

62018CJ0013

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

23. travnja 2020. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak plaćenog pretporeza – Povrat viška PDV-a – Zakašnjeli povrat – Izračun kamata – Način dodjele kamate koja se duguje zbog nedostupnosti viška odbitka PDV-a zadržanog protivno pravu Unije i kamate koja se duguje zbog zakašnjenja porezne uprave s isplatom dugovanog iznosa – Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti”

U spojenim predmetima C-13/18 i C-126/18,

povodom dvaju zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje su uputili Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska) (C-13/18) i Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szekszárdu, Mađarska) (C-126/18), odlukama od 2. siječnja 2018. i od 3. siječnja 2018., koje je Sud zaprimio 8. siječnja 2018. odnosno 16. veljače 2018., u postupcima

Sole-Mizo Zrt. (C-13/18),

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb i T. von Danwitz (izvjestitelji), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: R. Fereš, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 6. lipnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za Sole-Mizo Zrt., L. Maklári, ügyvéd,

—

za Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., L. Maklári, ügyvéd,

—

za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

—
za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Sipos, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 11. rujna 2019.,
donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje prava Unije u području povrata poreza naplaćenog u državi članici protivno pravu Unije.

2

Zahtjevi su upućeni u dvama postupcima između, s jedne strane, društava SoleMizo Zrt. (C-13/18) i Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) i, s druge strane, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne uprave za poreze i carine, Mađarska), povodom meritornih i postupovnih uvjeta pod kojima se provodi povrat, u korist poreznog obveznika, viška poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se nije mogao vratiti u razumnom roku zbog uvjeta utvrđenog u zakonodavstvu države članice koji je Sud naknadno proglasio protivnim pravu Unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Članak 183. 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) predviđa:

„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.

Države članice mogu odbiti provesti povrat ili prijenos ako je iznos viška neznatan.”

Mađarsko pravo

Zakon o PDV-u

4

Članak 186. stavak 2. az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost) (Magyar Közlöny 2007/155 (XI.16.)); u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) uvjetovao je povrat viška odbitka PDV-a potpunim plaćanjem dugovane protuinidbe, uključujući i PDV, za transakciju iz koje proizlazi odbitak PDV-a (u daljnjem tekstu: uvjet isplate). Ako plaćanje nije provedeno, višak se morao prenijeti u sljedeće porezno razdoblje.

5

Sud je u presudi od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530) u biti presudio da je članak 186. stavak 2. mađarskog Zakona o PDV-u protivan članku 183. Direktive o PDV-u.

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Zakon CXXIII iz 2011. o izmjeni, s ciljem usklađivanja, Zakona CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost te o utvrđivanju pravila o posebnom postupku u odnosu na zahtjeve za povrat poreza; u daljnjem tekstu: Revizijski zakon) izvan snage je, s učinkom od 27. rujna 2011., stavio članak 186. stavke 2. do 4. Zakona o PDV-u. Povrat viška odbitka PDV-a sada je moguć bez čekanja da se plati protučinidba za transakciju iz koje proizlazi odbitak PDV-a.

Zakonik o poreznom postupku

7

Članak 37. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku; u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku) u stavcima 4. i 6. određuje:

„4. Datum dospjeća proračunske subvencije na koju porezni obveznik ima pravo određuje se u prilogu ovom zakonu ili posebnim zakonom. Proračunska subvencija ili zatraženi povrat PDV-a mora se platiti u roku od 30 dana od primitka zahtjeva (prijave), ali ne prije datuma dospjeća, pri čemu se taj rok produljuje na 45 dana ako je iznos povrata na koji se ima pravo veći od 500000 mađarskih forinti [(HUF)]. [...]”

[...]

6. Ako porezna uprava zakasni s plaćanjem, dužna je za svaki dan kašnjenja platiti kamatu po stopi jednakoj stopi zatezne kazne. [...]”

8

U skladu s člankom 124/C tog zakonika:

„1. Ako Alkotmány bíróság [(Ustavni sud, Mađarska)], Kúria [(Vrhovni sud, Mađarska)] ili Sud Europske unije utvrdi, s retroaktivnim učinkom, da se odredba koja propisuje poreznu obvezu protivi Osnovnom zakonu ili obvezujućem propisu Europske unije ili, kada je riječ o općinskim normama, bilo kojem drugom pravnom pravilu te ta sudska odluka daje poreznom obvezniku pravo na naknadu štete u skladu s odredbama ovog članka, porezno tijelo prvog stupnja poreznom obvezniku isplaćuje naknadu štete na njegov zahtjev – u skladu s postupcima predviđenima u odnosnoj odluci.

2. Porezni obveznik svoj zahtjev može poreznom tijelu podnijeti pisanim putem u roku od 180 dana od objave ili priopćenja odluke Alkotmány bírósága [(Ustavni sud)], Kúrije [(Vrhovni sud)] ili Suda Europske unije; nakon isteka tog roka nije dopušten nikakav zahtjev za neprovedbu ovrhe. Porezno tijelo zahtjev odbija ako na datum objave ili priopćenja odluke pravo na naknadu štete više ne postoji.

[...]

6. Ako je pravo poreznog obveznika na povrat osnovano, porezno tijelo plaća – u vrijeme isplate

povrata – kamatu na porez koji treba vratiti, po stopi koja je jednaka osnovnoj stopi središnje banke te koja teže od datuma plaćanja poreza do datuma na koji je odluka o plaćanju povrata postala pravomoćna. Povrat dospijeva na datum na koji je odluka o njegovu plaćanju postala pravomoćna te se mora platiti u roku od 30 dana od njegova dospijeća. Odredba o plaćanju proračunskih subvencija primjenjuje se, mutatis mutandis, na naknadu štete uređene ovim stavkom, uz iznimku članka 37. stavka 6.”

9

Članak 124/D stavci 1., 2. i 3. tog zakonika glase:

„1. Ako ovim člankom nije drukčije predviđeno, odredbe članka 124/C primjenjuju se na zahtjeve za povrat koji se temelje na pravu na odbitak PDV-a.

2. Porezni obveznik može pravo iz stavka 1. ostvariti putem izjave o regularizaciji prijave ili prijava koje odgovaraju poreznoj godini u kojoj je pravo na odnosni odbitak nastalo, a mora je podnijeti u roku od 180 dana od objave ili priopćenja odluke Alkotmány bírósága [(Ustavni sud)], Kúrije [(Vrhovni sud)] ili Suda Europske unije. Nakon isteka tog roka nije dopušten nikakav zahtjev za izdavanje rješenja o ovrši.

3. Ako rješenje, kako je ispravljeno izjavom o regularizaciji, pokazuje da porezni obveznik pravo na povrat, bilo zbog smanjenja poreza koji mora platiti ili zbog povećanja iznosa povrata koji može ostvariti [...], porezno tijelo na iznos koji treba vratiti obračunava kamatu po stopi jednakoj osnovnoj stopi središnje banke, koja teže od datuma koji je u prijavi ili prijavama na koje se odnosi izjava o regularizaciji određen za plaćanje, ili datuma dospijeća ili datuma plaćanja poreza ako je on kasniji, do datuma podnošenja izjave o regularizaciji. Naknada štete na koju se primjenjuju odredbe o plaćanju proračunskih subvencija mora se isplatiti u roku od 30 dana od podnošenja izjave o regularizaciji.”

