

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 17. maja 2023(*)

„Predhodno odločanje – Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost (DDV) – Obveznosti obračuna in plačila DDV – Člen 273 – Sankcije, ki so določene v primeru, da davčni zavezanec ne izpolni obveznosti – Načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti DDV – Pravica do odbitka DDV – Združljivost sankcij“

V zadevi C-418/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance du Luxembourg (sodišče prve stopnje za provinco Luxembourg, Belgija) z odločbo z dne 8. junija 2022, ki je na Sodišču prispela 21. junija 2022, v postopku

SA CEZAM

proti

État belge,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec) in S. Rodin, sodnika,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za belgijsko vlado P. Cottin, J.-C. Halleux in C. Pochet, agenti,
- za Evropsko komisijo S. Delaude in J. Jokubauskaitė, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 62, točka 2, ter členov 63, 167, 206, 250 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) ter na načel sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SA CEZAM in État belge (Belgijska država) v zvezi z ve? odlo?bami belgijske dav?ne uprave, s katerimi so bile tej družbi naložene globe zaradi kršitev predpisov o davku na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 62, to?ka 2, Direktive 2006/112 dolo?a:

„Za namene te direktive:

[...]

(2) „obveznost obra?una‘ DDV nastane v trenutku, ko ima dav?ni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna pla?ati, ?etudi se pla?ilo lahko odloži.“

4 ?len 63 te direktive dolo?a:

„Obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

5 ?len 167 navedene direktive dolo?a:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.“

6 ?len 203 te direktive dolo?a:

„DDV je dolžna pla?ati vsaka oseba, ki izkaže DDV na ra?unu.“

7 ?len 206 Direktive 2006/112 dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec, ki je dolžan pla?ati DDV, mora pla?ati neto znesek DDV ob predložitvi obra?una DDV, predvidenega v ?lenu 250. Države ?lanice pa lahko dolo?ijo druga?en datum za pla?ilo tega zneska ali zahtevajo vmesno pla?ilo.“

8 ?len 250(1) te direktive dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec mora predložiti obra?un DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izra?un davka, za katerega je nastala obveznost obra?una in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za dolo?itev osnove za obdav?itev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproš?enih transakcij.“

9 ?len 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Belgijsko pravo

10 ?len 53(1) loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakon z dne

3. julija 1969 o sprejetju zakonika o davku na dodano vrednost; *Moniteur belge* z dne 17. julija 1969, str. 7046) v razliki, ki se uporabi za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o DDV), določa:

„Davni zavezanec, razen tistega, ki nima nikakršne pravice do odbitka, ima te obveznosti:

[...]

2. vsak mesec predložiti obračun, v katerem navede:

(a) znesek transakcij, na katere se nanaša ta zakonik in ki jih je opravil ali ki so bile zagotovljene v okviru njegove ekonomske dejavnosti v prejšnjem mesecu;

(b) znesek davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, odbitkov, ki jih je treba izvesti, in popravkov, ki jih je treba izvesti;

[...]

3. plačati dolgovani davek v roku, določenem za predložitev obračuna iz točke 2. [...]

11 člen 70(1) tega zakonika določa:

„Za vsako kršitev obveznosti plačila davka se naloži globa v višini dvakratnika utajenega ali prepozno plačanega davka.

[...]“

12 člen 1 arrê^{té} royal no 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (kraljevi odlok št. 41 z dne 30. januarja 1987 o višini sorazmernih davčnih glob na področju DDV; *Moniteur belge* z dne 7. februarja 1987, str. 1709, v nadaljevanju: kraljevi odlok št. 41) določa:

„Znižanja sorazmernih davčnih glob na področju davka na dodano vrednost so določena po naslednji lestvici:

1. [...] za kršitve, storjene po 31. oktobru 1993, pa v tabeli G priloge k temu odloku, v primeru kršitev iz člena 70(1) [zakonika o DDV];

[...]“

13 člen 1, drugi odstavek, tega odloka določa, da se „lestvica znižanj iz preglednic od A do J priloge k temu odloku [...] ne uporablja v primeru prekrškov, storjenih z namenom izogibanja plačilu davka ali omogočanja izogibanja plačilu davka“.

