

Predmet C-519/22

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

4. kolovoza 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Fővárosi Törvényszék (Mađarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

31. svibnja 2022.

Tužitelj:

MAX7 Design Kft.

Tuženik:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet glavnog postupka

Upravni spor u području oporezivanja

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Porez na dodanu vrijednost – Obveza polaganja jamstva za plaćanje poreza –
Pravne posljedice nepolaganja jamstva za plaćanje poreza – Rok i način donošenja
mjera kojima se nastoji otkloniti razlog zbog kojeg je naloženo polaganje jamstva
za plaćanje poreza

Pravna osnova: članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. S obzirom na članak 273. [Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga
2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost] i načelo
proporcionalnosti iz članka 52. stavka 1. [Povelje Europske unije o temeljnim

pravima], je li u skladu sa slobodom poduzetništva zajamčenom člankom 16. Povelje propis države članice kojim se određuje da se porezni identifikacijski broj društva ili njegov identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost može ukinuti zbog nepolaganja jamstva za plaćanje poreza koje je tom društvu naloženo i u slučaju da članovi nisu izravno upoznati s time da je društvu naloženo polaganje navedenog jamstva ni s činjenicom da je razlog zbog kojeg je društvu naloženo polaganje jamstva za plaćanje poreza to što određeni upravitelj društva pripada ili je pripadao drugoj pravnoj osobi s poreznim dugom koji još nije podmiren ili ima ili je imao status člana uprave navedene pravne osobe?

2. S obzirom na načelo potrebe iz članka 273. Direktive [2006/112] i načelo proporcionalnosti iz članka 52. stavka 1. Povelje, je li u skladu sa slobodom poduzetništva zajamčenom člankom 16. Povelje i pravom na pravni lijek iz njezina članka 47. propis države članice kojim se određuje da se porezni identifikacijski broj društva ili njegov identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost može ukinuti zbog nepolaganja jamstva za plaćanje poreza koje je tom društvu naloženo i u slučaju da minimalni rok utvrđen općim odredbama propisa države članice, koje se odnose na pravilno sazivanje tijela koje donosi odluke u okviru društva, ne dopušta da navedeno tijelo, prije nego što odluka poreznog tijela kojom se nalaže polaganje navedenog jamstva postane konačna, razriješi upravitelja koji predstavlja prepreku koja je dovela do obveze polaganja tog jamstva i da, prema tome, otkloni navedenu prepreku unutar roka, što bi dovelo do prestanka obveze polaganja jamstva i omogućilo da se izbjegne ukidanje njegova poreznog identifikacijskog broja?

3. Je li u skladu sa slobodom poduzetništva zajamčenom člankom 16. Povelje, njezinim ograničenjem koje mora biti potrebno, u skladu s člankom 273. Direktive [2006/112], i proporcionalno, u skladu s člankom 52. stavkom 1. Povelje, te pravom na djelotvoran pravni lijek iz njezina članka 47., propis države članice kojim se na obvezujuć način, a da se tijelima zaduženima za primjenu prava ne ostavlja margina prosudbe, propisuje da:

- (a) činjenica da je društvo, kao porezni obveznik, nakon što je odluka kojom mu se nalaže polaganje jamstva za plaćanje poreza postala konačna, otklonio prepreku zbog koje mora položiti to jamstvo ne utječe na obvezu polaganja jamstva za plaćanje poreza ni, prema tome, na mogućnost ukidanja poreznog identifikacijskog broja, čak ni u slučaju da je navedena prepreka otklonjena nakon što je odluka kojom se nalaže polaganje jamstva postala konačna, ali u roku propisanom za polaganje navedenog jamstva;
- (b) u slučaju da jamstvo za plaćanje poreza nije položeno, društvo, kao porezni obveznik, nakon što je protekao rok propisan za njegovo polaganje, ne može otkloniti pravne posljedice ukidanja njegova poreznog identifikacijskog broja čak ni u slučaju da je otklonilo prepreku zbog koje ima obvezu polaganja tog jamstva nakon što je odluka kojom se nalaže polaganje navedenog jamstva postala konačna, ali u roku propisanom za polaganje navedenog jamstva?