10

Člankom 164. stavkom 1. Zakonika o poreznom postupku propisano je:

„Pravo na obračun poreza istječe pet godina nakon posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj se prijava tog poreza morala podnijeti ili, u nedostatku takve prijave, tijekom koje je porez trebao biti plaćen. Ako zakonom nije drukčije predviđeno, pravo na proračunske subvencije i povrat preplaćenog poreza istječe pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je pravo na subvenciju ili povrat nastalo.”

11

Članak 165. stavak 2. navedenog zakonika utvrđuje:

„Stopa zatezne kazne za svaki kalendarski dan iznosi 1/365 dvostruke osnovne stope središnje banke koja vrijedi na odnosni kalendarski dan. Sama zatezna kazna ne može izazvati primjenu zatezne kazne. Središnja porezna i carinska uprava ne izriče zatezne kazne u iznosu manjem od 2000 [HUF].”

Glavni postupci i prethodna pitanja

Predmet C?13/18

12

Sud je u rješenju od 17. srpnja 2014., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2127, t. 39.) utvrdio da pravo Unije, a osobito članak 183. Direktive o PDV-u, treba tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo i praksa države članice koji isključuju plaćanje kamate na iznos viška odbitka PDV-a čiji se povrat nije mogao ostvariti u razumnom roku zbog primjene nacionalne odredbe koja je proglašena protivnom pravu Unije. Međutim, Sud je dalje utvrdio da su, u nedostatku zakonodavstva Unije u tom području, države članice te koje utvrđuju načine plaćanja navedenih kamata, pri čemu moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

13

Nakon donošenja tog rješenja, mađarska porezna uprava razvila je upravnu praksu o čijoj se pravilnosti Kúria (Vrhovni sud) izjašnjavala u presudi br. Kfv.I.35.472/2016/5 od 24. studenoga 2016. Na temelju te presude, taj je sud donio odluku (br. EBH2017.K18) naslovljenu „Razmatranje (u pogledu stope i zastarnog roka) pitanja kamata na PDV koji se obvezno kumulira zbog uvjeta plaćanja” (u daljnjem tekstu: načelna odluka Vrhovnog suda br. 18/2017), kojom se određuju načini izračuna kamata na iznos PDV-a koji se nije mogao vratiti zbog uvjeta isplate. Prema toj načelnoj odluci, valja razlikovati dva razdoblja:

—

na razdoblje od prvog dana nakon isteka roka za podnošenje prijave PDV-a do datuma isteka roka za podnošenje sljedeće prijave po analogiji se primjenjuju članci 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku, koji uređuju situaciju u kojoj su Alkotmány bíróság (Ustavni sud) ili Kúria (Vrhovni sud) utvrdili da neko pravilo povremeno više nacionalno pravilo;

—

na razdoblje koje počinje datumom dospelosti kamate koju porezno tijelo mora platiti, a završava datumom na koji je ono doista platilo kamatu, primjenjuje se članak 37. stavak 6. Zakonika o poreznom postupku.

14

Društvo Sole Mizo 30. prosinca 2016. poreznom tijelu podnijelo je zahtjev, na temelju rješenja od 17. srpnja 2014., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2127), za plaćanje kamate na iznose viška odbitka PDV-a koji nisu vraćeni u razumnom roku zbog primjene uvjeta isplate. Taj se zahtjev odnosio na kamate za razna porezna razdoblja između prosinca 2005. i lipnja 2011. Zbog zakašnjelog plaćanja te kamate, zatraženo je i plaćanje zatezne kamate.

15

Odlukom od 3. ožujka 2017. prvostupanjsko porezno tijelo djelomično je udovoljilo zahtjevu društva Sole Mizo te je naložilo da mu se plati kamata u iznosu od 99630000 HUF (oko 321501 eura), izračunana primjenom stope koja odgovara osnovnoj stopi mađarske središnje banke, odbivši pritom zahtjev tog društva za plaćanje zatezne kamate, izračunane po stopi jednako dvostrukoj stopi mađarske središnje banke, zbog zakašnjelog plaćanja te kamate.

16

U odluci od 19. lipnja 2017., koja je usvojena povodom prigovora društva Sole Mizo, drugostupanjsko porezno tijelo izmijenilo je tu odluku i naložilo plaćanje kamate na iznos viška

odbitka PDV-a koji nije vraćen zbog uvjeta isplate u visini od 104165000 HUF (oko 338891 euro). Iznos koji se duguje na temelju tih kamata izrađun je na temelju članka 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku, primjenom stope koja odgovara osnovnoj stopi mađarske središnje banke.

17

Protiv odluke drugostupanjskog poreznog tijela društvo Sole Mizo podnijelo je tužbu sudu koji je uputio zahtjev u predmetu C-13/18, navodeći da se iznos koji se duguje na temelju kamata na iznos viška odbitka PDV-a koji nije vraćen zbog primjene uvjeta isplate također trebao izračunati primjenom stope koja odgovara dvostrukoj osnovnoj stopi mađarske središnje banke, u skladu s člankom 37. stavkom 6. Zakonika o poreznom postupku.

18

Taj se sud pita o sukladnosti načina izračuna kamata na iznos PDV-a određenog nacionalnom odlukom Vrhovnog suda br. 18/2017 s pravom Unije i, posebice, s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

19

U tim je okolnostima Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Protivi li se odredbama prava [Unije], odredbama Direktive o PDV-u (uzimajući u obzir osobito članak 183.) i načelima djelotvornosti, izravnog uinka i ekvivalentnosti praksa države članice prilikom primjene relevantnih odredbi u području zateznih kamata koja polazi od premise da nacionalno porezno tijelo nije počinilo povredu (propust) – odnosno, nije zakasnilo s plaćanjem kad je riječ o dijelu PDV-a koji se ne može vratiti, a odnosi se na neplaćena stjecanja poreznih obveznika – jer je u vrijeme donošenja odluke nacionalnog poreznog tijela u nacionalnom pravu na snazi bio uvjet protivan pravu [Unije], za koji je [Sud] tek kasnije presudio da nije usklađen s pravom [Unije]?

2.

