

Predmet C-643/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98. stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

30. studenoga 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Veszprémi Törvényszék (Okružni sud u Veszprému, Mađarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

23. studenoga 2020.

Tužitelj:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

Tuženik:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska)

Predmet glavnog postupka

Upravni spor u području oporezivanja.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Kao prvo, tumačenje članka 90. stavaka 1. i 2. Direktive [Vijeća] 2006/112/EZ [od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV ili porez)], u vezi s relevantnom sudskom praksom Suda i načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti kako bi se konkretno utvrdio trenutak u kojem države članice mogu odrediti početak računanja roka zastare u pogledu povrata PDV-a koji se odnosi na tražbine koje su konačno nenaplative.

Kao drugo, tumačenje članka 90. stavaka 1. i 2. i članka 273. Direktive 2006/112 u vezi s tom sudskom praksom i načelima djelotvornosti, ekvivalentnosti i neutralnosti PDV-a kako bi se konkretno utvrdilo protivi li se navedenoj sudskoj praksi i načelima praksa države članice koja se sastoji u tome da: i. se, s jedne strane, od poreznih obveznika očekuje da izvrše transakcije naplate koje su

utvrđene kao uvjet za povrat PDV-a koji se odnosi na tražbine koje su konačno nenaplative; ii. s druge strane, u slučaju da primatelj usluge ne izvrši plaćanje, društvo pružatelj usluge mora odmah prekinuti pružanje usluge kako bi moglo ostvariti povrat PDV-a koji se odnosi na tražbine koje su konačno nenaplative.

Kao treće, tumačenje članka 90. stavaka 1. i 2. i članka 273. Direktive 2006/112, kao i članaka 15. do 17. Povelje Europske unije o temeljnim pravima u vezi sa sudskom praksom i prethodno navedenim načelima, kako bi se konkretno utvrdilo protivi li se toj sudskoj praksi i načelima prethodno navedeni niz uvjeta koji je u pogledu povrata PDV-a utvrđen na temelju rješenja Suda u predmetu *Porr Építési Kft.* (C-292/19, neobjavljeno, EU:C:2019:901), i to bez ikakve pravne osnove, te s kojim porezni obveznici nisu bili upoznati.

Pravna osnova: Članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 90. stavke 1. i 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u, (uzimajući osobito u obzir presudu *Enzo di Maura* [C-246/16] i rješenje *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), kao i temeljna načela prava Unije, odnosno načela djelotvornosti i ekvivalentnosti, tumačiti na način da države članice ne mogu odrediti početak računanja roka zastare u pogledu povrata PDV-a koji se odnosi na tražbine koje su konačno nenaplative prije nego što tražbina na kojoj se temelji PDV koji treba vratiti postane nenaplativa?
2. Treba li članak 90. stavke 1. i 2. i članak 273. Direktive o PDV-u (uzimajući osobito u obzir presudu *Enzo di Maura* [C-246/16] i rješenje *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), kao i temeljna načela prava Unije, odnosno načela djelotvornosti i ekvivalentnosti, [i] načelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da im se protivi praksa države članice koja se sastoji u tome da se, u okviru povrata PDV-a koji se odnosi na tražbinu koja je konačno nenaplativa, kao uvjet za povrat PDV-a od poreznog obveznika očekuje da, uz isticanje te tražbine u postupku razreza poreza, izvrši i druge radnje u svrhu naplate?
3. Treba li članak 90. stavke 1. i 2. i članak 273. Direktive o PDV-u (uzimajući osobito u obzir presudu *Enzo di Maura* [C-246/16] i rješenje *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), kao i temeljna načela prava Unije, odnosno načela djelotvornosti i ekvivalentnosti [i] načelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da [im se protivi] praksa države članice koja se sastoji u tome da u slučaju neplaćanja društvo koje pruža uslugu mora odmah prekinuti s tim pružanjem jer ako to ne učini i nastavi pružati uslugu neće moći zatražiti povrat PDV-a koji se odnosi na tražbine koje su konačno nenaplative, unatoč tomu što je do te nenaplativosti došlo naknadno?