Navedene odredbe prava Unije

- Direktiva 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.): članak 273. prvi stavak
- Povelja Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja): članak 16., članak 47. i članak 52. stavak 1.
- Presuda Suda (deveto vijeće) od 26. listopada 2017., BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820) (u daljnjem tekstu: presuda BB construct)

Navedene odredbe nacionalnog prava

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Zakon br. CL iz 2017. o općem poreznom postupku; u daljnjem tekstu: Zakon o općem poreznom postupku): članci 19., 24., 26., 28. i 246.

U skladu s navedenim odredbama Zakona o općem poreznom postupku, polaganje jamstva za plaćanje poreza nakon dodjele poreznog identifikacijskog broja nalaže se u slučaju da je upravitelj poreznog obveznika prethodno bio upravitelj drugog poreznog obveznika koji je tijekom pet godina prije dana podnošenja zahtjeva za dodjelu poreznog identifikacijskog broja prestao s poslovanjem, bez sljednika i s poreznim dugom većim od milijun mađarskih forinti (otprilike 2500 eura). Protiv odluke kojom se nalaže polaganje jamstva za plaćanje poreza može se podnijeti žalba u roku od osam dana od primitka obavijesti o navedenoj odluci. Ta žalba nema suspenzivni učinak nad polaganjem navedenog jamstva.

Jamstvo za plaćanje poreza može se položiti jednokratnom uplatom ili dostavom potvrde o polaganju bankovnog jamstva. Rok za to iznosi 30 dana od primitka obavijesti o odluci kojom se nalaže polaganje jamstva za plaćanje poreza. U slučaju nepoštovanja tog roka nije dopušten nikakav zahtjev za povrat u prijašnje stanje.

Jamstvo za plaćanje poreza treba položiti i u slučaju da, nakon što je odluka kojom se nalaže polaganje navedenog jamstva postala konačna, dođe do promjene osobe koja obnaša funkciju navedenog upravitelja, zbog koje razlog obveze polaganja jamstva više ne postoji.

U slučaju da porezni obveznik ne položi jamstvo za plaćanje poreza u propisanom roku, porezno tijelo nalaže ukidanje njegova poreznog identifikacijskog broja.

U kontekstu pravila kojima se uređuju postupci registracije u porezne svrhe, Zakonom o općem poreznom postupku utvrđuje se da porezno tijelo odbija dodjelu poreznog identifikacijskog broja u slučaju da je upravitelj poreznog obveznika upravitelj drugog poreznog obveznika koji u trenutku podnošenja

zahtjeva za dodjelu poreznog identifikacijskog broja ima porezni dug koji je veći od pet milijuna mađarskih forinti (otprilike 12 500 eura). U tom slučaju porezno tijelo od poreznog obveznika zahtijeva da u roku od 45 dana od primitka obavijesti o zahtjevu ukloni prepreke za dodjelu poreznog identifikacijskog broja. Ako porezni obveznik ne ispuni taj zahtjev, porezno tijelo nalaže ukidanje njegova poreznog identifikacijskog broja.

– A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (Zakon br. V iz 2013. o donošenju Građanskog zakonika, u daljnjem tekstu: Građanski zakonik): članci 3:17 i 3:190.

U skladu s navedenim odredbama Građanskog zakonika, članovi moraju biti pozvani na glavnu skupštinu društva i mora im se dostaviti dnevni red. Mora proći barem 15 dana od poziva i održavanja glavne skupštine.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (Porezna i carinska uprava u sjevernoj Budimpešti, u okviru Državne porezne i carinske uprave, Mađarska; u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) odlukom od 19. prosinca 2019. naložila je društvu MAX7 Design Kft., tužitelju u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: tužitelj), obvezno polaganje jamstva za plaćanje poreza u iznosu od 1 930 979 mađarskih forinti (HUF) (otprilike 4900 eura). Razlog za obvezu polaganja tog jamstva bio je to što je jedan od tužiteljevih upravitelja od 14. veljače do 2. lipnja 2017. upravljao drugim društvom u postupku likvidacije koje je prestalo s poslovanjem uz porezni dug jednak visini utvrđenog jamstva.
- 2 Prvostupanjsko porezno tijelo poslalo je tužitelju i navedenom upravitelju odluku kojom se nalaže polaganje navedenog jamstva. Tu je odluku u oba slučaja primio navedeni upravitelj. Ona je zaprimljena 21. prosinca 2019. Jamstvo za plaćanje poreza trebalo je položiti u roku 30 dana od primitka, odnosno najkasnije 20. siječnja 2020. Žalbu protiv odluke trebalo je podnijeti u roku od osam dana od primitka obavijesti. Budući da ni tužitelj ni navedeni upravitelj nisu podnijeli takvu žalbu, odluka je postala konačna 31. prosinca 2019.
- 3 Tužiteljevi članovi 7. siječnja 2020. razriješili su navedenog upravitelja i imenovali drugoga na njegovo mjesto. Budući da je time otklonjen razlog zbog kojeg je naloženo polaganje jamstva za plaćanje poreza, tužitelj navedeno jamstvo nije položio.
- 4 Prvostupanjsko porezno tijelo naložilo je ukidanje tužiteljeva poreznog identifikacijskog broja i njegova poreznog identifikacijskog broja za porez na dodanu vrijednost, pri čemu je tvrdilo da tužitelj nije položio jamstvo za plaćanje poreza u istaknutom roku. Tužitelj je protiv navedene odluke podnio upravnu žalbu. Tuženik u glavnom postupku, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli

Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska; u daljnjem tekstu: tuženik), potvrdio je navedenu odluku.

- 5 Tužitelj je protiv drugostupanjske odluke podnio tužbu Fővárosi Törvényszéku (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), sudu koji je uputio zahtjev. U okviru ispitivanja tužbe, sud koji je uputio zahtjev Sudu je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 6 Tužitelj tvrdi da se članku 273. Direktive 2006/112 te članku 16., članku 47. i članku 52. stavku 1. Povelje protivi nacionalni propis na kojem se temelje odluke prvostupanjskog i drugostupanjskog poreznog tijela. Konkretno, na temelju navedenog propisa, ako društvo koje je obvezno položiti jamstvo za plaćanje poreza to ne učini, ne može ga se izuzeti iz pravnih posljedica koje iz toga slijede čak ni u slučaju da, nakon što je odluka kojom se nalaže polaganje navedenog jamstva postala konačna, ali unutar roka propisanog za njegovo polaganje, otkloni razlog zbog kojeg mu je naloženo polaganje navedenog jamstva.
- 7 Prema tužiteljevu mišljenju, nacionalnim propisom primjenjivim u ovom predmetu neproporcionalno se ograničava sloboda poduzetništva.
- 8 Kao prvo, tužiteljevi članovi nisu izravno obaviješteni o obvezi polaganja jamstva za plaćanje poreza: za to je znao samo dotični upravitelj. Članovi su stoga mogli intervenirati kako bi otklonili razlog zbog kojeg je naloženo polaganje navedenog jamstva tek u trenutku kad je odluka kojom je ono naloženo postala konačna. Unatoč dužnoj pažnji članovi nisu mogli ni unaprijed provjeriti postoje li u pogledu tužiteljevih upravitelja okolnosti koje bi dovele do obveze polaganja jamstva za plaćanje poreza jer ne postoji evidencija takvih okolnosti, a ni od poreznih tijela ne može se tražiti potvrda u tom pogledu.
- 9 Osim toga, uzimajući u obzir utvrđeni rok za pobijanje odluke kojom se nalaže polaganje jamstva za plaćanje poreza, članovi su imali samo osam dana za otklanjanje razloga na kojem se temeljila obveza polaganja navedenog jamstva. Međutim, taj rok nikako nije dovoljan jer je o razrješenju dotičnog upravitelja morala odlučiti tužiteljeva glavna skupština, a Građanskim zakonikom utvrđuje se rok od najmanje 15 dana za njezino propisno sazivanje. Tužitelj dodaje da ne bi koristilo ni da je podnio žalbu protiv odluke kojom se nalaže polaganje navedenog jamstva jer takva žalba nema suspenzivni učinak nad izvršenjem odluke.
- 10 Tužitelj ističe da je, iako je razrješenjem dotičnog upravitelja otklonio razlog zbog kojeg mu je naloženo polaganje jamstva za plaćanje poreza, i dalje imao obvezu polaganja navedenog jamstva. Budući da navedeno jamstvo nije položio u propisanom roku, njegova djelatnost više nije bila moguća jer mu je ukinut porezni identifikacijski broj, što je ujedno dovelo do prestanka njegova poslovanja bez sljednika. Uostalom, prethodno navedeno predstavlja neproporcionalno tešku pravnu posljedicu za nedužne tužiteljeve članove, koji nisu imali stvarnu

moгуćnost prikladno intervenirati kako bi otklonili razlog zbog kojeg je naloženo polaganje jamstva za plaćanje poreza.

