



# Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 11. aprila 2024\*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Prometni davki – Posebna ureditev za mala podjetja – Letni promet – Različno obravnavanje davčnih zavezancev – Nacionalna ureditev, s katero se oseba obdavči z DDV v primeru prepozne vložitve prijave za registracijo – Kaznovalna narava“

V zadevi C-122/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 25. januarja 2023, ki je na Sodišče prispela 1. marca 2023, v postopku

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravljenie na Natsionalna agentsia za prihodite**

proti

**„Legafact“ EOOD,**

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, J. Passer, sodnik, in M. L. Arastey Sahún (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za bolgarsko vlado T. Mitova in R. Stoyanov, agenta,
- za Evropsko komisijo D. Drambozova in J. Jokubauskaitė, agentki,

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

\* Jezik postopka: bolgarščina.

izreka naslednjo

### **Sodbo**

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (UL 2010, L 10, str. 14) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in prakse na področju davkov in socialne varnosti za mesto Sofija pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke) (v nadaljevanju: direktor) in družbo „Legafact“ EOOD glede odmerne odločbe, s katero je bilo ugotovljeno, da to podjetje dolguje davek na dodano vrednost (DDV).

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 V uvodni izjavi 49 Direktive o DDV je navedeno:  
„Treba je omogočiti, da države članice še naprej uporabljajo posebne ureditve za majhna podjetja v skladu s skupnimi določbami in z namenom tesnejše uskladitve.“
- 4 V členu 2 te direktive so naštetje transakcije, ki so predmet DDV.
- 5 Pod naslovom XI navedene direktive, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, je poglavje 2, naslovljeno „Identifikacija“, v katerem sta člena 213 in 214 iste direktive. Poglavje 7 tega naslova, naslovljeno „Druge določbe“, vsebuje člen 273 Direktive o DDV.
- 6 V členu 213 te direktive je določeno:  
„1. Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.  
Države članice dovolijo in lahko zahtevajo, da se prijava predloži z elektronskimi sredstvi, v skladu s pogoji, ki jih predpišejo.  
2. Brez vpliva na prvi pododstavek odstavka 1 mora vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki v skladu s členom 3(1) ni predmet DDV, navesti, da takšne pridobitve opravlja, kadar pogoji o neuporabi DDV iz tega člena niso več izpolnjeni.“

7 Člen 214 navedene direktive določa:

„1. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

- (a) vsak davčni zavezanec, razen davčnih zavezancev iz člena 9(2), ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, razen dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere DDV plača izključno prejemnik storitev ali oseba v skladu s členi 194 do 197 in členom 199;
- (b) vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in ki v skladu s členom 2(1)(b) opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV, ali izkoristi možnost iz člena 3(3) da za svoje pridobitve znotraj Skupnosti obračuna DDV;
- (c) vsak davčni zavezanec, ki na njihovem ozemlju opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti za namene transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), ki se opravljajo zunaj tega ozemlja;
- (d) vsak davčni zavezanec, za katerega se na njihovem ozemlju opravijo storitve, za katere je v skladu s členom 196 dolžan plačati DDV;
- (e) vsak davčni zavezanec, ki ima sedež na njihovem ozemlju in na ozemlju druge države članice opravlja storitve, za katere mora v skladu s členom 196 DDV plačati izključno prejemnik storitev.

2. Državam članicam ni treba identificirati nekaterih davčnih zavezancev, ki opravljajo priložnostne transakcije iz člena 12.“

8 Člen 273 iste direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

9 Pod naslovom XII Direktive o DDV, „Posebne ureditve“, je poglavje 1, naslovljeno „Posebna ureditev za mala podjetja“, v katerem so členi od 281 do 292 te direktive.

10 Člen 287 navedene direktive določa:

„Države članice, ki so pristopile po 1. januarj[u] 1978, lahko oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa:

[...]

