omogućava održavanje razumnog odnosa između administrativnog opterećenja povezanog s poreznim nadzorom i niskih poreznih prihoda koji će se ostvariti.

37 Kad je riječ o trenutku u kojem nastaje obveza podnošenja prijave za registraciju u sustav PDV-a, nacionalni propis iz točke 33. ove presude uvodi razliku u postupanju između dviju skupina poreznih obveznika, to jest, s jedne strane, onih koji dosegnu predmetni prag u razdoblju od dvanaest mjeseci i, s druge strane, onih koji ga dosegnu u razdoblju od dva uzastopna mjeseca. U ovom je slučaju nesporno da ta razlika u postupanju uzima u obzir, među ostalim, obilježja sezonskih djelatnosti u okviru kojih je tijekom kratkog razdoblja brže dosegnut prag prometa koji

dovodi do obveze registracije.

38 Stoga je navedena razlika u postupanju između u tih dviju skupina poreznih obveznika, koja je uspostavljena nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju tako?er dio margine prosudbe koju Direktiva o PDV-u dodjeljuje državama članicama.

39 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis koji je donijela država članica na temelju članka 287. te direktive, a koji pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno navedenom direktivom za male poduzetnike uvjetuje time da porezni obveznik, čiji godišnji promet ili promet mjeren u razdoblju od dva uzastopna mjeseca prelazi iznos koji je u toj odredbi naveden za tu državu članicu, u propisanom roku podnese prijavu za registraciju u sustav PDV-a.

Treće pitanje

40 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi nacionalni propis koji predviđa da porezni dug nastaje ako porezni obveznik povrijedi obvezu da u slučajevima navedenima u točki 39. ove presude pravodobno podnese prijavu za registraciju u sustav PDV-a.

41 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, iako radi osiguranja pravilne naplate poreza i sprežavanja utaje države članice mogu, među ostalim, u svojim nacionalnim zakonodavstvima zakonito predvidjeti prikladne sankcije za kažnjavanje nepoštovanja obveze upisivanja u registar poreznih obveznika PDV-a, takve sankcije ipak ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva. U tom pogledu, na nacionalnom je sudu da provjeri prekoračuje li iznos sankcije ono što je nužno za postizanje ciljeva koji se sastoje od osiguranja pravilne naplate poreza i sprežavanja utaje s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja i, među ostalim, konkretno nametnuti iznos i eventualno postojanje utaje ili zaobilaženja primjenjivog zakonodavstva pripisivih poreznom obvezniku čije se neupisivanje u registar sankcionira. Ista načela vrijede za zatezne kamate, koje, ako imaju karakter financijskih sankcija, ne smiju biti prekomjerne u odnosu na ozbiljnost povrede obveza koju je počinio porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 51. i 52. i navedenu sudsku praksu).

42 Kako bi se ocijenilo je li sankcija u skladu s načelom proporcionalnosti, treba uzeti u obzir osobito prirodu i ozbiljnost povrede koja se tom sankcijom kažnjava kao i načine utvrđivanja njezina iznosa (presuda od 8. svibnja 2019., *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, t. 40. i navedena sudska praksa).

43 Tako?er valja posjetiti na to da su prilikom odabira sankcija, države članice obvezne poštovati načelo djelotvornosti koje od država članica zahtijeva da uspostave učinkovite i odvraćajuće sankcije radi borbe protiv kršenja usklađenih pravila u području PDV-a te radi zaštite financijskih interesa Unije (presuda od 17. svibnja 2023., *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, t. 28. i navedena sudska praksa).

44 U ovom slučaju, s jedne strane, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i spisa kojim Sud raspolaže, u slučaju nepravodobnog podnošenja prijave za registraciju, porezni obveznici čiji godišnji promet prelazi prag od kojeg je podnošenje te prijave obvezno imaju obvezu, u skladu s nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, platiti PDV na oporezive isporuke izvršene po?evši od isteka roka od sedam dana u kojem je odluka o registraciji trebala biti donesena do dana kada ih je porezno tijelo registriralo.

