

**Predmet C-397/21**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

29. lipnja 2021.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Fővárosi Törvényszék (Mađarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

25. svibnja 2021.

**Tužitelj:**

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

**Tuženik:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

---

Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska)

[omissis]

U upravnom sporu koji je radi rješavanja spora u području oporezivanja [omissis] pokrenulo društvo HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (prije promjene naziva: VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), tužitelj, [omissis] protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska), ([omissis] Budimpešta [omissis]), tuženika, Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti) donio je sljedeću

odluku:

Ovaj sud [omissis] pred Sudom Europske unije pokreće prethodni postupak te upućuje sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li odredbe iz Direktive o PDV-u, s obzirom na njezina opća načela, posebno načela djelatnosti i porezne neutralnosti, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis i nacionalna praksa koja se temelji na njemu, na temelju kojih, ako obveznik PDV-a greškom izda račun s PDV-om za isporuku koja mu ne

podliježe i uplati taj porez u državni proračun na način koji se može dokazati, a primatelj računa plati navedeni PDV njegovu izdavatelju, nacionalno porezno tijelo taj PDV ne vraća ni izdavatelju ni primatelju računa?

2. U slučaju potvrdnog odgovora Suda na prvo prethodno pitanje, treba li odredbe Direktive o PDV-u, s obzirom na njezina opća načela, posebno načela djelotvornosti, porezne neutralnosti i nediskriminacije, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se, u slučaju poput opisanog u ranijem pitanju, primatelju računa uopće ne dopušta da povrat PDV-a zatraži izravno od nacionalnog poreznog tijela ili mu se to dopušta samo ako je nemoguće ili pretjerano teško zahtijevati sporni iznos PDV-a na drugi građanskopravni način, osobito ako je u međuvremenu došlo do likvidacije izdavatelja računa?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na ranije prethodno pitanje, je li nacionalno porezno tijelo u tom slučaju obvezno platiti kamate na PDV koji treba vratiti? Ako ta obveza postoji, koje razdoblje obuhvaća? Primjenjuju li se na tu obvezu opća pravila o povratu PDV-a?

[omissis] [postupovna razmatranja nacionalnog prava]

## OBRAZLOŽENJE

### I. Okolnosti spora

1. Tužiteljev pravni prethodnik, društvo Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., ugovorio je u svojstvu komitenta usluge društva Bíró Hűtésteknikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (u daljnjem tekst: BHA Kft.) radi obavljanja građevinskih radova u okviru projekta pod nazivom „Izgradnja mađarskog paviljona na Svjetskoj izložbi u Milanu 2015.”. Društvo BHA Kft. je za obavljanu djelatnost izdalo devet računa, u ukupnom iznosu od 486 620 000 mađarskih forinti, uključujući porez na dodanu vrijednost, na ime tužiteljeva pravnog prethodnika, koji je te račune platio. Društvo BHA Kft. zatim je u državni proračun uplatilo PDV koji odgovara računima. Porezno je tijelo na temelju poreznog nadzora koji je izvršilo nad društvom BHA Kft. u vezi s tom transakcijom ocijenilo da ona nije obuhvaćena teritorijalnim područjem primjene Zakona o PDV-u te stoga ne podliježe PDV-u, iako ga je društvo BHA Kft. obračunalo.
2. Tužitelj je 19. srpnja 2019. podnio zahtjev Poreznoj i carinskoj upravi sjeverne Budimpešte pri Državnoj poreznoj i carinskoj upravi, kao prvostupanjskom poreznom tijelu, u kojem je tražio povrat poreza na dodanu vrijednost u iznosu od 126 248,760 mađarskih forinti, koji odgovara računima koje mu je izdalo društvo BHA Kft., kao i obračun i isplatu kamata za taj iznos. U prilog svojem zahtjevu tvrdio je da je platio ukupni iznos devet računa koje je izdalo društvo BHA Kft. i da je ono u državni proračun uplatilo [PDV] koji odgovara navedenim računima. Tužitelj je tvrdio da se iznos PDV-a naveden u njegovu zahtjevu za povrat može najprije tražiti od izdavatelja računa u građanskopravnom postupku jer je porez na

izdanim računima pogrešno naplaćen. Nakon građanskopravnog spora nadležno porezno tijelo trebalo bi izvršiti poravnanje računa društva BHA Kft., ali je ono u međuvremenu bilo predmet postupka likvidacije, u kojem je tužiteljjev pravni prethodnik tražio od likvidatora da navedenu tražbinu uključi u dug. Likvidator smatra da naplata upisane tražbine nije izgledna.