Protivi li se pravu [Unije], osobito odredbama Direktive o PDV-u (uzimajući u obzir osobito članak 183.) te načelima ekvivalentnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, praksa države članice u skladu s kojom se, prilikom primjene relevantnih odredbi u području zateznih kamata, razlikuje situacija u kojoj porezno tijelo nije vratilo porez u skladu s odredbama nacionalnog prava koje su tada bile na snazi, a za koje se pokazalo da su protivne pravu [Unije], i situacija u kojoj ono to nije učinilo povređujući te odredbe i u skladu s kojom se, kad je riječ o kamatnoj stopi na iznos PDV-a koji nije vraćen u razumnom roku zbog uvjeta nacionalnog prava koji je [Sud] proglasio protivnim pravu Unije, utvrđuju dva odvojena razdoblja, na način da

—

u prvom razdoblju porezni obveznici imaju samo pravo na isplatu zatezne kamate po osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke, imajući u vidu da, s obzirom na to da je mađarsko zakonodavstvo protivno pravu [Unije] tada još bilo na snazi, mađarska porezna tijela nisu djelovala nezakonito kad nisu odobrila povrat PDV-a iskazanog na računima u razumnom roku, dok

—

u drugom razdoblju treba isplatiti kamatu koja odgovara dvostrukoj osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke, a koja se u ma?arskom pravu primjenjuje u slu?aju zakašnjenja, ali samo na zakašnjelo pla?anje zateznih kamata koje su izra?unane za prvo razdoblje?

3.

Treba li ?lanak 183. Direktive o PDV?u tuma?iti na na?in da se na?elu ekvivalentnosti protivi praksa države ?lanice na temelju koje na PDV koji nije vra?en porezno tijelo pla?a samo kamatu po osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke ako je povrije?eno pravo Unije, a ako je povrije?eno nacionalno pravo pla?a kamatu po dvostruko višoj stopi?"

Predmet C?126/18

20

Društvo Dalmandi Mez?gazdasági podnijelo je 30. prosinca 2016. prvostupanjskom poreznom tijelu zahtjev za pla?anje kamate na iznos viška odbitka PDV?a koji izme?u 2005. i 2011. nije vra?en u razumnom roku zbog primjene uvjeta isplate. Potraživalo je iznos od 74518800 HUF (oko 240515 eura). Pri izra?unavanju kamate to je društvo u zahtjevu uzelo u obzir cjelokupno razdoblje od datuma dospije?a povrata za svako od predmetnih poreznih razdoblja do datuma dospije?a povrata za porezno razdoblje tijekom kojeg je Revizijski zakon donesen, odnosno 5. prosinca 2011. Ono je za potrebe tog izra?una primijenilo stopu dvostruko ve?u od osnovne stope središnje banke, u skladu s ?lankom 37. stavkom 6. Zakonika o poreznom postupku. Osim toga, zatražilo je pla?anje dodatne kamate za razdoblje od 5. prosinca 2011. do stvarnog datuma isplate, tako?er primjenjuju?i stopu iz ?lanka 37. stavka 6. Zakonika o poreznom postupku.

21

Odlukom od 10. ožujka 2017. prvostupanjsko porezno tijelo djelomi?no je udovoljilo tom zahtjevu, dodijelivši mu kamatu u iznosu od 34673000 HUF (oko 111035 eura) na ime neosnovano zadržanog viška odbitka PDV?a za razdoblje od ?etvrtog kvartala 2005. do tre?eg kvartala 2011., primjenom ?lanka 124/D stavka 3. Zakonika o poreznom postupku. Ostatak zahtjeva je odbilo.

22

Odluka prvostupanjskog poreznog tijela temeljila se na na?elima utvr?enima u na?elnoj odluci Vrhovnog suda br. 18/2017. Kao prvo, kako bi utvrdilo iznos kamata, to je tijelo primijenilo ?lanke 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku, koji su propisivali primjenu stope jednake osnovnoj stopi ma?arske središnje banke. Kao drugo, utvrdilo je da zahtjev društva Dalmandi Mez?gazdasági za pla?anje zatezne kamate nije bio osnovan jer ono nije podnijelo ni zahtjev za poseban povrat niti je to zatražilo u prijavi PDV?a. Kao tre?e, što se ti?e 2005. godine, prvostupanjsko porezno tijelo odbilo je zahtjev društva Dalmandi Mez?gazdasági za kamatu utvrdivši da je potraživanje za prva tri kvartala te godine zastarjelo.

23

Odlukom od 12. lipnja 2017. drugostupanjsko porezno tijelo, kojem je društvo Dalmandi Mez?gazdasági podnijelo prigovor, smanjilo je iznos priznate mu kamate na iznos viška odbitka PDV?a koji se nije mogao vratiti zbog primjene uvjeta isplate na 34259000 HUF (oko 111527 eura). Sukladno na?elnoj odluci Vrhovnog suda br. 18/2017, te su kamate izra?unane primjenom ?lanaka 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku, po stopi jednakoj osnovnoj stopi ma?arske

središnje banke. Usto, dodijelilo je zateznu kamatu u visini od 7000 HUF (oko 22 eura) zbog prekoračenja roka za postupanje po zahtjevu, izražanu od 9. ožujka 2017., te u ostalom dijelu potvrdilo prvostupanjsku odluku.

24

Društvo Dalmandi Mezőgazdasági protiv te je odluke podnijelo tužbu sudu koji je uputio zahtjev. Osobito tvrdi da nađelna odluka Vrhovnog suda br. 18/2017 povređuje nađela ekvivalentnosti, djelotvornosti i izravnog uđinka prava Unije.

25

U tim je okolnostima Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szekszárdu, Mađarska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Protivi li se odredbama prava [Unije], odredbama Direktive o [PDV-u] (uzimajući obzir osobito članak 183.) i nađelima djelotvornosti, izravnog uđinka i ekvivalentnosti sudska praksa države članice prilikom primjene relevantnih odredbi u području zateznih kamata koja polazi od premise da nacionalno porezno tijelo nije počinilo povredu (propust) – odnosno, nije zakasnilo s plaćanjem kad je riječ o dijelu PDV-a koji se ne može vratiti, a odnosi se na neplaćena stjecanja poreznih obveznika – jer je u vrijeme donošenja odluke navedenog tijela u nacionalnom pravu na snazi bio uvjet protivan pravu [Unije], za koji je [Sud] tek kasnije presudio da nije usklađen s pravom [Unije]? Na ovaj nađin nacionalna praksa priznavala je kao gotovo zakonitu primjenu uvjeta utvrđenog u nacionalnom zakonodavstvu protivnog pravu Unije do trenutka u kojem ga nacionalni zakonodavac nije formalno stavio izvan snage.

2.

Protivi li se pravu [Unije], osobito odredbama Direktive o PDV-u (uzimajući u obzir osobito članak 183.) te nađelima ekvivalentnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, propis i praksa države članice u skladu s kojima se, prilikom primjene relevantnih odredbi u području zateznih kamata, razlikuje situacija u kojoj porezno tijelo nije vratilo porez u skladu s odredbama nacionalnog prava koje su tada bile na snazi, a za koje se pokazalo da su protivne pravu [Unije], i situacija u kojoj ono to nije učinilo povređujući te odredbe i u skladu s kojima se, kad je riječ o kamatnoj stopi na iznos PDV koji nije vraćen u razumnom roku zbog uvjeta nacionalnog prava koji je Sud proglasio protivnim pravu [Unije], utvrđuju dva odvojena razdoblja, na nađin da

—

u prvom razdoblju porezni obveznici imaju samo pravo na isplatu zatezne kamate po osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke, imajući u vidu da, s obzirom na to da je mađarsko zakonodavstvo protivno pravu [Unije] tada još bilo na snazi, mađarska porezna tijela nisu djelovala nezakonito kad nisu odobrila povrat PDV-a iskazanog na računima u razumnom roku, dok

—

u drugom razdoblju treba isplatiti kamatu koja odgovara dvostrukoj osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke, a koja se u mađarskom pravu primjenjuje u slučaju zakašnjenja, ali samo na zakašnjelo plaćanje zateznih kamata koje su izražane za prvo razdoblje?