14 Priloga h kraljevemu odloku št. 41 vsebuje „preglednico G“, naslovljeno „Globe za kršitve iz člena 70(1) zakonika o DDV“. Njen oddelek V, naslovljen „Nepravilnosti, ki so ugotovljene med nadzorom vsebine računovodskih izkazov“, določa, da se v primeru „obdavčljivih transakcij, ki v celoti ali deloma niso evidentirane ali so pri ustreznem obračunu evidentirane prepozno“, naloži pavšalna globa v višini 10 % dolgovanega davka, če je „[z]nesek dolgovanega davka za enoletno obdobje nadzora [...] manjši ali enak 1250,00 EUR“, in pavšalna globa v višini 20 % dolgovanega davka, če je ta znesek „[v]išji od 1250,00 EUR“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Družba CEZAM, ki ima sedež v Belgiji in je dejavna v sektorju mizarstva in steklarstva, je

15. maja 2018 pri tribunal de première instance du Luxembourg (sodišče prve stopnje za provinco Luxembourg, Belgija), ki je predložitveno sodišče, vložila tožbo zoper tri odločbe belgijske davčne uprave, vročene januarja oziroma marca 2018, s katerimi so bile med drugim tej družbi naložene davčne globe.

16 V zvezi s tem ni sporno, da družba CEZAM od junija 2013 ni predložila rednih obračunov DDV in da je belgijska davčna uprava najprej sestavila zapisnik o obdavčitvi za leto 2013, ki ga je vročila družbi CEZAM. Nato je bil avgusta 2016 opravljen nadzor nad vsebino njenih računovodskih izkazov. Ker ni bilo rednih obračunov DDV za leti 2014 in 2015, je belgijska davčna uprava po uradni dolžnosti opravila obdavčitev za ti leti. Nazadnje, belgijska davčna uprava je, ker je leta 2017 ugotovila, da družba CEZAM ni predložila vseh zahtevanih rednih obračunov in ni plačala dolgovanega DDV, leta 2018 sprejela tri odločbe, navedene v točki 15 te sodbe.

17 Družba CEZAM neobstoj napovedi utemeljuje s tem, da ji je belgijska davčna uprava zavrnila našt rt poravnave dolgov iz naslova DDV. Izpodbija zlasti znesek glob, ki ustreza 20 % zneska DDV, ki naj bi ga bilo treba plačati pred odračunanjem odbitnega DDV. Pri izražunu glob naj bi morala ta uprava upoštevati znesek DDV, ki bi ji moral biti dejansko plačan, to je znesek po odračunanju odbitnega DDV. S pristopom, ki ga je v obravnavanem primeru uporabila navedena uprava, naj bi bila kršena pravica do odbitka vstopnega DDV in naštelo davčne nevtralnosti.

18 V zvezi z zadnjemavedenim se družba CEZAM sklicuje na sodbi z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), in z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), ter zlasti trdi, da je z našt elom sorazmernosti državam št lanicam naloženo, da ne uporabijo globe v višini odbitnega DDV, ker naj bi se s tako globo pravici do odbitka odvzelo bistvo.

19 Belgijska država trdi, da rešitve iz sodbe z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), ni mogoče prenesti na spor, o katerem odloča predložitveno sodišče. Ta sodba naj bi se namreč nanašala na položaj, v katerem so bili kljub neobstoju obdavčljivih transakcij izdani računi, na katerih je bil izkazan DDV. Njihov izdajatelj naj bi plačal DDV in odpravil vsakršno nevarnost izgube davčnih prihodkov. V takem položaju naj bi naštelo sorazmernosti in št len 203 Direktive 2006/112, v skladu s katerim je dolgovan DDV, izkazan na računu, nasprotovala naložitvi globe v višini 100 % neupravičeno odbitega DDV.

20 V obravnavanem primeru Belgijska država trdi, da je bila družba CEZAM sankcionirana zaradi kršitve obveznosti obračuna in plačila DDV. Ta obveznost naj bi bila bistvena za delovanje sistema DDV, v katerem ima davčni zavezanec vlogo pobiralca davka. Ker družba CEZAM DDV, ki ga je prejela od svojih strank, ni plačala, naj bi bila deležna ugodnosti v škodo državne blagajne. Poleg tega naj bi globe znašale le 20 % zneska DDV, ki bi moral biti plačan. V zvezi z zadnjemavedenim naj bi bila pravica do odbitka možnost, ki jo lahko davčni zavezanec uveljavlja z vpisom DDV, ki se odbije, v redne obračune.

