

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

13. listopada 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Prodaja koja ne podliježe PDV-u – Neosnovano obračunan i plaćen PDV – Likvidacija dobavljača – Odbijanje poreznog tijela da kupcu vrati neosnovano plaćen PDV – Načela djelotvornosti, porezne neutralnosti i nediskriminacije”

U predmetu C-397/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 25. svibnja 2021., koju je Sud zaprimio 29. lipnja 2021., u postupku

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: M. L. Arastey Sahún, predsjednica vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj) i J. Passer, suci,

nezavisna odvjetnica : T. Papeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., Gy. Hajdu, ügyvéd,
- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i R. Kissné Berta, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, K. Talabér-Ritz i V. Uher, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (u daljnjem tekstu: društvo Humda) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeno vijeće Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: žalbeno vijeće) zbog toga što je potonja odbila zahtjev društva Humda za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji mu je bio neosnovano obračunan za transakciju koja ne podliježe PDV-u u Mađarskoj i odnosi se na imovinu koja se nalazi u drugoj državi članici.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 167. Direktive o PDV-u propisuje se:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

4 U članku 168. točki (a) te direktive propisuje se:

„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:

(a) 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.”

5 Članak 183. navedene direktive glasi:

„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

6 Člankom 2. točkom (a) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16)), u verziji primjenjivoj na glavni postupak, propisuje se:

„Porezu predviđenom ovim zakonom podliježu:

(a) isporuke robe ili usluga koje obavlja porezni obveznik, u tom svojstvu, na državnom području u zamjenu za naknadu.”

7 Člankom 39. tog zakona propisuje se:

„1. Mjesto pružanja usluga izravno povezanih s nepokretnom imovinom je mjesto gdje se imovina nalazi.

2. Isporuka usluga izravno povezanih s nepokretnom imovinom iz stavka 1. osobito obuhvaća: usluge agenata i stručnjaka za nekretnine, usluge poslovnog smještaja, prijenos prava korištenja u vezi s korištenjem nekretnina kao i usluge pripreme i koordinacije izvršenja radova na nekretninama.”

8 Člankom 64. stavkom 3. adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Zakon br. CL iz 2017.

o op?em poreznom postupku), u verziji koja se primjenjuje na ?injenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o op?em poreznom postupku), propisuje se:

„Odstupaju?i od stavka 1., ako porezni obveznik nije podnio zahtjev za povrat u poreznoj prijavi kojom se završava obra?un (pojednostavljeni obra?un) ili dobrovoljni obra?un (pojednostavljeni dobrovoljni obra?un), povrat zatraženog poreza na dodanu vrijednost izvršava se u roku od 30 dana koji po?inje te?i od dana zaprimanja porezne prijave, ali ni u kojem slu?aju prije datuma dospije?a; navedeni rok produljuje se na 45 dana ako je iznos povrata poreza ve?i od 1 000 000 [ma?arskih forinti (HUF) (oko 2500 eura)], ako je porezni obveznik na dan podnošenja prijave platio ukupni iznos naknade navedene na ra?unu, zajedno s porezom, za svaku od transakcija iz kojih proizlazi pravo na prenošenje PDV-a, ?ime ostvaruje svoje pravo na odbitak poreza za predmetno porezno razdoblje na temelju jednog ili više ra?una kojima se dokazuje izvršavanje tih transakcija, ili ako je njegov ukupni dug istekao na drugi na?in, a porezni obveznik u svojoj prijavi navede da je navedeni zahtjev ispunjen. Ako tijekom tog roka zapo?ne ili je u tijeku porezni nadzor nad poreznim obveznikom koji se odnosi na zatražena prora?unska sredstva, rok za dodjelu prora?unskih sredstava po?inje te?i od dana kad odluka o zaklju?cima nadzora postane pravomo?na. Za potrebe primjene ove odredbe, naknada se smatra pla?enom ako se njezina naplata izvrši isklju?ivo na temelju jamstva izvršenja koje je prethodno utvr?eno u ugovoru.”

