

Anonimizirana verzija

Prijevod

C-844/19 – 1

Predmet C-844/19

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

15. studenoga 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Verwaltungsgerichtshof (Austrija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

24. listopada 2019.

Podnositelj revizije:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[omissis]

Verwaltungsgerichtshof

[omissis]

24. listopada 2019.

Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) je [omissis] 1.) u reviziji u predmetu pod oznakom Ro 2017/15/0035 koju je podnio CS iz [...] [omissis] protiv presude Bundesfinanzgerichts (Savezni financijski sud, Austrija) od 29. svibnja 2017. [omissis] o odbijanju zahtjeva za priznavanje kamata koje se isplaćuju na temelju žalbe i 2.) u reviziji u predmetu pod oznakom Ro 2018/15/0026 koju je podnio Finanzamt Graz-Stadt (Porezna uprava u Grazu, Austrija) s adresom u Grazu, 8010, [omissis] protiv presude Bundesfinanzgerichts (Savezni financijski sud) od 7. rujna 2018. [omissis] o određivanju kamata (intervenijent: technoRent International GmbH iz Gräfelfinga, Savezna Republika Njemačka [omissis]) donio

rješenje:

U skladu s člankom 267. UFEU-a Sudu Europske unije upućuju se sljedeća prethodna pitanja:

1. Proizlazi li iz prava Unije izravno primjenjiva odredba koja poreznom obvezniku, kojem porezna uprava u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku pravodobno ne vrati preplaćeni porez na promet, daje pravo na zatezne kamate, tako da se na to pravo može pozvati pred poreznom upravom odnosno upravnim sudovima, iako nacionalno pravo ne predviđa takvu odredbu u pogledu kamata?

U slučaju potvrdnog odgovora na prvo prethodno pitanje:

2. Je li i u slučaju potraživanja poreznog obveznika koje se odnosi na porez na promet i koje je nastalo naknadnim smanjenjem naknade u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [**orig. str. 2.**] dopušteno da se kamate počnu obračunavati tek nakon isteka razumnog roka koji porezna uprava ima na raspolaganju za ispitivanje utemeljenosti prava na koje se poziva porezni obveznik?
3. Ima li okolnost da nacionalno pravo države članice ne sadržava odredbu o utvrđivanju kamata na zakašnjelu isplatu preplaćenog poreza na promet za posljedicu to da nacionalni sudovi prilikom određivanja iznosa kamata trebaju primijeniti pravnu posljedicu iz članka 27. stavka 2. drugog podstavka Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, čak i ako glavni postupci nisu obuhvaćeni područjem primjene te direktive?

Obrazloženje:

- 1 A. Činjenično stanje i dosadašnji postupak:
 - 2 1. Revizija u predmetu Ro 2017/15/0035
 - 3 Podnositelj revizije, koji ima poslovni nastan u Austriji, u svojoj je pretprijavi poreza na promet za kolovoz 2007. podnesenoj 13. rujna 2007. naveo preplaćeni pretporez u iznosu od 60 689,28 eura.
 - 4 Porezna uprava najprije nije evidentirala taj višak na poreznom računu podnositelja revizije, nego je provela reviziju u pogledu poreza na promet. Pritom je došlo do spora u pogledu iznosa odbitka pretporeza na nadogradnju hotelskog objekta podnositelja revizije. Stoga je porezna uprava odlukom od 18. listopada 2007. utvrdila višak pretporeza na iznos koji je smanjen za 46 000 eura, odnosno na iznos od 14 689,28 eura.

