

Predmet C-746/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98. stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

6. prosinca 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Fővárosi Törvényszék (Mađarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

18. studenoga 2022.

Tužitelj:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Tuženik:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet glavnog postupka

Upravni spor u području oporezivanja

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Kao prvo, valja utvrditi dovodi li nacionalni propis kojim se za potrebe ocjene zahtjeva za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) podnositelju zahtjeva ne dopušta da se u fazi žalbe pozove na nove činjenice niti da istakne nove dokaze o kojima je imao saznanja prije donošenja prvostupanjske odluke, a koje, iako je porezno tijelo to od njega zatražilo, nije podnio ili na koje se nije pozvao, do materijalnog ograničenja koje prekoračuje zahtjeve utvrđene u pogledu žalbi u članku 23. stavku 2. Direktive Vijeća 2008/9/EZ.

Kao drugo, valja utvrditi je li jednomjesečni rok naveden u članku 20. stavku 2. Direktive Vijeća 2008/9/EZ prekluzivan, i, ako jest, je li to u skladu s relevantnim načelima i odredbama prava Unije.

Kao treće, valja utvrditi je li u skladu s člankom 23. stavkom 1. Direktive Vijeća 2008/9/EZ nacionalni propis na temelju kojeg porezno tijelo obustavlja postupak u slučaju da porezni obveznik koji je podnio zahtjev ne odgovori na poziv poreznog

tijela niti ispuni svoju obvezu otklanjanja nepravilnosti, zbog čega zahtjev nije moguće ocijeniti.

Pravna osnova: članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 23. stavak 2. Direktive Vijeća 2008/9/EZ 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 (u daljnjem tekstu: Direktiva 2008/9) tumačiti na način da je u skladu sa zahtjevima koji se u toj direktivi utvrđuju u pogledu žalbi nacionalni propis (konkretno, članak 124. stavak 3. az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényja (Zakon br. CLI iz 2017. o uređenju porezne uprave; u daljnjem tekstu: Zakon o poreznoj upravi)) kojim se, za potrebe ocjene zahtjeva za povrat poreza na dodanu vrijednost na temelju Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), ne dopušta da se u fazi žalbe pozove na nove činjenice niti da se istaknu ili podnesu novi dokazi o kojima je podnositelj zahtjeva imao saznanja prije donošenja prvostupanjske odluke, a koje, iako je porezno tijelo to od njega zatražilo, nije podnio ili na koje se nije pozvao, što dovodi do materijalnog ograničenja koje prekoračuje formalne zahtjeve i zahtjeve u pogledu rokova utvrđenih Direktivom 2008/9?
2. Znači li potvrđan odgovor na prvo pitanje da se jednomjesečni rok naveden u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 mora smatrati prekluzivnim? Je li to u skladu s pravom na djelotvoran pravni lijek i pošteno suđenje zajamčenim člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), kao i člancima 167., 169. i 170. te člankom 171. stavkom 1. Direktive o PDV-u i temeljnim načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti koje je utvrdio Sud Europske unije?
3. Treba li tekst članka 23. stavka 1. Direktive 2008/9 o odbijanju zahtjeva za povrat u cijelosti ili djelomično tumačiti na način da je s njime u skladu nacionalni propis (konkretno, članak 49. stavak 1. točka (b) Zakona o poreznoj upravi) na temelju kojeg porezno tijelo obustavlja postupak u slučaju da porezni obveznik koji je podnio zahtjev ne odgovori na zahtjev poreznog tijela niti ispuni svoju obvezu otklanjanja nepravilnosti, zbog čega zahtjev nije moguće ocijeniti, pri čemu se postupak ne nastavlja po službenoj dužnosti?

