

Predmet C-418/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

21. lipnja 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

8. lipnja 2022.

Tužitelj:

SA CEZAM

Tuženik:

État belge

Predmet glavnog postupka

Tužitelj iz glavnog postupka traži, među ostalim, novi izračun proporcionalnih poreznih novčanih kazni koje od njega potražuje belgijska porezna uprava zbog toga što nije podnio periodične prijave PDV-a. Tvrdi da takve novčane kazne ne treba izračunati na temelju bruto, nego na temelju neto iznosa poreza, odnosno na temelju PDV-a koji se duguje nakon odbitka pretporeza.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg, Belgija) smatra da je u svrhu donošenja odluke u glavnom predmetu potrebno na temelju članka 267. UFEU-a Sudu Europske unije uputiti pitanja o usklađenosti odredbi nacionalnog prava o poreznim novčanim kaznama predviđenim u slučaju neplaćanja PDV-a s odredbama Direktive 2006/112/EZ te načelima neutralnosti i proporcionalnosti.

Prethodna pitanja

1. Protivi li se članku 62. [točki 2.], člancima 63., 167., 206., 250. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelu proporcionalnosti, kako se osobito tumači u presudi Suda od 8. svibnja 2019., EN.SA (C-712/17), 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 priložene uz Kraljevsku uredbu 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 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 uredbe 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 dobrovoljno platio iznos poreza za koji je nastala obveza obračuna nakon kontrole kako bi se ispravilo nedovoljno plaćanje poreza i, slijedom toga, postigao cilj osiguravanja pravilne naplate tog poreza?

Mjerodavne odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Članak 62. točka 2.

„Za potrebe ove Direktive:

[...]

(2) „obveza obračuna” PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njegovo plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.”

Članak 63.

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

Članak 167.

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

Članak 206.

„Svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.”

Članak 250.

„1. Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.

[...]

Članak 273.

„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.”

Mjerodavne odredbe nacionalnog prava

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost)

Članak 70.

„1. 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.

[...]

Članak 84.

„[...]

U skladu s ograničenjima predviđenima zakonom, iznos proporcionalnih poreznih novčanih kazni predviđenih ovim Zakonikom [...] utvrđuje se prema ljestvici čiju podjelu utvrđuje Kralj.”

Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (Kraljevska uredba br. 41 od 30. siječnja 1987. o određivanju iznosa proporcionalnih poreznih novčanih kazni u području poreza na dodanu vrijednost)

Članak 1.

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

1° za povrede počinjene prije 1. studenoga 1993. u tablici A i za povrede počinjene nakon 31. listopada 1993. u tablici G Priloga ovoj uredbi, u slučaju povreda iz članka 70. stavka 1. Zakonika o porezu na dodanu vrijednost;

[...]”

Prilog

„Tablica G – NOVČANE KAZNE PRIMJENJIVE U SLUČAJU POVREDA IZ ČLANKA 70. STAVKA 1. ZAKONIKA

Odjeljak 1. – Nacionalne transakcije i transakcije unutar Zajednice

[...]

V. Nepravilnosti utvrđene prilikom računovodstvene kontrole u pogledu sadržaja;

oporezive transakcije nisu unesene u cijelosti ili djelomično ili su nepravodobno unesene u prijavu predviđenu u tu svrhu;

osoba koja nije dužna podnijeti prijavu nije platila dugovani porez u propisanom roku i na predviđeni način.

Iznos poreza koji se duguje za kontrolirano razdoblje od jedne godine:

- nije veći od 1250 eura: 10 % dugovanog poreza;
- veći je od 1250 eura: 20 % dugovanog poreza

[...]”

Sažeti prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj iz glavnog postupka nakon lipnja 2013. više nije podnosio periodične prijave PDV-a.
- 2 Izjava o ispravku za 2013. sastavljena je 10. studenoga 2015. Budući da u pogledu te izjave nije zaprimljen odgovor, poslan je podsjetnik, ali ni na njega nije odgovoreno. Stoga je sastavljeno izvješće o oporezivanju za 2013. te je ono dostavljeno društvu.
- 3 Budući da periodične prijave PDV-a nisu podnesene ni za 2014. i 2015., unatoč napomenama i podsjetnicima, za te dvije godine provedeno je oporezivanje po službenoj dužnosti.
- 4 Zatim je 2017. utvrđen poseban račun jer tužitelj ponovno nije podnio sve svoje prijave te nije platio dugovani PDV koji se navodio na podnesenim prijavama.
- 5 U skladu s nalogima, dugovanja su iznosila:
 - za 2013.:
 - PDV koji se duguje nakon kompenzacije: 278 880,50 eura;
 - novčane kazne: 265 940 eura;
 - kamate obračunate do 20. ožujka 2016.: 58 007,04 eura;
 - za 2014. i 2015.:
 - PDV koji se duguje nakon kompenzacije: 1 430 991,16 eura;
 - novčane kazne: 923 650,00 eura;
 - kamate obračunate do 20. siječnja 2017.: 137 375,04 eura;
 - za poseban račun koji se odnosi na razdoblje od 31. siječnja 2017. do 30. lipnja 2017.:
 - dugovani PDV: 88 610,36 eura;
 - novčane kazne: 14 290 eura;
 - kamate obračunate do 20. prosinca 2017.: 4962,16 eura.
- 6 Potraživane novčane kazne iznose 20 % bruto iznosa PDV-a, odnosno nije uzet u obzir PDV koji se može odbiti.

