

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MACIEJA SZPUNARA

od 14. prosinca 2023.(1)

Predmet C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 170. – Povrat poreza poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata – Direktiva 2008/9/EZ – članak 20. – Zahtjev za dodatne informacije države članice povrata – Obustava postupka zbog nedostavljanja dodatnih informacija u roku – članak 23. – Odbijanje uzimanja u obzir informacija koje su prvi put dostavljene u žalbenom postupku”

Uvodne napomene

1. U zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) ključnu ulogu ima pravo na odbitak poreza plaćenog u ranijoj fazi prometa jer omogućuje poreznom obvezniku da izbjegne teret oporezivanja tim porezom koji se naplaćuje tek potrošačima. Međutim, zbog teritorijalne prirode PDV-a koji je ograničen na državno područje pojedinačnih država članica, pravo na odbitak ne nastaje u situaciji u kojoj porezni obveznik koji nema sjedište ni stalni poslovni nastan svoje gospodarske djelatnosti u određenoj državi članici u toj državi članici kupuje robu ili usluge koje koristi u svrhu svoje oporezive djelatnosti koju obavlja u drugoj državi članici ili u svrhu oporezive djelatnosti koja nije povezana s obvezom poreznog obveznika da plati porez, primjerice u vezi s mehanizmom takozvane „zamjene obveznika plaćanja poreza”. Naime, u tom slučaju ne postoji porez koji treba platiti na državnom području određene države članice od kojeg bi se mogao odbiti porez koji je porezni obveznik platio na robu ili usluge koje kupuje na državnom području te države članice.

2. Umjesto prava na odbitak, u toj se situaciji pravom Unije predviđa pravo na povrat plaćenog PDV-a. Zakonodavstvom Unije prilično se detaljno uređuju ne samo materijalni aspekti tog prava na povrat, nego i s njim povezana postupovna pitanja, uključujući ona koja se odnose na rokove

koji se primjenjuju u postupku povodom zahtjeva za povrat.

3. Sud Europske unije u više je navrata imao priliku tumačiti te odredbe(2). Međutim, kao što to pokazuje ovaj predmet, iz te se sudske prakse mogu donijeti različiti zaključci u pogledu pravne prirode tih rokova i posljedica njihova nepoštovanja. Sud Europske unije stoga će imati priliku pojasniti tumačenje navedenih odredbi i otkloniti dvojbe koje se javljaju.

Pravni okvir

Pravo Unije

4. Člankom 170. točkom (b) i člankom 171. stavkom 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(3), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008.(4) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), utvrđuje se:

„Članak 170.

Svi porezni obveznici koji u okviru značenja [...] članka 3. Direktive 2008/9/EZ[(5)] i članka 171. ove Direktive nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

[...]

(b) transakcije za koje porez plaća samo kupac u skladu s člancima od 194. do 197. ili člankom 199.

Članak 171.

1. PDV se vraća poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu podložnu PDV-u ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim pravilima propisanim u Direktivi 2008/9/EZ.

[...]”

5. Člancima 3., 5., 7., 15., 19., 20., 21. i 23. Direktive 2008/9 osobito se utvrđuje:

„Članak 3.

Ova se Direktiva primjenjuje na svakog poreznog obveznika koji nema nastan u državi članici povrata i koji zadovoljava sljedeće kriterije:

(a) tijekom razdoblja za povrat u državi članici povrata nije imao sjedište svoje gospodarske djelatnosti ni stalni poslovni nastan iz kojega bi obavljao svoje poslovne transakcije ili, ako nije postojalo takvo sjedište ili nastan, nije imao poreznu rezidentnost ni uobičajeno boravište;

(b) tijekom roka za povrat nije isporučivao nikakvu robu ni usluge za koje se smatra da su bile isporučene u državu članicu povrata, osim sljedećih transakcija:

[...]

ii. isporuka robe i usluga osobi koja je obvezna plaćati PDV u skladu s člancima od 194. do 197. i članku 199. Direktive 2006/112/EZ.