Navedene odredbe prava Unije

- Povelja Europske unije o temeljnim pravima (SL 2012., C 326, str. 391.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 104.) (Povelja): članak 47.
- 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. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15., SL 2018., L 225, str. 1., SL 2018., L 329, str. 53., SL 2019., L 245, str. 9., SL 2019., L 289, str. 59. i SL 2020., L 191, str. 5.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u): članci 167., 169., 170. i članak 171. stavak 1.
- Direktiva 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 (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.) (Direktiva 2008/9): članak 1., članak 20. stavci 1. i 2., članak 21., članak 23. stavci 1. i 2., članak 26. te članak 29. stavci 1. i 2.
- Sudska praksa Suda: među ostalim, presuda od 10. travnja 1984., von Colson i Kamann, 14/83, EU:C:1984:153 i od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

Navedene odredbe nacionalnog prava

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u): članak 251/C stavak 2., članak 251/E stavci 1. i 2., članak 251/F stavci 1. do 4., članak 251/G stavci 1. i 2., članak 251/H stavci 1. i 2. te članak 251/I stavci 1. i 4.
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Zakon br. CLI iz 2017. o uređenju porezne uprave) (Zakon o poreznoj upravi): članak 9., članak 49. stavak 1. točka (b) i članak 124.
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Zakon br. I iz 2017. o upravnim sporovima; u daljnjem tekstu: Zakon o upravnim sporovima): članak 78. stavak 4.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj je trgovačko društvo slovačkog prava koje posluje u energetsom sektoru, a u okviru svoje djelatnosti proizvodi sustave grijanja i na tržište stavlja navedene sustave i njihove dijelove, a obavlja i inženjerske djelatnosti povezane s

elektranama. Tužitelj je u lipnju 2020. počeo obavljati radove ugradnje i montaže u Mađarskoj nakon što je sklopio ugovor s trgovačkim društvom Budapesti Erőmű Zrt. Radi toga je u Mađarskoj kupio različitu robu i usluge. U tom kontekstu, tužitelj je u dopisu od 18. veljače 2021., kao porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici Unije, konkretno, u Slovačkoj, u skladu s člankom 244. Zakona o PDV-u na osnovu 19 računa zatražio povrat iznosa od 37 013 654 mađarskih forinti na ime PDV-a koji je platio za kupnju robe i usluga u Mađarskoj u razdoblju od 1. siječnja do 31. prosinca 2020.

- 2 Budući da je smatrao da na osnovu podataka kojima raspolaže ne može donijeti obrazloženu odluku, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Porezna i carinska uprava za velike porezne obveznike Državne porezne i carinske uprave, Mađarska; u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) u upravnom je aktu od 22. veljače 2021. zatražio od tužitelja da mu dostavi podatke u skladu s člankom 251/F stavkom 1. Zakona o PDV-u. Konkretno, od tužitelja je zatražio da u roku od jednog mjeseca od dostave upravnog akta podnese račune, ugovore i narudžbenice na kojima su se računi temeljili, koje nije priložio prvotnom zahtjevu, a nužni su za njegovu ocjenu, te da podnese i očitovanje u kojem navodi s kojim je ciljem i u čiju korist ugovorio usluge koje se navode računima i kako su one povezane s njegovom gospodarskom djelatnošću. Prvostupanjsko porezno tijelo poslalo je upravni akt na tužiteljevu adresu elektroničke pošte i pretpostavilo da ga je on zaprimio.
- 3 Prvostupanjsko je porezno tijelo odlukom od 6. svibnja 2021., obustavilo, u skladu s člankom 49. stavkom 1. točkom (b) Zakona o poreznoj upravi, postupak pokrenut povodom tužiteljeva zahtjeva, pri čemu je istaknulo da tužitelj nije ispunio svoju obvezu dostavljanja podataka iako je to od njega zatraženo i da ono zbog toga na temelju podataka kojima raspolaže ne može utvrditi točno činjenično stanje.
- 4 Tužitelj je pobijao prvostupanjsku odluku i istodobno ispunio zahtjev dostavljanja podataka prvostupanjskom poreznom tijelu tako što mu je dostavio dokumente koje ono traži u upravnom aktu.
- 5 Tuženik, koji je odlučivao o navedenoj žalbi, potvrdio je prvostupanjsku odluku u svojoj odluci od 20. srpnja 2021. Istaknuo je da tužitelj nije ispunio zahtjev u pogledu otklanjanja nepravilnosti prije nego što mu je dostavljena prvostupanjska odluka niti je u roku dostavio zatraženu dokumentaciju, zbog čega nije bilo moguće utvrditi ima li tužitelj pravo na povrat poreza. Podsjetio je na to da se člankom 124. stavkom 3. Zakona o poreznoj upravi određuje da se, „osim u slučaju da postoji razlog za ništavost, u žalbi i postupku pokrenutom povodom žalbe nije moguće pozvati na nove činjenice niti podnijeti nove dokaze o kojima je stranka koja ima legitimaciju za podnošenje žalbe imala saznanja prije donošenja prvostupanjske odluke, ali te dokaze, iako ju je to porezno tijelo zatražilo, ipak nije podnijela niti je istaknula navedene činjenice”. U upravnom aktu u kojem se traži dostavljanje podataka prvostupanjsko porezno tijelo obavijestilo je tužitelja o toj zabrani podnošenja novih elemenata. S obzirom na to