Glavni argumenti stranaka iz glavnog postupka

- 7 Prema tužiteljevu mišljenju, novčanu kaznu treba izračunati na temelju poreza koji se duguje nakon uračunavanja PDV-a koji se može odbiti, odnosno na temelju neto iznosa poreza (nakon odbitka pretporeza), a ne na temelju njegova bruto iznosa.
- 8 Prije svega, nacionalnim se pravom predviđa da sankcija iznosi 20 % „dugovanog poreza” (rubrika V. tablice G Priloga Kraljevskoj uredbi br. 41), odnosno nakon uračunavanja PDV-a koji se može odbiti. U protivnome bi se novčana kazna računala na temelju poreza na dodanu vrijednost koji *in fine* porezni obveznik ne duguje.
- 9 Nadalje, taj bi zaključak proizlazio iz načela porezne neutralnosti.
- 10 Tužitelj u tom pogledu upućuje na presudu od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), u kojoj je Sud u bitnome ocijenio da, iako su države članice ovlaštene odabrati sankcije koje im se čine primjerenima u slučaju nepoštovanja uvjeta propisanih zakonodavstvom Unije za izvršavanje prava na odbitak PDV-a, ipak su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova načela, osobito načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV- a.
- 11 Dakle, navodi dalje Sud, „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” i „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” (presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 39. i 42.).
- 12 Tužitelj iz toga zaključuje sljedeće:
 1. „porezni dug poreznog obveznika uvijek se sastoji od dugovanog poreza za izlazne isporuke umanjeno za pretporez koji se može odbiti za ulazne isporuke u istom poreznom razdoblju” (mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, t. 62.; vidjeti i presudu od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 41.);
 2. za isto porezno razdoblje, izlazne i ulazne isporuke nisu odvojive;
 3. načelom proporcionalnosti nalaže se državama članicama da ne primijene novčanu kaznu čiji je iznos jednak PDV-u koji se može odbiti, jer bi inače navedeni odbitak postao nerelevantan i bespredmetan;
 4. potrebno je ispitati je li uklonjen rizik od poreznih gubitaka.

- 13 Belgijska porezna uprava zanemarila je pravo na odbitak te novčanu kaznu nije izračunala na temelju stvarnog poreznog duga poreznog obveznika, s obzirom na to da je proporcionalna novčana kazna po stopi od 20 % djelomično izračunata na temelju PDV-a koji se može odbiti (čiji iznos porezna uprava ne osporava u ovom predmetu), čime se smanjuje opseg/značaj prava na odbitak te se narušava neutralnost poreza time što se poreznom obvezniku uskraćuju (pozitivne) posljedice njegova prava na odbitak.
- 14 Naime, „[d]va način izračuna [...] mogu dovesti do znatnih razlika. U krajnjem slučaju, ako su iznosi dugovanog poreza i poreza koji se može odbiti jednaki, [...] proporcionalna novčana kazna može [ako je se izračuna na temelju neto iznosa] biti nula jer je i prijeboj između dvaju iznosa također nula” (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la règlementation belge est-elle conforme à la directive ?*, https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Primjerice, ako se primijeni novčana kazna po stopi od 20 %, o kojoj je riječ u ovom predmetu, u slučaju navodne povrede u pogledu dugovanog poreza od 10 000 eura za koji se može tražiti pravo na odbitak od 5000 eura, izračun na temelju bruto iznosa dovodi do proporcionalne novčane kazne od 2000 eura (20 % od 10 000 eura), dok izračun na temelju neto iznosa dovodi do novčane kazne od 1000 eura (20 % od konačnog iznosa, odnosno 10 000 – 5000) (vidjeti po analogiji Houet, C., *op.cit.*).
- 16 Što se tiče rizika od poreznog gubitka, tužitelj ističe da on u ovom slučaju ne postoji jer dio koji se može odbiti, na temelju kojeg upravno tijelo namjerava naplatiti njegovu proporcionalnu novčanu kaznu, nije obuhvaćen poreznim prihodima belgijske države.
- 17 Tužitelj dodaje da je porezna uprava u jednom ranijem predmetu prihvatila da se proporcionalna novčana kazna izračuna na temelju „dugovanog poreza za izlazne isporuke umanjeno za pretporez koji se može odbiti za ulazne isporuke u istom poreznom razdoblju” (presuda suda koji je uputio zahtjev od 17. veljače 2021.).

Glavni argumenti tuženika iz glavnog postupka

- 18 Prema mišljenju belgijske države, člankom 70. stavkom 1. Zakonika o PDV-u određuje se da se „za svaku povredu obveze plaćanja poreza, može [...] izreći novčana kazna koja dvostruko veća od iznosa poreza koji nije plaćen ili je nepravodobno plaćen”, tako da je osnova za izračun novčane kazne iznos PDV-a koji nije prijavljen, a pritom se nijednom odredbom ne predviđa izračun iznosa dugovanog poreza nakon oduzimanja PDV-a koji se može odbiti. Jedini porez za koji postoji obveza plaćanja je porez za koji je nastala obveza obračuna, odnosno, u skladu s člankom 62. točkom 2. Direktive 2006/112/EZ, „kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njegovo plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno”.

- 19 Što se tiče presude od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), ona nije primjenjiva na ovaj predmet jer se odnosi na posebne mehanizme iz članka 168. Direktive 2006/112/EZ (pravo na odbitak) i članka 203. te direktive kojim se određuje da je „PDV [...] dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu”.
- 20 U tom je predmetu, koji se odnosio na fiktivne transakcije (društva iste grupe prodavala su i zatim ponovno kupovala iste količine električne energije po istoj cijeni), izdavatelj računa platio iznos PDV-a naveden na računu za transakciju koja se smatra fiktivnom, prije nego što ga je odbio prilikom ponovne kupnje. Zahtjevi utvrđeni u člancima 168. i 203. Direktive 2006/112/EZ stoga se zajedno nalažu istom subjektu, iako izvršitelji transakcijom nisu stekli nikakvu poreznu prednost niti je njome, slijedom toga, nanesena šteta riznici.
- 21 U tom je konkretnom kontekstu Sud zaključio da se načelima proporcionalnosti i neutralnosti protivi nacionalni propis kojim se novčanom kaznom koja odgovara iznosu izvršenog odbitka kažnjava nezakoniti odbitak PDV-a a da se pritom ne uzima u obzir iznos poreznog duga. Zaključci iz te presude stoga se ne mogu primijeniti na druge slučajeve, kao što je, kao u ovom predmetu, slučaj sankcioniranja nepravilnosti na razini naplate PDV-a (a ne na razini njegova odbitka).
- 22 Naime, u ovom slučaju novčane kazne nisu izrečene za nezakoniti odbitak kojim nije nanesena šteta riznici (nulti porezni dug), nego zbog toga što PDV nije bio plaćen na izlazne transakcije, što dovodi do prednosti za poreznog obveznika (u obliku kreditne linije na štetu riznice) i gubitka poreznih prihoda ako se dugovani porez ne naplati. Usto, sankcija ne iznosi 100 % nezakonitih odbitaka, nego 20 % dugovanog PDV-a, što belgijski žalbeni i kasacijski sud smatraju proporcionalnom sankcijom.
- 23 Osim toga, kad bi se neto iznos PDV-a uzeo u obzir kao osnova za izračun, to bi imalo za apsurdnu posljedicu da proporcionalna novčana kazna bude nula (vidjeti točku 14. ovog sažetka), tako da poreznom obvezniku ne bi bila izrečena novčana kazna iako je ipak počinio povredu svoje obveze plaćanja poreza.
- 24 Tuženik pojašnjava da je opreza radi u ovom predmetu priznao izravno uračunavanje poreza koji se može odbiti. Međutim, to uračunavanje predstavlja način naplate i uopće ne mijenja osnovu za izračun novčanih kazni.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 25 Na temelju članka 273. Direktive 2006/112/EZ, države članice mogu donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju.
- 26 „[U] nedostatku usklađenosti zakonodavstva Unije u području sankcija primjenjivih na slučajeve neispunjenja uvjeta iz režima uvedenog tim zakonodavstvom, države članice i dalje [su] nadležne odabrati sankcije koje

smatraju primjerenima. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te, sukladno tomu, i načelo proporcionalnosti” (presuda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59.). Prema tome, te mjere ne smiju prekoračiti ono što je nužno kako bi se postigli tako postavljeni ciljevi i stoga se ne smiju koristiti na takav način da dovedu u pitanje neutralnost PDV-a, koja predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog pravom Unije u tom području (presuda od 11. travnja 2013., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 28. i 29.).

- 27 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 (presude od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 60.; od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 40. i od 15. travnja 2021., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, t. 27.).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg) pita treba li načelo neutralnosti, iako se ono ne primjenjuje izravno na sankcije predviđene u slučaju nepoštovanja obveza poreznog obveznika, uzeti u obzir neposredno ili neizravno u okviru ispitivanja toga poštuje li se navedeno načelo proporcionalnosti sustavom proporcionalnih novčanih kazni kao što je onaj predviđen belgijskim pravom, posebno člankom 70. stavkom 1. Zakonika o porezu na dodanu vrijednost i Kraljevskom uredbom br. 41 o određivanju iznosa proporcionalnih poreznih novčanih kazni u području poreza na dodanu vrijednost.
- 29 Stoga postoji poteškoća u tumačenju prava Unije u pogledu koje taj sud smatra da je u skladu s člankom 267. UFEU-a potrebno uputiti Sudu prethodna pitanja navedena u ovom sažetku zahtjeva.