

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

13. srpnja 2023.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Nacionalni propis kojim se predviđa mogućnost vremenski neograničenog zastoja zastarnog roka za podnošenje tužbe porezne uprave u slučaju sudskog postupka – Ponovljeni porezni postupak – Uredba br. 2988/95 – Područje primjene – Načela pravne sigurnosti i djelotvornosti prava Unije”

U predmetu C-615/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Szegedi Törvényszék (Sud u Segedinu, Mađarska), odlukom od 4. listopada 2021., koju je Sud zaprimio 4. listopada 2021., u postupku

Napfény-Toll Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca petog vijeća, D. Gratsias, M. Ilešić i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 10. studenoga 2022.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Napfény-Toll Kft., L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy i Gy. Tiborfi, *ügyvédek*,
- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i R. Kissné Berta, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, A. Ballesteros Panizo, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, F. Blanc, J. Jokubauskaitis i A. Sipos, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 2. veljače 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela pravne sigurnosti i djelotvornosti prava Unije u okviru primjene 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. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15., SL 2018., L 225, str. 1., SL 2018., L 329, str. 53., SL 2019., L 245, str. 9., SL 2019., L 289, str. 59. i SL 2020., L 191, str. 5.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Napfény-Toll Kft. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) u pogledu prava tog društva da od iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji duguje odbije iznos PDV-a koji se duguje na temelju različitih stjecanja robe izvršenih u lipnju 2010. te između studenoga 2010. i rujna 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Uvodna izjava 8. Direktive 2006/112 određuje:

„U skladu s Odlukom Vijeća 2000/597/EZ, Euratom, od 29. rujna 2000. o sustavu vlastitih sredstava Zajednice, [(SL 2000., L 253, str. 42.)], proračun Europskih zajednica treba se financirati, ne dovodeći u pitanje druge prihode, u cijelosti iz vlastitih sredstava Zajednice. Ta sredstva trebaju uključivati ona koja proizlaze iz PDV-a i dobivaju se primjenom jedinstvene porezne stope na osnovice za razrez poreza koje se utvrđuju na ujednačen način u skladu s propisima Zajednice.”

Uredba (EZ, Euratom) br. 2988/95

4 Članom 1. Uredbe Vijeća (EZ, Euratom) br. 2988/95 od 18. prosinca 1995. o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (SL 1995., L 312, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 5.) određeno je:

„1. Radi zaštite financijskih interesa Zajednic[a] ovime se usvajaju opća pravila homogenih provjera te upravnih mjera i kazni za nepravilnosti u odnosu na pravo Zajednice.

2. ‚Nepravilnost‘ znači povreda odredaba prava Zajednice koja proizlazi iz ukinjene ili propuštene radnje od strane gospodarskog subjekta, a što je dovelo ili je moglo dovesti u pitanje opći proračun Zajednica ili proračune kojima Zajednice upravljaju, bilo smanjenjem ili gubitkom prihoda iz vlastitih sredstava prikupljenih izravno u ime Zajednica, ili neopravdanim izdacima.”

5 Članak 3. stavci 1. i 3. te uredbe predviđa:

„1. Rok zastare za pokretanje postupka je četiri godine od dana kada je počinjena nepravilnost iz članka 1. stavka 1. [...]

U slučaju stalnih i ponovljenih nepravilnosti, rok zastare teže od dana prestanka nepravilnosti. U slučaju višegodišnjih programa, rok zastare teže do konačnog završetka programa.

Rok zastare prekida se radnjom nadležnog tijela o kojoj obavještuje dotičnu osobu, u vezi s istragom ili sudskim postupkom o nepravilnosti. Rok zastare ponovo teže nakon svake radnje koja uzrokuje prekid.

Međutim, zastara nastupa najkasnije na dan isteka razdoblja jednakog dvostrukom roku zastare, a[ko] [pritom] nadležno tijelo ne odredi kaznu, osim ako je upravni postupak suspendiran u skladu

s ?lankom 6. stavkom 1.

[...]

3. Države ?lanice zadržavaju mogućnost primjene duljeg razdoblja od onog propisanog stavcima 1. i 2.”

Odluka 2007/436/EZ

6 Odluka Vijeća 2007/436/EZ, Euratom od 7. lipnja 2007. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica (SL 2007., L 163, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 15., str. 141.), kojom je stavljena izvan snage i zamijenjena Odluka 2000/597, u ?lanku 2. stavku 1. točki (b) određuje:

„Sljedeći prihodi ?ine vlastita sredstva koja se unose u opći proračun Europske unije:

[...]

b) [...] primjena jedinstvene stope u svim državama ?lanicama na usklađene osnovice za procjenu PDV-a utvrđena u skladu s pravilima Zajednice [...]

Mađarsko pravo

Propis o zastoju zastarnih rokova u poreznim stvarima

7 U skladu s ?lankom 164. az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o uvođenju Zakonika o poreznom postupku) [*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI.14.)], u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: prijašnji Zakonik o poreznom postupku):

„(1) Pravo na obračun pore astarijeva nakon pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je trebalo podnijeti poreznu prijavu ili obavijest, ako porezna prijava ili obavijest nisu podnesene, nakon pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je trebalo platiti porez.

[...]

(5) U slučaju sudskog nadzora nad odlukom poreznog tijela, rok zastare prava na obračun točnog iznosa dugovanog poreza ne teče tijekom razdoblja od datuma kada je odluka drugostupanjskog poreznog tijela postala konačna do datuma kada je sudska odluka postala pravomoćna te stoga, u slučaju žalbe, do donošenja odluke o njoj.”

8 Prijašnji Zakonik o poreznom postupku stavljen je izvan snage i zamijenjen od 1. siječnja 2018. odredbama az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényja (Zakon CLI iz 2017. o ustrojstvu porezne uprave) (*Magyar Közlöny* 2017/192), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, i odredbama az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényja (Zakon CL iz 2017. o uvođenju Zakonika o poreznom postupku) (*Magyar Közlöny* 2017/192), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: novi Zakonik o poreznom postupku).

9 ?lanak 203. stavak 3. novog Zakonika o poreznom postupku u bitnome preuzima sadržaj ?lanka 164. prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku. Na temelju tog ?lanka 203. stavka 3., ako je porezni obveznik podnio tužbu u upravnom sporu protiv odluke poreznog tijela, rok zastare prava na obračun točnog iznosa dugovanog poreza ne teče tijekom razdoblja od datuma kada je

odluka drugostupanjskog poreznog tijela postala konažna do datuma kada je sudska odluka postala pravomožna ili, u slučaju žalbe, do donošenja odluke o njoj.

10 Članak 203. stavak 7. točka (c) tog novog Zakonika o poreznom postupku određuje da se rok zastare prava na obračun poreza produljuje za dvanaest mjeseci, među ostalim, ako u okviru tužbe u upravnom sporu podnesene protiv odluke poreznog tijela sud koji o njoj odlučuje naloži provođenje novog postupka.

11 U skladu s člankom 271. stavkom 1. novog Zakonika o poreznom postupku, odredbe tog novog zakonika, uključujući i odredbe članka 203. stavka 7. točke (c) navedenog novog zakonika, treba primijeniti na postupke koji su pokrenuti ili ponovljeni nakon stupanja na snagu tog novog zakonika.

Sudska praksa u vezi s primjenom propisa o zastoju zastarnih rokova u području oporezivanja

12 U presudi Kfv.I.35.343/2019/11 Kúria (Vrhovni sud, Mađarska) je, kad je riječ o cilju koji se želi postići propisom o zastoju zastarnih rokova u području oporezivanja, navela:

„U okviru prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku primjenjivost zastoja i produljenja zastarnog roka uvjetuje sama činjenica ‚sudskog nadzora‘, a ne sadržaj odluke kojom se taj nadzor završava. Sudski nadzor započinje podnošenjem tužbe [...] Nakon što je utvrđena ništavost, ništava odluka ne može imati nikakav pravni učinak *ex tunc*; međutim, porezno tijelo može zbog sudskog nadzora donijeti odluku koja može proizvoditi pravne učinke u roku koji je predviđen tim prijašnjim zakonikom.”

13 Odlukom od 25. siječnja 2022., koja je dakle donesena nakon upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku, Alkotmánybíróság (Ustavni sud, Mađarska) poništio je članak 271. stavak 1. novog Zakonika o poreznom postupku u dijelu u kojem je sadržavao pojam „ponovljen” zato što je taj izraz u biti doveo do toga da je produljenje zastarnog roka iz članka 203. stavka 7. točke (c) tog novog zakonika retroaktivno primjenjivo na ponovljene postupke koji su u tijeku.

Glavni postupak i prethodno pitanje

14 Napfény-Toll je od dugovanog iznosa PDV-a odbio iznos poreza koji je dugovao na temelju različitih stjecanja robe izvršenih lipnju 2010. te između studenoga 2010. i rujna 2011.

15 U prosincu 2011. Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Državna porezna i carinska uprava – Uprava u Budimpešti-Jug, Mađarska) pokrenuo je kao prvostupanjsko porezno tijelo porezni nadzor o kojem je Napfény-Toll bio obaviješten 13. dana tog mjeseca.

16 Nakon što je taj nadzor proveden ta je uprava zaključila da dio poreza koji je Napfény-Toll odbio u pogledu razdoblja o kojima je riječ nije smio biti odbijen jer jedan dio računa predloženih u tu svrhu ne odgovara niti jednoj stvarnoj gospodarskoj transakciji, a drugi je dio porezne utaje za koju je Napfény-Toll znao. Posljedično, odlukom od 8. listopada 2015. (u daljnjem tekstu: prvostupanjska upravna odluka) navedena je uprava zahtijevala od Napfény-Tolla plaćanje poreznog duga u ukupnom iznosu od 144 785 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 464 581 eura) te mu je izrekla novčanu kaznu u iznosu od 108 588 000 HUF (oko 348 433 eura) i naložila plaćanje zateznih kamata u iznosu od 46 080 000 HUF (oko 147 860 eura).

Prva drugostupanjska upravna odluka

17 Odlukom od 11. prosinca 2015., dostavljenom 14. prosinca 2015. (u daljnjem tekstu: prva drugostupanjska upravna odluka), Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Državna uprava za poreze i carine – Glavna uprava regije središnje

Mađarske, Mađarska, u daljnjem tekstu: Općina uprava regije središnje Mađarske), s obzirom na to da je postao žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, kojem je Napfény-Toll podnio žalbu, kao drugostupanjsko porezno tijelo ukinuo je prvostupanjsku upravnu odluku u dijelu koji se odnosi na plaćanje zateznih kamata naloženo Napfény-Tollu, a u preostalom dijelu odbio je tu žalbu. Napfény-Toll podnio je tužbu protiv prve drugostupanjske upravne odluke.

18 Presudom od 2. ožujka 2018., koja je postala pravomoćna istog dana, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) poništio je prvu drugostupanjsku upravnu odluku i naložio provođenje novog postupka. Kako bi utemeljio svoju presudu, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) naveo je da je utvrdio da je obrazloženje te prve upravne odluke proturječno. Naime, iako se činjenice navedene u toj upravnoj odluci razlikuju od onih utvrđenih u prvostupanjskoj upravnoj odluci, u njoj je istodobno navedeno da je prvostupanjsko porezno tijelo pravilno utvrdilo činjenice.

Druga drugostupanjska upravna odluka

19 Odlukom od 5. ožujka 2018., koja je društvu Napfény-Toll dostavljena 7. ožujka 2018. (u daljnjem tekstu: druga drugostupanjska upravna odluka), Glavna uprava regije središnje Mađarske u bitnome je potvrdila prvostupanjsku upravnu odluku. Tom je odlukom ipak smanjen iznos zateznih kamata koje je plaćanje naloženo Napfény-Tollu.

20 Presudom od 5. srpnja 2018., koja je istog dana postala pravomoćna, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti), kojem je društvo Napfény-Toll podnijelo tužbu, poništio je drugu drugostupanjsku upravnu odluku i naložio pokretanje novog postupka jer je, s jedne strane, drugom drugostupanjskom upravnom odlukom, donesenom prvog radnog dana nakon objave presude od 2. ožujka 2018., u velikom dijelu riječi do riječi preuzeta prva drugostupanjska upravna odluka, ali ipak nije naveo u kojoj je mjeri tom drugom upravnom odlukom izmijenjeno utvrđenje iz prvostupanjske upravne odluke, s obzirom na to da su posljedice koje proizlaze iz te presude od 2. ožujka 2018. bile samo formalne i, s druge strane, druga drugostupanjska upravna odluka i dalje je sadržavala proturječne zaključke u pogledu toga jesu li zaista bile provedene transakcije o kojima je riječ.

21 Presudom od 30. siječnja 2020. Kúria (Vrhovni sud), kojoj je porezna uprava podnijela žalbu, potvrdila je meritum presude od 5. srpnja 2018. S jedne strane, s obzirom na to da je u obrazloženju druge drugostupanjske odluke preuzeto obrazloženje prve drugostupanjske odluke, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) pravilno je ustanovio da Glavna uprava regije središnje Mađarske nije postupila u skladu s obvezujućim smjernicama utvrđenima u presudi od 2. ožujka 2018. Točno je da je ta glavna uprava na raspolaganju imala, kao što je i sama istaknula, samo kratko vrijeme do zastarijevanja prava na obračun poreza, a time i naplativog iznosa PDV-a, ali takva je okolnost nije oslobađala dužnosti izvršavanja svojih zakonskih obveza. S druge strane, Kúria (Vrhovni sud) je, kao i Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti), presudila da je obrazloženje druge drugostupanjske upravne odluke proturječno.

Treća drugostupanjska upravna odluka

22 Odlukom od 6. travnja 2020. (u daljnjem tekstu: treća drugostupanjska upravna odluka) Glavna uprava regije središnje Mađarske potvrdila je prvostupanjsku upravnu odluku, ali je izmijenila iznos zateznih kamata koje je plaćanje naloženo društvu Napfény-Toll. Kako bi opravdala svoje stajalište, ta je glavna uprava navela da nije utvrdila činjenice razližite od onih koje su utvrđene u prvostupanjskoj upravnoj odluci, u kojoj su te činjenice bile točno utvrđene.

23 Napfény-Toll je podnio tužbu protiv treće drugostupanjske odluke Szegedi Törvényszék

(Sud u Segedinu, Mađarska), sudu koji je uputio zahtjev, uz obrazloženje, među ostalim, da na temelju članka 164. stavaka 1. i 5. prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku pravo poreznog tijela na obračun iznosa naplativog PDV-a zastarijeva nakon pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je porezna prijava ili obavijest bila podnesena ili, ako porezna prijava ili obavijest nisu podnesene, posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je trebalo podmiriti navedeni porez. Pravo poreznog tijela na obračun iznosa PDV-a koji valja naplatiti u pogledu razdoblja o kojima je riječ prestalo je prije datuma donošenja treće drugostupanjske odluke. Naime, Napfény-Toll smatra da je ponovljeno donošenje odluka suprotno načelu pravne sigurnosti, koje zastara mora štiti. To vrijedi tim više jer bi, ako bi u predmetu o kojem je riječ u glavnom postupku bio nanovo pokrenut postupak, to bilo zato što Glavna uprava regije središnje Mađarske nije postupila u skladu sa smjernicama iz prve sudske odluke. Stoga je ta glavna uprava kriva što se postupak o kojem je riječ u glavnom postupku otegnuo na gotovo deset godina od početka poreznog nadzora o kojem je obaviješten Napfény-Toll.

24 U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev isti je da članak 164. stavak 5. prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku ne predviđa gornju granicu broja ponovljenih postupaka koje porezna uprava može provesti ili ukupnog trajanja zastoja tog postupka. Međutim, u skladu sa sudskom praksom Kúrije (Vrhovni sud) zastara ne može tijekom cjelokupnog trajanja sudskog nadzora nad odlukom te uprave. Posljedično, nema ograničenja trajanja zastoja zastarnog roka u slučaju sudskog nadzora, tako da bi se pravo poreznog tijela na obračun iznosa naplativog PDV-a moglo produljiti za više godina ili čak, u ekstremnim slučajevima, za više desetljeća. Zbog toga sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti propisa o kojem je riječ u glavnom postupku i upravne prakse povezane s njime s načelima pravne sigurnosti i djelotvornosti.

25 U tim je okolnostima Szegedi Törvényszék (Sud u Segedinu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li načelo pravne sigurnosti kao i načelo djelotvornosti, koja su dio prava [Unije], tumačiti na način da im se ne protivi propis određene države članice koji sudu ne ostavlja nikakvu marginu prosudbe, kao što je to članak 164. stavak 5. [prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku], kao ni praksa koja se temelji na tom propisu, na temelju kojih se, u području [PDV-a], rok zastare prava porezne uprave na obračun poreza prekida tijekom cjelokupnog trajanja sudskog nadzora, bez obzira na broj ponovljenih upravnih poreznih postupaka – a da se pritom ne ograničava ukupno trajanje prekidâ u slučaju nekoliko uzastopnih sudskih nadzora – i u slučaju da sud prilikom donošenja presude o odluci poreznog tijela donesenoj u okviru ponovljenog postupka nakon prethodne sudske odluke utvrdi da porezno tijelo nije postupilo u skladu sa smjernicama iz te sudske odluke, drugim riječima, kad je zbog navedenog tijela proveden novi sudski postupak?”

Postupak nakon upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku

26 Nakon upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev je dopisom od 3. svibnja 2022. Sudu dostavio presliku odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud, Mađarska) od 25. siječnja 2022., kojom je taj sud ukinuo članak 271. stavak 1. novog Zakonika o poreznom postupku, u dijelu u kojem je ta odredba sadržavala pojam „ponovljeni”, kao i presliku druge odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud) od 26. travnja 2022., koja je također donesena u pogledu toga.

27 Dopisom od 30. lipnja 2022. Sud je pozvao sud koji je uputio zahtjev da potvrdi, s obzirom na određene navode koje je potonji prvotno dostavio, da nakon odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud) o ukidanju članka 271. stavka 1. novog Zakonika o poreznom postupku, u dijelu u kojem je ta odredba sadržavala pojam „ponovljeni”, postupak o kojem je riječ u glavnom postupku u svakom slučaju nije zastario.

28 Dopisom od 7. srpnja 2022. sud koji je uputio zahtjev naveo je, u biti, da je jedini u?inak te odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud) bilo nastupanje zastare prava porezne uprave da obra?una iznos napla?enog PDV-a koji treba iznova platiti u pogledu poreznog razdoblja 2010. Suprotno tomu, u pogledu financijske godine 2011., okolnost je li došlo do zastare postupanja porezne uprave ovisit ?e o odgovoru Suda. Suprotno tomu, kad je rije? o poreznom razdoblju 2011., taj je sud naveo da ?e to je li to pravo porezne uprave zastarjelo procijeniti ovisno o odgovoru koji ?e Sud dati na postavljeno pitanje.

O prethodnom pitanju

29 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li na?ela pravne sigurnosti i djelotvornosti prava Unije tuma?iti na na?in da im se protivi propis države ?lanice i s njime povezana upravna praksa na temelju kojih, u podru?ju PDV-a, rok u kojem zastarijeva pravo porezne uprave na obra?un tog poreza ne te?e tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora, neovisno o broju puta kada se isti upravni porezni postupak morao ponoviti nakon provo?enja tih nadzora i bez ograni?enja ukupnog trajanja zastoja tog roka, uklju?uju?i slu?aj u kojem sud – koji odlu?uje o odluci poreznog tijela o kojem je rije? donesenoj u okviru ponovljenog postupka nakon donošenja te prijašnje sudske odluke – utvrdi da to porezno tijelo nije postupilo u skladu sa smjernicama iz te sudske odluke.

30 Uvodno valja istaknuti da, prema sadašnjem stanju prava Unije, to pravo niti odre?uje rok u kojem zastarijeva pravo porezne prave na obra?un PDV-a niti, *a fortiori*, pobliže odre?uje slu?ajeve u kojima bi takav rok trebao ne te?i.

31 To?no je da Uredba br. 2988/95, navedena na raspravi pred Sudom, postavlja odre?ene zahtjeve u pogledu izra?una i zastoja zastarnih rokova za pokretanje postupaka zbog nepravilnosti predvi?enih tom uredbom. Me?utim, iz ?lanka 1. stavka 2. navedene uredbe proizlazi da se ona primjenjuje samo u slu?aju štete za prora?un Unije zbog smanjenja ili brisanja prihoda iz vlastitih sredstava „napla?enih izravno u ime Unije”. Iako iz uvodne izjave 8. Direktive 2006/112 i ?lanka 2. stavka 1. to?ke (b) Odluke 2007/436 proizlazi da su vlastita sredstva Unije prihodi od primjene jedinstvene stope koja vrijedi za sve države ?lanice na uskla?enu osnovicu PDV-a, tako da, u skladu sa sudskom praksom Suda, postoji veza izme?u ubiranja prihoda od PDV-a u skladu s primjenjivim pravom Unije i stavljanja na raspolaganje odgovaraju?ih sredstava PDV-a prora?unu Unije (presuda od 26. velja?e 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26.). ipak se ne može smatrati da je PDV napla?en izravno za ra?un Unije u smislu ?lanka 1. stavka 2. Uredbe br. 2988/95.

32 Naime, s jedne strane, taj porez ubiru porezni obveznici, a tek ga zatim oni pla?aju državama ?lanicama. S druge strane, u skladu s ?lankom 1. Uredbe Vije?a (EEZ, Euratom) br. 1553/89 od 29. svibnja 1989. o kona?nom jedinstvenom režimu ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz poreza na dodanu vrijednost (SL 1989., L 155, str. 9.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 2., str. 24.), vlastita sredstva Unije koja se temelje na PDV-u ne sastoje se samo od postotka prihoda od navedenog poreza koji je stvarno napla?en, nego se izra?unavaju primjenom jedinstvene stope na poreznu osnovicu PDV-a država ?lanica, koja se izra?unava u skladu s ?lankom 3. te uredbe i na koju se primjenjuju razne prilagodbe predvi?ene odredbama navedene uredbe.

33 U tom pogledu, to?no je da je Sud priznao primjenjivost Konvencije sastavljene na temelju ?lanka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica, potpisane u Luxembourg 26. srpnja 1995. (SL 1995., C 316, str. 48.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 14., str. 49.) na slu?ajeve prijevare u pogledu prihoda koji proizlaze iz primjene jedinstvene stope na uskla?enu osnovicu PDV-a utvr?enu u skladu s pravilima Unije.

Međutim, članak 1. navedene konvencije pobliže ne određuje, za razliku od jasnog teksta članka 1. stavka 2. Uredbe br. 2988/95, uvjet o izravnom ubiranju prihoda o kojima je riječ za račun Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2015, Taricco i dr., C-105/14, EU:C:2015:555, t. 41.).

34 U nedostatku primjenjivih odredaba prava Unije, na državama članicama je da utvrde i primjenjuju nacionalna pravila o zastari u području prava porezne uprave da obračun dugovani PDV, uključujući ona o detaljnim pravilima o zastoji i/ili prekidi te zastare (vidjeti analogijom presudu od 21. siječnja 2021., Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, t. 45.).

35 Međutim, iako su utvrđivanje i primjena tih pravila u nadležnosti država članica, potonje moraju izvršavati tu nadležnost uz poštovanje prava Unije, koje zahtijeva utvrđivanje razumnih rokova koji štite i poreznog obveznika i upravu o kojoj je riječ (vidjeti analogijom presudu od 8. rujna 2011, Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, t. 36.).

36 S tim u vezi Sud je presudio da je petogodišnji zastarni rok koji se primjenjuje na zahtjeve za povrat preplaćenog PDV-a koji počinje teći od kraja kalendarske godine tijekom koje je istekao rok za plaćanje poreza u skladu s pravom Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 20. prosinca 2017., Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, t. 43.).

37 S obzirom na tu sudsku praksu, rok zastare prava porezne uprave da utvrdi dugovani PDV koji bi, kao u predmetu o kojem je riječ u glavnom postupku, tekao pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je trebala biti podnesena prijava ili obavijest u vezi s tim porezom ili, u nedostatku takve prijave ili takve obavijesti, od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je porez trebao biti plaćen, analogijom treba smatrati usklađenim s pravom Unije.

38 U tom se kontekstu sud koji je uputio zahtjev pita treba li na temelju pravne sigurnosti i djelotvornosti tumačiti na način da im se protivi to da takav zastarni rok može ne teći tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora.

39 Kao prvo, valja podsjetiti na to da je na temelju pravne sigurnosti dio pravnog poretka Unije i da ga stoga države članice moraju poštovati prilikom izvršavanja svojih nadležnosti navedenih u točkama 31. i 32. ove presude (vidjeti u tom smislu presude od 10. prosinca 2015., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, t. 30. i navedenu sudsku praksu i od 20. svibnja 2021., BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, neobjavljeni, EU:C:2021:410, t. 45.).

40 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, cilj tog na temelju pravne sigurnosti je osigurati predvidljivost situacija i pravnih odnosa te ono osobito zahtijeva da se situacija poreznog obveznika u pogledu njegovih prava i obveza u odnosu na poreznu ili carinsku upravu ne može vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (presuda od 10. prosinca 2015., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, t. 31. i navedena sudska praksa), što znači da se taj porezni obveznik, kako bi se mogao korisno pozvati na primjenu navedenog na temelju pravne sigurnosti, može pozivati na određenu pravnu situaciju.

41 Međutim, budući da je prije isteka zastarnog roka predviđenog u tu svrhu porezna uprava obavijestila poreznog obveznika o kojem je riječ o svojoj namjeri da preispita njegovu poreznu situaciju i stoga implicitno povuče svoju odluku o prihvaćanju njegove prijave, taj se porezni obveznik više ne može pozivati na situaciju koja bi nastala na temelju te prijave, tako da u takvom slučaju i u nedostatku drugih okolnosti nije povrijeđeno na temelju pravne sigurnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 40.).

42 Osim toga, budući da zahtjevi koji proizlaze iz primjene na temelju pravne sigurnosti nisu apsolutni, države članice moraju osigurati njihovo odvajanje s drugim zahtjevima koji su svojstveni njihovoj pripadnosti Uniji, osobito onima navedenima u članku 4. stavku 3. UFEU-a, da

poduzmu sve odgovarajuće mjere, opće ili posebne, kako bi osigurale ispunjavanje obveza koje proizlaze iz Ugovora ili akata koje su donijele institucije na temelju potonjih. Stoga nacionalna pravila kojima se utvrđuju podrobna pravila o zastoji roka zastare prava porezne uprave na utvrđivanje dugovanog PDV-a moraju biti oblikovana tako da se postigne ravnoteža između, s jedne strane, zahtjeva svojstvenih primjeni tog načela i, s druge strane, zahtjeva koji omogućuju djelotvornu i učinkovitu provedbu Direktive 2006/112, pri čemu tu ravnotežu treba ocijeniti uzimajući u obzir sve elemente nacionalnog sustava zastare (vidjeti analogijom presudu od 21. siječnja 2021., *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, t. 49. i 50.).

43 Međutim, iako nacionalni propis i upravna praksa, poput onih koje je opisao sud koji je uputio zahtjev, čija predvidljivost primjene na osobe nije osporena u glavnom postupku, mogu dovesti do produljenja trajanja takvog zastarnog roka, oni ipak načelno ne mogu dovesti u pitanje situaciju poreznih obveznika o kojima je riječ. Suprotno tomu, takav zastoj omogućuje izbjegavanje toga da djelotvorna i učinkovita primjena Direktive 2006/112 bude ugrožena podnošenjem odgođajućih pravnih sredstava i posljedično da bude ugrožena zbog sustavne opasnosti od nekažnjavanja djela koja čine povrede te direktive (vidjeti analogijom presudu od 21. siječnja 2021., *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, t. 53. i 56.).

44 Slijedom toga, valja utvrditi da se načelu pravne sigurnosti ne protive nacionalni propis i upravna praksa kojima se predviđa da rok u kojem zastarijeva pravo porezne uprave na obračun PDV-a ne teče tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora, i to neovisno o broju puta kada se upravni porezni postupak o kojem je riječ morao ponoviti nakon provođenja tih nadzora i bez ograničenja ukupnog trajanja zastoja tog roka.

45 Kao drugo, što se tiče načela djelotvornosti, na koje se sud koji je uputio zahtjev također poziva u svojem pitanju, valja podsjetiti na to da se njime, zajedno s načelom ekvivalentnosti, čije poštovanje navedeni sud nije doveo u pitanje, uređuje postupovna autonomija koju države članice imaju u pogledu utvrđivanja podrobnih pravila o provedbi prava koja pravni poredak Unije dodjeljuje pojedincima kada pravo Unije ne sadržava posebne propise u tom pogledu.

46 Pravila prava Unije o rokovima u kojima zastarijevaju prava i obveze predviđeni Direktivom 2006/112, kao i o uvjetima za zastoj tih rokova, predstavljaju podrobna pravila o provedbi odredaba te direktive te stoga moraju biti skladu s načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti (vidjeti u tom smislu osobito presude od 20. prosinca 2017., *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, t. 37.; od 26. travnja 2018., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 38.; od 14. veljače 2019., *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, t. 35. i od 23. travnja 2020., *Sole-Mizo et Dalmandi Mezgazdasági*, C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, t. 53.), što se uostalom ne osporava u predmetnom slučaju.

47 Slijedom toga, u skladu s načelom djelotvornosti, ta postupovna podrobna pravila ne smiju biti oblikovana tako da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja dodjeljuje pravni poredak Unije (vidjeti u tom smislu presude od 19. srpnja 2012., *Littlewoods Retail i dr.*, C-591/10, EU:C:2012:478, t. 28. i od 28. lipnja 2022., *Komisija/Španjolska* (Zakonodavčeva povreda prava Unije), C-278/20, EU:C:2022:503, t. 33.).

48 Međutim, činjenica da nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa predviđaju zastoj roka zastare prava porezne uprave na utvrđivanje PDV-a tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora, pravo porezne uprave na obračun PDV-a tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora, i to neovisno o broju puta kada se upravni porezni postupak morao ponoviti nakon provođenja tih nadzora i bez ograničenja ukupnog trajanja zastoja tog roka, ne može u praksi onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarivanje prava koja dodjeljuje pravni poredak Unije.

49 Naime, zastoj roka zastare prava porezne uprave da utvrdi taj porez tijekom cjelokupnog

trajanja sudskih nadzora ni na koji način ne sprežava tog poreznog obveznika da se poziva na prava koja dodjeljuje pravni poredak Unije, a osobito Direktiva 2006/112, nego, naprotiv, ima za cilj omogućiti navedenom poreznom obvezniku da se korisno poziva na prava koja ima na temelju prava Unije, a istodobno i štiti prava porezne uprave.

50 Osim toga, u predmetnom slučaju iz opisa činjenica u zahtjevu za prethodnu odluku proizlazi da je tužitelj iz glavnog postupka mogao podnijeti pravna sredstva protiv odluka koje je uzastopno donosila porezna uprava i, u tim ponovljenim slučajevima, istaknuti prava koja ima na temelju prava Unije. Osobito, unatoč postojanju propisa i upravne prakse o kojima je riječ u glavnom postupku, taj se tužitelj na temelju načela pravne sigurnosti mogao pozvati na obvezu država članica da predvide razumni zastarni rok u kojem ta uprava može ponovno pokrenuti postupak ispitivanja situacije poreznog obveznika. Tako iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi, što su uostalom na raspravi pred Sudom potvrdili i mađarska vlada i tužitelj iz glavnog postupka, da više ne postoji pravo porezne uprave da obračuna PDV koji se duguje u pogledu transakcija izvršenih u lipnju 2010. a da ona nije donijela rješenje o ispravku u skladu s odredbama Direktive 2006/112.

51 Stoga valja utvrditi da se načelu djelotvornosti ne protive ni nacionalni propis ni upravna praksa kojima se predviđa da rok zastare prava porezne uprave na utvrđivanje PDV-a tijekom cijelog cjelokupnog trajanja sudskih nadzora ne teže, tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora, i to neovisno o broju puta kada se upravni porezni postupak o kojem je riječ morao ponoviti nakon provođenja tih nadzora i bez ograničenja ukupnog trajanja zastoja tog roka.

52 Kao treće, valja istaknuti, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točkama 60. do 65. svojeg mišljenja, da okolnost da se takav propis i takva upravna praksa ne protive ni načelu pravne sigurnosti ni načelu djelotvornosti ne isključuje mogućnost da, ovisno o slučaju, pravo Unije nalaže da se izvuku određeni zaključci iz prekomjernog ponavljanja poreznih postupaka prije donošenja odluke u skladu s Direktivom 2006/112 ili iz prekomjernog ukupnog trajanja zastoja roka zastare tog prava porezne uprave.

53 Naime, kada nacionalna uprava provodi pravo Unije u pogledu određene osobe, potonja ima, na temelju prava dobre uprave koje odražava načelo prava Unije, pravo da se njezina situacija razriješi u razumnom roku (vidjeti u tom smislu presudu o 14. svibnja 2020., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, t. 43), a zatim, u slučaju podnošenja pravnog sredstva pred sudom, pravo na to da, u skladu s člankom 47. drugim stavkom Povelje Europske unije o temeljnim pravima, o njezinu slučaju bude presuđeno u razumnom roku.

54 Slijedom toga, nakon ponovnog pokretanja postupka ispitivanja situacije poreznog obveznika s obzirom na pravila zajedničkog sustava PDV-a, načelo dobre uprave i članak 47. Povelje o temeljnim pravima zahtijevaju da trajanje takvih preispitivanja i, ovisno o slučaju, naknadnih sudskih nadzora ne bude nerazumno s obzirom na okolnosti svojstvene svakom predmetu.

55 Iako svaki neuspješni pokušaj porezne uprave da postupi u skladu sa sudskom odlukom kojom se primjenjuju odredbe prava Unije i, slijedom toga, produljenje trajanja upravnog postupka koje je iz toga proizašlo ne mogu predstavljati povredu prava Unije, to bi ipak mogao biti slučaj kada je taj upravni postupak trebalo ponoviti zbog toga što je ta uprava očitopovrijedila odluku?i razlog za sudsku odluku o navedenom upravnom postupku, pod uvjetom da je taj razlog jasno i izričito naveden u toj sudskoj odluci.

56 Međutim, valja podsjetiti na to da prekomjerno trajanje postupka, bilo da je riječ o upravnom ili sudskom postupku, može opravdati poništenje odluke donesene nakon završetka tog postupka samo u slučaju u kojem je to trajanje utjecalo na mogućnost osobe o kojoj je riječ da se brani

(vidjeti u tom smislu presude od 26. studenoga 2013., *Gascogne Sack Deutschland/Komisija*, C-40/12 P, EU:C:2013:768, t. 81. i od 8. svibnja 2014., *Bolloré/Komisija*, C-414/12 P, neobjavljenu, EU:C:2014:301, t. 84.).

57 Budući da tijekom trajanja zastarnog roka porezni obveznici moraju otkrivati da njihova pravna situacija nastala na temelju njihove prijave može biti dovedena u pitanje, a zatim, kada ih porezna uprava obavijesti o ponovnom pokretanju postupka ispitivanja te situacije, da može doći do toga da možda moraju biti obvezni opravdati informacije koje se nalaze u njihovoj poreznoj prijavi i, naposljetku, kada podnesu tužbu protiv rješenja o ispravku izdanog nakon tog postupka, da svojim dokaznim prijedlogom moraju dokazati osnovanost svojih tvrdnji, oni moraju osigurati da raspolažu svim relevantnim dokumentima koji se odnose na njihovu prijavu dok odluke o oporezivanju ne postanu konačne. S obzirom na prevladavajuću ulogu prijave i dokumentiranih dokaza u zajedničkom sustavu PDV-a u svrhu utvrđivanja točnosti prijave poreznih obveznika, samo se u iznimnim okolnostima može utvrditi da je prekomjerno trajanje upravnog ili sudskog postupka moglo utjecati na mogućnost osobe o kojoj je riječ da se brani.

58 U predmetnom slučaju iz spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi da ocjena valjanosti treće drugostupanjske upravne odluke suda koji je uputio zahtjev ovisi isključivo o dokazima koji nisu obuhvaćeni obvezom navedenom u prethodnoj točki i koji su, zbog ponavljanja poreznih postupaka ili ukupnog trajanja zastoja roka zastare, otad nestali.

59 Međutim, na tom je sudu da utvrdi, uzimajući u obzir osobito okolnosti slučaja, mogu li ta brojna ponavljanja upravnog postupka i zastoji zastarnih rokova predstavljati povredu obveze porezne uprave dobre uprave odnosno povredu obveze donošenja odluke u razumnom roku nacionalnih sudova koje su usto utjecale na mogućnost osobe o kojoj je riječ da se brani.

60 S obzirom na sve prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da načela pravne sigurnosti i djelotvornosti prava Unije treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice i s njime povezana upravna praksa na temelju kojih, u području PDV-a, rok u kojem zastarijeva pravo porezne uprave na obračun tog poreza ne teče tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora, neovisno o broju puta kada se upravni porezni postupak morao ponoviti nakon provođenja tih nadzora i bez ograničenja ukupnog trajanja zastoja tog roka, uključujući slučaj u kojem sud – koji odlučuje o odluci poreznog tijela o kojem je riječ donesenoj u okviru ponovljenog postupka nakon donošenja prijašnje sudske odluke – utvrdi da to porezno tijelo nije postupilo u skladu sa smjernicama iz te sudske odluke.

Troškovi

61 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 (peto vijeće) odlučuje:

Načela pravne sigurnosti i djelotvornosti prava Unije treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice i s njime povezana upravna praksa na temelju kojih, u području poreza na dodanu vrijednost, rok u kojem zastarijeva pravo porezne uprave na obračun tog poreza ne teče tijekom cjelokupnog trajanja sudskih nadzora, neovisno o broju puta kada se upravni porezni postupak morao ponoviti nakon provođenja tih nadzora i bez ograničenja ukupnog trajanja zastoja tog roka, uključujući slučaj u kojem sud – koji odlučuje o odluci poreznog tijela o kojem je riječ donesenoj u okviru ponovljenog postupka nakon donošenja prijašnje sudske odluke – utvrdi da to porezno tijelo nije postupilo u skladu sa smjernicama iz te sudske odluke.

Potpisi

* Jezik postupka: mađarski