i na odredbe članka 124. stavka 3. Zakona o poreznoj upravi, tuženik je zaključio da u žalbenom postupku više ne može uzeti u obzir dokumentaciju i podatke koje je dostavio tužitelj.

- 6 Tužitelj je tužnikovu odluku pobijao pred Fővárosi Törvényszékom (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska).

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 7 **Tužitelj** tvrdi da članak 124. stavak 3. Zakona o poreznoj upravi nije primjenjiv na postupak povrata PDV-a. Prema njegovu mišljenju, u Direktivi 2008/9 iscrpno se uređuju materijalna i postupovna pravila koja se primjenjuju na postupak povrata PDV-a, pa članak 124. stavak 3. Zakona o poreznoj upravi, s obzirom na to da se njime isključuje mogućnost podnošenja novih dokaza u fazi žalbe i u postupku pokrenutom povodom žalbe (u daljnjem tekstu: zabrana podnošenja novih elemenata), predstavlja materijalno ograničenje.
- 8 Tužitelj smatra da se člankom 23. stavkom 2. Direktive 2008/9, kojim se utvrđuje mogućnost podnošenja žalbe, određuje da se zahtjevi u pogledu načina i rokova za podnošenje žalbi u okviru postupka povrata PDV-a uređuju pravilima koje donese država članica povrata. Međutim, osim toga, na temelju Direktive 2008/9, ni izričito ni na temelju pravila koje sadržava upućivanje, ne nastaje nikakvo materijalno ograničenje u pogledu žalbi, zbog čega se na tužitelja ne može primijeniti materijalno ograničenje utvrđeno mađarskim propisom, na temelju kojeg se u okviru žalbe više nije moguće pozvati na nove činjenice niti podnijeti nove dokaze o kojima je tužitelj imao saznanja prije donošenja prvostupajnske odluke.
- 9 Prema tužiteljevu mišljenju, ograničenjem žalbe utvrđenim u mađarskom propisu mijenja se neprekuzivnost jednomjesečnog roka za otklanjanje nepravilnosti jer, nakon što se donese prvostupajnska, ali još nije donesena pravomoćna odluka, podnositelj zahtjeva za povrat ne može mađarskom poreznom tijelu dostaviti obavijest koju bi ono uzelo u obzir, a koja se odnosi na nove činjenice, okolnosti ili dokaze koji su postojali tijekom prvostupajnskog postupka, ali ih dotični podnositelj zahtjeva nije istaknuo iz određenog razloga za koji je sam kriv. U tom se pogledu u članku 26. Direktive 2008/9 i članku 251/I stavku 4. Zakona o PDV-u kao pravna posljedica nepoštovanja roka koji podnositelj zahtjeva ima za otklanjanje nepravilnosti određuje samo da podnositelj zahtjeva, ako ne ispuni zahtjev otklanjanja nepravilnosti u roku, nema pravo na podnošenje zahtjeva za plaćanje kamata na iznos koji mu država članica povrata treba vratiti, čak i ako njezina tijela zakasne s isplatom.
- 10 Tužitelj također tvrdi da se ni u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 ni u odredbi kojom se on prenosi u mađarsko pravo, odnosno članku 251/F stavku 4. Zakona o PDV-u, jednomjesečni rok ne kvalificira kao prekluzivan, pa njegovo nepoštovanje ne može dovesti do toga da tužitelj konačno izgubi pravo na povrat poreza. Tužitelj u tom smislu tvrdi da nakon isteka tog roka i dalje ima pravo da u

okviru žalbenog postupka podnese dokumentaciju na kojoj se temelji njegov zahtjev za povrat PDV-a, a koju je porezno tijelo proglasilo nužnom.