- 5 Podnositelj revizije podnio je žalbu protiv te odluke. **[orig. str. 3]**
- 6 Unabhängiger Finanzsenat (Neovisno financijsko vijeće, Austrija) je odlukom od 15. svibnja 2013. prihvatio žalbu i utvrdio porez na promet na iznos koji je naveo podnositelj revizije. Iznos pretporeza uplaćen je 22. svibnja 2013. na račun podnositelja revizije.
- 7 Dopisom od 30. svibnja 2013. podnositelj revizije zahtijevao je isplatu kamata koje se isplaćuju na temelju žalbe u skladu s člankom 205.a Bundesabgabenordnung (Savezni porezni zakonik, u daljnjem tekstu: BAO) na iznos poreznog kredita za razdoblje od 1. siječnja 2012. jer je s 1. siječnjom 2012. odredba članka 205.a BAO-a stupila na snagu, a ako se ta odredba tumači u skladu s pravom Unije, iz nje proizlazi i pravo na zatezne kamate na preplaćeni iznos pretporeza.
- 8 Porezna uprava odbila je taj zahtjev odlukom od 10. lipnja 2013.
- 9 Presudom pobijanom pred Verwaltungsgerichtshofom (Visoki upravni sud), Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odbio je žalbu podnesenu protiv odluke o odbijanju.
- 10 Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) je kao obrazloženje u biti naveo da je točno da iz odredbe članka 205.a BAO-a proizlazi da valja isplatiti kamate ako se uslijed primjene pravnog lijeka smanji (prvotno sporni) porezni dug koji je porezni obveznik platio poreznoj upravi, ali ne u ovom slučaju u kojem je riječ o priznavanju poreznog kredita tijekom žalbenog postupka.
- 11 Podnositelj revizije osporava odluku Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) podnošenjem revizije Verwaltungsgerichtshofu (Visoki upravni sud).
- 12 Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) održao je raspravu o reviziji. Podnositelj revizije je u okviru rasprave istaknuo da na temelju prava Unije ima pravo na zatezne kamate na preplaćeni iznos pretporeza. Porezna uprava osporavala je da iz prava Unije proizlazi izravno primjenjivo pravo na zatezne kamate. Dosadašnja sudska praksa Suda uvijek se odnosila na slučajeve u kojima nacionalni pravni poredak već predviđa sustav zateznih kamata. **[orig. str. 4]**
- 13 2. Revizija u predmetu Ro 2018/15/0026
- 14 Intervenijent, društvo s ograničenom odgovornošću s poslovnim nastanom u Njemačkoj, prodavao je 2003. i 2004. strojeve u Austriji i na te transakcije platio porez na promet. To je društvo 2005. u pretprijavi poreza na promet za svibanj 2005. istaknulo porezni kredit u pogledu poreza na promet u iznosu od 367 081,58 eura, uz obrazloženje da je došlo do naknadnog smanjenja naknade (članak 16. Umsatzsteuergesetz 1994 (Zakon o porezu na promet iz 1994., u daljnjem tekstu: UStG-a iz 1994.).