9 ?lankom 65. stavkom 1. navedenog zakona odre?eno je:

„Ako porezna uprava zakasni s pla?anjem, dužna je za svaki dan kašnjenja platiti kamatu po stopi jednakoj stopi zatezne kazne. Iako se zakasnilo s pla?anjem, kamate se ne obra?unavaju ako zahtjev (prijava) nema pravnu osnovu u odnosu na više od 30 % zatraženog (prijavljenog) iznosa ili ako je pla?anje nemogu?e izvršiti zbog propusta poreznog obveznika ili osobe koja je obvezna dostaviti potrebne podatke.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Društvo ?iji je pravni sljednik društvo Humda ugovorilo je s društvom „BHA” Bíró H?téstechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (u daljnjem tekstu: društvo BHA) pružanje usluga u okviru projekta izgradnje ma?arskog paviljona na Svjetskoj izložbi koja se održala tijekom 2015. godine u Milanu (Italija) (u daljnjem tekstu: isporuka usluga o kojima je rije?). U vezi s tim uslugama društvo BHA izdalo je devet ra?una koji su uklju?ivali PDV u ukupnom iznosu od 486 620 000 HUF (oko 1 230 500 eura). Te ra?une platilo je društvo ?iji je pravni sljednik društvo Humda te je društvo BHA ma?arskoj poreznoj upravi uplatilo obra?unan PDV. Prilikom nadzora ta je porezna uprava utvrdila da na temelju ma?arskog zakonodavstva predmetni PDV nije dugovan u Ma?arskoj s obzirom na to da se isporuka usluga o kojima je rije? odnosila na imovinu koja se nalazila u Italiji. Stoga je PDV o kojem je rije? bio neosnovano obra?unan.

11 Društvo Humda je radi povrata neosnovano pla?enog iznosa PDV-a podnijelo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóságu (Porezna i carinska uprava sjeverne Budimpešte pri Državnoj poreznoj i carinskoj upravi, Ma?arska) zahtjev za povrat iznosa od 126 248 760 HUF (oko 320 000 eura), koji odgovara iznosu tog PDV-a, kao i zahtjev za pla?anje pripadaju?ih kamata. Prema mišljenju društva Humda, ?ak i ako je na njemu da zahtijeva povrat tog iznosa od izdavatelja ra?una u okviru gra?anskog postupka, na temelju kojeg ?e se zatim urediti njegova situacija kod nadležnog poreznog tijela, u ovom je slu?aju on suo?en s ?injenicom da je društvo BHA bilo predmet postupka likvidacije i da je, prema njegovu likvidatoru, tražbina društva Humda nenaplativa.

12 Budu?i da su ti zahtjevi i kasnija tužba pred žalbenim vije?em bili odbijeni, društvo Humda je pred sudom koji je uputio zahtjev, F?városi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Ma?arska), u biti zahtijevalo preinaku ili poništenje odluke koju je donijelo žalbeno vije?e.

Navedeni zahtjev se, prema informacijama sadržanima u zahtjevu za prethodnu odluku, u biti temelji na presudama Suda od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) i od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).

13 Žalbeno vijeće tvrdi da te presude nisu relevantne s obzirom na to da, u ovom slučaju, isporuka usluga o kojima je riječ nije obavljena na mađarskom državnom području i da nije došlo do nastanka prava društva Humda na odbitak. Nadalje, potonji nije želio ostvariti svoje pravo na odbitak. Međutim, u presudama na koje se to društvo poziva Sud je odlučio o neosnovanom plaćanju PDV-a koji je primatelj usluga platio isporučiteljima usluga na temelju računa koji je pogrešno sastavljen na temelju pravila o redovnom oporezivanju, dok je transakcija na koju se odnosio taj račun bila obuhvaćena mehanizmom prijenosa porezne obveze. Žalbeno vijeće ističe da se, s obzirom na to da pružanje predmetnih usluga nije obuhvaćeno područjem primjene mađarskog zakonodavstva o PDV-u, povrat koji zahtijeva društvo Humda ne može izvršiti.