- 11 Naposljetku, tužitelj tvrdi da u tim okolnostima tuženik nije imao ovlasti za obustavljanje postupka.
- 12 **Tuženik** tvrdi da se na ocjenu zahtjeva za povrat PDV-a primjenjuje i članak 124. stavak 3. Zakona o poreznoj upravi. Smatra da se tom odredbom u praksi ne onemogućuje ili pretjerano ne otežava ostvarivanje prava zajamčenih pravnim poretkom Unije jer se njome samo nastoji izbjeći produljivanje žalbenog postupka.
- 13 Prema tuženikovu mišljenju, nema povrede načela ekvivalentnosti ni djelotvornosti. Za razliku od tužitelja, tvrdi da se u završnom dijelu prvostupanjske odluke ne uvodi razlika između formalnih i materijalnih pravila o podnošenju žalbe, nego da se taj dio odnosi na pravila o podnošenju žalbe i ograničenjima prava na žalbu. S obzirom na sve navedeno, smatra da je mađarski propis u skladu s pravom Unije i pravnim načelima koja je utvrdio Sud te da, prema tome, nema povrede načela porezne neutralnosti ni proporcionalnosti.
- 14 Tuženik tvrdi da jednomjesečni rok koji se u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 predviđa za dostavu dodatnih informacija nije prekluzivan jer je tužitelj u pogledu nepoštovanja roka mogao podnijeti zahtjev za povrat u prijašnje stanje .

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 15 U svojem zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev od Suda traži da razjasni protivi li se članku 23. stavku 2. Direktive 2008/9 zabrana podnošenja novih elemenata propisana člankom 124. stavkom 3. Zakona o poreznoj upravi te da utvrdi povređuju li se navedenom zabranom načela koja proizlaze iz sudske prakse Unije kad je riječ o žalbama, uzimajući u obzir da se u pravu Unije dokazi mogu podnositi sve do trenutka donošenja pravomoćne odluke.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev također želi znati postaje li jednomjesečni rok za otklanjanje nepravilnosti zbog primjene zabrane podnošenja novih elemenata propisane člankom 124. stavkom 3. Zakona o poreznoj upravi konačan, s obzirom na to da mađarsko porezno tijelo više ne uzima u obzir očitovanja, dokumente ni ostale dokaze koji se dodatno podnose istodobno kad i žalba.
- 17 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev traži da se razjasni može li porezno tijelo u okviru postupka povrata PDV-a obustaviti postupak u navedenim okolnostima.
- 18 Kad je riječ o **prvom prethodnom pitanju**, sud koji je uputio zahtjev navodi da u ovom slučaju tužitelj nije ispunio zahtjev za dostavljanje podataka poreznom tijelu tijekom prvostupanjskog postupka, ali je nakon zaprimanja obavijesti o prvostupanjskoj odluci podatke i dokumente zatražene u zahtjevu priložio žalbi koju je protiv navedene odluke podnio drugostupanjskom poreznom tijelu.

Međutim, potonje je tijelo odbilo uzeti u obzir navedene podatke i dokumente, a tu je odluku temeljilo na odredbama članka 124. stavka 3. Zakona o poreznoj upravi. Ipak, kao što to ističe sud koji je uputio zahtjev, u Direktivi 2008/9 nije predviđena mogućnost da se dostavljene informacije ne uzmu u obzir ako istekne jednomjesečni rok za dostavu dodatnih informacija koje zatraži država članica povrata. Navedeni sud dodaje da se ni u odredbama Direktive 2008/9 koje se odnose na žalbu ne navodi zabrana podnošenja novih elemenata utvrđena u članku 124. stavka 3. Zakona o poreznoj upravi.