- 11 Prema tužiteljevu mišljenju, ukidanje njegova poreznog identifikacijskog broja utječe i na njegovo sudjelovanje u sustavu poreza na dodanu vrijednost jer zbog tog ukidanja ne može ni obračunati niti odbiti porez na dodanu vrijednost. Tužitelj se u pogledu Direktive 2006/112 poziva na presude Suda donesene u predmetima C-146/05, C-385/09 i C-534/16, a u pogledu prava na djelotvoran pravni lijek na presude Europskog suda za ljudska prava donesene u predmetima 30696/09 i 17153/11.
- 12 Tuženik smatra da su izvori prava i sudska praksa Unije na koje se poziva tužitelj relevantni samo u području zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost Europske unije i u odnosu na načelo neutralnosti PDV-a, tako da se u ovom predmetu ne mogu primijeniti ni po analogiji. Osim toga, tuženik ističe da se u odluci prvostupanjskog poreznog tijela ne poziva tužitelja da otkloni razlog zbog kojeg se nalaže polaganje jamstva za plaćanje poreza, nego da položi navedeno jamstvo. Ta se odluka mogla pobijati, ali, s obzirom na to da tužitelj nije podnio žalbu, predmet glavnog postupka više nije navedena odluka, nego zakonitost odluke kojom se nalaže ukidanje poreznog identifikacijskog broja.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 13 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, u ovom predmetu, uvjeti koje treba ispuniti kako bi tumačenje odredbi prava Unije na koje se upućuje u prethodnim pitanjima bilo nužno su ispunjeni.
- 14 Kao prvo, navedene odredbe prava Unije relevantne su u glavnom postupku. Kao drugo, Sud navedene odredbe još nije tumačio. Iako je predmet presude BB construct bilo ispitivanje članka 273. Direktive 2006/112, to ispitivanje nije izvršeno u odnosu na mađarsko, nego slovačko zakonodavstvo; osim toga, to ispitivanje nije obuhvatilo pitanje vrste postupka u kojem se utvrđuje i polaže jamstvo za plaćanje poreza, nego samo pitanje iznosa tog jamstva. Kao treće, odgovor na upućena prethodna pitanja nije toliko očit da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji.
- 15 Prvim dvama prethodnim pitanjima nastoji se razjasniti predstavlja li činjenica da, u skladu s primjenjivim nacionalnim zakonodavstvom, porezno tijelo može odlučiti o jamstvu za plaćanje poreza i njegovim pravnim posljedicama tako da članovi predmetnog društva nemaju stvarnu mogućnost da u propisanom roku otklone razlog zbog kojeg je naloženo polaganje navedenog jamstva ograničenje koje je u skladu s pravom i proporcionalno slobodi poduzetništva. Dok se prvo prethodno pitanje odnosi na saznanja članova, drugo se odnosi na stvarne mogućnosti interveniranja kojima ti članovi raspolažu.
- 16 Kad je riječ o drugom prethodnom pitanju, tuženik ističe, u čemu je nedvojbeno u pravu, da prvostupanjsko porezno tijelo nije pozvalo tužitelja da otkloni razlog

zbog kojeg mu je naloženo polaganje jamstva za plaćanje poreza, nego da položi navedeno jamstvo. Međutim, ako porezni obveznik ima mogućnost otkloniti razlog zbog kojeg mu je naloženo polaganje jamstva, točno je da treba ispitati kako se u nacionalnom zakonodavstvu ta mogućnost štiti s obzirom na slobodu poduzetništva. Međutim, dok se Zakonom o općem poreznom postupku ostavlja mogućnost da se u roku od osam dana otkloni razlog zbog kojeg se nalaže polaganje jamstva za plaćanje poreza, u skladu s Građanskim zakonikom, treba proći barem 15 dana od sazivanja glavne skupštine do odlučivanja na njoj. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, tim se zakonodavstvom neproporcionalno ograničava sloboda poduzetništva jer u praksi društvo može izbjeći ukidanje poreznog identifikacijskog broja i prestanak poslovanja bez sljednika samo ako položi jamstvo.