- 15 Porezni kredit u pogledu poreza na promet ispitan je u okviru poreznog nadzora koji je započeo u srpnju 2006. i završio u lipnju 2008. te je tijekom ispitnog postupka provedenog 10. ožujka 2008. uplaćen na intervenijentov porezni račun. S obzirom na dug od 18 000 eura koji je prije toga postojao na tom poreznom računu, sredstva koja je trebalo vratiti intervenijentu iznosila su otprilike 345 000 eura.
- 16 Na kraju ispitivanja, porezna uprava ipak je smatrala da nije potrebno provesti ispravak u pogledu naknade i da intervenijent nema pravo na potraživanje koje se odnosi na porez na promet. Stoga je porezna uprava odlukom od 13. listopada 2008. utvrdila porez na promet za 2005. na iznos od 2734,36 eura, iz čega je proizašlo naknadno potraživanje u iznosu od 367 081,58 eura. Intervenijent je to naknadno potraživanje podmirio, s jedne strane, sredstvima koja je imao na svojem poreznom računu i, s druge strane, uplatom poreznoj upravi.
- 17 Odlukom o žalbi od 8. travnja 2013. Unabhängiger Finanzsenat (Neovisno financijsko vijeće) prihvatio je intervenijentovu žalbu podnesenu protiv odluke o porezu na promet od 13. listopada 2008. Iznos od 367 081,58 eura dodijeljen je intervenijentu 10. svibnja 2013.
- 18 Intervenijent je dopisom od 21. listopada 2013., upućujući na odluke Suda Europske unije (među ostalim na presudu od 19. srpnja 2012., *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10), zatražio da se za razdoblje od srpnja 2005. do svibnja 2013. na iznos od 367 081,58 eura isplate kamate. **[orig. str. 5]**
- 19 U pogledu tog zahtjeva, porezna uprava je odlukom od 4. veljače 2014. zaključila da pravo na kamate postoji samo za razdoblje od 1. siječnja 2012. do 8. travnja 2013. (u iznosu od 10 021,32 eura). Intervenijent je podmirio naknadno potraživanje porezne uprave u iznosu od 367 081,58 eura, utvrđeno odlukom o porezu na promet od 13. listopada 2008. U pogledu poreza plaćenih poreznoj upravi tijekom kaznenog postupka, člankom 205.a BAO-a predviđa se isplata kamata na temelju žalbe; članak 205.a BAO-a stupio je na snagu 1. siječnja 2012.
- 20 Presudom od 29. svibnja 2017. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) djelomično je prihvatio žalbu protiv odluke od 4. veljače 2014., tako što je intervenijentu priznao zatezne kamate i za razdoblje od 2. rujna 2005. do 9. ožujka 2008. čime su zatezne kamate porasle na ukupno 51 170,02 eura.
- 21 U pogledu razdoblja od 2. rujna 2005. do 9. ožujka 2008. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) nije se temeljio na članku 205.a BAO-a jer u tom razdoblju intervenijent nije platio porez poreznoj upravi. U prilog pravu na zatezne kamate za to razdoblje, Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) oslanja se na pravo Unije i to osobito na presudu Suda od 19. srpnja 2012., *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) pojašnjava da intervenijent nije mogao raspolagati iznosom od 367 081,58 eura od dana kada je taj iznos istaknuo do 10. ožujka 2008. kada mu se odobrio porezni kredit. Prema sudskoj praksi Suda, intervenijent za to razdoblje ima pravo na

kamate pri čemu se kamate počinju obračunavati 46. dana nakon podnošenja pretprijave poreza na promet, odnosno 2. rujna 2005. (presuda Suda od 12. svibnja 2011., *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, t. 61.). Pravu na obračunavanje kamata ne protivi se ni činjenica da je porezna uprava provela ispitivanje poreznog kredita u pogledu poreza na promet.

- 22 Od 10. ožujka 2008. intervenijent je mogao raspolagati iznosom od 367 081,58 eura. Odluka od 13. listopada 2008. o porezu na promet za 2005. ništa ne mijenja u tom pogledu jer je intervenijent protiv te odluke podnio žalbu, tako da se na njegov zahtjev [**orig. str. 6.**] plaćanje naknadnog potraživanja u iznosu od 367 081,58 eura koje proizlazi iz te odluke na temelju nacionalnog prava (članak 212.a BAO-a) obustavilo do donošenja odluke o žalbi te se tim iznosom može raspolagati.
- 23 U zahtjevu za reviziju koji je porezna uprava podnijela protiv presude Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) od 29. svibnja 2017. osporava se samo priznavanje zateznih kamata za razdoblje od 2. rujna 2005. do 9. ožujka 2008.
- 24 Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) održao je raspravu o reviziji. Na raspravi je porezna uprava osporavala činjenicu da iz prava Unije proizlazi izravno primjenjivo pravo na zatezne kamate. Za razliku od pravnog poretka u glavnom postupku iz presude *Littlewoods Retail Ltd* u kojoj je Sud Europske unije u skladu s pravom Unije ocijenio zatezne kamate na preplaćeni porez na promet, nacionalni pravni poredak u Austriji ne sadržava pravni temelj za ostvarivanje prava na zatezne kamate u pogledu preplaćenih poreza o kojima je riječ u ovom slučaju. Iz članka 27. Direktive 2008/9/EZ također valja zaključiti da se pravo Unije ne može osporavati ako država članica ne predviđa obračunavanje kamata za preplaćeni porez.
- 25 B. Relevantne odredbe nacionalnog prava:
- 26 Najprije valja istaknuti da austrijsko porezno pravo ne sadržava opće pravilo o kamatama na porezne dugove ili porezne kredite. U članku 205. BAO-a (za razdoblje od najviše 48 mjeseci od listopada iduće porezne godine) samo se u području poreza na dohodak i poreza na dobit predviđaju „kamate na naknadno potraživanje” (u korist poreznog vjerovnika) i „kamate na porezni kredit” (u korist poreznog obveznika) koje mogu proizaći iz razlike između utvrđenih predplaćanja i iznosa poreza utvrđenog u godišnjem poreznom izvješću. U slučaju da porezni propis dovodi do naknadnog potraživanja i da porezni obveznik osporava to naknadno potraživanje žalbom, ali ga tijekom [**orig. str. 7.**] žalbenog razdoblja već podmiri poreznoj upravi te se to naknadno porezno potraživanje naposljetku snizi zbog obustave postupka, člankom 205.a BAO-a propisuje se isplata kamata na temelju žalbe za razdoblje od datuma plaćanja do datuma objave obavijesti o obustavi postupka iz čega proizlazi smanjenje iznosa poreza.