21 Predložitveno sodišče glede na te argumente opozarja, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da so na področju DDV države št lanice našt eloma pristojne izbrati sankcije, ki se jim zdijo primerne, pod pogojem, da te sankcije ne presegajo tega, kar je nujno za doseg ciljev zagotovitve pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj (sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točki 59 in 60). Opozarja tudi, da ukrepi, sprejeti za doseg teh ciljev, ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (sodba z dne 11. aprila 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 29). V zvezi s tem se predložitveno sodišče sklicuje med drugim na sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, točka 62).

22 Vendar to sodišče meni, da se naštelo davčne nevtralnosti ne uporablja neposredno za določitev sankcij, ki se uporabijo v primeru kršitve pravil o DDV. Kljub temu se sprašuje, ali je

treba to na?elo upoštevati pri ugotavljanju, ali je bilo s sankcijami, ki so bile v obravnavanem primeru naložene družbi CEZAM, spoštovano na?elo sorazmernosti.

23 Predložitveno sodiš?e poleg tega navaja, da so bile te sankcije dolo?ene na podlagi belgijske ureditve o kaznovanju kršitev, storjenih brez namena izogibanja pla?ilu DDV.

24 V teh okoliš?inah je tribunal de première instance du Luxembourg (sodiš?e prve stopnje za provinco Luxembourg) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ti vprašanje:

„1. Ali ?leni 62[, to?ka 2], 63, 167, 206, 250 in 273 Direktive [2006/112] in na?elo sorazmernosti, kot je med drugim razloženo v sodbi Sodiš?a z dne 8. maja 2019[, EN.SA (C?712/17, EU:C:2019:374)], v povezavi z na?elom nevtralnosti nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna izhaja iz ?lena 70, [(1)] Code de la TVA (zakonik o DDV), ?lena 1 arr?êté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (kraljevi odlok št. 41 o višini sorazmernih dav?nih glob na podro?ju davka na dodano vrednost) in razdelka V preglednice G, priložene temu kraljevemu odloku, in na podlagi katere se ob ugotovljenih nepravilnostih med revizijo vsebine ra?unovodskih izkazov zaradi sankcioniranja v celoti ali deloma neevidentiranih obdav?ljivih transakcij nad 1250 EUR za kršitev naloži znižana pavšalna globa v višini 20 % dolgovanega davka, pri ?emer se pla?ani vstopni davek, ki zaradi odsotnosti napovedi ni bil odbit, pri izra?unu globe ne odbije, medtem ko se v skladu z [drugim odstavkom ?lena 1] kraljevega odloka št. 41 lestvica znižanj iz preglednic od A do J priloge k temu odloku uporablja le, ?e so kršitve storjene brez namena izogibanja pla?ilu davka ali omogo?anja izogibanja pla?ilu davka?

2. Ali na odgovor na vprašanje vpliva okoliš?ina, da je dav?ni zavezanec zaradi odprave nepravilnosti pri pla?ilu davka in s tem uresni?itve namena zagotovitve pravilnega pobiranja davka po opravljenem nadzoru prostovoljno pla?al dolgovani znesek davka?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

25 Predložitveno sodiš?e ?eli z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba ?len 62, to?ka 2, in ?lene 63, 167, 206, 250 in 273 Direktive 2006/112 ter na?eli sorazmernosti in dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se neizpolnitev obveznosti obra?una DDV in pla?ila tega davka v državno blagajno sankcionira s pavšalno globo v višini 20 % zneska DDV, ki bi ga bilo treba pla?ati pred odra?unanjem odbitnega DDV.

26 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz ?lenov 2 in 273 Direktive 2006/112 v povezavi s ?lenom 4(3) PEU izhaja, da morajo države ?lanice sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, potrebne za zagotovitev pobiranja celotnega DDV, dolgovanega na njihovih ozemljih, in za boj proti utajam (sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, to?ka 26).