- 3 U postupku koji je pokrenuo tužitelj prvostupanjsko porezno tijelo odlukom [omissis] odbilo je njegov zahtjev za povrat poreza te obračun i isplatu kamata. Tužitelj je navedenu odluku pobijao, na temelju čega je tuženik potvrdio prvostupanjsku odluku [omissis]. Osim toga, porezno tijelo nije osporavalo da je tužitelj društvu BHA Kft. platio naknadu s računa izdanih u skladu sa sustavom redovnog oporezivanja, uvećanu za odgovarajući PDV, koji je prijavom PDV-a društva BHA Kft. stavljen na raspolaganje državnom proračunu, ali je smatralo da je, u skladu s člankom 39. az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u dalnjem tekstu: Zakon o PDV-u), mjesto izvršenja transakcija mjesto gdje je smještena nepokretna imovina, odnosno Milano, tako da one nisu izvršene na nacionalnom državnom području te se stoga ne može primijeniti Zakon o PDV-u, i da je u tom slučaju izdavatelj računa trebao izdati račun bez PDV-a za gospodarsku transakciju izvršenu izvan područja primjene Zakona o PDV-u.

## II. Spor između stranaka

- 4 Tužitelj je protiv tuženikove odluke podnio upravnu tužbu u kojoj najprije zahtijeva da se navedena odluka izmijeni u skladu s odredbama iz članka 90. stavka 1. a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvényja (Zakon br. I iz 2017. o upravnim sporovima; u dalnjem tekstu: Zakon o upravnim sporovima) te da se utvrdi da je tužitelj zakonito tražio povrat iznosa od 126 248 760 mađarskih forinti naveden u zahtjevu za povrat poreza i da prvostupanjsko porezno tijelo mora isplatiti kamate na taj iznos u visini od 5 % osnovne godišnje stope koja je na snazi u središnjoj banci, u skladu s člankom 64. stavkom 3. i člankom 65. stavkom 1. az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényja (Zakon br. CL iz 2017. o općem poreznom postupku; u dalnjem tekstu: Zakon o općem poreznom postupku). Podredno, tužitelj zahtijeva da se odluka poništi ili liši učinka, da se naloži provedba novog postupka i da se tuženiku naloži da donese odluku u skladu s navedenim u zahtjevu za povrat poreza. Još podrednije, zahtijeva da se prvostupanjska odluka poništi ili liši učinka i da se prvostupanjskom poreznom tijelu naloži da donese novu odluku. Tužitelj detaljno pobija odluku poreznog tijela koja se odnosi na njegov zahtjev za povrat poreza. Tvrdi da je porezno tijelo u svojim odlukama smatralo da je nedvojbeno da tužitelj ima pravo na iznos PDV-a koji je pogrešno platio, a koji je nepravilno, odnosno bez valjanje pravne osnove, uplaćen u državni proračun. Međutim, tužitelj ne može dobiti povrat navedenog iznosa jer mu je odbijen zahtjev za povrat, što nije u skladu s pravom. Prema njegovu mišljenju, s obzirom na presude Suda u području povrata poreza, odbijanje njegova zahtjeva za povrat nije u skladu s načelima Direktive o PDV-u.