14 Sud koji je uputio zahtjev pita se, s obzirom na navedene presude, jesu li primjenjive nacionalne odredbe i nacionalna upravna praksa u skladu s Direktivom o PDV-u i, konkretnije, s načelima djelotvornosti, neutralnosti PDV-a i zabrane diskriminacije. U tom pogledu pojašnjava da je u ovom slučaju povrat neosnovano plaćenog PDV-a nemoguć ili pretjerano otežan u okviru građanskopravnog postupka s obzirom na to da je, kao prvo, društvo BHA u međuvremenu bilo predmet postupka likvidacije, kao drugo, likvidator potonjeg izjavio da nije mogao izmijeniti račun koji je izdalo društvo BHA kada je još postojalo, kao treće, potonje nije zatražilo povrat poreza koji je neosnovano platilo, kao četvrto, društvo Humda ipak podnijelo tužbu u građanskom postupku protiv mađarske porezne uprave, kao peto, nije sporno da je PDV uplaćen u državnu blagajnu i šesto, svaka sumnja u utaju isključena.

15 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pita se je li, pod pretpostavkom da je društvo Humda ovlašteno izravno podnijeti zahtjev za povrat mađarskoj poreznoj upravi, potonja obvezna platiti zatezne kamate na iznos koji je predmet tog povrata i, u slučaju potvrdnog odgovora, koji se rokovi u tu svrhu moraju uzeti u obzir.

16 U tim je okolnostima Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe iz Direktive o PDV-u, s obzirom na njezina opća načela, posebno načela djelotvornosti i porezne neutralnosti, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis i nacionalna praksa koja se temelji na tom propisu, na temelju kojih, ako obveznik PDV-a pogreškom 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 onog opisanog u prethodnom pitanju, primatelju računa uopće ne dopušta da povrat PDV-a zatraži izravno od nacionalnog poreznog tijela ili mu se to dopušta samo ako je nemoguć 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 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?”

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

17 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja zajedno razmotriti, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u, u vezi s na?elima djelotvornosti i neutralnosti PDV-a, tuma?iti na na?in da joj se protivi propis države ?lanice na temelju kojeg porezni obveznik kojemu je drugi porezni obveznik isporučio uslugu ne može izravno od porezne uprave tražiti povrat iznosa koji odgovara PDV-u koji mu je neosnovano obra?unao taj dobavlja? i koji je potomji uplatio u državnu blagajnu, a povrat tog iznosa od navedenog dobavlja?a nije mogu? ili je pretjerano otežan zbog ?injenice da je potomji bio predmet postupka likvidacije.

18 Uvodno valja podsjetiti na to da se na?elo neutralnosti PDV-a, koje je u središtu zajedni?kog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije, osigurava mehanizmom prava na odbitak ?ija je svrha u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV?a dugovanog ili pla?enog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti i stoga osigurati neutralnost u odnosu na porezno optere?enje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti u na?elu same podliježu PDV?u (vidjeti u tom smislu presudu od 1. srpnja 2021., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, t. 28. i navedenu sudsku praksu). To?no je da iz zahtjeva za prethodnu odluku izri?ito ne proizlazi da društvo Humda ima pravo na odbitak PDV-a koji je neosnovano obra?unan i pla?en. Me?utim, budu?i da u svojem prvom i drugom pitanju sud koji je uputio zahtjev upu?uje na na?elo neutralnosti PDV-a, valja smatrati, pod uvjetom da to provjeri navedeni sud, da je društvo Humda ili društvo ?iji je ono pravni sljednik imalo pravo na odbitak tog PDV-a.

19 Uzimaju?i u obzir tu premisu, valja podsjetiti na to da su prema ustaljenoj sudskoj praksi, s obzirom na to da se u Direktivi o PDV-u ne predvi?a nijedna odredba o sravnjivanju neosnovano obra?unanog PDV?a, u na?elu države ?lanice dužne odrediti pretpostavke pod kojima se može sravniti neosnovano obra?unan PDV (vidjeti u tom smislu presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 38. i od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

20 Na državama ?lanicama je, kako bi osigurale neutralnost PDV-a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogu?nost sravnjivanja svakog poreza koji je neosnovano obra?unan kada osoba koja ispostavlja ra?un dokaže svoju dobru vjeru (presuda od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 27. i navedena sudska praksa).