3.

Protivi li se pravu [Unije], osobito članku 183. Direktive o [PDV-u] i na?elu djelotvornosti, praksa države članice koja kao početni datum za izračun zateznih kamata (složene kamate) – koje se u skladu s nacionalnim odredbama duguju na glavnicu sačinjenju od zateznih kamata (kamate na PDV) koje se moraju platiti zbog zakašnjelog povrata poreza zadržanog povredom prava Unije – ne uzima izvorni datum dospelje kamata na PDV, kao glavnice, nego kasniji datum, vodeći računa osobito o tome da je potraživanje kamata na poreze koji su protivno pravu Unije naplaćeni ili nisu vraćeni subjektivno pravo koje izravno proizlazi iz samog prava Unije?

4.

Protivi li se pravu [Unije], osobito članku 183. Direktive o [PDV-u] i na?elu djelotvornosti, praksa države članice u skladu s kojom porezni obveznik mora podnijeti zaseban zahtjev u slučaju potraživanja kamata koje se duguju s osnove povrede poreznog tijela zbog zakašnjenja, dok u drugim slučajevima potraživanja zateznih kamata nije potrebno podnositi takav zaseban zahtjev ili se te kamate priznaju po službenoj dužnosti?

5.

Ako je odgovor na prethodno pitanje potvrđan, protivi li se pravu [Unije], osobito članku 183. Direktive o [PDV-u] i na?elu djelotvornosti, praksa države članice u skladu s kojom se zatezne kamate (složene kamate) zbog zakašnjelog plaćanja glavnice sačinjene od kamata (kamate na PDV) na porez koji je, prema naknadnom utvrđenju Suda, zadržan protivno pravu Unije mogu priznati samo ako porezni obveznik podnese izvanredan zahtjev kojim ne traži konkretno kamate, nego dugovani iznos poreza koji odgovara neplaćenim stjecanjima, upravo u trenutku kad je u nacionalnom pravu stavljeno izvan snage pravilo države članice protivno pravu Unije na temelju kojeg je postojala obveza zadržavanja PDV-a zbog navedenog neplaćanja, iako su, kad je riječ o poreznim razdobljima koja prethode podnošenju izvanrednog zahtjeva, kamate na PDV koje čine osnovicu zatražene složene kamate već dospjele?

6.

Ako je odgovor na prethodno pitanje potvrđan, protivi li se pravu [Unije], osobito članku 183. Direktive o [PDV-u] i na?elu djelotvornosti, praksa države članice koja podrazumijeva gubitak prava na isplatu kamata (složene kamate) koje se duguju zbog zakašnjelog plaćanja glavnice sačinjene od kamata (kamate na PDV) na porez koji je, prema naknadnom utvrđenju Suda, zadržan protivno pravu Unije, u odnosu na zahtjeve za isplatu kamata na PDV koji se ne odnose na porezna razdoblja na koja se primjenjuje zastarni rok za podnošenje izvanrednog zahtjeva jer su navedene kamate dospjele ranije?

7.

Protivi li se pravu [Unije] i osobito članku 183. Direktive o [PDV-u] – uzimajući osobito u obzir na?elo djelotvornosti i subjektivnu prirodu prava potraživanja kamata na neopravdano nevraćene poreze – praksa države članice koja poreznog obveznika definitivno lišava mogućnosti potraživanja kamata na porez zadržan u skladu s nacionalnom odredbom koja je naknadno proglašena protivnom pravu [Unije] i koja je zabranjivala povrat PDV-a u odnosu na određena neplaćena stjecanja

—

jer se zahtjev za isplatu kamata nije smatrao osnovanim zbog činjenice da je u trenutku u kojem se prvotno mogao zahtijevati povrat bila na snazi odredba koja je naknadno proglašena protivnom

pravu [Unije] (to jest, zato što nije postojalo zakašnjenje i porezno tijelo je samo primijenilo važeće pravo),

–

i kasnije – nakon što je stavljena izvan snage odredba koja je ograničavala pravo na povrat i koja je proglašena protivnom pravu [Unije] – jer je nastupila zastara?

8.

Protivi li se pravu [Unije], osobito članku 183. Direktive o [PDV-u] i načelu djelotvornosti, praksa države članice u skladu s kojom se – zbog pravila nacionalnog prava naknadno proglašenog protivnim pravu [Unije] – mogućnost potraživanja zatezних kamata na glavnicu koju sačinjavaju kamate na koje porezni obveznik ima pravo na ime poreza koji nije vraćen na izvorni datum dospijeća, i to za čitavo razdoblje od 2005. do 2011., uvjetuje njegovom mogućnošću da zatraži povrat poreza u prijavi PDV-a za razdoblje u kojem je u stavljena izvan snage predmetna odredba protivna pravu [Unije] (rujan 2011.), iako do isplate glavnice koju sačinjavaju kamate na PDV nije došlo ni u tom razdoblju ni nakon njega, to jest na datum podnošenja zahtjeva za isplatu kamata nacionalnom sudu?”

26

Odlukom predsjednika Suda od 12. ožujka 2018., predmeti C-13/18 i C-126/18 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog dijela postupka i u svrhu donošenja presude.

Nadležnost Suda

27

Mađarska vlada ističe nedopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku. Prema njezinu mišljenju, nije na Sudu da razmatra pitanja istaknuta u glavnim postupcima, koja se odnose na plaćanje kamata čija stopa, izračun i postupovni modaliteti nisu uređeni pravom Unije, već nacionalnim pravom.

28

Svojom argumentacijom mađarska vlada u biti osporava nadležnost Suda za odgovor na upućena pitanja.

29

U postupku pokrenutom na temelju članka 267. UFEU-a Sud je nadležan odlučivati o tumačenju Ugovora kao i o valjanosti i tumačenju akata koje su donijele institucije Unije. U tom pogledu, iako na Sudu nije ni da ocjenjuje usklađenost nacionalnog zakonodavstva s pravom Unije ni da tumači nacionalne zakonske ili podzakonske odredbe, Sud je ipak nadležan za pružanje sudovima koji su uputili zahtjeve svih odgovarajućih elemenata tumačenja prava Unije koji tim sudovima omogućuju da ocijene tu sukladnost za potrebe donošenja presuda u sporovima koji se pred njima vode (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 31. i navedena sudska praksa).