- 27 Austrijski Zakon o porezu na promet u članku 21. stavku 1. UStG-a iz 1994. među ostalim predviđa da višak (pretporeza u odnosu na porez na promet) koji je prijavljen u razdoblju pretprijave (kalendarski mjesec) općenito u najkraćem mogućem roku valja knjižiti na porezni račun poreznog obveznika, pri čemu porezni kredit ima retroaktivni učinak na dan podnošenja pretprijave, najranije na dan nakon isteka razdoblja za pretprijavu, i služi za izravno podmirenje poreznih dugova iskazanih na poreznom računu ili je na raspolaganju kako bi se isplatio porezni obveznik. Ne predviđa se obračun kamata na preplaćeni porez do kojeg na poreznom računu u svakom slučaju dolazi zbog poreznog kredita.
- 28 U članku 217. BAO-a predviđaju se zatezne kamate u slučaju da se potraživanje ne podmiri najkasnije na dan dospijeca. Prva zatezna kamata iznosi 2 % nepravodobno plaćenog iznosa poreza, a druga i treća zatezna kamata (od kojih svaka iznosi 1 %) plaćaju se nakon iduća tri mjeseca.
- 29 Što se tiče poduzetnika koji nemaju poslovni nastan na državnom području i koji na državnom području ne ostvaruju promet, Verordnungsungom des Bundesministers für Finanzen (Uredba saveznog ministra financija, BGBl. br. 279/1995 (u verziji BGBl. II br. 158/2014)), kojim se prenosi Direktiva 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, predviđa se povrat pretporeza u okviru posebnog postupka. U pogledu poduzetnika s poslovnim nastanom u ostatku područja Zajednice, tom se uredbom u članku 3. predviđa zatezna kamata: ako porezna uprava četiri mjeseca i deset radnih dana nakon što zaprimi zahtjev za povrat ne isplati iznos koji je potrebno vratiti **[orig. str. 8.]**, u korist poreznog obveznika valja odrediti zateznu kamatu u iznosu od 2 % iznosa poreza koji se nije pravodobno isplatio. Ako porezno tijelo zahtijeva dodatne informacije, pravo na zateznu kamatu u slučaju podnošenja jednog zahtjeva stječe se najranije po isteku deset radnih dana nakon isteka roka od šest mjeseci, a u slučaju podnošenja dvaju zahtjeva najranije po isteku deset radnih dana nakon isteka roka od osam mjeseci od dana primitka zahtjeva za povrat. Drugu i treću zateznu kamatu (u iznosu od po 1 % iznosa neisplaćenog poreza) valja odrediti ako se iznos naknade ne vrati najkasnije nakon iduća tri mjeseca.
- 30 C. Pojašnjenje prethodnih pitanja:
- 31 1. Izravno primjenjivo pravo na zatezne kamate koje se temelji na pravu Unije s obzirom na meritum
- 32 Revizija koja je u tijeku u predmetu Ro 2017/15/0035 odnosi se na zakašnjeli povrat viška pretporeza.
- 33 Sud je u presudama od 12. svibnja 2011., *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, od 24. listopada 2013., *Raġnaria Steaua Romana*, C-431/12, od 6. srpnja 2017., *Giencore Agriculture*, C-254/16 i od 28. veljače 2018., *Nidera BV*, C-387/16, u pogledu slučajeva u kojima je riječ o višku pretporeza, prilikom tumačenja članka

183. Direktive o PDV-u odlučio da poreznom obvezniku treba platiti zatezne kamate kada se povrat viška PDV-a provede izvan razumnog roka. Glavnim postupcima navedenih presuda Suda zajedničko je to da su predmetni nacionalni pravni sustavi sadržavali propis u skladu s kojim je država bila obvezna platiti poreznom obvezniku zatezne kamate u slučaju nezakonito nepravodobnog povrata poreza. U austrijskom nacionalnom pravu ne postoji takvo pravilo. Ne postoje zakonske odredbe kojima se nalaže isplata zateznih kamata poreznom obvezniku zbog zakašnjelog povrata potraživanja koja se odnose na porez na promet. Odredbe članaka 205. i 205.a BAO-a koje se povremeno spominju u pravnoj teoriji ne mogu se primijeniti na takav slučaj **[orig. str. 9.]**. Na temelju teksta tih odredbi te njihove svrhe i strukture, isključuje se primjena na potraživanja koja se odnose na porez na promet i koja su isplaćena sa zakašnjenjem (vidjeti presudu Visokog upravnog suda od 31. ožujka 2017., Ra 2016/13/0034).
34. Budući da nacionalno pravo ne predviđa nikakvo pravo na kamate, postavlja se pitanje sadržava li pravo Unije, a osobito članak 183. Direktive o PDV-u, odredbu koja je izravno primjenjiva i na koju se porezni obveznik može pozvati pred poreznom upravom i pred sudovima kako bi mu se priznale zatezne kamate zbog zakašnjelog povrata viška pretporeza.
35. U tom pogledu također valja uzeti u obzir da članak 27. Direktive 2008/9/EZ (vidjeti točku 3. ovog zahtjeva) sadržava pravila za slučaj da se u nacionalnom pravu države članice ne predviđaju takve kamate. U članku 27. Direktive 2008/9/EZ ne polazi se dakle od toga da se poreznom obvezniku na temelju prava Unije obavezno treba priznati pravo na zatezne kamate. Ako bi se pravom Unije ipak predviđalo pravo na plaćanje kamata, članku 27. stavku 2. drugom podstavku Direktive 2008/9/EZ oduzelo bi se njegovo područje primjene (u pogledu članka 26. stavka 2. te direktive vidjeti također presudu Suda od 2. svibnja 2019., *Sea Chefs Cruise*, C-133/18, t. 45.).
36. Postupak revizije koji je u tijeku u predmetu Ro 2018/15/0026 ne odnosi se na preplaćeni pretporez i ne može se ocijeniti na temelju članka 183. Direktive o PDV-u. U ovom je postupku riječ o potraživanju koje se odnosi na porez na promet koje porezni obveznik ima prema poreznoj upravi i koje je proizašlo iz naknadnog smanjenja naknade. U skladu s odredbom članka 16. stavaka 1. i 3. UStG-a iz 1994. kojim se prenosi članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u, poduzetnik koji je u prošlosti ostvario prihod treba umanjiti iznos poreza koji zbog toga duguje ako se dogovorena kupovna cijena naknadno smanji ili postane nenaplativa. U skladu s člankom 16. stavkom 1. UStG-a iz 1994., potrebno je provesti ispravak za porezno razdoblje u kojem je došlo do izmjene naknade; u slučaju o kojem je riječ, to znači tijekom poreznog razdoblja u kojem je potraživanje kupovne cijene postalo nenaplativo (svibanj 2005.). **[orig. str. 10.]**
37. Pitanjem o zateznim kamatama na poduzetnikovo potraživanje koje se odnosi na porez na promet do kojih nije došlo zbog viška pretporeza, nego zbog drugih okolnosti, Sud se, koliko se može zaključiti, bavio samo u presudi od 19. srpnja 2012., *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10, pri čemu je i za glavni postupak te