(17) Bolgarija: 25 600 EUR

[...].“

### ***Bolgarsko pravo***

- 11 Člen 96(1) zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost; DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa:

„Vsak davčni zavezanec s sedežem na bolgarskem ozemlju, ki je v obdobju, ki ni daljše od 12 zaporednih mesecev pred mesecem, ki je v teku, ustvaril obdavčljivi promet v višini 50.000 [bolgarskih levov (BGN)] ali več, mora vložiti prijavo za registracijo na podlagi tega zakona v sedmih dneh po izteku davčnega obdobja, v katerem je dosegel ta promet. Če je ta promet dosežen v obdobju, ki ne presega dveh zaporednih mesecev, vključno z mesecem, ki je v teku, mora oseba predložiti prijavo v sedmih dneh od datuma, ko je bil dosežen navedeni promet.“

- 12 člen 102 ZDDS določa:

„1. Kadar služba za javne prihodke ugotovi, da oseba svoje obveznosti vložitve prijave za registracijo ni izpolnila pravočasno, to osebo registrira z odločbo o registraciji, če so pogoji za registracijo izpolnjeni.

2. V odločbi iz odstavka 1 sta navedena podlaga za nastanek obveznosti registracije in datum tega nastanka.

3. [...] Kar zadeva določitev davčnih dolgov osebe, ki prijave za registracijo ni vložila pravočasno, čeprav je bila k temu zavezana, se za to osebo šteje, da je zavezana plačati davek na obdavčljive dobave in pridobitve znotraj Skupnosti, ki jih je opravila, ter na obdavčljive storitve, ki jih je prejela, za katere davek dolguje prejemnik:

(1) [...] za obdobje od izteka roka, v katerem bi morala biti izdana odločba o registraciji, če bi oseba pravočasno vložila prijavo za registracijo, do datuma, na katerega jo je registrirala služba za javne prihodke;

(2) [...] za obdobje od izteka roka, v katerem bi morala biti izdana odločba o registraciji, če bi oseba pravočasno vložila prijavo za registracijo, do datuma, na katerega ni več razlogov za registracijo.

4. [...] V primerih iz člena 96(1), drugi stavek, se – kar zadeva določitev davčnih dolgov osebe, ki prijave za registracijo ni vložila pravočasno, čeprav je bila k temu zavezana – za to osebo šteje, da je zavezana plačati davek na obdavčljive dobave, ki povzročijo prekoračitev praga obdavčljivega prometa, ki znaša 50.000 BGN, od datuma prekoračitve praga prometa do datuma, na katerega jo je registrirala služba za javne prihodke, ali do datuma, na katerega ni več razlogov za registracijo. Davek je treba plačati za obdavčljivo dobavo, ki povzroči prekoračitev praga prometa. Oseba je prav tako zavezana plačati davek na obdavčljive storitve, ki jih je prejela in za katere mora davek plačati prejemnik, ter na obdavčljive pridobitve znotraj Skupnosti, opravljene v tem obdobju.

[...]“

13 Člen 178 ZDDS določa:

„Davčnemu zavezancu v smislu tega zakona, ki prijave za registracijo ali prijave za prenehanje registracije, čeprav je bil k temu zavezan, ni vložil v roku, ki ga določa ta zakon, se naloži globa – če gre za fizične osebe, ki niso trgovci – oziroma premoženjska kazen – če gre za pravne osebe oziroma samostojne trgovce – v višini od 500 do 5000 BGN.“

14 Člen 180 ZDDS določa:

„1. [...] Registrirani osebi, ki ni obračunala davka v rokih, določenih s tem zakonom, čeprav je bila k temu zavezana, se naloži globa – če gre za fizične osebe, ki niso trgovci – oziroma premoženjska kazen – če gre za pravne osebe oziroma samostojne trgovce – v višini davka, ki ni bil obračunan, vendar ne manj kot 500 BGN. V primeru ponovitve kršitve znaša globa oziroma premoženjska kazen dvakratni znesek neobračunanega davka, vendar ne manj kot 1000 BGN.“

2. Odstavek 1 se uporabi tudi, če oseba ni obračunala davka, ker ni vložila prijave za registracijo in ni bila v roku registrirana v skladu s tem zakonom.

3. [...] Če je registrirana oseba v primeru kršitve iz odstavka 1 davek obračunala v šestih mesecih po koncu meseca, v katerem bi moral biti davek obračunan, globa oziroma denarna kazen znaša pet odstotkov davka, vendar ne manj kot 200 BGN oziroma 400 BGN v primeru ponovitve kršitve.