[...]

Članak 5.

Svaka država članica vraća svakom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan u državi članici povrata PDV naplaćen za robu i usluge koje su mu isporučili drugi porezni obveznici u toj državi članici ili za uvoz robe u tu državu članicu ako se ta roba i usluge koriste u svrhu sljedećih transakcija:

[...]

(b) transakcije osobi koja je obvezna plaćati PDV u skladu s člancima 194. do 197. i člankom 199. Direktive 2006/112/EZ kako se primjenjuje u državi članici povrata.

[...]

Članak 7.

Kako bi dobio povrat PDV-a u državi članici povrata, porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata naslovljava svoj elektronički zahtjev za povrat na tu državu članicu i podnosi ga državi članici u koji je nastanjen putem elektroničkog portala koji je postavila ta država članica.

[...]

Članak 15.

1. Zahtjev za povrat podnosi se državi članici nastana najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Zahtjev se smatra podnesenim samo ako je podnositelj ispunio sve podatke zahtijevane prema člancima 8., 9. i 11.

[...]

Članak 19.

[...]

2. Država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od četiri mjeseca od kada ga je zaprimila od te države članice.

Članak 20.

1. Kada država članica povrata smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli ili dio zahtjeva za povrat, ona može elektroničkim putem zatražiti dodatne informacije posebno od podnositelja zahtjeva ili od nadležnih tijela države članice nastana unutar četveromjesečnog razdoblja navedenog u članku 19. stavku 2. Kada se dodatne informacije zahtijevaju od nekoga drugog, a ne od podnositelja zahtjeva ili nadležnog tijela države članice, zahtjev se proslijeđuje elektroničkim putem samo ako je takav način dostupan primatelju zahtjeva.

Prema potrebi, država članica povrata može zatražiti daljnje dodatne informacije.

Informacije zatražene u skladu s ovim stavkom mogu uključivati podnošenje originala ili kopije odgovarajućeg računa ili uvoznog dokumenta kada država članica povrata ima opravdane sumnje u valjanost ili točnost pojedinog zahtjeva [...].

2. Državi članici povrata informacije zatražene pod stavkom 1. moraju biti dostavljene u roku jednog mjeseca od dana kada je zahtjev dostavljen primatelju.

Članak 21.

Kada država članica povrata zatraži dodatne informacije ona obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od dva mjeseca od primitka zatraženih informacija ili ako nije primila odgovor na svoj zahtjev u roku od dva mjeseca od isteka roka propisanog u članku 20. stavku 2. Međutim, rok raspoloživ za odluku s obzirom na cijeli ili dio zahtjeva za povrat uvijek iznosi najmanje šest mjeseci od dana kad je država članica povrata primila zahtjev.

Kada država članica povrata zatraži dodatne informacije, ona obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci s obzirom na cijeli ili dio zahtjeva za povrat u roku od osam mjeseci od kad je ta država članica primila zahtjev.

[...]

Članak 23.

1. Kada je zahtjev za povrat odbijen u cijelosti ili djelomično, država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci zajedno s razlozima za odbijanje.

2. Žalbe protiv rješenja o odbijanju zahtjeva za povrat podnositelj zahtjeva može podnijeti nadležnim tijelima države članice povrata u oblicima i u rokovima propisanim za žalbe u slučaju zahtjeva za povrat osoba koje imaju poslovni nastan u toj državi članici.

Ako se prema nacionalnom zakonodavstvu države članice povrata izostanak donošenja odluke vezano uz zahtjev za povrat, u rokovima određenima u ovoj Direktivi, ne smatra ili kao odobrenje ili kao odbijanje, svi upravni ili sudski postupci koji su poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u toj državi članici dostupni u toj situaciji jednako će biti dostupni i podnositelju zahtjeva. Ako takvi postupci nisu dostupni, izostanak donošenja odluke vezano uz zahtjev za povrat u tim rokovima znači da se zahtjev smatra odbijenim.”

Mađarsko pravo

6. Odredbe članka 19. do 21. Direktive 2008/9 prenesene su u mađarsko pravo člancima 251/C, 251/E, 251/F i 251/G az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o PDV-u)(6).

7. U skladu s člankom 49. stavkom 1. točkom (b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (Zakon br. CLII iz 2017. o poreznoj upravi, u daljnjem tekstu: Zakon o poreznoj upravi)(7), porezni se postupak obustavlja ako podnositelj zahtjeva nije podnio prijavu ili nije izvršio ispravak na zahtjev poreznog tijela te se stoga zahtjev ne može razmatrati.

8. Članom 124. Zakona o poreznoj upravi utvrđuje se pravo na žalbu protiv poreznih odluka. U skladu sa stavkom 3. tog članka, u žalbi se nije moguće pozivati na okolnosti ili dokaze o kojima je podnositelj žalbe imao saznanja, a na koje se nije pozvao ili ih nije podnio prvostupanjskom tijelu iako je to od njega zatraženo.

9. U smislu članka 78. stavka 4.a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Zakon br. I iz 2017. o upravnim sporovima)(8), stranka se pred sudom može pozvati na okolnost koja se nije razmatrala u prethodnom postupku u slučaju da ju je tijelo odbilo uzeti u obzir, kao i u slučaju da stranka, ne vlastitom krivnjom, nije imala saznanja o toj okolnosti ili se na nju nije pozvala.

Finjence, postupak i prethodna pitanja

10. Društvo Slovenské Energetické Strojárne A.S. (u daljnjem tekstu: društvo SES) sa sjedištem u Slovačkoj obavlja djelatnost u sektoru izgradnje strojeva za energetiku. To je društvo 2020. pružalo usluge montaže i ugradnje u elektrani u Újpestu (Mađarska). Za potrebe pružanja tih usluga u Mađarskoj je kupilo različitú robu i koristilo niz usluga.

11. Društvo SES podnijelo je 18. veljače 2021. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Porezna i carinska uprava za velike porezne obveznike Državne porezne i carinske uprave, Mađarska; u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) zahtjev za povrat PDV-a u iznosu od 37 013 654 mađarskih forinti (oko 97 400 eura) koji je platilo na robu i usluge kupljene u Mađarskoj tijekom 2020.

12. Prvostupanjsko porezno tijelo zatražilo je 22. veljače 2021. od društva SES da u roku od jednog mjeseca dostavi niz dokumenata povezanih s njegovim zahtjevom za povrat PDV-a. Iako je elektronički primilo gore navedeni zahtjev, društvo SES na njega nije odgovorilo(9).

13. S obzirom na prethodno navedeno, odlukom od 6. svibnja 2021. prvostupanjsko porezno tijelo obustavilo je postupak povodom zahtjeva društva SES za povrat PDV-a na temelju članka 49. stavka 1. točke (b) Zakona o poreznoj upravi.

14. Društvo SES protiv te je odluke 9. lipnja 2021. podnijelo žalbu Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska; u daljnjem tekstu: drugostupanjsko porezno tijelo) i istodobno je prosljedilo sve dokumente koje je zahtijevalo prvostupanjsko porezno tijelo.

15. Odlukom od 20. srpnja 2021. drugostupanjsko porezno tijelo potvrdilo je odluku prvostupanjskog poreznog tijela. To tijelo osobito je navelo da odredbe o poreznoj upravi ne dopuštaju da se u žalbenom postupku poziva na nove dokaze o kojima je podnositelj žalbe imao saznanja prije donošenja prvostupanjske odluke, a koje nije podnio iako ga je porezno tijelo to zatražilo.

16. Društvo SES protiv podnijelo je protiv gore navedene odluke žalbu Fővárosi Törvényszékü (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odnosno sudu koji je uputio zahtjev u ovom predmetu. Društvo osporava primjenu članka 124. stavka 3. Zakona o poreznoj upravi na postupak povrata PDV-a u skladu s Direktivom 2008/9 jer se njime, prema njegovu mišljenju, ograničava pravo na žalbu predviđeno člankom 23. stavkom 2. te direktive. Osim toga, smatra da rok od jednog mjeseca iz članka 20. stavka 2. te direktive nije prekluzivan. S druge strane, drugostupanjsko porezno tijelo smatra da se članak 124. stavak 3. Zakona o poreznoj upravi primjenjuje na postupak povrata PDV-a. Međutim, time se poreznom obvezniku koji se nalazi u situaciji u kakvoj se nalazi društvo SES ne oduzima pravo na povrat jer taj porezni obveznik može podnijeti zahtjev

za obnovu roka.

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

„1. Treba li članak 23. stavak 2. Direktive [2008/9] tumačiti na način da je u skladu sa zahtjevima koji se u toj direktivi utvrđuju u pogledu žalbi nacionalni propis (konkretno, članak 124. stavak 3. [Zakona o poreznoj upravi]) kojim se, za potrebe ocjene zahtjeva za povrat poreza na dodanu vrijednost na temelju Direktive [2006/112], ne dopušta da se u fazi žalbe pozove na nove činjenice niti da se istaknu ili podnesu novi dokazi o kojima je podnositelj zahtjeva imao saznanja prije donošenja prvostupanjske odluke, a koje, iako je porezno tijelo to od njega zatražilo, nije podnio ili na koje se nije pozvao, što dovodi do materijalnog ograničenja koje prekoračuje formalne zahtjeve i zahtjeve u pogledu rokova utvrđenih Direktivom [2008/9]?

2. Znači li potvrđan odgovor na prvo pitanje da se jednomjesečni rok naveden u članku 20. stavku 2. Direktive [2008/9] mora smatrati prekluzivnim? Je li to u skladu s pravom na djelotvoran pravni lijek i pošteno suđenje zajamčenim člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), kao i člancima 167., 169. i 170. te člankom 171. stavkom 1. Direktive [2006/112] i temeljnim načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti koje je utvrdio [Sud]?

3. Treba li tekst članka 23. stavka 1. Direktive [2008/9] o odbijanju zahtjeva za povrat u cijelosti ili djelomično tumačiti na način da je s njime u skladu nacionalni propis (konkretno, članak 49. stavak 1. točka (b) Zakona o poreznoj upravi) na temelju kojeg porezno tijelo obustavlja postupak u slučaju da porezni obveznik koji je podnio zahtjev ne odgovori na zahtjev poreznog tijela niti ispuni svoju obvezu otklanjanja nepravilnosti, zbog čega zahtjev nije moguće ocijeniti, pri čemu se postupak ne nastavlja po službenoj dužnosti?”

18. Zahtjev za prethodnu odluku upućen je Sudu 6. prosinca 2022. Pisana očitovanja podnijeli su društvo SES, Mađarska, Vijeće Europske unije⁽¹⁰⁾ i Europska komisija. Sud je odlučio razmotriti predmet bez provođenja rasprave.

Analiza

19. Sud koji je uputio zahtjev u ovom predmetu postavlja Sudu tri prethodna pitanja, a pritom je prvo pitanje od ključne važnosti sa stajališta rješavanja spora u glavnom postupku. Međutim, najprije će analizirati drugo prethodno pitanje, s obzirom na to da se odgovor na to pitanje lako može izvesti iz sudske prakse Suda i da će utjecati na analizu prvog pitanja.

Drugo prethodno pitanje

20. Drugo prethodno pitanje odnosi se na dva odvojena aspekta. Prvi je pravna priroda roka od jednog mjeseca za odgovor na poziv tijela koje razmatra zahtjev za povrat PDV-a na dostavu dodatnih informacija predviđenog člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev želi saznati može li se taj rok smatrati prekluzivnim, odnosno može li nepoštovanje tog roka dovesti do toga da porezni obveznik izgubi mogućnost da se pozove na dodatne informacije u daljnjim fazama postupka povodom zahtjeva za povrat. Drugi se aspekt odnosi na to je li prekluzivna priroda tog roka u skladu s člankom 47. Povelje i nizom načela i odredbi prava Unije koje se odnose na PDV. Sud koji je uputio zahtjev postavio je drugo prethodno pitanje u slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, ali na njega se, na temelju dosadašnje sudske prakse Suda, može odgovoriti a da se prethodno ne razmotri prvo pitanje.

Presuda Sea Chefs Cruise Services

21. Naime, Sud je utvrdio pravnu prirodu roka iz članka 20. stavka 2. Direktive 2008/9 u presudi Sea Chefs Cruise Services. U toj je presudi Sud utvrdio da taj rok nije prekluzivan i da se zbog nepoštovanja tog roka poreznom obvezniku ne oduzima mogućnost da dopuni zahtjev za povrat poreza u fazi sudskog postupka(11).

22. Tu odluku Sud je utemeljio na doslovnom i sustavnom tumačenju Direktive 2008/9(12). Osim toga, Sud je istaknuo da zahtjev za dostavu dodatnih informacija, na temelju članka 20. stavka 1. Direktive 2008/9, može biti upućen ne samo poreznom obvezniku koji traži povrat poreza, nego i državi članici poslovnog nastana ili trećim osobama. U takvoj situaciji eventualno kažnjenje tih subjekata, na koje porezni obveznik ne može utjecati, ne može dovesti do toga da se poreznom obvezniku oduzme pravo na povrat(13).

23. Sud je naposljetku utvrdio da se, s obzirom na to da u skladu s člankom 23. stavkom 2. Direktive 2008/9 porezni obveznik može podnijeti žalbu protiv rješenja o odbijanju povrata poreza, a rok utvrđen njezinim člankom 20. stavkom 2. nije prekluzivan, u žalbenom postupku protiv te odluke porezni obveznik ima pravo pozvati na dodatne informacije kako bi potkrijepio svoje pravo na povrat(14). To bi trebalo tumačiti na način da se porezni obveznik može pozvati, među ostalim, na informacije ili dokumente čiju je dostavu od njega zatražilo tijelo koje razmatra zahtjev za povrat, a koje porezni obveznik nije dostavio u roku utvrđenom člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9.

24. To znači da se Sud u presudi Sea Chefs Cruise Services izjasnio konkretno o mogućnosti da se porezni obveznik pozove na dodatne informacije u postupku pred nacionalnim sudom. Međutim, to je proizlazilo iz posebne konfiguracije predmeta glavnog postupka u predmetu u kojem je donesena ta presuda i teksta prethodnog pitanja. Međutim, Sud se izričito pozvao na pravo poreznog obveznika na žalbu protiv odluke o povratu poreza predviđeno člankom 23. stavkom 2. Direktive 2008/9(15). U toj se odredbi općenito navodi „podnošenje žalbe *nadležnim tijelima* države članice”, što može uključivati i sudska i upravna tijela. To se osobito potvrđuje u drugom podstavku tog stavka, u skladu s kojim poreznom obvezniku trebaju biti dostupni „svi upravni ili sudski postupci” u državi članici povrata. S obzirom na prethodno navedeno, zaključci koji proizlaze iz presude Sea Chefs Cruise Services mogu se primjenjivati ne samo u sudskim postupcima, nego i, kao što je to slučaj u ovom predmetu, na upravne žalbe protiv odluka o povratu PDV-a, ako je takav žalbeni postupak predviđen nacionalnim pravom države članice povrata.