21 Iz sudske prakse Suda tako?er proizlazi da je nacionalni propis na temelju kojeg, s jedne strane, dobavlja? koji je neosnovano platio PDV poreznim tijelima može zahtijevati njegov povrat i, s druge strane, kupac tih usluga može podnijeti gra?anskoopravnu tužbu zbog stjecanja bez osnove protiv tog dobavlja?a, u skladu s na?elima neutralnosti i djelotvornosti. Naime, takav sustav omogu?ava navedenom kupcu usluga, koji je snosio teret neosnovano obra?unatog poreza, dobivanje povrata neosnovano ispla?enih iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 39.).

22 Ako povrat PDV-a postane nemogu? ili pretjerano otežan, osobito u slu?aju insolventnosti dobavlja?a, na?elima neutralnosti PDV-a i djelotvornosti zahtijeva se da države ?lanice moraju predvidjeti potrebne instrumente kako bi kupac usluga mogao zatražiti povrat neosnovano obra?unanog i pla?enog PDV-a, osobito podnošenjem svojeg zahtjeva za povrat izravno protiv poreznog tijela (vidjeti u tom smislu presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 41. i od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, t. 48.).

23 Sud iz toga zaklju?uje da države ?lanice moraju radi poštovanja na?ela djelotvornosti predvidjeti instrumente i detaljna postupovna pravila potrebna kako bi se navedenom kupcu omogu?io povrat neosnovano obra?unanog poreza (presuda od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 41.).

24 Podložno uvodnim razmatranjima iznesenima u to?ki 18. ove presude, ta se sudska praksa može primijeniti na situaciju poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku. Naime, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi, s jedne strane, da se pružanje predmetnih usluga odnosilo na nekretninu koja se nalazi u državi ?lanici razli?itoj od one u kojoj je PDV pla?en pogreškom. Me?utim, u predmetu u kojem je donesena presuda od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), isporuke usluga isto tako nisu podlijevale PDV-u u predmetnoj državi ?lanici s obzirom na to da su pružene u drugoj državi ?lanici. S druge strane, iz tog zahtjeva proizlazi da u ovom slu?aju nije bilo ni zlouporabe ni utaje, s obzirom na to da su pružatelj usluga i kupac usluga bili u dobroj vjeri. Iz toga proizlazi da u glavnom postupku i u predmetu u kojem je donesena ta presuda ne postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda te je kupcu usluga nemogu?e ili pretjerano otežano ostvariti povrat neosnovano pla?enog PDV-a od pružatelja usluga jer je potonji u me?uvremenu bio predmet postupka likvidacije.

25 Suprotno onomu što je ma?arska vlada istaknula u svojim pisanim o?itovanjima, mogu?nost primjene sudske prakse koja proizlazi iz presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) ne može se dovesti u pitanje zbog toga što se spor u glavnom postupku ne odnosi na pravo kupca na odbitak. Naime, u toj presudi Sud nije uzeo u obzir takvo razlikovanje, nego se izjasnio op?enito. Usto, kao u ovom slu?aju, okolnosti predmeta u kojem je donesena navedena presuda odnosile su se na isporuku usluga koja ne podliježe PDV-u u državi ?lanici u kojoj je taj porez obra?unan i u ?iji je prora?un upla?en.

26 Me?utim, valja dodati da države ?lanice mogu uz formalne obveze poreznih obveznika predvidjeti sankcije koje ?e ih poticati na poštovanje tih obveza, s ciljem dobrog funkcioniranja sustava PDV-a i da se stoga može primijeniti upravna nov?ana sankcija protiv poreznog obveznika ?iji je zahtjev za povrat neosnovano pla?enog PDV-a posljedica njegova vlastita nemara (presuda od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 36. i navedena sudska praksa).

27 U tom pogledu Sud je pojasnio da pod pretpostavkom da se utvrdi nemar poreznog obveznika, što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi, doti?na država ?lanica mora upotrijebiti sredstva koja, iako omogu?uju djelotvorno ostvarivanje cilja nacionalnog propisa, što je mogu?e manje utje?u na na?ela utvr?ena zakonodavstvom Unije, poput na?ela neutralnosti PDV-a. Stoga je, uzimaju?i u obzir mjesto koje u zajedni?kom sustavu PDV-a pripada tom na?elu, sankcija u obliku apsolutnog odbijanja prava na povrat poreza koji je pogrešno iskazan na ra?unu i neosnovano pla?en neproporcionalna (presuda od 2. srpnja 2020., Teracult, C-81/18, EU:C:2020:520, t. 37. i navedena sudska praksa).