27 Ob neobstoju harmonizacije zakonodaje Unije glede sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, dolo?enih s sistemom, ki je uveden s to zakonodajo, so države ?lanice pristojne izbrati sankcije, ki se jim zdijo primerne. Vendar morajo svoje pristojnosti izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi splošnimi na?eli ter torej v skladu z na?eloma sorazmernosti in dav?ne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 29. julija 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, to?ka 29, ter z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 62).

28 Opozoriti je treba tudi, da morajo države ?lanice pri izbiri sankcij spoštovati na?elo u?inkovitosti, s katerim se zahteva uvedba u?inkovitih in odvra?ilnih sankcij za prepre?evanje kršitev harmoniziranih pravil glede DDV in za varstvo finan?nih interesov Unije (glej v tem smislu

sodbo z dne 2. maja 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, točki 28 in 33).

29 Prav tako se predložitveno sodišče v prvem vprašanju poleg člena 273 Direktive 2006/112 sklicuje na več drugih določb te direktive. Vendar te očitno niso upoštevne za odgovor na postavljeni vprašanji, ki se nanašata na merila, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, ali sta s sankcijo na področju DDV spoštovani načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti. Zato je treba na vprašanje, kakor je bilo preoblikovano, odgovoriti le v delu, v katerem se nanaša na člen 273 Direktive 2006/112, razlagan glede na navedeni načeli.

30 Kar zadeva, na eni strani, načelo sorazmernosti, sankcije, določene z nacionalnim pravom na podlagi člena 273 Direktive 2006/112, ne smejo presegati tega, kar je nujno za pravilno pobiranje davka in preprečevanje 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 podrobna pravila za določitev njenega zneska (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 60 in navedena sodna praksa).

31 Ali je znesek glob, naloženih družbi CEZAM, v skladu z načelom sorazmernosti, mora sicer presoditi predložitveno sodišče, vendar je treba temu sodišču vseeno navesti nekatere elemente, ki mu lahko omogočijo, da to presojo opravi.

32 V zvezi z naravo in težo kršitev, za katere so predpisane zadevne globe, je iz predložitvene odločbe razvidno, da kršitve, ki se očitajo družbi CEZAM, ne izhajajo iz napake pri uporabi mehanizma DDV. Ta družba namreč v daljšem obdobju in kljub več posegom belgijskih davčnih organov ni niti obračunala niti plačala dolgovanega DDV.

33 Poleg tega je okoliščina, da je davčni zavezanec po davnem nadzoru prostovoljno ali neprostovoljno odpravil nepravilnosti pri plačilu, ki so jih ugotovili pristojni organi, lahko upoštevna pri presoji sorazmernosti sankcije glede na cilj zagotavljanja pravilnega pobiranja davka. Vendar je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da v obravnavanem primeru ni prišlo do prostovoljne odprave.

34 V zvezi s podrobnimi pravili za določitev sankcij, ki se uporabijo, je iz predložitvene odločbe razvidno, da belgijsko pravo določa sistem stopnjevanja glob. V skladu s členom 70(1) zakonika o DDV se namreč kršitev obveznosti plačila davka kaznuje z globo v višini dvakratnika zneska DDV, ki bi ga bilo treba plačati pred odračunanjem odbitnega DDV. Vendar kraljevi odlok št. 41 ob neobstoju namena utaje določa, da se znesek globe zniža na 20 % oziroma na 10 % DDV, ki bi ga bilo treba plačati pred odračunanjem odbitnega DDV, in sicer glede na to, ali znesek dolgovanega davka za enoletno obdobje nadzora presega 1250,00 EUR ali ne.

35 Vsekakor in s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, ni razvidno, da bi glede na naravo in težo kršitev, očitanih družbi CEZAM, ter ob upoštevanju zahtev glede učinkovitosti in odvratljivosti sankcij na področju DDV naložitev glob v višini 20 % DDV, ki bi ga bilo treba plačati pred odračunanjem odbitnega DDV, presegla tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in za preprečevanje utaj.

36 Kar zadeva, na drugi strani, načelo davčne nevtralnosti, se z njim zahteva, da se odbitek vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev. Zato davčna uprava, če ima na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, ne sme naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih lahko uveljavljanje pravice do odbitka postane neučinkovito (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točki 58 in 59 ter navedena sodna praksa).