30

U ovom slučaju valja podsjetiti na to da su države članice obvezne vratiti, s kamatama, poreze naplaćene protivno pravu Unije. Iako je, u nedostatku zakonodavstva Unije, na unutarnjem pravnom poretку svake države članice da odredi uvjete u kojima se moraju isplatiti takve kamate,

osobito stopu i na?in njihova izra?una, ti uvjeti moraju biti u skladu s na?elima ekvivalentnosti i djelotvornosti te porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presude od 18. travnja 2013., Irimie, C?565/11, EU:C:2013:250, t. 22. i 23. te od 28. velja?e 2018., Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, t. 22., 23. i 25. i navedenu sudsku praksu).

31

Svojim pitanjima sudovi koji su uputili zahtjeve pitaju Sud o tuma?enju prava Unije i posebice o tuma?enju na?ela prava Unije iz prethodne to?ke ove presude, što je obuhva?eno nadležnoš?u Suda.

32

U tim okolnostima valja smatrati da je Sud nadležan za davanje odgovora na pitanja koja su postavili sudovi koji su uputili zahtjeve.

O prethodnim pitanjima

Prvo, drugo i tre?e pitanje u predmetu C?13/18 i prvo i drugo pitanje te prvi dio sedmog pitanja u predmetu C?126/18

33

Svojim prvim, drugim i tre?im pitanjem u predmetu C?13/18 kao i prvim i drugim pitanjem te prvim dijelom sedmog pitanja u predmetu C?126/18, koja valja razmotriti zajedno, sudovi koji su uputili zahtjeve u biti pitaju treba li pravo Unije i, posebice, ?lanak 183. Direktive o PDV?u te na?ela djelotvornosti i ekvivalentnosti kao i na?ela izravnog u?inka i proporcionalnosti, tuma?iti na na?in da im se protivi praksa države ?lanice poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, prema kojoj se kamate na višak odbitka PDV?a koji je ta država zadržala izvan razumnog roka protivno pravu Unije izra?unavaju primjenom stope koja odgovara osnovnoj stopi nacionalne središnje banke.

34

U tom pogledu iz sudske prakse proizlazi da je pravo na povrat poreza koji su povredom pravnih propisa napla?eni u državi ?lanici posljedica i dodatak pravima koje odredbe prava Unije, kako ih je protuma?io Sud, dodjeljuju poreznim obveznicima. Države ?lanice, dakle, na?elno moraju vratiti poreze napla?ene protivno pravu Unije (presuda od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C?591/10, EU:C:2012:478, t. 24. i navedena sudska praksa).

35

Sud je tako?er presudio da, kada država ?lanica naplati poreze povredom pravnih propisa Unije, porezni obveznici, uz pravo na povrat nezakonito napla?enog poreza, imaju pravo na povrat iznosa pla?enih toj državi ili iznosa koje je ona zadržala, a koji su izravno povezani s tim porezom. To ujedno uklju?uje gubitke nastale zbog nemogućnosti raspolaganja nov?anim iznosima povodom prijevremenog obra?unatog poreza (presuda od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C?591/10, EU:C:2012:478, t. 25. i navedena sudska praksa).

36

Iz te sudske prakse proizlazi da na?elo obveze država ?lanica da iznose poreza napla?enih povredom prava Unije vrate s kamatama proizlazi iz tog prava (presuda od 19. srpnja 2012. Littlewoods Retail i dr., C?591/10, EU:C:2012:478, t. 26. i navedena sudska praksa).

U nedostatku zakonodavstva Unije, na unutarnjem je pravnom poretku svake države članice da predvidi uvjete pod kojima se takve kamate trebaju platiti, osobito stopu i način njihova izražavanja (jednostavne ili složene kamate). Ti uvjeti moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, to jest ne smiju biti manje povoljni od onih za slične zahtjeve utemeljene na odredbama nacionalnog prava niti uređeni na način da praktično onemogućuju ostvarivanje prava zajamčenih pravnim poretkom Unije (presuda od 19. srpnja 2012., *Littlewoods Retail* i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 27. i navedena sudska praksa). Navedeni uvjeti moraju, osim toga, poštovati načelo porezne neutralnosti (presuda od 28. veljače 2018., *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, t. 25. i navedena sudska praksa).

U ovom se slučaju sudovi koji su uputili zahtjeve pitaju, kao prvo, o tome je li praksa porezne uprave, utemeljena na načelnoj odluci Vrhovnog suda br. 18/2017, sukladna načelu ekvivalentnosti u dijelu u kojem se njome predviđa da se kamate na iznose viška odbitka PDV-a koji nisu vraćeni zbog primjene uvjeta isplate računaju primjenom članka 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku, a ne na temelju članka 37. stavaka 4. i 6. tog zakonika.

Prema navodima iz odluka kojima se upućuju zahtjevi, članci 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku predviđaju da je kamatna stopa koja je primjenjiva na iznose koji se trebaju vratiti poreznom obvezniku – nakon proglašenja odluke Suda, *Alkotmánybírósága* (Ustavni sud) ili *Kúrije* (Vrhovni sud) kojom je utvrđeno da je pravilo nacionalnog prava koje propisuje poreznu obvezu protivno pravu Unije ili mađarskom Osnovnom zakonu ili, kad je riječ o općinskim normama, bilo kojem drugom pravnom pravilu – jednaka osnovnoj poreznoj stopi mađarske središnje banke. Suprotno tomu, prema istim navodima, članak 37. stavak 6. Zakonika o poreznom postupku predviđa primjenu stope koja odgovara dvostrukoj osnovnoj stopi mađarske središnje banke u slučaju da uprava ne isplati PDV čiji se povrat traži u roku od 30 ili 45 dana od primitka zahtjeva za povrat.

Nesumnjivo je na sudovima koji su uputili zahtjeve, koji jedini imaju izravna saznanja o činjenicama podnošenja pravnih sredstava za povrat protiv države, da provjere jesu li činjenice koji su namijenjeni tomu da se u unutarnjem pravu osigura zaštita prava koja osobe imaju na temelju prava Unije u skladu s navedenim načelom i da ispituju predmet i ključne elemente navodno sličnih pravnih sredstava unutarnje prirode. U tom smislu, ti nacionalni sudovi trebaju provjeriti sličnost predmetnih pravnih sredstava iz perspektive njihova predmeta, svrhe i bitnih elemenata (presuda od 19. srpnja 2012., *Littlewoods Retail* i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 31.).

Pod uvjetom te provjere, koja je na sudovima koji su uputili zahtjeve, valja istaknuti da je kamata predviđena u člancima 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku vezana za presudu Suda ili višeg nacionalnog suda kojom se s retroaktivnim učinkom utvrđuje da je nacionalno pravilo kojim se određuje porezna obveza suprotno višem pravilu. Nasuprot tomu, čini se da se članak 37. stavci 4 i 6. tog zakonika odnose na situaciju u kojoj uprava nije odlučila o zahtjevu za povrat PDV-a u zadanom roku. Slijedom toga, ta odredba sankcionira situaciju u kojoj porezna uprava ne poštuje rok u kojem je obvezna vratiti iznos koji duguje.