28 Valja podsjetiti i na to da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja pla?anja poreza ili zlouporabe cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i poti?e. Isto tako, Sud je uzastopno presu?ivao

da se osobe ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak neosnovano obra?unanog i pla?enog PDV-a ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlouporabe (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

29 Me?utim, iz spisa kojim Sud raspola?e proizlazi da propis o kojem je rije? u glavnom postupku, kako ga primjenjuje ma?arska porezna uprava, zapravo dovodi do toga da se kupcu odbija, u okolnostima opisanim u prvom pitanju i u slu?aju nepostojanja opasnosti od utaje ili zlouporabe poreznih obveznika o kojima je rije?, povrat PDV-a koji je neosnovano obra?unan i pla?en. Iz toga proizlazi da je, podložno provjerama koje mora provesti sud koji je uputio zahtjev, taj propis neproporcionalan.

30 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u, u vezi s na?elima djelotvornosti i neutralnosti PDV-a, treba tuma?iti na na?in da joj se protivi propis države ?lanice na temelju kojeg porezni obveznik kojemu je drugi porezni obveznik isporučio uslugu ne može izravno od porezne uprave zahtijevati povrat iznosa koji odgovara iznosu PDV-a koji mu je taj dobavlja? neosnovano obra?unao i koji je potonji uplatio u državnu blagajnu, kada je povrat tog iznosa od navedenog dobavlja?a nemogu? ili pretjerano ote?an zbog toga što je potonji bio predmet postupka likvidacije i kada se nikakva utaja ili zlouporaba ne mogu prigovoriti tim dvama poreznim obveznicima tako da ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda za tu državu ?lanicu.

Tre?e pitanje

31 Svojim tre?im pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tuma?iti na na?in da, u slu?aju da porezni obveznik kojemu je drugi porezni obveznik isporučio uslugu može izravno od porezne uprave zahtijevati povrat iznosa koji odgovara iznosu PDV-a koji mu je taj dobavlja? neosnovano obra?unao i koji je potonji uplatio u državnu blagajnu, ta uprava ima obvezu platiti kamate na taj iznos i, u slu?aju potvrdnog odgovora, za koje razdoblje i u skladu s kojim uvjetima.

32 Kad je rije? o obvezi pla?anja kamata, valja podsjetiti na to da je Sud u više navrata presudio da kada država ?lanica naplati poreze povredom pravnih pravila Unije, osobe imaju pravo ne samo na povrat neosnovano napla?enog poreza, nego i na povrat iznosa pla?enih toj državi ili iznosa koje je ona zadržala, a koji su izravno povezani s tim porezom. To tako?er obuhva?a gubitke koji proizlaze iz nedostupnosti nov?anih iznosa nakon preuranjenog dospje?a poreza. Stoga, na?elo prema kojem države ?lanice moraju s kamatama vratiti iznose poreza napla?enog protivno pravu Unije proizlazi iz prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 19. srpnja 2012. Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 25. i 26. i navedenu sudsku praksu).

33 Sud je dodao da je, ako u tom pogledu ne postoji zakonodavstvo Unije, na unutarnjem pravnom poretku svake države ?lanice da predvidi uvjete pod kojima se takve kamate moraju platiti, osobito stopu i na?in njihova izra?una (jednostavne ili složene kamate). Ti uvjeti moraju poštovati na?ela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno ne smiju biti nepovoljniji od onih koji se odnose na sli?ne zahtjeve utemeljene na odredbama nacionalnog prava niti ure?eni na na?in da prakti?no onemogu?uju ostvarivanje prava koja proizlaze iz pravnog poretka Unije (presuda od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 27. i navedena sudska praksa).