37 Vendar v obravnavanem primeru iz nobenega elementa iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče,

ni razvidno, da bi lahko globe, naložene družbi CEZAM, ali belgijska ureditev, uporabljena za določitev njihovega zneska, in sicer člen 70(1) zakonika o DDV v povezavi s kraljevim odlokom št. 41, posegle v pravico do odbitka vstopnega DDV. Natančneje, zdi se, da te določbe niso ovira za to, da bi lahko davčni zavezanec uveljavljal tako pravico do odbitka. V zvezi s tem je iz stališča belgijske vlade razvidno, da so belgijski davčni organi pri ugotavljanju davčnega dolga družbe CEZAM po uradni dolžnosti odbili vstopni DDV.

38 Poleg tega je treba navesti, da postopek v glavni stvari ni primerljiv s postopkom, v katerem je bila izdana sodba z dne 9. julija 2015, *Salomie in Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, točke od 60 do 64), na katero se je družba CEZAM sklicevala pred predložitvenim sodiščem, ker se je postopek, v katerem je bila izdana ta sodba, nanašal na nacionalno upravno prakso, v skladu s katero neizpolnitev nekaterih formalnih zahtev v zvezi z izvajanjem nadzora, kot je obveznost davčnega zavezanca, da se identificira za DDV, ki je določena v členu 214 Direktive 2006/112, ali obveznost prijave začetka, spremembe ali prenehanja dejavnosti, ki je določena v členu 213 te direktive, ni bila sankcionirana z uporabo globe, ki bi bila sorazmerna s težo kršitve, ampak z zavrnitvijo pravice do odbitka DDV, kar je pomenilo možnost posega v nevtralnost tega davka.

39 Obravnavana zadeva tudi ni primerljiva z zadevo, v kateri je bila izdana sodba z dne 8. maja 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), na katero se je družba CEZAM prav tako sklicevala pred predložitvenim sodiščem.

40 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče v točkah 43 in 44 te sodbe ugotovilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se naloži globa v višini 100 % zneska neupravičeno odbitega vstopnega DDV, kadar je bil izstopni DDV pravilno plačan in državna blagajna zato ni utrpela nobene izgube davčnih prihodkov, ker je spoštovanje tega načela zagotovljeno z možnostjo, ki jo imajo države članice, da določijo, da se vsakršen neupravičeno zaračunani davek popravi, kadar je izdajatelj račun dokazal dobrovernost ali pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov. Z naložitvijo te globe je bila torej izničena možnost popravila davčnega dolga, ki je nastal na podlagi člena 203 Direktive 2006/112.

41 V obravnavanem primeru pa ni tako, ker je na eni strani namen glob, naloženih družbi CEZAM, sankcioniranje namerne opustitve obračuna in plačila izstopnega DDV v daljšem obdobju, pri čemer je ta opustitev povzročila nevarnost izgube davčnih prihodkov za državno blagajno, in ker na drugi strani, kot je bilo navedeno v točki 37 te sodbe, niti iz nacionalnih določb iz postopka v glavni stvari niti iz drugih elementov spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, ne izhaja, da bi globe, katerih znesek ne presega 20 % DDV, ki bi ga bilo treba plačati pred odračunanjem odbitnega DDV, posegale v upravičenost do pravice do odbitka vstopnega DDV.

42 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 273 Direktive 2006/112 ter načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti razlagati tako, da – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče v zvezi s sorazmernostjo naložene globe iz postopka v glavni stvari – ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se neizpolnitev obveznosti obračuna DDV in plačila tega davka v državno blagajno sankcionira s pavšalno globo v višini 20 % zneska DDV, ki bi ga bilo treba plačati pred odračunanjem odbitnega DDV.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

– s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče v zvezi s sorazmernostjo naložene globe iz postopka v glavni stvari – ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero se neizpolnitev obveznosti obračuna davka na dodano vrednost (DDV) in plačila tega davka v državno blagajno sankcionira s pavšalno globo v višini 20 % zneska DDV, ki bi ga bilo treba plačati pred odračunanjem odbitnega DDV.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.