42

Valja dodati da se, kao što je u biti istaknula Europska komisija u svojem pisanom očitovanju, zatezna kamata iz članka 37. stavka 6. navedenog zakonika primjenjuje u razdoblju nakon datuma zahtjeva poreznog obveznika za isplatu dugovanog iznosa, dok se kamata predviđena u člancima 124/C i 124/D tog zakonika primjenjuje, među ostalim, na razdoblje koje je prethodilo tom zahtjevu. Dakle, pokazuje se da članci 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku i članak 37. stavak 4. i 6. tog zakonika nemaju sličan predmet ni svrhu, što trebaju provjeriti sudovi koji su uputili zahtjeve.

43

Kao drugo, načelo djelotvornosti zahtijeva da nacionalna pravila o izračunu kamata koje se eventualno duguju u slučaju zahtjeva za povrat viška odbitka PDV-a zadržanog protivno pravu Unije ne dovode do toga da se poreznom obvezniku uskrati odgovarajuća naknada za gubitak koji je nastao nedostupnošću dotičnih iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 18. travnja 2013., Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

44

U tom kontekstu valja podsjetiti na to da, uzimajući u obzir cilj isplate kamata na viškove PDV-a koje je zadržala država članica protivno pravu Unije – a to je da se poreznom obvezniku naknade financijski gubici koji su mu nastali zbog nedostupnosti dotičnih iznosa – načelo porezne neutralnosti zahtijeva da načini plaćanja kamata budu utvrđeni na način da se može naknaditi ekonomsko opterećenje iznosima nezakonito zadržanog poreza (vidjeti u tom smislu presude od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, t. 24. i 27. te od 28. veljače 2018., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, t. 24., 25. i 29.).

45

U ovom slučaju sudovi koji su uputili zahtjeve pitaju se o tome je li praksa porezne uprave o kojoj je riječ u glavnom postupku sukladna s načelima na koja se podsjeća u dvjema prethodnim točkama, uzimajući u obzir, s jedne strane, visinu kamatne stope predviđenu u člancima 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku i, s druge strane, razdoblje obuhvaćeno primjenom tih kamata.

46

Što se tiče kamatne stope, valja istaknuti da članci 124/C i 124/D tog zakonika propisuju primjenu kamata na višak PDV-a po stopi jednakoj osnovnoj stopi maturske središnje banke, koja odgovara kamatnoj stopi koju nacionalna središnja banka primjenjuje na glavne operacije refinanciranja. Međutim, kako je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 72. do 74. svojeg mišljenja, da je porezni obveznik morao pozajmiti iznos jednak iznosu viška odbitka PDV-a kod kreditne institucije da bi naknadio manjak novca koji je nastao zbog toga što mu nije vraćen višak

odbitka PDV-a zadržan protivno pravu Unije, morao bi platiti kamatnu stopu višu od osnovne stope nacionalne središnje banke, koja je rezervirana samo za kreditne institucije.

47

Što se tiče razdoblja obuhvaćenog primjenom tih kamata, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da se, sukladno dotičnoj nacionalnoj praksi, kamate na iznos viška odbitka PDV-a koji se nije mogao vratiti zbog primjene uvjeta isplate računaju za razdoblje prijave PDV-a. Sukladno nacionalnoj odluci Vrhovnog suda br. 18/2017, te kamate teku počevši od prvog dana nakon dana podnošenja obrasca za prijavu PDV-a na kojem je porezni obveznik naveo višak PDV-a koji se treba prenijeti u iduće razdoblje prijave zbog primjene uvjeta isplate pa do posljednjeg dana roka za podnošenje obrasca za sljedeću prijavu PDV-a.

48

U tom pogledu iz elemenata koje su Sudu podnijela društva Sole Mizo i Dalmandi Mezgazdasági, a koje trebaju provjeriti sudovi koji su uputili zahtjeve, proizlazi da je razdoblje između dana na koji je utvrđen iznos kamata na višak odbitka PDV-a koji se nije mogao vratiti zbog primjene uvjeta isplate i dana stvarne isplate tih kamata za ta dva društva bilo različitog trajanja, od pet do gotovo 11 godina, tijekom kojeg nije predviđena nikakva kamata koja bi poreznom obvezniku naknadila smanjenje vrijednosti novca do kojeg je došlo zbog proteka vremena koji je utjecao na vrijednost dotičnog iznosa.

49

Međutim, nacionalna praksa prema kojoj se, u slučaju povrata na zahtjev poreznog obveznika iznosa viška odbitka PDV-a zadržanog protivno pravu Unije, kamate primijenjene na taj iznos, s jedne strane, računaju po stopi nižoj od one koju je porezni obveznik koji nije kreditna institucija morao platiti da bi pozajmio iznos jednak navedenom iznosu i, s druge strane, teku u razdoblju dotične prijave, bez primjene kamate kojom se poreznom obvezniku naknađuje smanjenje vrijednosti novca do kojeg je došlo zbog proteka vremena nakon tog razdoblja prijave, do stvarnog plaćanja tih kamata, može uskratiti poreznom obvezniku odgovarajuću naknadu za gubitak koji je nastao nedostupnošću dotičnih iznosa i, prema tome, nije u skladu s nacionalnim djelotvornosti. Osim toga, takva praksa ne može naknaditi ekonomsko opterećenje iznosima nezakonito zadržanog poreza, protivno načelu porezne neutralnosti.

50

Uzimajući u obzir prethodno navedeno, nije potrebno razmatrati ova pitanja s obzirom na načela izravnog utjeka i proporcionalnosti.

51

S obzirom na prethodno navedeno, na prvo, drugo i treće pitanje u predmetu C-13/18 te na prvo i drugo pitanje kao i na prvi dio sedmog pitanja u predmetu C-126/18 valja odgovoriti tako da pravo Unije i, posebice, načela djelotvornosti i porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se protivi praksa države članice prema kojoj se kamate na višak odbitka PDV-a koji je ta država zadržala izvan razumnog roka protivno pravu Unije izračunavaju primjenom stope koja odgovara osnovnoj stopi nacionalne središnje banke, kada je, s jedne strane, ta stopa niža od one koju bi porezni obveznik koji nije kreditna institucija morao platiti da pozajmljuje iznos koji je jednak navedenom iznosu i kada, s druge strane, dotične kamate na višak odbitka PDV-a teku u razdoblju dotične prijave, bez primjene kamate kojom se poreznom obvezniku naknađuje smanjenje vrijednosti novca do kojeg je došlo zbog proteka vremena nakon tog razdoblja prijave,

do stvarnog plaćanja tih kamata.