4. Treba li članak 90. stavke 1. i 2. i članak 273. Direktive o PDV-u te članke 15. do 17. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (uzimajući osobito u obzir presudu Enzo di Maura [C-246/16] i rješenje Porr Építési Kft. [C-292/19]), kao i temeljna načela prava Unije, odnosno načela djelotvornosti i ekvivalentnosti [i] načelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da se [takvim odredbama i načelima protiv] to što su nakon rješenja Porr Építési Kft. tijela države članice nadležna za primjenu zakona propisala, bez ikakve pravne osnove, uvjete navedene u drugom, trećem i četvrtom prethodnom pitanju, a da ti uvjeti nisu bili poznati poreznim obveznicima prije nego što su tražbine postale konačno nenaplative?

Navedene odredbe prava Unije

- Članci 15. do 17. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (SL 2012., C 326, str. 391.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 104.)
- Članak 90. stavci 1. i 2. i članak 273. Direktive 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.)
- Sudska praksa Suda Europske unije, konkretno: presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); rješenje od 24. listopada 2019., Porr Építési Kft. (C-292/19, neobjavljeno, EU:C:2019:901); presuda od 21. lipnja 2020., SCT d.d (C-146/19, EU:C:2020:464); presuda od 5. lipnja 2014., Kone i dr. (C-557/12, EU:C:2014:1317); presuda od 15. svibnja 2014., Álmos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829) i presuda od 28. ožujka 2019., Cogeco Communications (C-637/17, EU:C:2019:263)
- Predmet FGSZ (C-507/20, koji se vodi pred Sudom)

Navedene odredbe nacionalnog prava

- Članak 4. stavak 3. točka (b) i članak 164. stavci 1., 2., 2.a i 3. az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o općem poreznom postupku; u daljnjem tekstu: raniji Zakon o općem poreznom postupku)
- Članak 1., članak 6. stavak 3. točka (b), članak 65. stavak 1., članak 196. stavci 1. do 6., članak 202. stavci 1. i 2., članak 209. stavak 1. i članak 271. stavci 2. i 7. az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényja (Zakon br. CL iz 2017. o općem poreznom postupku; u daljnjem tekstu: Zakon o općem poreznom postupku)

- Članak 137. i članak 139. stavci 1. i 2. az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényja (Zakon br. CLI iz 2017. o poreznoj upravi; u daljnjem tekstu: Zakon o poreznoj upravi)
- Članak 55. stavci 1. i 2., članak 56., članak 58. stavak 1. i članak 77. stavci 1. do 10. az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)
- Članak 78. stavak 1. az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendeleta (Vladina uredba br. 465 od 28. prosinca 2017. o pravilima za provedbu upravnog postupka u području oporezivanja; u daljnjem tekstu: Uredba o poreznom postupku)
- Članak 4. stavak 23. a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényja (Zakon br. LXXXI iz 1996. o porezu na dobit i porezu na dividende; u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit)
- Članak 3. stavak 4. točka 10. a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényja (Zakon br. C iz 2000. o računovodstvu)

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj je član i predstavnik skupine obveznika PDV-a (u daljnjem tekstu: skupina poreznih obveznika). Grupa Energott, kao istaknuti subjekt u mađarskom energetsom sektoru, pruža javne usluge stanovništvu (na primjer, usluge opskrbe pitkom i toplom vodom, proizvodnje električne energije, daljinskog grijanja i usluge odvodnje te komunalne usluge). Član grupe je, među ostalim trgovačkim društvima, društvo D-ÉG Zrt. koje je povezano društvu u smislu članka 4. stavka 23. Zakona o porezu na dobit.
- 2 Većina tužiteljevih poslovnih partnera društva su koja su u izravnom ili neizravnom vlasništvu općine kojima je grupa Energott pružala usluge predviđene propisom koji nije omogućavao prestanak njihova pružanja u slučaju neplaćanja. Tužitelj, odnosno skupina poreznih obveznika, izdao je račune koji se odnose na usluge pružene od travnja 2007. do prosinca 2016. sedmorici dužnika koji su u razdoblju nastanka oporezive transakcije imali valjan porezni broj i nisu bili ni u kakvom stečajnom postupku, likvidacijskom postupku ili postupku prestanka društva sudskom odlukom.
- 3 Dužnici nisu podmirili račune a u međuvremenu je proglašen prestanak dvaju od tih društava - jedno je prestalo sudskom odlukom dok je nad ostala tri, konkretno nad društvima Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőmű i D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt., pokrenut likvidacijski postupak. Unatoč tomu što su u likvidacijskim postupcima u svim slučajevima prijavljene tražbine prema potonjim trima društvima, koje još nisu bile podmirene,

veliki dio tih tražbina nije naplaćen ili je naplaćen njihov minimalni dio zbog nedostatka sredstava, zbog čega su postale konačno nenaplative.