- 5 Tuženik u svojem odgovoru na tužbu zahtijeva da se tužba odbije jer, prema njegovu mišljenju, nije osnovana, s obzirom na to da je gospodarska transakcija izvršena u Milanu, odnosno izvan nacionalnog državnog područja pa se Zakon o PDV-u ne može primijeniti, te je u ovom slučaju društvo BHA Kft. trebalo izdati račun bez PDV-a jer je transakcija izvršena izvan područja primjene Zakona o PDV-u. Budući da u ovom slučaju ne treba platiti PDV, nije nastala nikakva nacionalna porezna obveza niti je ostvareno pravo na odbitak poreza u pogledu tih transakcija. Tuženik smatra da presude Suda na koje upućuje tužitelj ne odgovaraju činjenicama u ovom predmetu pa se u ovom slučaju navedene presude ne mogu primijeniti na pitanja pravnog tumačenja koja se u ovom slučaju postavljaju u pogledu Direktive o PDV-u.
- 6 Stranke u predmetnom slučaju ne osporavaju da je društvo BHA Kft. izdalo račun s PDV-om za transakciju koja mu ne podliježe, čiji je ukupni iznos tužitelj platio izdavatelju računa, i da je iznos PDV-a istaknut na računu na navedeni iznos uplaćen u državni proračun (zbog prekomjerne uplate koju je izvršio izdavatelj računa). Stranke ne spore da je PDV nepravilno uplaćen u državni proračun, zbog čega je tužitelj, nakon pokretanja upravnog spora, 17. ožujka 2020. pokrenuo i građanskopravni postupak protiv Državne porezne i carinske uprave zbog neosnovanog bogaćenja, koji se vodio [omissis] pred Fővárosi Törvényszékom (Okružni sud u Budimpešti). U ovoj fazi postupka, građanskopravni je postupak [omissis] između stranaka prekinut. Međutim, tužitelj smatra da se, u slučaju da se izda račun s PDV-om za isporuku koja mu ne podliježe, treba pozvati na načela Direktive o PDV-u, odnosno načelo djelotvornosti, načelo porezne neutralnosti i načelo nediskriminacije, iz kojih proizlazi i takozvano načelo zabrane stjecanja bez osnove poreznog tijela, koje podliježe pravu Unije. Tužitelj je svoj zahtjev za povrat temeljio u biti na presudama Suda Farkas (C-564/15) i Porr Építési Kft. (C-691/17), koje nisu bile isključene iz teritorijalnog područja primjene Zakona o PDV-u.

### **III. Relevantno pravo Unije**

- 7 U skladu s člankom 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.
- 8 Člankom 168. Direktive o PDV-u propisuje se da, ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti: PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik.
- 9 U skladu s člankom 45. Direktive o PDV-u, mjestom isporuke usluga povezanih s nepokretnom imovinom, uključujući usluge agenata za prodaju nekretnina i

stručnjaka u poslovima s nekretninama i usluga za pripremu i koordinaciju građevinskih radova, poput usluga arhitekata i poduzeća koja pružaju usluge izravnog nadzora, smatra se mjesto gdje je dotična imovina smještena.

#### **IV. Primjenjivo mađarsko pravo**

- 10 Članak 2. točka (a) Zakona o PDV-u: U skladu s ovim zakonom, porezu podliježu: isporuka robe ili usluga uz naknadu na nacionalnom državnom području koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.
- 11 Članak 39. stavak 1. Zakona o PDV-u: u slučaju isporuke usluga izravno povezanih s nepokretnom imovinom, mjesto isporuke jest mjesto gdje je predmetna imovina smještena. Stavak 2.: usluge izravno povezane s nepokretnom imovinom na koje se upućuje u stavku 1. posebno uključuju: usluge agenata i stručnjaka u poslovima s nekretninama, usluge hotelskog smještaja, dodjelu prava na uporabu nepokretne imovine, kao i usluge za pripremu i koordinaciju obavljanja radova.
- 12 S učinkom od 1. siječnja 2020. u mađarski je Zakon o PDV-u uvedeno posebno pravilo o povratu PDV-a iz članka 257/J, čiji su bit i svrha omogućiti poreznim obveznicima da od poreznog tijela najkasnije šest mjeseci prije isteka roka za zastaru prava na obračun poreza zatraže povrat obračunanog pretporeza koji im nije vraćen na drugi način. Zakon o PDV-u nije uključivao to mađarsko pravilo u trenutku kad je tužitelj podnio zahtjev za povrat.
- 13 Članak 64. stavak 3. Zakona o općem poreznom postupku: Odstupajući od stavka 1., ako porezni obveznik nije podnio zahtjev za povrat u poreznoj prijavi kojom se završava obračun (pojednostavljeni obračun) ili dobrovoljni obračun (pojednostavljeni dobrovoljni obračun), povrat zatraženog poreza na dodanu vrijednost izvršava se u roku od 30 dana koji počinje teći od dana zaprimanja porezne prijave, ali ni u kojem slučaju prije datuma dospijeca; navedeni rok produljuje se na 45 dana ako je iznos povrata poreza veći od 1 000 000 mađarskih forinti, ako je porezni obveznik na dan podnošenja prijave platio ukupni iznos naknade navedene na računu, zajedno s porezom, za svaku od transakcija iz kojih proizlazi pravo na prenošenje PDV-a, čime ostvaruje svoje pravo na odbitak poreza za predmetno porezno razdoblje na temelju jednog ili više računa kojima se dokazuje izvršavanje tih transakcija, ili ako je njegov ukupni dug istekao na drugi način, a porezni obveznik u svojoj prijavi navede da je navedeni zahtjev ispunjen. Ako tijekom tog roka započne ili je u tijeku porezni nadzor nad poreznim obveznikom koji se odnosi na zatražena proračunska sredstva, rok za dodjelu proračunskih sredstava počinje teći od dana kad odluka o zaključcima nadzora postane pravomoćna. Za potrebe primjene ove odredbe, naknada se smatra plaćenom ako se njezina naplata izvrši isključivo na temelju jamstva izvršenja koje je prethodno utvrđeno u ugovoru.
- 14 Članak 65. stavak 1.: Ako porezna uprava zakasni s plaćanjem, dužna je za svaki dan kašnjenja platiti kamatu po stopi jednako stopi zatezne kazne. Iako se zakasni



s plaćanjem, kamate se ne obračunavaju ako zahtjev (prijava) nema pravnu osnovu u odnosu na više od 30 % zatraženog (prijavljenog) iznosa ili ako je plaćanje nemoguće izvršiti zbog propusta poreznog obveznika ili osobe koja je obvezna dostaviti podatke.

## **V. Razlozi zbog kojih je potreban zahtjev za prethodnu odluku**

- 15 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, uzimajući u obzir mađarsko pravo i praksu poreznog tijela koja se temelji na njemu te posljedično mađarsko pravo i praksu koji su bili na snazi u trenutku kad je tužitelj podnio zahtjev, spor između stranaka ne može se riješiti a da se pravo koje primjenjuje nacionalni sud ne usporedi s pravom Unije i općim načelima Direktive o PDV-u te da se ne ispita jesu li mađarsko pravo i praksa poreznog tijela koja se temelji na njemu u skladu sa zahtjevima neutralnosti PDV-a, pravne sigurnosti, djelotvornosti i nediskriminacije koji proizlaze iz prava Unije.
- 16 Predmet ove tužbe jest praksa poreznog tijela, koja proizlazi iz teritorijalnog područja primjene Zakona o PDV-u koji je bio na snazi u trenutku podnošenja tužiteljeva zahtjeva 2019., da se primatelju računa ne vraća PDV koji je nepravilno plaćen na način koji se može dokazati, iako se to moglo zaključiti iz općih načela. Što se tiče prakse koja se odnosi na pravo [na odbitak poreza] i pripadajuće pravo na povrat nepravilno plaćenog PDV-a, porezno tijelo tumačilo je nacionalne propise na način da tužitelj nema pravo na povrat PDV-a navedenog na spornim računima, čije plaćanje stranke ne osporavaju, iako je društvo BHA Kft. uplatilo PDV u državni proračun i ne postoje sumnje na utaju, te usto smatra da se na ovaj predmet ne mogu primijeniti presude koje je Sud donio u predmetima *Porr Építési Kft. i Farkas* jer je ovdje riječ o transakciji koja ne podliježe PDV-u odnosno da ne postoji pravo na odbitak poreza, dok je u navedenim predmetima C-564/15 i C-691/17 bila riječ o izdavanju računa u skladu sa sustavom redovnog oporezivanja umjesto pravilnom izdavanju s PDV-om u skladu sa sustavom prijenosa porezne obveze.
- 17 Prema mišljenju poreznog tijela, tužitelj nema pravo na povrat poreza jer se mjesto izvršenja ne nalazi na nacionalnom državnom području, tako da se ne može utvrditi ni da postoji pravo na odbitak koje sam tužitelj nije htio ostvariti, s obzirom na to da je svoj zahtjev temeljio na pravu na povrat a da pritom ipak nije dokazao da se koristio uslugom u svojstvu poreznog obveznika. Suprotno presudama u predmetima *Porr Építési Kft. i Farkas*, nije riječ o tome da su stranke trebale primijeniti drukčiji način oporezivanja iz nacionalnog prava (sustav prijenosa porezne obveze) umjesto da su izdale račune u skladu sa sustavom redovnog oporezivanja, nego o tome da je račun za gospodarsku transakciju odmah trebalo izdati kao da se odnosi na transakciju koja nije obuhvaćena područjem primjene Zakona o PDV-u. Prema mišljenju poreznog tijela, iz presuda Suda ne može se zaključiti da tužitelj ima pravo na povrat poreza. Predmet ovog spora jest nacionalno zakonodavstvo koje je bilo na snazi u razdoblju prije

1. siječnja 2020. i sudska praksa koja se temelji na njemu, u skladu s kojima je porezno tijelo smatralo da je tužiteljev zahtjev za povrat poreza neosnovan.

- 18 Sud koji je uputio zahtjev pita Sud protivi li se relevantnoj sudskoj praksi Zajednice te načelima djelotvornosti, porezne neutralnosti i nediskriminacije mađarsko pravo iz spornog razdoblja i praksa poreznog tijela koja se temelji na njemu, u skladu s kojima se, ako primatelj računa zaprimi račun s PDV-om za transakciju koja mu ne podliježe, zapravo ne može govoriti o pravu na odbitak poreza, i, osim toga, može li se u tom slučaju povrat zahtijevati izravno od poreznog tijela ako je ispunjen zahtjev da je nemoguće ili pretjerano teško zahtijevati sporni odgovarajući iznos PDV-a od izdavatelja računa na drugi građanskopravni način, osobito uzimajući u obzir to da je u međuvremenu izdavatelj računa stavljen u postupak likvidacije, da se račun, prema tvrdnji likvidatora, ne može izmijeniti, da izdavatelj računa nije zatražio povrat plaćenog poreza i da je tužitelj pokrenuo građanskopravni postupak protiv poreznog tijela, uz to što je ispunjen zahtjev da nema spora oko toga da je PDV uplaćen u državni proračun i da ne postoje sumnje na utaju.
- 19 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je potrebno utvrditi povređuju li se u predmetnom slučaju, [s obzirom na to da je riječ] o pružanju usluga izvan nacionalnog državnog područja, odnosno transakciji koja nije obuhvaćena područjem primjene Zakona o PDV-u, načela porezne neutralnosti i djelotvornosti ako porezno tijelo odbije povrat nepravilno plaćenog PDV-a a da prethodno ne provjeri imaju li izdavatelji računa uvjete za vraćanje nepravilno obračunanog PDV-a primatelju usluga, jer se navedenim načelima zahtijeva da, ako je primatelju usluga nemoguće ili pretjerano teško ishoditi povrat nepravilno obračunanog PDV-a od pružatelja usluga, osobito u slučaju insolventnosti pružatelja usluga, primatelj usluga može zatražiti povrat izravno od poreznog tijela.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev također pita može li primatelj računa, u slučaju da ima pravo podnijeti zahtjev za povrat izravno poreznom tijelu, to učiniti u skladu s općim pravilima i je li porezno tijelo prilikom povrata obvezno platiti zatezne kamate te, ako je jest, od kojeg ih datuma treba računati, i treba li u obračun uključiti i odgovarajuće rokove za obradu zahtjeva?
- 21 [omissis]
- 22 [omissis]
- 23 [omissis]
- 24 [omissis] [postupovna razmatranja nacionalnog prava]

U Budimpešti 25. svibnja 2021.

[omissis]

[omissis] [potpisi]

RADNI DOKUMENT