Drugi dio sedmog pitanja u predmetu C-126/18

52

Drugim dijelom sedmog pitanja u predmetu C-126/18 sud koji je uputio zahtjev u biti pita trebaju li se pravo Unije i osobito načela djelotvornosti i ekvivalentnosti tumačiti na način da im se protivi praksa države članice koja na zahtjeve za plaćanje kamata na višak odbitka PDV-a zadržan zbog primjene nacionalne odredbe za koju je presuđeno da je protivna pravu Unije primjenjuje zastarni rok od pet godina.

53

U tom pogledu iz sudske prakse navedene u točki 37. ove presude proizlazi da je, u nedostatku zakonodavstva Unije, na unutarnjem pravnom poretku svake države članice da predvidi uvjete pod kojima se trebaju platiti kamate na iznose poreza naplaćenih protivno pravu Unije, pod uvjetom da se poštuju osobito načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

54

Što se tiče, kao prvo, načela djelotvornosti, Sud je priznao da je s pravom Unije spojivo utvrđivanje razumnih prekluzivnih rokova za podnošenje pravnih sredstava u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznik i uprava. Naime, iako istek takvih rokova po definiciji dovodi do djelomičnog ili potpunog odbijanja podnesenog pravnog sredstva, oni ne čine praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (presuda od 14. lipnja 2017., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 42. i navedena sudska praksa).

55

Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da bi mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat viška PDV-a bez vremenskog ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (presuda od 21. siječnja 2010., *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, t. 16.).

56

Sud je već presudio da je razuman nacionalni zastarni rok od tri godine koji teče od datuma osporene uplate (presuda od 11. srpnja 2002., *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, t. 35. i navedena sudska praksa).

57

U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev u predmetu C-126/18 proizlazi da nacionalna praksa o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se temelji na članku 164. stavku 1. Zakonika o poreznom postupku, omogućuje poreznom obvezniku da zatraži kamate kako bi naknadio gubitak koji je pretrpio od posljednjeg razdoblja prijave u 2005. zbog primjene uvjeta isplate. Sukladno toj nacionalnoj praksi, zahtjev za isplatu kamate treba podnijeti najkasnije zadnjeg dana pete kalendarske godine nakon stupanja na snagu Revizijskog zakona, 27. rujna 2011., koji je uveo postupak povrata viška odbitka PDV-a zadržanog zbog uvjeta isplate, odnosno do 31. prosinca 2016.

Dakle, navedena nacionalna praksa određuje da pravo traženja kamata na višak odbitka PDV-a koji je država zadržala protivno pravu Unije zastarijeva u roku od pet godina, koji teče od datuma stupanja na snagu nacionalnog zakonodavstva koje uvodi postupak povrata tog viška. Valja utvrditi da takva nacionalna praksa poštuje uvjete koji proizlaze iz načela djelotvornosti.

Što se tiče, kao drugo, načela ekvivalentnosti, Sud ne raspolaže nijednim elementom koji bi pobudio sumnju u spojivost nacionalne prakse o kojoj je riječ u glavnom postupku s tim načelom jer se na zahtjev za isplatu kamata primjenjuje isti zastarni rok od pet godina bez obzira na to temelji li se zahtjev na povredi prava Unije ili na kršenju unutarnjeg prava koje ima sličan predmet i svrhu.

S obzirom na prethodno navedeno, na drugi dio sedmog pitanja u predmetu C-126/18 valja odgovoriti tako da pravo Unije i osobito načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi praksa države članice koja na zahtjeve za plaćanje kamata na višak odbitka PDV-a zadržan zbog primjene nacionalne odredbe za koju je presuđeno da je protivna pravu Unije primjenjuje zastarni rok od pet godina.

Treće i četvrto pitanje u predmetu C-126/18

Svojim trećim i četvrtim pitanjem u predmetu C-126/18, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije i, osobito, članak 183. Direktive o PDV-u te načelo djelotvornosti tumačiti na način da im se protivi praksa države članice koja, kao prvo, uvjetuje plaćanje zatezne kamate koju porezna uprava duguje jer nije u zadanom roku podmirila tražbinu koja se odnosi na kamatu na povrat viška odbitka PDV-a zadržanog protivno pravu Unije podnošenjem posebnog zahtjeva, dok se u drugim slučajevima takva kamata dodjeljuje po službenoj dužnosti, i koja, kao drugo, primjenjuje tu kamatu računajući od isteka roka od 30 odnosno 45 dana određenog upravi za obradu takvog zahtjeva, a ne od datuma na koji je nastao taj višak.

Uvodno valja istaknuti da se ta pitanja ne odnose na kamate koje se primjenjuju na višak odbitka PDV-a zadržan protivno pravu Unije, nego na zateznu kamatu predviđenu člankom 37. stavcima 4. i 6. Zakonika o poreznom postupku, koji je primjenjiv u slučaju da uprava zakasni s plaćanjem iznosa koji povrat traži porezni obveznik. U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje u predmetu C-126/18 proizlazi da društvo Dalmandi Mezőgazdasági svoj zahtjev za plaćanje kamata na višak koji se odnosio na različit razdoblja prijave izmeću prosinca 2005. i lipnja 2011. nije podnijelo neposredno nakon stupanja na snagu Revizijskog zakona, kojim se uvodi postupak povrata viška odbitka PDV-a koji je Mađarska Država zadržala zbog uvjeta isplate tijekom 2011. godine, već tek 30. prosinca 2016. Međutim, zahtjev društva Dalmandi Mezőgazdasági za plaćanje zatezne kamate poevši od dana koji prethodi podnošenju tog zahtjeva i isteku roka koji uprava ima za obradu, na temelju članka 37. stavka 6. Zakonika o poreznom postupku, porezna uprava je odbila jer se bez zahtjeva upravi ne može pripisati nikakvo zakašnjenje.

63

Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 100. svojeg mišljenja, s obzirom na to da zateznu kamatu predviđenu člankom 37. stavcima 4. i 6. Zakonika o poreznom postupku porezna uprava duguje jer je kasnila s podmirenjem tražbine na zahtjev poreznog obveznika, plaćanje te kamate ne proizlazi izravno iz obveze na temelju prava Unije da se naknade gubici nastali nedostupnošću viška PDV-a zadržanog protivno pravu Unije, već iz toga što je porezna uprava prekršila postupovni rok koji joj je određen nacionalnim pravom.

64

Također ostaje činjenica da, kada se, kao u glavnom predmetu, tražbina temelji na povredi države članice prava Unije, na temelju djelotvornosti zahtjeva da ta država članica plati zateznu kamatu u slučaju da je uprava kasnila s podmirenjem te tražbine jer, ako bi to izostalo, države članice ne bi imale razlog da u najkraćem mogućem roku naknade učine te povrede koje su pretrpjeli porezni obveznici.