- 4 Tužitelj je obračunao i prijavio dugovani porez u obračunskim razdobljima koja su odgovarala datumima računa kojima je dokazano pružanje usluga. Podnesene prijave u nadležnosti su Porezne uprave.
- 5 Na temelju članka 196. Zakona o općem poreznom postupku, tužitelj je 31. prosinca 2019. podnio Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatóságu (Okružna porezna i carinska uprava u Fejéru, Mađarska, u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) zahtjev za povrat iznosa od 76 565 379 mađarskih forinti koji se odnosi na prethodno plaćen PDV i koji je bio naveden na računima izdanima u odnosu na tražbine koje su postale nenaplative, i za plaćanje dugovanih kamata. Društvo je temeljilo svoj zahtjev na presudi Suda Di Maura (C-246/16) i rješenju Porr Építési Kft. (C-292/19). Zahtijevalo je i obračun po službenoj dužnosti kamata na PDV koji je trebalo vratiti jer je datum dospijeća za plaćanje tog poreza bio raniji od datuma stvarnog plaćanja njegova iznosa.
- 6 Odlukom od 13. veljače 2020. prvostupanjsko porezno tijelo djelomično je prihvatilo navedeni zahtjev. U obrazloženju svoje odluke utvrdilo je da je petogodišnji rok zastare istekao 31. prosinca 2018.
- 7 Prema tom obrazloženju, zastara je uređena odredbama Zakona o općem poreznom postupku koji je na snazi u trenutku u kojem rok zastare počinje teći. Rok zastare prava na obračun PDV-a počinje teći od trenutka podnošenja porezne prijave (a u slučaju nepodnošenja, od trenutka isteka roka za prijavu) ovisno o datumu svakog računa ili, u slučaju ispravljenih prijava zbog razlika u korist poreznog obveznika, od trenutka podnošenja tih prijava.
- 8 Datumima računa na koje se odnosi prvostupanjska odluka obuhvaćeno je razdoblje od travnja 2007. do studenoga 2013. pa je (mjesečna) prijava PDV-a koja uključuje najnoviji račun podnesena (ili je trebala biti podnesena) u prosincu 2013., a zastara je nastupila 31. prosinca 2018. Što se tiče prijave koje se odnose na takve račune, porezni obveznik nije podnio ispravljene prijave iz kojih proizlazi smanjenje njegovih poreznih obveza, zbog čega rok zastare nije izmijenjen. Povrat PDV-a može se zatražiti za iznos u odnosu na koji nije zastarjelo pravo na obračun poreza na dan 24. listopada 2019., odnosno dan kada je Sud donio rješenje u predmetu Porr Építési Kft. Tako je prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo da je nastupila zastara za pravo na obračun poreza u ukupnom iznosu PDV-a od 73 208 755 mađarskih forinti, koji je naveden u prilogu njegovoj odluci.
- 9 Jednako tako, što se tiče računa na kojem je naveden PDV u iznosu od 2 882 736 mađarskih forinti, prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je da za potrebe naplate tog računa porezni obveznik nije na odgovarajući način ostvario svoje pravo pa je njegov zahtjev u pogledu tog iznosa također odbijen.

- 10 Prvostupanjsko porezno tijelo meritorno je ispitalo račune u odnosu na koje nije nastupila zastara prava na obračun poreza te je utvrdilo da je PDV na takvim računima konačno nenaplativ. Međutim, pozivajući se na članak 1. Zakona o općem poreznom postupku, navedeno je tijelo utvrdilo da, u odnosu na račune izdane društvima Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. i D ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt., porezni obveznik nije dokazao da je poduzeo sve potrebne mjere za povrat ili naplatu svojih tražbina, čime nije na odgovarajući način ostvario svoje pravo, te je stoga također odbilo zahtjev poreznog obveznika u pogledu povrata iznosa od 3 356 625 mađarskih forinti na ime PDV-a.
- 11 Međutim, prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je da porezni obveznik ima pravo na povrat PDV-a u iznosu od 473 889 forinti koji se odnosi na račun izdan društvu Dél Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.
- 12 Tužitelj je protiv navedene odluke podnio upravnu žalbu.
- 13 Odlučujući o toj upravnoj žalbi, drugostupanjsko porezno tijelo, tuženik, potvrdilo je pobijanu odluku odlukom od 3. travnja 2020. (u daljnjem tekstu: drugostupanjska odluka).
- 14 U obrazloženju te odluke navelo je da, u skladu s rješenjem Suda donesenim u predmetu Porr Építési Kft., država članica mora dopustiti smanjenje iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost ako porezni obveznik može dokazati da je tražbina koju on ima prema svojem dužniku konačno nenaplativa.
- 15 Utvrdilo je da je smanjenje oporezivog iznosa pravno povezano s obvezom plaćanja poreza koja je na poreznom obvezniku, čija je sudbina ista u pravnom smislu, zbog čega odredbe kojima se uređuju proračunske subvencije nisu primjenjive nakon nastupanja zastare.
- 16 Drugostupanjsko porezno tijelo pozvalo se i na odredbe članka 78. stavka 1. Uredbe o poreznom postupku na temelju kojeg Porezna uprava može provesti nadzor nad pravom na obračun poreza prije isteka roka zastare. Stoga, s obzirom na to da je nastupila zastara, ne može se utvrditi doseg pravne radnje, niti predmetom nadzora mogu biti nastala nemogućnost naplate tražbina, insolventnost ili razdoblje likvidacijskog postupka.
- 17 Budući da se u odnosu na razdoblje za koje je nastupila zastara ne mogu ispitati uvjeti za povrat poreza, zahtijevanje povrata tog poreza na temelju zahtjeva ili dopunske prijave nije u skladu s pravom. Stoga, prema mišljenju drugostupanjskog poreznog tijela, nije osnovan argument poreznog obveznika prema kojem rok zastare teče od trenutka u kojem tražbina postane nenaplativa.
- 18 Valja istaknuti da prvostupanjsko porezno tijelo nije primijenilo odredbe Zakona o PDV-u koje su stupile na snagu 1. siječnja 2020.
- 19 Drugostupanjsko porezno tijelo meritorno je ispitalo račune na koje nije utjecala zastara. U tom je pogledu u okviru svojeg ispitivanja najprije provjerilo je li

porezni obveznik dokazao da su tražbine definitivno postale nenaplative. U slučajevima u kojima je porezni obveznik dokazao nemogućnost naplate, ali nije poduzeo sve mjere koje su se od njega očekivale radi naplate tražbine od njegova poslovnog partnera ili, u slučaju neplaćanja, nije raskinuo poslovni odnos, pri čemu je vjerovao, a da uopće nije imao razloga za to, da će tražbine biti plaćene, drugostupanjsko porezno tijelo potvrdilo je da je prvostupanjsko porezno tijelo osnovano odbilo tužitelju povrat PDV-a. U tom je kontekstu istaknulo da porezni obveznik ne može prenijeti na proračun posljedice nepoduzimanja mjera koje su se očekivale od njega.

Drugostupanjsko porezno tijelo dodalo je da rješenje Suda doneseno u predmetu *Porr Építési Kft.* poreznom obvezniku jamči mogućnost da izravno od Porezne uprave ostvari povrat PDV-a neosnovano uplaćenog u državnu riznicu. Međutim, na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, porezni obveznik mora smanjiti oporezivi iznos u skladu sa zahtjevima koje su utvrdile države članice, tako da ta odredba prava Unije jamči državi članici marginu prosudbe u pogledu zahtjeva i formalnosti koje primjenjuje na smanjenje oporezivog iznosa. Porezna uprava države članice stoga može ispitati je li porezni obveznik učinio sve što je mogao kako bi spriječio da njegova tražbina postane konačno nenaplativa. Budući da je porezni obveznik u tom pogledu pokazao pasivno ponašanje, ne može se utvrditi da su u predmetnom slučaju povrijeđena načela djelotvornosti, proporcionalnosti i porezne neutralnosti.

- 20 Tijekom postupka pred drugostupanjskim poreznim tijelom to je tijelo u pogledu neplaćenih računa koji su izdani dvama tužiteljevim poslovnim partnerima ocijenilo da se oni ne odnose na usluge koje bi se mogle povezati s izvršavanjem zadaće pružanja javne usluge pa ih tužitelj nije bio zakonski obavezan pružiti niti ih nastaviti pružati ako ih njegov poslovni partner nije platio. Osim toga, istaknulo je da tužitelj svojim poslovnim partnerima nije uputio zahtjeve za plaćanje, unatoč tomu što je to trebalo učiniti i u slučaju da je postojala zakonska obaveza pružanja usluge.
- 21 Na temelju a 112/2012. (VI.4.) Korm. rendeleta (Vladina uredba 112/2012 od 4. lipnja 2012.), mađarska vlada proglasila je društvo *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* gospodarskim subjektom od posebnog strateškog značaja i odobrila mu privremenu odgodu plaćanja s trenutnim učinkom od 29. lipnja 2012. Budući da je bio vlasnik društva *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* od 23. veljače 2012., porezni obveznik raspolagao je informacijama o njegovu funkcioniranju i ekonomskom položaju. Osim toga, s obzirom na to da je dužnik godinama bio njegov klijent, tužitelj je bio u potpunosti upoznat s činjenicom da sustavno nije plaćao naknadu za usluge. Zbog toga je porezni obveznik mogao prekinuti pružanje usluge jer je prije odgode plaćanja nije bio obavezan pružati.
- 22 Međutim, prije likvidacijskih postupaka, tužitelj u odnosu na navedene poslovne partnere nije poduzeo mjere kojima bi se spriječilo da tražbine postanu nenaplative pa je prvostupanjsko porezno tijelo pravilno postupilo kada je odbilo njegov zahtjev.

- 23 Tužitelj je pobijao te odluke upravnom tužbom u kojoj je zahtijevao da se one proglašene nezakonitima i da se ponište.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 24 Tužitelj tvrdi da pravo na povrat PDV-a proizlazi iz nastale nemogućnosti naplate tražbina, što je potvrđeno i rješenjem Suda donesenim u predmetu *Porr Építési Kft. pa*, u skladu s posebnim pravilom iz članka 164. stavka 1. druge rečenice Zakona o općem poreznom postupku, rok zastare tog prava počinje teći posljednjeg dana u godini u kojoj tražbine postanu nenaplative (u predmetnom slučaju 31. prosinca 2019.), a ne od inicijalnog trenutka nastanka oporezive transakcije.
- 25 Prema tužiteljevom mišljenju, iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da u trenutku u kojem je on podnio zahtjev za povrat poreza, Mađarska, postupivši protivno pravu, nije pravilno prenijela članak 90. Direktive o PDV-u u svoj pravni poredak jer je u potpunosti isključila svaku mogućnost naknadnog smanjenja iznosa oporezivog PDV-om koji se odnosi na nenaplative tražbine, iako Sud ne smatra da se na PDV koji se odnosi na takve tražbine primjenjuje iznimka predviđena člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u.
- 26 Tužitelj polazi od toga da rok zastare nije mogao početi teći prije nastanka prava na povrat PDV-a, odnosno prije nego što je tužitelj stekao konkretno pravo na povrat poreza.
- 27 Dodaje da su u strukturi Zakona o općem poreznom postupku pravila o proračunskim subvencijama primjenjiva na povrat poreza temeljen na pravu Unije, uključujući u pogledu zastare tog povrata.
- 28 Prema tužiteljevom mišljenju, uvjetovanjem navedenog povrata nizom zahtjeva koji su stroži od predviđenih tim propisom došlo bi do povrede načela prava Unije, odnosno načela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti.
- 29 Tužitelj smatra da se u trenutku podnošenja zahtjeva za povrat PDV-a nije mogao pozvati na članak 77. Zakona o PDV-u kako bi naknadno smanjio oporezivi iznos jer mađarsko pravo još nije nudilo tu mogućnost. Stoga se mogao pozvati samo na pravo Unije kako bi zatražio povrat plaćenog PDV-a. Posljedično, taj zahtjev za povrat ne temelji se na odredbama Zakona o PDV-u nego izravno na pravu Unije, odnosno na članku 90. Direktive o PDV-u i podliježe posebnom postupku koji je uređen člankom 124/C ranijeg Zakona o općem poreznom postupku i člankom 196. novog Zakona o općem poreznom postupku.
- 30 Tužitelj se slaže s tuženikom u pogledu činjenice da se u okviru posebnog postupka uređenog člankom 196. Zakona o općem poreznom postupku ne primjenjuju pravila o zastari koja se općenito primjenjuju na povrat poreza i stoga ni članak 202. stavak 1. druga rečenica navedenog zakona, kojim se uređuje

zastara na način da propisuje da rok zastare za pozivanje na pravo teče od nastanka tog prava.

- 31 Tužitelj smatra da je logički isključeno da je njegovo pravo na povrat PDV-a nastalo prije nego što je tražbina na kojoj se to pravo temelji postala nenaplativa. Upravo zato tužitelj ne osporava mogućnost nastupanja zastare nego način na koji je tuženik primjenjuje a koji povređuje navedena postupovna pravila te dovodi u pitanje koristan učinak prava Unije.
- 32 Tužitelj tvrdi da se načelo - kojim se zahtijeva da se pravo ostvari na odgovarajući način - može povrijediti, u skladu s pravilima Zakona o općem poreznom postupku, samo pravnom radnjom čija je svrha zaobići odredbe poreznog zakona ili općinskih odluka. U predmetnom slučaju nema nijednog poreznog pravila čiju je društvenu ulogu tužitelj namjeravao izbjeći. Prema njegovu mišljenju, niz zahtjeva utvrđen za povrat PDV-a proizvoljan je i u potpunosti lišen pravne osnove.
- 33 Tužitelj tvrdi da mu se ni u kojem slučaju ne može staviti na teret ponašanje kojim se želi zaobići porezni zakon, upravo suprotno; on je platio PDV u skladu s primjenjivim poreznim zakonom, uključujući PDV koji se odnosi na račune izdane za pružanje usluga koji naknadno nisu plaćeni.
- 34 Tužitelj smatra da je pogrešna tuženikova praksa prema kojoj tuženik, za potrebe povrata PDV-a, ispituje uvjete koji se ne temelje ni na općim pravilima Zakona o općem poreznom postupku ni na sudskoj praksi Suda u tom području.
- 35 Tužitelj smatra da se u okviru meritornog ispitivanja uvjeta za povrat PDV-a koji se odnosi na predmetne račune mogu uzeti u obzir samo sudska praksa Suda i opća pravila Zakona o općem poreznom postupku koja se odnose na povrat poreza, a ne odredbe Zakona o PDV-u koje su stupile na snagu 1. siječnja 2020.
- 36 Tužitelj se poziva na presudu Suda u predmetu SCT d.d. kako bi tvrdio da je u predmetnom slučaju njegovo postupanje prekoračilo ono što, prema mišljenju Suda, valja očekivati kako bi se ostvarila naplata jer je prijavio svoje tražbine u likvidacijskom postupku iako one nisu bile podmirene (ili su to bile samo u minimalnom dijelu).
- 37 U svojem odgovoru na tužbu, tuženik zahtijeva da se upravna tužba odbije i da se zadrži pravni kriterij naveden u obrazloženju pobijane odluke.
- 38 Tuženik ističe da opći rok zastare od pet godina koji se računa od trenutka nastanka oporezive transakcije predstavlja trenutak poznat strankama koji je unaprijed određen te koji potiče pružanje usluge u skladu s ugovorom i poduzimanje mjera u svrhu naplate naknade, pri čemu naknadni događaji ne utječu na poreznu obvezu i ne idu u korist niti nanose štetu poreznom obvezniku.
- 39 Kao što je to naveo tužitelj, u postupku pred tuženom Poreznom upravom, ta uprava ispituje zahtjev da se pravo ostvari na odgovarajući način samo za potrebe

članka 273. Direktive o PDV-u. Kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a neophodno je da porezni obveznik, koji djeluje kao osoba koja ubire porez, pravodobno poduzme odgovarajuće mjere u tu svrhu i otkloni opasnost od gubitka poreznih prihoda.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 40 Sud koji je uputio zahtjev smatra da ne može riješiti spor između stranaka ako se ne protumači pravo Unije, konkretno članak 90. stavci 1. i 2. Direktive o PDV-u.
- 41 Tužiteljevo pravo na povrat poreza proizlazi iz članka 90. Direktive o PDV-u, kao izvora prava Unije, koji mađarski zakonodavac nije pravilno prenio u nacionalni pravni poredak. Iz članka 90. Direktive o PDV-u i sudske prakse koju je Sud razvio u pogledu tog članka proizlazi da je mađarski zakonodavac morao dopustiti povrat PDV-a koji se odnosi na nenaplative tražbine.
- 42 Tužitelj je istaknuo i nužnost upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku Sudu Europske unije te se pritom u tom pogledu pozvao na načelo djelotvornosti kojem se, prema njegovu mišljenju, protivi to da Uprava smatra da rok zastare prava na povrat PDV-a počinje teći u trenutku u kojem to pravo još nije nastalo.
- 43 U predmetnom slučaju također je relevantno načelo ekvivalentnosti, s obzirom na to da nacionalna Porezna uprava na zahtjeve za povrat PDV-a koji se temelje na pravu Unije primjenjuje stroža pravila od onih koja se odnose na druge povrate poreza.
- 44 Tužitelj je istaknuo i da je odgovor na pitanje zastare nužan, ali da je sam po sebi nedostatan jer je tuženik svojom odlukom odbio dio tužiteljeva zahtjeva na temelju dodatnih uvjeta koji se odnose na zahtjev da se pravo ostvari na odgovarajući način.
- 45 Sud je u brojnim presudama presudio da članak 90. Direktive o PDV-u ima izravni učinak, odnosno da se pojedinci mogu na njega pozvati pred sudovima država članica kako bi obranili svoja prava.
- 46 Stoga se prethodnim pitanjima postavljenima u ovom predmetu od Suda ne traži tumačenje mađarskih pravila o zastari, nego da ispita primjenu članka 90. Direktive o PDV-u s obzirom na dva načela prava Unije, odnosno i. načelo djelotvornosti i ii. načelo ekvivalentnosti. Iako još nije imao priliku ispitati odnos između nacionalnih pravila o zastari i prava koja se temelje na pravu Unije u pogledu nenaplativih tražbina, Sud je odlučivao o drugim pravima dodijeljenima pravom Unije.
- 47 U ovom sporu postavlja se pitanje valja li, na temelju mađarskog instituta zastare, tužitelju odbiti naknadno smanjenje oporezivog iznosa na temelju članka 90. Direktive o PDV-a, a time i dugovanog poreza jer, u skladu s praksom Porezne uprave, rok zastare počinje teći kada porezni obveznici još ne mogu čak ni

predvidjeti nemogućnost naplate svojih tražbina i pravo na povrat koje proizlazi iz nje. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je za rješavanje spora važno razjasniti je li, u nedostatku nacionalnog propisa, na temelju prakse Porezne uprave države članice dopušteno naknadno određivati formalne zahtjeve koje treba ispuniti za ostvarivanje prava na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om, odnosno određivanje niza zahtjeva kojima se omogućuje dokazivanje toga prava.

- 48 Prema tužiteljevu mišljenju, Sud još nije razmotrio to pitanje u svojoj sudskoj praksi. Predmet FGSZ, koji je u tijeku pred Sudom, odnosi se na temeljna načela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti, ali se razlikuje od predmetnog slučaja u činjenicama jer se u tom predmetu ne ispituje niz zahtjeva povezanih sa zahtjevom da se pravo ostvaruje na odgovarajući način, tako da u njemu ni ne može biti riječ o načelu ekvivalentnosti.

RADNI DOKUMENT