34 Me?utim, valja utvrditi da u glavnom postupku ma?arska porezna uprava nije zahtijevala pla?anje predmetnog PDV-a protivno zakonodavstvu Unije, nego na temelju ?lanka 203. Direktive o PDV-u, kojim se odre?uje da je „PDV du?na platiti svaka osoba koja iska?e PDV na ra?unu”,

tako da se PDV koji je neosnovano obračunan – duguje. Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da PDV iskazan na računu treba platiti izdavatelj tog računa, i u slučaju nepostojanja ikakve stvarne oporezive transakcije (presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 26.).

35 Stoga se u ovom slučaju ne može smatrati da je PDV naplaćen „povredom prava Unije” u smislu presude od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr. (C-591/10, EU:C:2012:478), tako da se iz navedene presude ne može izvesti nikakav zaključak u pogledu eventualnih kamata koje porezna uprava mora platiti u situaciji poput one u glavnom postupku.

36 S obzirom na prethodno navedeno, budući da, kao što to proizlazi iz odgovora na prva dva pitanja, postoji obveza država članica da predvide mogućnost ispravka ili povrata neosnovano obračunanog i plaćenog PDV-a poreznom obvezniku koji ima pravo na odbitak tako plaćenog PDV-a ako, konkretno, ne postoji rizik od gubitka poreznih prihoda za predmetnu državu članicu i ako se takav povrat tražbine PDV-a može, s obzirom na svoju prirodu, usporediti s „viškom PDV-a”, u smislu članka 183. Direktive o PDV-u, u slučaju poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, valja uputiti na potonju odredbu.

37 U tom pogledu Sud je utvrdio da iako se člankom 183. Direktive o PDV-u ne predviđa obveza plaćanja kamata na višak PDV-a koji treba vratiti niti se precizira trenutak od kojeg se takve kamate duguju, načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a zahtijeva da se financijski gubici koji su zbog neraspoloživosti svota o kojima je riječ tako nastali poreznom obvezniku nadoknade plaćanjem zateznih kamata (presude od 12. svibnja 2021., technoRent International i dr., C-844/19, EU:C:2021:378, t. 40.).

38 Međutim, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja je obilježena činjenicom da je povrat PDV-a pružatelja usluge koji ga je neosnovano obračunao nemoguć ili pretjerano otežan zbog toga što je potonji bio predmet postupka likvidacije, porezni obveznik koji je primatelj usluge i koji je platio neopravdani PDV snosi, u očekivanju povrata navedenog PDV-a, financijsku štetu zbog nedostupnosti iznosa koji odgovara iznosu tog poreza. U takvim okolnostima, ako porezna uprava ne vrati taj neosnovano plaćen PDV u razumnom roku nakon što je taj porezni obveznik u tom smislu podnio zahtjev koji se temelji na činjenici da je povrat neosnovano plaćen iznosa pružatelju usluge nemoguć ili pretjerano otežan, dolazi do povrede načela porezne neutralnosti.

39 Kad je riječ o pravilima za primjenu kamata na povrat neosnovano obračunanog i plaćenog PDV-a, iz točke 33. ove presude proizlazi da su, s obzirom na to da u tom pogledu ne postoji odredba Direktive o PDV-u, ta pravila obuhvaćena postupovnom autonomijom država članica, koja je ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

40 Kad je riječ o načelu djelotvornosti, jedinom načelu o kojem je riječ u ovom slučaju, ono zahtijeva da nacionalna pravila koja se osobito odnose na izračun kamata koje se eventualno duguju ne dovode do toga da se poreznom obvezniku uskrati odgovarajuća naknada za gubitak nastao povratom PDV-a do kojeg ne bi došlo u razumnom roku. Na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi je li to slučaj u ovom predmetu, s obzirom na sve okolnosti glavnog predmeta.

41 U tom pogledu treba podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, upravna tijela i nacionalni sudovi, koji u okviru svoje nadležnosti moraju primijeniti odredbe prava Unije, imaju dužnost osigurati puni učinak tih pravnih pravila (presuda od 12. svibnja 2021., technoRent International i dr., C-844/19, EU:C:2021:378, t. 52. i navedena sudska praksa), prema potrebi primjenjujući tumačenje koje je u skladu s unutarnjim pravom.