45 Taj rok počinje teći od kraja poreznog razdoblja u kojem je ostvaren taj promet.

46 U tom pogledu, kao što je to Europska komisija pravilno istaknula, nacionalna odredba o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može se smatrati sankcijom u smislu sudske prakse Suda iz točaka 41. do 43. ove presude, s obzirom na to da je njezin jedini cilj povrat PDV-a na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem bi taj porez bio obračunan da je porezni obveznik u propisanom roku ispunio svoju obvezu registracije u sustav PDV-a.

47 S druge strane, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i iz spisa kojim Sud raspolaže također proizlazi da, kad je riječ o poreznim obveznicima čiji promet mjeren u razdoblju od dva uzastopna mjeseca prelazi predmetni prag, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku predviđa da se – u slučaju nepoštovanja obveze podnošenja prijave za registraciju u sustav PDV-a u roku od sedam dana – smatra da su ti porezni obveznici odgovorni za plaćanje PDV-a na izvršene oporezive isporuke od dana kada je promet prešao prag do datuma kada ih je porezno tijelo registriralo ili do dana kada više ne postoje razlozi za registraciju.

48 Za te porezne obveznike taj rok počinje teći od datuma na koji je taj promet ostvaren.

49 U tom je pogledu na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan tumačiti i primjenjivati nacionalno pravo, da provjeri predviđa li nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, kad je riječ o poreznim obveznicima iz točke 47. ove presude, sankciju u smislu sudske prakse Suda.

50 U tu svrhu sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti poštuje li taj propis, s jedne strane, načelo djelotvornosti borbe protiv povreda usklađenih pravila u području PDV-a i, s druge strane, ispunjava li zahtjeve proporcionalnosti, u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točkama 41. do 43. ove presude.

51 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis koji predviđa da porezni dug nastaje ako porezni obveznik povrijedi obvezu da u slučajevima navedenima u točki 39. ove presude pravodobno podnese prijavu za registraciju u sustav PDV-a, pod uvjetom da taj propis – ako i u mjeri u kojoj se ne ograničava na povrat PDV-a na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem bi taj porez bio obračunan da je porezni obveznik pravodobno ispunio svoju obvezu registracije u sustav PDV-a – s jedne strane, poštuje načelo djelotvornosti borbe protiv povreda usklađenih pravila u području PDV-a i, s druge strane, ispunjava zahtjeve proporcionalnosti, u skladu sa sudskom praksom Suda.

Troškovi

52 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

1. Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009.,

treba tumačiti na način da joj se:

ne protivi nacionalni propis koji je donijela država članica na temelju članka 287. te direktive, kako je izmijenjena, a koji pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) predviđeno navedenom direktivom, kako je izmijenjena, za male poduzetnike uvjetuje time da porezni obveznik, čiji godišnji promet ili promet mjeren u razdoblju od dva uzastopna

mjeseca prelazi iznos koji je u toj odredbi naveden za tu državu ?lanicu, u propisanom roku podnese prijavu za registraciju u sustav PDV-a.

2. Direktivu 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/162,

treba tuma?iti na na?in da joj se:

ne protivi nacionalni propis koji predvi?a da porezni dug nastaje ako porezni obveznik povrijedi obvezu da u slu?ajevima navedenima u to?ki 1. ove izreke pravodobno podnese prijavu za registraciju u sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV), pod uvjetom da taj propis – ako i u mjeri u kojoj se ne ograni?ava na povrat PDV-a na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem bi taj porez bio obra?unan da je porezni obveznik pravodobno ispunio svoju obvezu registracije u sustav PDV-a – s jedne strane, poštuje na?elo djelotvornosti borbe protiv povreda uskla?enih pravila u podru?ju PDV-a i, s druge strane, ispunjava zahtjeve proporcionalnosti, u skladu sa sudskom praksom Suda.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski