

62016CC0387

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MACIEJA SZPUNARA

od 5. listopada 2017. (1)

Predmet C-387/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

uz sudjelovanje:

Nidera B. V.,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 183. – Odbitak pretporeza – Povrat preplaćenog iznosa poreza – Plaćanje zateznih kamata zbog zakašnjelog povrata poreza – Mogućnost smanjenja dugovanih kamata zbog razloga koji se ne mogu pripisati poreznom obvezniku – Porezna neutralnost – Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti – Pravna sigurnost i zaštita legitimnih očekivanja”

Uvod

1.

Višak plaćenog poreza mora biti vraćen poreznom obvezniku u razumnom roku. Porezni obveznik se, u slučaju prekoračenja tog roka, obeštećuje isplatom zateznih kamata. Ta pravila proizlaze iz odredaba prava Unije i sudske prakse Suda. Međutim, porezni obveznik bi u iznimnim slučajevima prema tim pravilima mogao na ime kamata primiti značajan iznos u odnosu na iznos poreza koji treba vratiti. Sud koji je uputio zahtjev stoga u ovom slučaju postavlja pitanje hoće li u takvim specifičnim okolnostima primjena gore navedenih pravila biti ograničena. Mišljenja sam kako to nije slučaj zbog razloga koje ću iznijeti u ovom mišljenju.

Pravni okvir

Pravo Unije

2.

Na temelju članka 183. prvog stavka Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2):

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

Litavsko pravo

3.

§ 91. stavak 10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) u litavskom pravu utvrđuje povrat preplaćenog iznosa poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Takav se povrat izvršava sukladno pravilima sadržanima u Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymasu (Zakon o poreznoj upravi).

4.

Temeljem § 87. stavaka 6., 7. i 9. toga zakona, neosnovano plaćeni porez vraća se na zahtjev poreznog obveznika, nađelno u roku od 30 dana. U slučajevima kada se mora izvršiti provjera, povrat mora biti izvršen u roku od 20 dana od dana donošenja odluke kojom se, nakon izvršene provjere, utvrđuje osnovanost povrata. U slučaju nepoštovanja gore navedenih rokova za povrat viška poreza, iznos povrata se uvećava za kamate po stopi koja je ista kao i ona za kamate zarađunate poreznom obvezniku u slučaju zakašnjelog plaćanja poreza.

5.

Temeljem § 99. istog zakona, Ministarstvo financija određuje kamatnu stopu uzimajući u obzir prosječnu godišnju kamatnu stopu koja se primjenjuje na državne obveznice izdane u posljednja tri mjeseca. Kamatna stopa izražunava se uvećanjem prosječne kamatne stope za deset postotnih poena.

činjenice, postupak i prethodna pitanja

6.

Nidera B. V., društvo osnovano u skladu s nizozemskim pravom, između veljače i svibnja 2008. od litavskih je proizvođača kupilo pošiljke pšenice, plativši na te isporuke PDV u iznosu od 11743259 litavskih litasa (LTL) (oko 3,4 milijuna eura). Nidera je naknadno izvezla tu pšenicu u treće zemlje primjenjujući stopu PDV-a od 0 %.

7.

Nidera je u Litvi registrirana kao porezni obveznik PDV-a 12. kolovoza 2008. te je u poreznoj prijavi za razdoblje od 12. do 31. kolovoza 2008. zatražila povrat PDV-a plaćenog na transakcije izvršene između veljače i svibnja 2008. Međutim, litavska porezna tijela su joj odlukom od 19. ožujka 2009. odbila to pravo na povrat, tvrdeći da, s obzirom na to da Nidera na dan transakcije nije bila registrirana kao obveznik PDV-a, ona nije imala pravo odbiti pretporez.

8.

Nidera je u tom predmetu pokrenula sudski postupak, što je dovelo do toga da je Sud donio presudu u okviru prethodnog postupka (3). Temeljem te presude Nidera je 22. prosinca 2010. primila povrat PDV-a od 11743259 litavskih litasa, to jest iznos koji odgovara plaćenom porezu. Potom je za zakašnjeli povrat PDV-a zatražila isplatu kamata. Porezna tijela su joj na ime kamata isplatila 214902,27 litavskih litasa (oko 60000 eura) za razdoblje od dana objave presude Suda do dana povrata poreza. Niderina žalba na predmetnu odluku višem poreznom tijelu bila je odbijena.

9.

Nidera je potom pokrenula postupak pred Vilniaus apygardos administracinis teismasom

(Regionalni upravni sud u Vilniusu, Litva), traže?i da se gore navedena odluka poništi te da se poreznoj upravi naloži pla?anje 3864706,66 litavskih litasa (približno 1100000 eura) na ime kamata za razdoblje od 21. studenoga 2008., odnosno datuma po?etka poreznog nadzora, do datuma povrata PDV?a. Taj je sud djelomi?no prihvatio Niderine zahtjeve, dosudivši joj isplatu kamata za razdoblje od 17. velja?e 2009. Porezno je tijelo podnijelo žalbu na tu presudu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva), koji je u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev.

10.

Sud koji je uputio zahtjev dvoji oko pitanja je li nadležan ograni?iti iznos kamata ispla?enih na ime zakašnjelog povrata neosnovano napla?enog PDV?a s obzirom na visinu iznosa tih kamata u odnosu na iznos glavnice i u odnosu na stvarne gubitke koje je porezni obveznik imao. U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Trebali li članak 183. Direktive [2006/112], kada ga se tumaži s obzirom na načelo porezne neutralnosti, tumažiti na način da se protivi smanjenju kamate, koja se uobičajeno plaćaju prema nacionalnom pravu na preplaćeni PDV (višak) koji nije pravodobno vraćen (poravnat), a riječ je o smanjenju kod kojeg se u obzir uzimaju okolnosti različite od onih koje su posljedica radnji samog poreznog obveznika, kao što su odnos kamata i preplaćenog iznosa poreza čiji povrat nije pravodobno izvršen, trajanje i uzroci takve neisplate povrata poreza kao i stvarni gubici koje je pretrpio porezni obveznik?”

11.

Predmetni zahtjev za prethodnu odluku Sud je zaprimio 12. srpnja 2016. Nidera, litavska i češka vlada kao i Europska komisija podnijele su pisana očitovanja. Nidera, litavska vlada i Komisija bile su zastupljene na raspravi održanoj 8. lipnja 2017.

Ocjena

12.

Prethodnim pitanjem koje je postavio u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji odrediti mora li se članak 183. Direktive 2006/112, kada ga se tumaži s obzirom na načelo porezne neutralnosti, tumažiti na način da se protivi smanjenju iznosa kamata dugovanih poreznom obvezniku na ime zakašnjelog povrata preplaćenog iznosa PDV?a, u odnosu na iznos kamata na koje bi inače imao pravo, iz razloga vezanih uz okolnosti različite od onih koje su posljedica radnji samog poreznog obveznika, ali koji proizlaze iz visine iznosa tih kamata u odnosu na iznos glavnice i stvarne gubitke koje je porezni obveznik pretrpio.

Obveza povrata preplaćenog iznosa poreza

13.

Ponajprije treba podsjetiti kako obveza povrata preplaćenog iznosa poreza koja se temelji na članku 183. Direktive 2006/112, kada ga se tumači s obzirom na načelo porezne neutralnosti, te kamata ako povrat nije izvršen u razumnom roku, proizlazi iz ustaljene prakse Suda (4). U načelu, polazna točka za izračunavanje iznosa kamata trebala bi biti datum kada je povrat trebao biti izvršen (5). Rok za povrat može se produljiti zbog potrebe provođenja provjere kako bi se odredilo pravo na povrat poreza. Međutim, ako trajanje takve provjere nadmašuje vrijeme potrebno za njezinu provedbu, porezni obveznik također ima pravo na isplatu kamata (6).

14.

Slično pravilo, odnosno obveza povrata uz plaćanje kamata, primjenjuje se i na porez ubran protivno pravu Unije (7). Treba smatrati da se navedeno, kao i u predmetnom slučaju, odnosi i na porez koji je doduše plaćen u skladu s pravom Unije, ali nije je odbijanje povrata protivno tom pravu.

15.

Stoga smatram kako je nesporno da Nidera, na temelju članka 183. Direktive 2006/112, kada ga se tumači s obzirom na načelo porezne neutralnosti, ima pravo na povrat PDV-a koji je predmet glavnog postupka te na kamate obračunate od datuma kada je na temelju litavskih odredbi, nakon što je proveden porezni nadzor, povrat poreza trebao biti izvršen (8). Odluka o odbijanju povrata poreza koju je litavsko porezno tijelo usvojilo 19. ožujka 2009. bila je stoga pogrešna i protivna pravu Unije.

16.

Sud koji je uputio zahtjev, bez propitivanja tog prava u načelu, postavlja pitanje može li se odlukom suda, u posebnim okolnostima glavnog postupka kada je duljina kašnjenja s povratom poreza poreznom obvezniku dala pravo na vrlo visoke kamate u odnosu na iznos glavnice koje bi mogle premašiti iznos stvarnih gubitaka koje je taj porezni obveznik pretrpio zbog neisplate povrata poreza, ograničiti iznos takvih kamata.

Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti

17.

Upravo je zakonodavstvo država članica ono koje, na temelju načela postupovne autonomije, određuje pravila za povrat preplaćenih ili neosnovano naplaćenih poreza uključujući iznos mogućih kamata. Međutim, ta pravila moraju biti u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti (9).

Načelo ekvivalentnosti

18.

Načelo ekvivalentnosti zahtijeva da pravila vezana uz povrat na koji porezni obveznik ima pravo na temelju prava Unije ne budu nepovoljnija od pravila koja se odnose na slična prava koja proizlaze iz nacionalnog prava.

19.

S obzirom na odredbe litavskog prava navedene u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, ne čini mi se da sudovi imaju izričitu ovlast za smanjenje iznosa kamata koje se isplaćuju poreznim

obveznicima na ime zakašnjelog povrata poreza, u odnosu na iznos tih kamata koji proizlazi iz zakonskih odredbi. Ni odluka kojom se upućuje prethodno pitanje ne sadržava informacije o praksi litavskih sudova u tom pogledu. Stoga je teško reći bi li smanjenje kamata u slučaju povrata poreza na temelju prava Unije predstavljalo nepovoljnije postupanje u odnosu na pravilo o povratu poreza koje se primjenjuje temeljem nacionalnog prava.

20.

Stoga će sud koji je uputio zahtjev morati ocijeniti pitanje poštovanja načela ekvivalentnosti. Međutim, vjerujem da bi, iako u litavskom pravu ne postoje jasne odredbe koje ovlaštavaju sudove na smanjenje kamata i iako ne postoji ni ustaljena sudska praksa koja dopušta takvo postupanje sudova u vezi s povratom poreza na temelju nacionalnog prava, smanjenje kamata koje se duguju na ime povrata poreza temeljem prava Unije, osobito ako bi predstavljalo presedan, bilo protivno načelu ekvivalentnosti. Smatram da bi, ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi kako je to doista slučaj, to samo po sebi bilo dovoljno da se na prethodno pitanje odgovori potvrdno.

Načelo djelotvornosti

21.

Kad je riječ o načelu djelotvornosti, ono zahtijeva da pravila o pravu na pravni lijek nacionalnog zakonodavstva ne čine izvršenje ovlasti koje proizlaze iz prava Unije praktično nemogućim ili pretjerano otežanim. Odgovor na pitanje o mogućnosti smanjenja kamata dugovanih poreznom obvezniku na ime zakašnjelog povrata viška poreza, kada ga se tumači s obzirom na načelo djelotvornosti, zahtijeva dublju analizu.

22.

Kako to proizlazi iz gore navedene sudske prakse obveznik PDV-a, na temelju članka 183. Direktive 2006/112, ima pravo na povrat plaćenog poreza ako iznos tog poreza premašuje iznos njegova prava na odbitak poreza. To proizlazi iz strukture PDV-a koji se plaća na potrošnju proizvoda i usluga, ali koji ne moraju snositi poduzetnici. Upravo iz te strukture proizlazi načelo neutralnosti PDV-a za porezne obveznike.

23.

Povrat poreza mora se izvršiti u razumnom roku koji je određen unutarnjim odredbama država članica. Prekoračenje razumnog roka za povrat trebalo bi dovesti do naknade štete koju je porezni obveznik time pretrpio kako zbog toga ne bi snosio nikakav financijski rizik (10).

24.

Gubici koji poreznom obvezniku mogu nastati kao posljedica zakašnjelog povrata poreza mogu biti različiti. Uglavnom su rezultat nemogućnosti raspolaganja financijskim sredstvima koja su „zamrznuta” na račun poreznog tijela, dok bi mu u normalnim uvjetima, odnosno u slučaju pravodobnog povrata, bila na raspolaganju.

25.

Gubitke te vrste nije lako precizno izražavati upravo zato što se oni uglavnom sastoje od izgubljene dobiti (lucrum cessans) od koje je porezni obveznik mogao, ulaganjem financijskih sredstava u okviru svojih djelatnosti ili putem financijskih instrumenata, imati koristi. Stoga ovdje nailazimo na poteškoće koje se obično susreću prilikom izražavanja budućih prihoda, zbog njihove neizvjesnosti i uvjetovanosti.

26.

Posljedno, općeprihvaćeni oblik naknade štete za ovu vrstu gubitaka jest isplata kamata, koja predstavlja paušalnu odštetu. Taj oblik odštete omogućuje vjerovniku (u ovom slučaju poreznom obvezniku) ostvariti pravednu naknadu štete bez potrebe za dostavom dokaza o stvarnom iznosu gubitka koje je teško predložiti, ujedno izbjegavajući da dužnik plati nepredvidive i potencijalno vrlo visoke iznose.

27.

Zatezne kamate imaju i drukčiju ulogu: one u biti predstavljaju kaznu čija je svrha potaknuti dužnika da vjerovniku plati dugovani iznos u određenom roku jer će inače taj iznos biti uvećan za kamate. Međutim, smatram kako, kada je dužnik država a vjerovnik porezni obveznik, nerazmjernost u financijskim sposobnostima obiju stranaka ima za posljedicu to da upravo naknada štete igra najvažniju ulogu. Naime, dok je iznos koji se duguje određenom poreznom obvezniku za državni proračun zanemariv, isti je iznos značajan dio proračuna poreznog obveznika i ponekad može čak biti odlučujući za njegovu likvidnost.

28.

Zatezne se kamate obično određuju temeljem prosječne cijene novca na bankarskom tržištu. Naknada štete u obliku kamata ima, dakle, i dodatnu prednost omogućiti vjerovniku da dobije potrebna sredstva u obliku bankovnog kredita uz jamstvo da će nadoknađeni iznos u obliku zatezne kamate otprilike odgovarati troškovima dobivanja tog kredita.

29.

Odredbe nacionalnog prava država članica obično određuju iznos zatezne kamate. S gledišta prava Unije, osim ako taj iznos nije iznimno nisko određen, što bi bilo protivno načelu djelotvornosti, države članice slobodne su, u okviru svoje postupovne autonomije, odrediti iznos kamata temeljem svojeg nacionalnog prava. Tako određen iznos kamate omogućava kako vjerovnicima tako i dužnicima da to ne predvide budući iznos potraživanja odnosno svojih financijskih obaveza. Na taj se način jamči pravna sigurnost.

30.

Prema tome, ako članak 183. Direktive 2006/112, kada ga se tumači zajedno s načelom fiskalne neutralnosti, za poreznog obveznika stvara pravo na povrat preplaćenog iznosa poreza u razumnom roku i ako u slučaju prekoračenja toga razumnog roka on ima pravo i na naknadu štete na ime gubitaka pretrpljenih zbog zakašnjelog povrata poreza, to po mojem mišljenju podrazumijeva pravo na primitak punog iznosa kamata na ime zakašnjelog povrata poreza utvrđenog nacionalnim pravom odnosno države članice. Ograničenje prava na isplatu kamata se stoga treba smatrati protivnim načelu djelotvornosti, s obzirom na to da se njime ostvarivanje prava koje proizlazi iz prava Unije – koje se sastoji od prava na naknadu gubitaka nastalih zbog zakašnjelog povrata poreza – čini nemogućim ili barem pretjerano otežanim. Osim toga, to ograničenje je također protivno načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja s

obzirom na to da porezni obveznik, koji je u toj situaciji vjerovnik porezne uprave, ima pravo o?ekivati isplatu cjelokupnog iznosa kamata predvi?enih zakonskim odredbama. Ograni?enje prava na isplatu cjelokupnog iznosa kamata trebalo bi biti mogu?e samo u posebnim situacijama kada je takav zakašnjeli povrat poreza uzrokovan razlozima koji se mogu pripisati poreznom obvezniku. Me?utim, to nije slu?aj u glavnom postupku.

31.

Po mojem mišljenju, mogu?nost suda da smanji iznos kamata koje se poreznom obvezniku duguju kada je znatno kašnjenje koje se ne može pripisati poreznom obvezniku njemu dalo pravo na primitak osobito visokih kamata s obzirom na iznos glavnice koje potencijalno prekora?uju štetu koju je porezni obveznik zbog zakašnjelog povrata poreza stvarno pretrpio tako?er treba smatrati protivnom na?elu djelotvornosti.

32.

Takvo smanjenje iznosa dugovanih kamata zapravo bi zna?ilo da porezni obveznik mora dokazati razmjere stvarno nastale štete (11). Kao što sam to ve? prethodno napomenuo, ako se gubitak sastoji od izgubljene zarade, to je osobito teško dokazati s obzirom na to da ga je po prirodi teško izra?unati i nedvosmisleno dokazati. Obveza predo?avanja takvih dokaza stoga bi pretjerano otežala, a u mnogim slu?ajevima vjerojatno ?ak i onemogu?ila ostvarenje prava poreznog obveznika na povrat poreza i naknadu štete na ime njegova mogu?e zakašnjelog povrata. Teško?e povezane s takvom vrstom naknade štete za zakašnjenje jasnije su ako se usporede s vrlo jednostavnim mehanizmom pla?anja zateznih kamata u unaprijed utvr?enom iznosu.

33.

Istina je kako u odre?enim slu?ajevima, a što je sud koji je uputio zahtjev i nazna?io, iznos kamata može premašivati stvarnu štetu koju je pretrpio porezni obveznik. Me?utim, radi se o uobi?ajenoj pojavi povezanoj s paušalnom naknadom koja po svojoj prirodi ne odražava stvarne gubitke, ve? približne i statisti?ki vjerojatne gubitke koje bi porezni obveznik mogao pretrpjeti. Naknada štete u obliku kamata, ovisno o situaciji, može biti ve?a ili manja od stvarnih gubitaka, me?utim, smatram kako to ne opravdava prestanak njezine primjene.

34.

U posebnim situacijama, na primjer, kada kašnjenje u isplati dovodi do insolventnosti vjerovnika, potonji ima mogu?nost (ili njegov slijednik) dobiti naknadu štete ?iji je iznos ve?i od iznosa zateznih kamata. To se tako?er primjenjuje na odnose izme?u država i poreznih obveznika. Me?utim, takva odluka ovisi isklju?ivo o volji vjerovnika. Mogu?nost dobivanja iznosa naknade štete višeg od iznosa kamata, me?utim, ne oduzima vjerovniku jamstvo koje kamate predstavljaju.

35.

Isto vrijedi za odnos između iznosa kamata i iznosa glavnice. Iznos kamata proizlazi iz iznosa glavnice i duljine kašnjenja s povratom poreza. Ako je to kašnjenje osobito dugo, iznos kamata može doseći pa čak i premašiti iznos glavnice. To samo odražava značajno vrijeme kašnjenja. Institut zateznih kamata temelji se na pretpostavci u skladu s kojom, da je vjerovnik tijekom itavog razdoblja kašnjenja s isplatom njegovih potraživanja raspolagao iznosima koji su mu bili dugovani, time bi bio mogao ostvariti prihode koji bi ukupni iznos bio proporcionalan vremenu koje je proteklo i koji bi također mogao dosegnuti ili prekoračiti po etno uložene iznose. činjenica da on dobiva ekvivalentan iznos na ime kamata stoga ne predstavlja stjecanje bez osnove, već samo naknadu za neostvarivanje prihoda uzrokovano kašnjenjem s povratom glavnice.

36.

Konačno, potrebno je podsjetiti da su države članice one koje, u okviru svoje postupovne autonomije, određuju iznos zateznih kamata, uključujući i kamate zbog zakašnjelog povrata preplaćenog iznosa poreza. Prema tome, ako država članica smatra da iznos kamata propisan nacionalnim pravom prelazi iznos pravične naknade štete zbog tog kašnjenja, ona ima mogućnost njegova smanjenja zakonodavnim putem. Međutim, sve dok se to zakonodavno smanjenje ne provede, porezni obveznici koji svoje pravo na povrat poreza izvode iz prava Unije imaju pravo na ukupni iznos kamata koji proizlazi iz odredbi koje su na snazi.

Očitovanja vezana uz argumente koje je iznijela litavska vlada

37.

U svojim očitovanjima o ovom predmetu litavska vlada iznova se poziva na argument prema kojemu kamate, predviđene litavskim pravom u slučaju zakašnjelog povrata preplaćenog iznosa poreza, ne predstavljaju naknadu štete koju je porezni obveznik pretrpio zbog kašnjenja s povratom poreza, već imaju isključivo karakter kazne te su namijenjene poticanju poreznih tijela da, što je prije moguće, izvrše obvezu povrata poreza. Litavska vlada se oslanja na činjenicu da se te kamate propisuju na jednakoj razini kao i kazne koje porezni obveznici duguju u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza koje su dvostruko više od stope koja se primjenjuje u odnosima privatnog prava. Prema tome, litavska vlada smatra da bi stopu kompenzacijskih kamata trebao odrediti samo sud koji je uputio zahtjev u glavnom postupku.

38.

Predmetni argumenti za mene nisu uvjerljivi zbog više razloga.

39.

Kao prvo, nijedan podatak iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ili iz očitovanja stranaka ne upućuje na postojanje prakse temeljem koje bi taj sud, umjesto kamatne stope predviđene odredbama litavskog prava, u slučaju zakašnjenja s povratom poreza odredio stopu za kompenzacijske kamate. Uostalom, predstavnik litavske vlade je na raspravi potvrdio kako, koliko je njemu poznato, ovaj slučaj predstavlja presedan. Prema tome, mora se stoga razumjeti kako u drugim slučajevima, uključujući i slučaj kada se povrat poreza temelji isključivo na nacionalnom pravu, porezni obveznici primaju kamatu koji je iznos predviđen zakonom. Primjena na ovaj slučaj teorije koju je iznijela litavska vlada značila bi stoga da se sa zahtjevima koji se temelje na pravu Unije postupa nepovoljnije, što bi stoga bilo protivno načelu ekvivalentnosti i zbog toga isključeno (12).

40.

Drugo, iako zatezne kamate obično imaju, kao što sam to već spomenuo, istodobno funkciju naknade štete i funkciju kazne (13), u odnosima između države i poreznih obveznika važnost tih dviju funkcija je različita. U stvari, kada porezni obveznik ima ulogu dužnika, funkcija kazne je važnija s obzirom na relativnu beznačajnost gubitaka nastalih proračunu države i poreznih obveznika zbog neplaćanja poreza od strane samo jednog poreznog obveznika. U obrnutoj situaciji, kada je država i poreznik dužnik poreznoga obveznika na ime obveze povrata poreza, stvari su drukčije. Naime, u takvom slučaju učinkovitost funkcije kamate kao kazne općenito je prilično ograničena te njezina funkcija naknade štete prelazi u prvi plan s obzirom na to da su gubici koje je porezni obveznik pretrpio zbog kašnjenja s povratom poreza vjerojatno biti vrlo veliki u odnosu na njegova ukupna financijska sredstva. Stoga se ne mogu složiti s tvrdnjom litavske vlade da zatezne kamate koje države i poreznici duguju poreznim obveznicima zbog zakašnjelog povrata preplaćenog iznosa poreza imaju istu, isključivu ili pretežitu funkciju kazne kao i zatezne kamate kod plaćanja poreza od strane poreznog obveznika. činjenica da su te kamate određene na istoj razini tehnike je izbor litavskog zakonodavca.

41.

Treće, teza litavske vlade značila bi da litavsko pravo zapravo ne određuje stopu za kamate dugovane poreznim obveznicima zbog zakašnjelog povrata poreza. Međutim, kada se takav povrat izvršava na temelju prava Unije, to predstavlja povredu gore navedene sudske prakse (14) i načela djelotvornosti. Pravo na povrat poreza sa zateznim kamatama ne podrazumijeva, naime, samo pravo očekivati kamate po stopi koju sudac odredi tijekom postupka, već pravo na kamate čiji je iznos unaprijed poznat, a priori određen odredbama zakona. S druge strane, čini se da litavska vlada precjenjuje doseg slobode dodijeljene državama članicama za određivanje pravila za povrat preplaćenog iznosa PDV-a. Naime, iako članak 183. Direktive 2006/112 određuje da države članice određuju uvjete po kojima će izvršavati povrat preplaćenog iznosa PDV-a, način određivanja tih uvjeta mora ispunjavati određene minimalne kriterije predvidivosti i pravne sigurnosti. Isto se odnosi i na utvrđivanje iznosa kamata na koje porezni obveznik ima pravo zbog zakašnjelog povrata poreza, s obzirom na to da je pravo na zatezne kamate dio prava na povrat preplaćenog iznosa poreza. Uvjeti povrata uključuju i iznos kamata ne mogu se stoga, kako to priželjkuje litavska vlada, odrediti ad hoc, putem sudskih odluka donesenih u pojedinim predmetima koji uključuju pojedine porezne obveznike. Po mojem mišljenju, taj bi mehanizam bio protivan načelu djelotvornosti s obzirom na to da je osnovni element učinkovitog izvršavanja ovlasti dodijeljenih temeljem prava Unije izvjesnost kako njihova opsega tako i zaštite legitimnih očekivanja u tom području.

42.

Konačno, litavska vlada predlaže da se kamate za zakašnjeli povrat poreza predviđene litavskim pravom smanje, tako da se ograniče na samo jednu komponentu, to jest na prosječnu kamatnu stopu koja se plaća na državne obveznice.

43.

Međutim, osim problema vjerojatne neusklađenosti takvog rješenja s načelom ekvivalentnosti, državne obveznice, kao financijski instrumenti koji se smatraju osobito sigurnima, obično imaju vrlo niske stope, znatno ispod prosječnih stopa bankovnih kredita. Kamate zbog zakašnjelog povrata poreza čiji bi iznos bio ograničen na razinu stope koja se plaća na državne obveznice ne bi, prema mojem mišljenju, ispunile svoju funkciju naknade štete s obzirom na to da ne bi omogućile čak ni nadoknadu troškova stjecanja financijskih sredstava koja nedostaju na

bankarskom tržištu. Te kamate, dakle, ne bi ispunile ulogu naknade štete koju je porezni obveznik pretrpio zbog zakašnjelog povrata poreza te bi financijski rizik povezan s tim kašnjenjem bio djelomično prenesen na njega. Utvrđivanje kamata na tako niskoj razini bilo bi stoga suprotno načelu djelotvornosti.

Sažetak

44.

Ukratko, smatram kako članak 183. Direktive 2006/112, uzet u obzir zajedno s načelom porezne neutralnosti te načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, zahtijeva da porezni obveznik ostvari, u slučaju kada porezno tijelo ne poštuje razumni rok za povrat preplaćenog iznosa PDV-a predviđen nacionalnim odredbama na snazi i ako nije uzrokovao kašnjenje povrata poreza, povrat toga poreza zajedno s ukupnim iznosom kamata predviđenim nacionalnim zakonodavstvom na snazi.

Zaključak

45.

S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prethodno pitanje koje je postavio Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva) valja odgovoriti:

Članak 183. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kada ga se tumaži s obzirom na načelo porezne neutralnosti, treba tumažiti na način da se, u okolnostima različitima od onih koje su posljedica radnji samog poreznog obveznika, protivi smanjenju iznosa kamata dugovanih poreznom obvezniku na ime zakašnjelog povrata preplaćenog iznosa PDV-a u odnosu na iznos na koji bi inače imao pravo.

(1) Izvorni jezik: poljski

(2) SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

(3) Presuda od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627)

(4) Vidjeti kao najnoviju sudsku praksu presudu od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 18. do 22. i navedenu sudsku praksu).

(5) Presuda od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 23.)

(6) Presuda od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 24.).

(7) Vidjeti kao najnoviju sudsku praksu presudu od 30. lipnja 2016., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horașu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

(8) Pitanje dana od kojega je potrebno računati kamate u glavnom postupku nije predmet postavljenog prethodnog pitanja. Podsjećam samo da je prvostupanjski sud u glavnom postupku zaključio kako bi kamate trebalo računati od 17. srpnja 2009. Treba, međutim, istaknuti kako je, suprotno tvrdnjama litavske porezne uprave, neisplata povrata poreza u pitanju od samog početka bila protivna pravu Unije, a ne samo od dana objave presude Suda od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627). Presude koje Sud donosi povodom zahtjeva za prethodnu odluku ustvari su deklaratorne i određuju tumačenje odredbi prava Unije koje se mora

primijeniti od dana stupanja na snagu tih odredbi (vidjeti osobito presude od 27. ožujka 1980., *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, t. 16., od 19. listopada 1995., *Richardson*, C-137/94, EU:C:1995:342, t. 33. i od 14. travnja 2015., *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, t. 53.). Istina je kako je, u iznimnim slučajevima, moguće vremenski ograničiti ukinke presuda (vidjeti presudu od 14. travnja 2015., *Manea*, C-76/14, EU:C:2015:216, t. 54.), međutim, to sud nije učinio u okviru presude od 21. listopada 2010., *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627).

(9) Vidjeti kao najnoviju sudsku praksu presudu od 30. lipnja 2016., *Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horașu Vasile Cruduleci* (C-205/15, EU:C:2016:499, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

(10) Vidjeti presudu od 6. srpnja 2017., *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 20. i 22. i navedenu sudsku praksu).

(11) Podsjećam kako u litavskom pravu ne postoje precizne odredbe koje definiraju pravila po kojima sudac može na takav način smanjiti kamate i teško je zamisliti da bi ih sud smanjivao na potpuno arbitraran način a da pritom ne uzme u obzir stvarni gubitak koji je porezni obveznik pretrpio.

(12) Vidjeti točku 20. ovog mišljenja.

(13) Vidjeti točku 27. ovog mišljenja.

(14) Vidjeti točke 13. i 14. ovog mišljenja.