presude značajno to da se nacionalnim pravom predviđalo pravilo o obračunavanju zateznih kamata za odgovarajuće porezne kredite. U toj je presudi riječ o potraživanju koje se odnosi na porez na promet i do kojeg je došlo zato što se u prošlosti pogreškom naplatila previsoka cijena za protučinidbu (kupovna cijena robe). U toj presudi Sud temelji pravo na zatezne kamate na svojoj sudskoj praksi o povratu „poreza koji je naplaćen tako što se povrijedilo pravo Unije” (vidjeti *Littlewoods Retail Ltd*, t. 24.).

38 U reviziji u predmetu Ro 2018/15/0026 postavlja se pitanje može li se naknadno snižavanje naknade, u ovom slučaju u obliku nenaplativosti potraživanja kupovne cijene do koje je došlo naknadno, smatrati „porezom koji je naplaćen tako što se povrijedilo pravo Unije”. Pod pretpostavkom da se sudska praksa Suda o „porezu koji je naplaćen tako što se povrijedilo pravo Unije” može primijeniti na takav slučaj, postavlja se pitanje proizlazi li iz prava Unije izravno primjenjivo pravilo kojim se poreznom obvezniku, kojem porezna uprava u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku pravodobno ne vrati preplaćeni porez na promet, priznaje pravo na zatezne kamate, tako da se taj porezni obveznik, iako se u nacionalnom pravu ne predviđaju zatezne kamate za usporedive porezne kredite, može pozvati na to pravo pred poreznom upravom ili upravnim sudovima.

39 2. Početak obračunavanja kamata

40 Ako se poreznom obvezniku prizna izravno primjenjivo pravo na zatezne kamate u slučaju kašnjenja porezne uprave s povratom koje se temelji na pravu Unije, postavlja se pitanje od kojeg trenutka treba obračunavati kamate, a u presudama *Enel Maritsa Iztok 3*, *Rafmaria Steaua Romana*, *Giencore Agriculture i Nidera BV* koje se odnose na zatezne kamate u slučaju zakašnjele isplate viška pretporeza i stoga na tumačenje članka 183. [orig. str. 11.] Direktive o PDV-u Sud je presudio da se kamate počnu obračunavati tek nakon isteka razumnog roka koji porezna uprava ima na raspolaganju za ispitivanje utemeljenosti prava na obvezu obračuna pretporeza.

41 U pogledu zateznih kamata na potraživanje poreznog obveznika koje se odnosi na porez na promet, do kojih nije došlo zbog preplaćenog pretporeza, postoji samo presuda Suda *Littlewoods Retail Ltd*. U toj presudi nema informacija o početku obračunavanja kamata. Kao što se prethodno navodi, presuda upućuje na sudsku praksu Suda o „porezu koji je naplaćen tako što se povrijedilo pravo Unije” u kojoj se, koliko se može zaključiti, ne navodi da obračunavanje kamata treba započeti tek nakon isteka razumnog roka. Međutim, prema mišljenju Verwaltungsgerichtshofa (Visoki upravni sud), bilo bi primjereno tvrdnje o početku obračunavanja kamata koje je Sud iznio u pogledu viška pretporeza na temelju članka 183. Direktive o PDV-u primijeniti i na slučajeve u kojima se potraživanje koje porezni obveznik ima prema poreznoj upravi i koje se odnosi na porez na promet ne temelji na višku pretporeza. Naime, i u tim slučajevima porezna uprava treba imati na raspolaganju razuman rok za ispitivanje zakonitosti potraživanja na koje se poziva porezni obveznik, kako bi mogla osigurati pravilno izvršenje Direktive o PDV-u.