- 17 Sud koji je uputio zahtjev također želi doznati je li to nacionalno zakonodavstvo u skladu s načelom jednakog postupanja jer se, iako je moguće naložiti polaganje jamstva za plaćanje poreza u slučaju poreznih dugova koji su veći od milijun mađarskih forinti, Zakonom o općem poreznom postupku, kad je riječ o postupku registracije u porezne svrhe, predviđa mogućnost da porezno tijelo odbije dodjelu poreznog identifikacijskog broja u slučaju da upravitelj poreznog obveznika upravlja i drugim društvom koje ima porezi dug veći od pet milijuna mađarskih forinti. Međutim, dok društvo ima samo osam dana da otkloni razlog zbog kojeg mu je naloženo polaganje jamstva za plaćanje poreza, otklanjanje prepreke u području registracije u porezne svrhe, u slučaju koji je mnogo ozbiljniji od prvonavedenoga, moguće je u roku od 45 dana. U oba je slučaja pravna posljedica nedonošenja mjera to da porezno tijelo ukine porezni identifikacijski broj.
- 18 Treće prethodno pitanje odnosi se na dvije posebnosti iz nacionalnog zakonodavstva i sudske prakse u pogledu jamstva za plaćanje poreza. S jedne strane, čak i ako je razlog zbog kojeg je naloženo polaganje navedenog jamstva za plaćanje poreza otklonjen nakon što je odluka kojom se nalaže njegovo polaganje postala konačna, time obveza polaganja navedenog jamstva ne prestaje kao takva. S druge strane, u slučaju da se porezni identifikacijski broj ukine jer navedeno jamstvo nije položeno, porezni obveznik na tu posljedicu ne može utjecati ni ako otkloni razlog zbog kojeg mu je naloženo polaganje jamstva ni ako naknadno položi navedeno jamstvo.
- 19 Sud koji je uputio zahtjev smatra da, s obzirom na članak 273. Direktive 2006/112, članak 16. i članak 52. stavak 1. Povelje te točke 36. do 42. presude BB construct, postoji veći javni interes da se otkloni razlog zbog kojeg je naloženo polaganje jamstva nego da se to jamstvo položi. Stoga bi nacionalnim zakonodavstvom trebalo prije svega omogućiti otklanjanje razloga zbog kojeg je naloženo polaganje jamstva, a ne prisilom pokušavati postići da se jamstvo položi u svakom slučaju, čak i ako je razlog zbog kojeg je polaganje navedenog jamstva naloženo već otklonjen.
- 20 Stranke glavnog postupka ne slažu se ni u pogledu prirode roka za polaganje jamstva za plaćanje poreza. U nacionalnoj sudskoj praksi taj je rok tumačen kao

prekluzivan, što znači da, kad je riječ o ukidanju poreznog identifikacijskog broja, isključuje mogućnost da porezni obveznik naknadno ispravi nepoložanje jamstva. U ovom predmetu to podrazumijeva da je tužitelj, iako je otklonio razlog zbog kojeg mu je naloženo polaganje jamstva, definitivno izgubio mogućnost da ispravi ukidanje njegova poreznog identifikacijskog broja jer nije položio jamstvo u propisanom roku.

- 21 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, time se neopravdano i neproporcionalno ograničava sloboda poduzetništva jer porezni obveznik ukidanje svojeg poreznog identifikacijskog broja može izbjeći samo ako položi jamstvo za plaćanje poreza, a tom se obvezom ograničava slobodna uporaba sredstava kojima društvo raspolaže. Osim toga, važećim propisima povređuje se također pravo na djelotvoran pravni lijek jer rok za pobijanje odluke kojom se nalaže polaganje jamstva za plaćanje poreza iznosi samo osam dana, a žalba nema ni suspenzivni učinak. U slučaju podnošenja pravnog lijeka protiv ukidanja poreznog identifikacijskog broja, sud ne raspolaže diskrecijskom ovlasti, odnosno ne može uzeti u obzir činjenicu da u trenutku donošenja odluke o ukidanju više ne postoji razlog zbog kojeg je naloženo polaganje jamstva za plaćanje poreza. Sud ne može ni poništenjem ili izmjenom odluke o ukidanju izuzeti poreznog obveznika iz ukidanja poreznog identifikacijskog broja i gubitka pravne osobnosti koje ono podrazumijeva. U ovom konkretnom predmetu, Trgovački registar tužitelju je već zabranio da nastavi sa svojim djelatnostima te je naložio pokretanje postupka prisilne likvidacije protiv njega. U glavnom postupku tužitelj može pokrenuti sudski postupak samo zato što je istodobno uz podnošenje tužbe zatražio i neposrednu sudsku zaštitu, a sud koji je uputio zahtjev taj je zahtjev prihvatio.