- 19 Sud koji je uputio zahtjev upućuje na predmet *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18) i ističe da se okolnosti tog spora razlikuju od okolnosti u ovom predmetu samo po tome što se mađarski upravni postupak sastoji od dvije faze i što je u mađarskom pravu zabrana podnošenja novih elemenata utvrđena u članku 124. stavku 3. Zakona o poreznoj upravi izričito primjenjiva već u drugostupanjskom upravnom postupku.
- 20 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, prilikom ocjene zahtjeva za povrat PDV-a na temelju Direktive o PDV-u nužno je poštovati tužiteljeva prava utvrđena u Direktivi 2008/9, čije osobno područje primjene obuhvaća tužitelja.
- 21 U tom smislu, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga treba li utvrditi povredu prava na djelotvoran pravni lijek i pošteno suđenje, zajamčenog člankom 47. Povelje, jer se u mađarskom pravu zbog zabrane podnošenja novih elemenata koja se primjenjuje na žalbeni postupak ograničava pravo na dokaz ili podnošenje dokaza koje imaju stranke u postupku. Zbog zabrane podnošenja novih elemenata ne mogu se istaknuti nove činjenice niti podnijeti novi dokazi, što očito utječe na odluku drugostupanjskog poreznog tijela pred kojim se vodi žalbeni postupak, kao i na konačni ishod sudskog postupka koji bi se mogao pokrenuti jer je protiv potonje odluke moguće podnijeti upravnu tužbu.
- 22 U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev smatra da je relevantna i činjenica da se člankom 78. stavkom 4. Zakona o upravnim sporovima, kojim se uređuju upravni sporovi u Mađarskoj, također utvrđuje pravilo u skladu s kojim se „tužitelj ili zainteresirana stranka mogu pozvati na činjenice ili okolnosti koje su postojale u trenutku prethodnog upravnog postupka, ali u njemu nisu ocijenjene, ako ih upravno tijelo nije uzelo u obzir u prethodnom upravnom postupku iako se na njih pozvalo, kao i u slučaju da tužitelj ili zainteresirana stranka o njima, ne vlastitom krivnjom, nisu imali saznanja ili se na njih, ne vlastitom krivnjom, nisu mogli pozvati”. Drugim riječima, zabrana podnošenja novih elemenata obuhvaća i upravne sporove.
- 23 U tom smislu, sud koji je uputio zahtjev također dvoji u pogledu toga je li zabrana podnošenja novih elemenata proporcionalna i u skladu sa zahtjevima kojima se osigurava pravičan postupak, s obzirom na to da može dovesti do materijalnog ograničenja prava na žalbu koje je za poreznog obveznika temeljno jamstvo postupovne legitimacije.

- 24 Kad je riječ o **drugom prethodnom pitanju**, sud koji je uputio zahtjev također upućuje na presudu Suda donesenu u predmetu *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), čiji je predmet u sadržajnom smislu istovjetan drugom prethodnom pitanju u ovom predmetu.
- 25 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se pitanje usklađenosti članka 124. stavka 3. Zakona o poreznoj upravi s Direktivom 2008/9 postavlja jer zbog primjene navedene nacionalne odredbe u postupku povrata PDV-a jednomjesečni rok može postati konačan u trenutku donošenja odluke prvostupanjskog poreznog tijela, s obzirom na to da podnositelj zahtjeva nakon donošenja te odluke ne može podnijeti nikakav dokaz o kojem dotad vlastitom krivnjom nije obavijestio porezno tijelo, iako je o njemu imao saznanja.
- 26 Kad je riječ o **trećem prethodnom pitanju**, sud koji je uputio zahtjev napominje da se u Direktivi 2008/9 predviđa samo donošenje odluke da se odobri ili odbije zahtjev za povrat te da se u njoj ne utvrđuje nikakva regulatorna mogućnost obustavljanja postupka. Dodaje da se ni u Zakonu o PDV-u, kojim se prenosi ta direktiva, ne predviđa mogućnost obustavljanja postupka. U skladu s člankom 251/C stavkom 2. Zakona o PDV-u, ako je zahtjev podnesen u roku, porezno tijelo odlučuje o njegovu meritumu. Drugim riječima, i Direktivom 2008/9 i Zakonom o PDV-u zahtijeva se donošenje odluke o meritumu.
- 27 Suprotno tomu, mađarsko porezno tijelo u ovom je slučaju primijenilo pravilo o obustavljanju postupka utvrđeno člankom 49. stavkom 1. točkom (b) Zakona o poreznoj upravi, zbog čega sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga je li to da nacionalno tijelo u području povrata PDV-a donese odluku o obustavljanju postupka protivno odredbi Direktive 2008/9 kojom se nalaže donošenje odluke da se odobri ili odbije zahtjev za povrat PDV-a.