4. [...] Če je registrirana oseba v primeru kršitve iz odstavka 1 davek obračunala po izteku roka iz odstavka 3, vendar najpozneje v 18 mesecih po koncu meseca, v katerem bi moral biti davek obračunan, globa oziroma denarna kazen znaša deset odstotkov davka, vendar ne manj kot 400 BGN oziroma 800 BGN v primeru ponovitve kršitve.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

15 Družba Legafact opravlja dejavnost svetovanja na področju upravljanja. Ta družba sprva ni bila registrirana za DDV.

16 21. avgusta 2018 je izdala štiri račune, katerih predmet je bilo „plačilo na podlagi pogodbe z dne 30. novembra 2012“ v skupni vrednosti 114.708 BGN (približno 58.600 EUR), ki so bili vknjiženi kot „prihodki od prodaje storitev“.

17 Družba Legafact je 23. in 24. avgusta 2018 izdala dva druga računa z istim predmetom v skupni vrednosti 57.004 BGN (približno 29.100 EUR), ki sta bila vknjižena enako.

18 Ta družba je 3. septembra 2018 vložila prijavo za obvezno registracijo za DDV. Služba za javne prihodke ji je 14. septembra 2018 izdala odločbo o obvezni registraciji, v skladu s katero je bila za DDV registrirana od 19. septembra 2018.

19 Služba za javne prihodke je menila, da je bila z izdajo enega od računov z dne 21. avgusta 2018 za znesek 34.202 BGN (približno 17.500 EUR) povzročena prekoračitev praga obdavčljivega prometa, ki znaša 50.000 BGN (približno 25.600 EUR) in od katerega je obvezna registracija za DDV, in da je dobava, ki ustreza temu računu, obdavčljiva na podlagi člena 102(4), drugi stavek, ZDDS.

- 20 Ta služba je menila, da bi morala družba Legafact v skladu s členom 96(1), drugi stavek, ZDDS vložiti prijavo za registracijo za DDV v roku sedmih dni od datuma, ko je njen obdavčljivi promet dosegel ta prag, to je najpozneje 28. avgusta 2018, česar pa ni storila. Na podlagi člena 102(4) ZDDS je navedena služba menila, da je to podjetje zavezano za plačilo DDV za obdavčljive dobave, ki so povzročile prekoračitev praga obdavčljivega prometa, ki znaša 50.000 BGN (približno 25.600 EUR), od datuma te prekoračitve do datuma, ko je bilo registrirano za DDV.
- 21 Zato je služba za javne prihodke 27. decembra 2019 izdala odločbo o odmeri davka, v kateri je ugotovila dolg družbe Legafact iz naslova DDV v znesku 24.701,66 BGN (približno 12.600 EUR) kot glavne terjatve in 3218,33 BGN (približno 1650 EUR) kot obresti za davčno obdobje avgusta 2018 zaradi obdavčljivih dobav, ki jih je ta družba opravila od 21. avgusta 2018 do datuma njene registracije za DDV (v nadaljevanju: zadevna odmerna odločba).
- 22 Ker je bila zadevna odmerna odločba potrjena z odločbo direktorja z dne 19. marca 2020, je družba Legafact zoper to odmerno odločbo vložila tožbo pri Administrativen sad – Sofia grad (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija).
- 23 Konstitutsionen sad (ustavno sodišče, Bolgarija), ki je odločalo o predlogu Visshia advokatski svet (višji svet odvetniške zbornice, Bolgarija), je 30. junija 2020 v okviru neke druge zadeve razsodilo, da je člen 102(4) ZDDS v skladu z bolgarsko ustavo. To sodišče je ugotovilo, da ta določba v delu, v katerem določa, da morajo DDV plačati osebe, ki za ta davek niso registrirane iz razloga, za katerega so odgovorne, omogoča, da se v korist državne blagajne zagotovi pobiranje davka, ki nezakonito ni bil niti obračunan niti pobran. Obveznost plačila DDV v takem primeru naj ne bi pomenila sankcije ali kazni, ampak povračilo škode, ki je v državni blagajni nastala zaradi nezakonitega ravnanja davčnega zavezanca.
- 24 Administrativen sad – Sofia grad (upravno sodišče v Sofiji) je s sodbo z dne 23. septembra 2021 odpravilo odmerno odločbo iz postopka v glavni stvari, pri čemer je ugotovilo, da je bila izdana ob kršitvi veljavnega materialnega prava, in sicer natančneje prava Unije na področju DDV, kot ga je razložilo Sodišče v sodbi z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 Administrativen sad – Sofia grad (upravno sodišče v Sofiji) je kljub sodbi Konstitutsionen sad (ustavno sodišče) z dne 30. junija 2020 ugotovilo, da ima člen 102(4) ZDDS kaznovalno naravo v primeru prepozne vložitve prijave za obvezno registracijo za DDV in da je mogoče sankcijo, ki izhaja iz uporabe te določbe, v skladu s sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), naložiti le, če se spoštuje načelo sorazmernosti. Zadnjenavedeno sodišče je menilo, da je bila ob upoštevanju, da je družba Legafact v obravnavanem primeru z vložitvijo prijave za registracijo za DDV zamudila samo tri dni in da v spisu iz postopka v glavni stvari ni elementov, ki bi kazali na goljufivost ravnanja te družbe, sankcija, ki ji je bila naložena, nesorazmerna.
- 26 Direktor je zoper sodbo Administrativen sad – Sofia grad (upravno sodišče v Sofiji) vložil kasacijsko pritožbo pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija), ki je predložitveno sodišče.
- 27 To sodišče pojasnjuje, da je bolgarski zakonodajalec sprejel člen 102 ZDDS za prenos členov 213 in 214 Direktive o DDV, ki državam članicam nalagata, da sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da je načeloma vsak davčni zavezanec, ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka, identificiran s posamično številko.

- 28 Predložitveno sodišče meni, da člen 102(4) ZDDS, s katerim se z DDV obdavči dobava, ki je načeloma oproščena davka, če dobavitelj svoje obveznosti registracije za tega davka ni izpolnil v predpisanih rokih, ni kaznovalen, temveč ga je treba šteti za pravilo materialnega prava, ki v tem primeru določa neuporabo oprostitve za mala podjetja iz določb naslova XII, poglavje 1, Direktive o DDV, in nastanek obveznosti plačila DDV.
- 29 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je nacionalna ureditev, ki v zvezi z oprostitvijo iz poglavja 1, naslova XII, [Direktive o DDV] različno obravnava davčne zavezance glede na hitrost, s katero dosežejo prag transakcij za obvezno registracijo za DDV, v nasprotju z načeli skupnega sistema davka na dodano vrednost v Evropski uniji?
  2. Ali [Direktiva o DDV] nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je oprostitve dobave iz poglavja 1, naslova XII, [Direktive o DDV] pogojena z izpolnitvijo obveznosti dobavitelja, da pravočasno vloži vlogo za obvezno registracijo za DDV?
  3. Na podlagi katerih meril, ki izhajajo iz razlage Direktive o DDV, je treba presoditi, ali je navedena nacionalna ureditev, ki določa nastanek davčne obveznosti v primeru prepozne vložitve vloge za obvezno registracijo za DDV, kaznovalne narave?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Prvo in drugo vprašanje*

- 30 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki jo je država članica sprejela na podlagi člena 287 te direktive in s katero je za upravičenost do oprostitve DDV, ki jo navedena direktiva določa za mala podjetja, določen pogoj, da davčni zavezanec, katerega letni promet ali promet, izmerjen v obdobju dveh zaporednih mesecev, presega znesek, ki je za to državo članico naveden v tej določbi, v predpisanem roku vloži prijavo za registracijo za DDV.
- 31 V zvezi s tem je treba opozoriti, da Direktiva o DDV državam članicam dopušča, da uporabljajo svoje posebne ureditve za mala podjetja, kot je navedeno v uvodni izjavi 49 te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 17. maja 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, točka 30).
- 32 V obravnavanem primeru je bila nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, sprejeta na podlagi člena 287, točka 17, Direktive o DDV, ki Bolgariji dovoljuje, da davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti zneska 25.600 EUR v bolgarskih levih, oprosti plačila davka.
- 33 V skladu s to ureditvijo morajo davčni zavezanci vložiti prijavo za registracijo za DDV v roku sedmih dni, ki za skupino davčnih zavezancev, ki dosežejo prag 50.000 BGN obdavčljivega prometa v obdobju dvanajstih mesecev, začne teči od konca davčnega obdobja, v katerem je bil ta promet dosežen, za skupino davčnih zavezancev, ki ta prag dosežejo v obdobju dveh zaporednih mesecev, pa od datuma, ko je bil navedeni promet dosežen.

- 34 S posebno ureditvijo za mala podjetja v smislu Direktive o DDV se določajo administrativne poenostavitve, katerih namen je krepitev ustanavljanja, dejavnosti in konkurenčnosti teh podjetij ter ohranitev razumnega razmerja med administrativnimi bremeni, povezanimi z davčnim nadzorom, in pričakovanimi nizkimi davčnimi prihodki (sodba z dne 9. julija 2020, AJPF Caraş-Severin in DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, točka 40 in navedena sodna praksa).
- 35 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Direktiva o DDV državam članicam priznava polje proste presoje glede načina uporabe te posebne ureditve.
- 36 Obveznost, kakršna je ta, ki je določena z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero morajo davčni zavezanci vložiti prijavo za registracijo za DDV, če njihov letni promet presega prag, ki je za zadevno državo članico določen v členu 287 Direktive o DDV, pa je načeloma zajeta s tem poljem proste presoje in omogoča ohranitev razumnega razmerja med administrativnimi bremeni, povezanimi z davčnim nadzorom, in pričakovanimi nizkimi davčnimi prihodki.
- 37 Glede tega, kdaj nastane obveznost vložitve prijave za registracijo za DDV, se z nacionalno ureditvijo iz točke 33 te sodbe uvaja različno obravnavanje dveh skupin davčnih zavezancev, in sicer na eni strani tistih, ki zadevni prag dosežejo v obdobju dvanajstih mesecev, in na drugi strani tistih, ki ga dosežejo v obdobju dveh zaporednih mesecev. V obravnavanem primeru ni sporno, da se pri tem različnem obravnavanju upoštevajo zlasti značilnosti sezonskih dejavnosti, v okviru katerih se prag prometa, ki sproži obveznost registracije, doseže hitreje, in to v kratkem obdobju.
- 38 Zato je navedeno različno obravnavanje teh dveh skupin davčnih zavezancev, uvedeno z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, načeloma prav tako zajeto s poljem proste presoje, ki je z Direktivo o DDV priznано državam članicam.
- 39 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki jo je država članica sprejela na podlagi člena 287 te direktive in s katero je za upravičenost do oprostitve DDV, ki jo navedena direktiva določa za mala podjetja, določen pogoj, da davčni zavezanec, katerega letni promet ali promet, izmerjen v obdobju dveh zaporednih mesecev, presega znesek, ki je za to državo članico naveden v tej določbi, v predpisanim roku vloži prijavo za registracijo za DDV.

### *Tretje vprašanje*

- 40 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je določeno, da to, da davčni zavezanec prekrši obveznost, da v primerih iz točke 39 te sodbe pravočasno vloži prijavo za registracijo za DDV, povzroči nastanek davčnega dolga.
- 41 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso države članice sicer smejo zaradi zagotovitve pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj v svojih nacionalnih zakonodajah med drugim zakonito določiti ustrezne sankcije za kazenskopravno kaznovanje neupoštevanja obveznosti vpisa v register zavezancev za DDV, vendar te sankcije ne smejo preseči tega, kar je nujno za dosego teh ciljev. V zvezi s tem morajo nacionalna sodišča glede na okoliščine posameznega primera, zlasti glede na konkretno določen znesek ter morebiten obstoj utaje ali obidenja veljavne zakonodaje, ki ju je mogoče pripisati davčnemu zavezancu, čigar nevpis v register se sankcionira, presoditi, ali višina sankcije ne presega tega, kar je nujno za dosego



ciljev, ki sta zagotoviti pravilno pobiranje davka in preprečevanje utaj. Enaka načela veljajo za zamudne obresti, ki – če imajo značaj davčnih sankcij – ne smejo biti pretirane glede na težo kršitve obveznosti davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, *Salomie in Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, točki 51 in 52 ter navedena sodna praksa).

- 42 Pri presoji, ali je neka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je ta sankcija predpisana, ter podrobna pravila za določitev njenega zneska (sodba z dne 8. maja 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, točka 40 in navedena sodna praksa).
- 43 Opozoriti je treba tudi, da morajo države članice pri izbiri sankcij spoštovati načelo učinkovitosti, s katerim se zahteva uvedba učinkovitih in odvračilnih sankcij za preprečevanje kršitev harmoniziranih pravil na področju DDV in za varstvo finančnih interesov Unije (sodba z dne 17. maja 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 44 V obravnavanem primeru so na eni strani, kot je razvidno iz predložitvene odločbe in spisa, ki je na voljo Sodišču, davčni zavezanci, katerih letni promet presega prag, od katerega je vložitev prijave za registracijo obvezna, v primeru prepozne vložitve te prijave v skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari dolžni plačati DDV za obdavčljive dobave, opravljene po izteku sedemdnevnega roka, v katerem bi morala biti izdana odločba o registraciji, do datuma, na katerega jih služba za javne prihodke registrira.
- 45 Ta rok začne teči od konca davčnega obdobja, v katerem je bil ta promet dosežen.
- 46 V zvezi s tem, kot je pravilno navedla Komisija, nacionalne določbe iz postopka v glavni stvari ni mogoče šteti za sankcijo v smislu sodne prakse Sodišča, navedene v točkah od 41 do 43 te sodbe, ker je njen edini namen, da se pobere DDV za transakcije, opravljene v obdobju, v katerem bi bil ta davek zaračunan, če bi davčni zavezanec v predpisanem roku izpolnil svojo obveznost registracije za DDV.
- 47 Na drugi strani je iz predložitvene odločbe in spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno tudi, da glede davčnih zavezancev, katerih promet, izmerjen v obdobju dveh zaporednih mesecev, presega zadevni prag, nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari določa, da se v primeru nespoštovanja obveznosti vložitve prijave za registracijo za DDV v sedemdnevem roku za te davčne zavezance šteje, da so dolžni plačati DDV na obdavčljive dobave, opravljene od datuma, ko je bil promet presežen, do datuma, na katerega jih je služba za javne prihodke registrirala, ali do datuma, na katerega ni več razlogov za registracijo.
- 48 Za te davčne zavezance ta rok začne teči z dnem, ko je bil ta promet dosežen.
- 49 V zvezi s tem mora predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za razlago in uporabo nacionalnega prava, preveriti, ali glede davčnih zavezancev iz točke 47 te sodbe nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari določa sankcijo v smislu sodne prakse Sodišča.
- 50 Za to mora predložitveno sodišče preveriti, ali ta ureditev na eni strani spoštuje načelo učinkovitosti preprečevanja kršitev harmoniziranih pravil na področju DDV in na drugi strani izpolnjuje zahteve glede sorazmernosti v skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točkah od 41 do 43 te sodbe.

- 51 Ob upoštevanju vseh zgoraj navedenih preudarkov je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je določeno, da to, da davčni zavezanec prekrši obveznost, da v primerih iz točke 39 te sodbe pravočasno vloži prijavo za registracijo za DDV, povzroči nastanek davčnega dolga, pod pogojem, da ta ureditev, če – in v delu, v katerem – ni omejena na pobiranje DDV od transakcij, opravljenih v obdobju, v katerem bi bil ta davek zaračunan, če bi davčni zavezanec pravočasno izpolnil svojo obveznost registracije za DDV, na eni strani spoštuje načelo učinkovitosti preprečevanja kršitev harmoniziranih pravil na področju DDV in na drugi strani izpolnjuje zahteve glede sorazmernosti v skladu s sodno prakso Sodišča.

## **Stroški**

- 52 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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

- 1. Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009,**

**je treba razlagati tako, da**

**ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki jo je država članica sprejela na podlagi člena 287 te direktive, kakor je bila spremenjena, in s katero je za upravičenost do oprostitve davka na dodano vrednost (DDV), ki jo navedena direktiva, kakor je bila spremenjena, določa za mala podjetja, določen pogoj, da davčni zavezanec, katerega letni promet ali promet, izmerjen v obdobju dveh zaporednih mesecev, presega znesek, ki je za to državo članico naveden v tej določbi, v predpisanem roku vloži prijavo za registracijo za DDV.**

- 2. Direktivo 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/162,**

**je treba razlagati tako, da**

**ne nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je določeno, da to, da davčni zavezanec prekrši obveznost, da v primerih iz točke 1 izreka te sodbe pravočasno vloži prijavo za registracijo za davek na dodano vrednost (DDV), povzroči nastanek davčnega dolga, pod pogojem, da ta ureditev, če – in v delu, v katerem – ni omejena na pobiranje DDV od transakcij, opravljenih v obdobju, v katerem bi bil ta davek zaračunan, če bi davčni zavezanec pravočasno izpolnil svojo obveznost registracije za DDV, na eni strani spoštuje načelo učinkovitosti preprečevanja kršitev harmoniziranih pravil na področju DDV in na drugi strani izpolnjuje zahteve glede sorazmernosti v skladu s sodno prakso Sodišča.**

Podpisi