65

Što se tiče uvjeta pod kojima se plaćaju takve kamate, iz sudske prakse navedene u točki 37. ove presude proizlazi da je, u nedostatku zakonodavstva Unije, na unutarnjem pravnom poretку svake države članice da predvidi te uvjete, pod uvjetom da se poštuju osobito načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

66

Što se tiče načela djelotvornosti, obuhvaćenog trećim i četvrtim pitanjem u predmetu C-126/18, obveza poreznog obveznika da podnese zahtjev za plaćanje zatezne kamate koju porezna uprava duguje jer nije u zadanom roku podmirila tražbinu nastalu državnom povredom prava Unije ne može sama po sebi praktično onemogućiti izvršavanje prava na povrat viška PDV-a zadržanog protivno pravu Unije. Kao što je to napomenula mađarska vlada, podnošenjem takvog zahtjeva porezni obveznik obavještava poreznu upravu o svojoj tražbini i upravo taj zahtjev omogućuje upravi da provjeri iznos i pravni temelj dotične tražbine.

67

Uzimajući u obzir postupovnu autonomiju kojom države članice raspolažu kako bi u nacionalnom pravu predvidjele postupovne uvjete za plaćanje kamata na iznose poreza naplaćenih protivno

pravu Unije, obveza poreznog obveznika da podnese zahtjev za plaćanje zatezne kamate koju porezna uprava duguje jer nije u zadanom roku podmirila tražbinu nastalu državnom povredom prava Unije nije protivan načelu djelotvornosti.

68

Slijedom toga, nacionalna praksa koja primjenjuje zateznu kamatu predviđenu nacionalnim pravom kad porezna uprava kasni s podmirenjem tražbine na zahtjev poreznog obveznika računaju li od isteka roka od 30 odnosno 45 dana određenog upravi za obradu takvog zahtjeva nije protivna načelu djelotvornosti, bez obzira na to pojavljuje li se tražbina u kontekstu povrata viška PDV-a zadržanog protivno pravu Unije.

69

U tim okolnostima, na treće i četvrto pitanje u predmetu C-126/18 valja odgovoriti tako da pravo Unije i, osobito, načelo djelotvornosti treba tumačiti na način da im se ne protivi praksa države članice koja, kao prvo, uvjetuje plaćanje zatezne kamate koju porezna uprava duguje jer nije u zadanom roku podmirila tražbinu koja se odnosi na kamatu na povrat viška odbitka PDV-a zadržanog protivno pravu Unije podnošenjem posebnog zahtjeva, dok se u drugim slučajevima takva kamata dodjeljuje po službenoj dužnosti, i koja, kao drugo, primjenjuje tu kamatu računajući od isteka roka od 30 odnosno 45 dana određenog upravi za obradu takvog zahtjeva, a ne od datuma na koji je nastao taj višak.

Peto i šesto pitanje u predmetu C-126/18

70

Budući da je, s jedne strane, peto pitanje u predmetu C-126/18 postavljeno za slučaj da Sud na četvrto pitanje odgovori potvrdno i da je, s druge strane, šesto pitanje u tom predmetu postavljeno za slučaj da Sud na peto pitanje odgovori potvrdno, na ta pitanja nije potrebno odgovarati.

Osmo pitanje u predmetu C-126/18

71

Svojim osmim pitanjem u predmetu C-126/18 sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije i, osobito, članak 183. Direktive o PDV-u te načelo djelotvornosti tumačiti na način da im se protivi praksa države članice na temelju koje se plaćanje zatezne kamate koju porezna uprava duguje jer nije u zadanom roku podmirila tražbinu koja se odnosi na kamatu na povrat viška odbitka PDV-a zadržanog protivno pravu Unije odobrava, za razdoblje tijekom kojeg je nastao taj višak, samo ako je u prijavi poreznog obveznika koja se odnosi na razdoblje u kojem je država članica okončala povredu prava Unije naveden višak odbitka PDV-a.

72

U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje u predmetu 126/18 proizlazi da je društvu Dalmandi Mezőgazdasági isplaćena zatezna kamata u visini od 7000 HUF (oko 22 eura) zbog kršenja roka za postupanje po njegovu zahtjevu od 30. rujna 2016. za isplatu kamata na višak odbitka PDV-a zadržan protivno pravu Unije za razdoblje nakon podnošenja zahtjeva, dok mu je porezna uprava odbila isplatiti takvu kamatu za razdoblje prije podnošenja zahtjeva. Osim toga, nesporno je da u prijavi tog društva vezanoj za razdoblje tijekom kojeg je Mađarska Država okončala povredu prava Unije nije naveden višak odbitka PDV-a.

Međutim, kao što to proizlazi iz točaka 67. i 68. ove presude, porezna je uprava mogla, bez povrede načela djelotvornosti, odbiti platiti takvu zateznu kamatu koja se odnosi na razdoblje prije podnošenja zahtjeva.

U tim okolnostima nije potrebno odgovarati na pitanje je li, uzimajući u obzir zahtjeve koji proizlaze iz tog načela, uprava mogla odbiti plaćanje te kamate u odnosu na to isto razdoblje zbog razloga koji nije zakašnjelo podnošenje zahtjeva, a koji se odnosi na to da u prijavi poreznog obveznika koja se odnosi na razdoblje tijekom kojeg je Mađarska Država okončala navedenu povredu prava Unije nije naveden višak PDV-a.

Troškovi

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudovima koji su uputili zahtjeve, na tim je sudovima da odluče o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1.

Pravo Unije i, osobito, načela djelotvornosti i porezne neutralnosti treba tumačiti na način da im se protivi praksa države članice prema kojoj se kamate na višak odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je ta država zadržala izvan razumnog roka protivno pravu Unije izražavaju primjenom stope koja odgovara osnovnoj stopi nacionalne središnje banke, kada je, s jedne strane, ta stopa niža od one koju bi porezni obveznik koji nije kreditna institucija morao platiti da bi pozajmio iznos koji je jednak navedenom iznosu i kad, s druge strane, dotične kamate na višak odbitka PDV-a teku u razdoblju dotične prijave, bez primjene kamate kojom se poreznom obvezniku naknađuje smanjenje vrijednosti novca do kojeg je došlo zbog proteka vremena nakon tog razdoblja prijave, do stvarnog plaćanja tih kamata.

2.

Pravo Unije i osobito načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi praksa države članice koja na zahtjeve za plaćanje kamata na višak odbitka poreza na dodanu vrijednost zadržan zbog primjene nacionalne odredbe za koju je presuđeno da je protivna pravu Unije primjenjuje zastarni rok od pet godina.

3.

Pravo Unije i, osobito, načelo djelotvornosti treba tumačiti na način da im se ne protivi praksa države članice koja, kao prvo, uvjetuje plaćanje zatezne kamate koju porezna uprava duguje jer nije u zadanom roku podmirila tražbinu koja se odnosi na kamatu na povrat viška odbitka poreza na dodanu vrijednost zadržanog protivno pravu Unije podnošenjem posebnog zahtjeva, dok se u

drugim slu?ajevima takva kamata dodjeljuje po službenoj dužnosti, i koja, kao drugo, primjenjuje tu kamatu računajući od isteka roka od 30 odnosno 45 dana određenog upravi za obradu takvog zahtjeva, a ne od datuma na koji je nastao taj višak.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: ma?arski