42 Obveza takvog tumačenja u skladu s nacionalnim pravom nalaže da nacionalni sud uzme u

obzir cjelokupno nacionalno pravo kako bi ocijenio u kojoj ga se mjeri može primijeniti a da to ne dovede do rezultata protivnog pravu Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2021., *technoRent International i dr.*, C-844/19, EU:C:2021:378, t. 53. i navedena sudska praksa).

43 Međutim, načelo usklađenog tumačenja nacionalnog prava ima određene granice. Naime, obveza nacionalnog suda da se pozove na sadržaj prava Unije prilikom tumačenja i primjene relevantnih pravila unutarnjeg prava ograničena je općim načelima prava, uključujući načelo pravne sigurnosti, i ne može služiti kao temelj *contra legem* tumačenja nacionalnog prava (presuda od 12. svibnja 2021., *technoRent International i dr.*, C-844/19, EU:C:2021:378, t. 54. i navedena sudska praksa).

44 U ovom slučaju biti na sudu koji je uputio zahtjev da razmotri je li moguće osigurati puni učinak prava Unije uzimajući u obzir cjelokupno nacionalno pravo i primjenjujući, prema potrebi, *mutatis mutandi* odredbe potonjeg prava.

45 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 183. Direktive o PDV-u, u vezi s načelom neutralnosti PDV-a, treba tumačiti na način da, u slučaju u kojem porezni obveznik kojemu je drugi porezni obveznik isporučio uslugu može izravno od porezne uprave zahtijevati povrat iznosa koji odgovara iznosu PDV-a koji mu je taj dobavljač neosnovano obračunao i koji je potonji uplatio u državnu blagajnu, ta uprava ima obvezu platiti kamate na taj iznos ako nije u razumnom roku vratila PDV nakon što se to od nje zahtijevalo. Pravila za primjenu kamata na taj iznos obuhvaćena su postupovnom autonomijom država članica, koja je uređena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, pri čemu se podrazumijeva da nacionalna pravila koja se osobito odnose na izračun eventualno dugovanih kamata ne smiju dovesti do toga da se poreznom obvezniku uskrati odgovarajuća naknada za gubitak uzrokovan zakašnjelim povratom tog iznosa. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da uini sve što je u njegovoj nadležnosti da osigura puni učinak tog članka 183. tumačenjem nacionalnog prava koje je u skladu s pravom Unije.

Troškovi

46 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

1. Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelima djelotvornosti i neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV),

treba tumačiti na način da joj se:

protivi propis države članice na temelju kojeg porezni obveznik kojemu je drugi porezni obveznik isporučio uslugu ne može izravno od porezne uprave zahtijevati povrat iznosa koji odgovara iznosu PDV-a koji mu je taj dobavljač neosnovano obračunao i koji je potonji uplatio u državnu blagajnu, kada je povrat tog iznosa od navedenog dobavljača nemoguć ili pretjerano otežan zbog toga što je potonji bio predmet postupka likvidacije i kada se nikakva utaja ili zlouporaba ne mogu prigovoriti tim dvama poreznim obveznicima tako da ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda za tu državu članicu.

2. **Članak 183. Direktive 2006/112, u vezi s načelom neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV),**

treba tumačiti na način da:

u slučaju u kojem porezni obveznik kojemu je drugi porezni obveznik isporučio uslugu može izravno od porezne uprave zahtijevati povrat iznosa koji odgovara iznosu PDV-a koji mu je taj dobavljač neosnovano obračunao i koji je potomji uplatio u državnu blagajnu, ta uprava ima obvezu platiti kamate na taj iznos ako nije u razumnom roku vratila PDV nakon što se to od nje zahtijevalo. Pravila za primjenu kamata na taj iznos obuhvaćena su postupovnom autonomijom država članica, koja je ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, pri čemu se podrazumijeva da nacionalna pravila koja se osobito odnose na izračun eventualno dugovanih kamata ne smiju dovesti do toga da se poreznom obvezniku uskrati odgovarajuća naknada za gubitak uzrokovan zakašnjelim povratom tog iznosa. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da učini sve što je u njegovoj nadležnosti da osigura puni učinak tog članka 183. tumačenjem nacionalnog prava koje je u skladu s pravom Unije.

Potpisi

* Jezik postupka: mađarski