- 42 Isto tako, čini se da se ni u pogledu početka obračunavanja kamata još nije dovoljno pojasnila povezanost s Direktivom 2008/9/EZ (vidjeti točku 3. ovog zahtjeva).
- 43 3. Povezanost s Direktivom Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008.
- 44 Ako Sud zaključi da iz prava Unije proizlazi izravno pravo na zatezne kamate, sud koji je uputio zahtjev trebat će propisati način na koji se to pravo primjenjuje. Pritom se može temeljiti na različitim pravnim instrumentima nacionalnog prava, pri čemu je povezanost s Direktivom 2008/9/EZ nejasna.
- 45 Članak 27. Direktive 2008/9/EZ sadržava odredbe koje se odnose na zatezne kamate koje se primjenjuju slučaju zakašnjelog povrata pretporeza. Člankom 27. stavkom 2. drugim podstavkom [**orig. str. 12.**] pritom se uređuje: „Ako se prema nacionalnom zakonodavstvu ne plaćaju kamate za povrate poreza poreznim obveznicima s nastanom”, analogno valja primijeniti pravila koja država članica predviđa za zakašnjela plaćanja PDV-a poreznog obveznika.
- 46 Iz članka 27. Direktive 2008/9/EZ proizlazi dakle da zakonodavac Unije polazi od mogućnosti da se u nacionalnom pravu države članice ne predviđa sustav plaćanja kamata. Stoga zakonodavac Unije takvu pravnu situaciju ne smatra unaprijed protivnom pravu Unije, nego određuje da u takvoj situaciji valja simetrično primijeniti sustav pravila države članice koja se odnose na kašnjenje. U svakom slučaju, zakonodavac Unije polazi od pretpostavke da kada ne bi postojala odredba članka 27. Direktive 2008/9/EZ, porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ne bi imao pravo na zatezne kamate ako se takvo pravo ne predviđa u nacionalnom pravu.
- 47 Austrijsko nacionalno pravo ne sadržava odredbu o utvrđivanju kamata na zakašnjelu isplatu preplaćenog poreza na promet. Stoga se postavlja pitanje ima li to za posljedicu da nacionalni sudovi trebaju primijeniti pravnu posljedicu iz članka 27. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2008/9/EZ, čak i ako glavni postupci nisu obuhvaćeni područjem primjene te direktive. Primjena članka 27. stavka 2. drugog podstavka za Austriju znači da se plaćanje kamata treba izvršiti paušalno, sa zateznim kamatama od 2 % prilikom prvog kašnjenja i od 1 % prilikom drugog i trećeg kašnjenja, ali bez dodatnih kamata.
- 48 U člancima 19., 21. i 22. Direktive 2008/9/EZ također se navode razdoblja koja porezna uprava ima na raspolaganju za ispitivanje zakonitosti istaknutih pretporeza. U skladu s člankom 27. Direktive porezno razdoblje počinje tek po završetku tih razdoblja. Sud koji je uputio zahtjev stoga pita primjenjuju li se razdoblja predviđena tom direktivom i u slučajevima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, odnosno u slučajevima koji nisu izravno obuhvaćeni Direktivom. [**orig. str. 13.**]
- 49 U konačnici se tumačenje prava Unije u pogledu prethodno navedenih pitanja ne čini toliko jasnim da ne bi bilo prostora za dvojbe u smislu sudske prakse u predmetu CILFIT (presuda Suda od 6. listopada 1982., 283/81).

50 Stoga se Sudu na temelju članka 267. UFEU-a podnosi zahtjev za prethodnu odluku.

[*omissis*]

RADNI DOKUMENT