25. Na prvi dio drugog prethodnog pitanja stoga treba odgovoriti da se, u skladu s presudom Sea Chefs Cruise Services, rok od jednog mjeseca predviđen člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 ne može smatrati prekluzivnim.

Nepostojanje utjecaja presude GE Auto Service Leasing

26. To rješenje ne dovode u pitanje zaključci koji proizlaze iz presude GE Auto Service Leasing. U toj je presudi Sud presudio da se odredbama prava Unije ne protivi odbijanje povrata PDV-a poreznom obvezniku koji u propisanim rokovima nije poreznoj upravi podnio sve dokumente i informacije potrebne za dokazivanje njegova prava na povrat PDV-a, čak i ako je te dokumente i informacije taj porezni obveznik na vlastitu inicijativu podnio u okviru žalbe u upravnom postupku ili sudske tužbe protiv odluke o odbijanju takvog prava na povrat(16). Međutim, posebne okolnosti predmeta u kojem je donesena ta presuda dovode do toga da se ona, prema mojem mišljenju, ne može primijeniti u ovom predmetu.

27. Kao prvo, presuda GE Auto Service Leasing nije se odnosila na tumačenje odredbi Direktive 2008/9, nego na odredbe Direktive 79/1072/EEZ koja joj je prethodila(17). Ta je direktiva bila znatno manje detaljna od Direktive 2008/9. Konkretno, njome se utvrđivao samo jedan postupovni rok za porezne obveznike, odnosno rok za podnošenje zahtjeva za povrat poreza(18). Njome se uopće nije uređivalo pitanje zahtjeva poreznog tijela da porezni obveznik dostavi dodatne informacije, to je pitanje bilo u potpunosti prepušteno nacionalnom pravu. To znači da su, sa stajališta prava Unije, države članice bile ograničene samo na elima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

28. Kao drugo, zahtjev poreznog tijela u predmetu u kojem je donesena presuda GE Auto Service Leasing odnosio se na to da porezni obveznik dostavi dokumente koje se prilaganje zahtjevu za povrat zahtijevalo u članku 3. same Direktive 79/1072, odnosno razumne na koje se odnosio zahtjev i potvrde o registraciji u svojstvu poreznog obveznika PDV-a u državi članici nastana. U skladu s odredbama te direktive, prilaganje tih dokumenata bilo je uvjet za to da porezni obveznik koristi pravo na odbitak(19). Stoga je nedostatak tih dokumenata onemogućavao utvrđivanje postojanja tog prava.

29. Suprotno tomu, zahtjev za dostavu dodatnih informacija na temelju članka 20. stavka 1. Direktive 2008/9 može se odnositi, kao što na to upućuje korištenje riječi „dodatne”, na informacije ili dokumente koje se prilaganje zahtjevu za povrat ne zahtijeva na temelju članka 8. do 10. te direktive, a koje nepostojanje može, ali ne mora dovesti do odbijanja povrata(20).

30. Kao treće, u izreci presude GE Auto Service Leasing Sud je primjenu tumačenja odredbi Direktive 79/1072 koje je utvrđeno u toj presudi uvjetovao poštovanjem načela ekvivalentnosti i djelotvornosti. To znači da je Sud utvrdio da se ne čini da je u glavnom postupku u predmetu u kojem je donesena ta presuda ostvarivanje prava poreznog obveznika na povrat PDV-a bilo pretjerano otežano ili onemogućeno, ali to je pitanje prepustio ocjeni nacionalnog suda. Prema mojem mišljenju, to upućuje na to da je odluka koju je Sud donio u toj presudi uvelike ovisila o posebnim okolnostima glavnog predmeta i ne mora se primjenjivati u predmetima koji se od njega bitno razlikuju.

31. Naposljetku, kao četvrto, okolnost da se u presudi GE Auto Service Leasing Sud ni na koji način nije pozvao na presudu Sea Chefs Cruise Services, koja je donesena dvije godine ranije, prema mojem mišljenju, upućuje na to da je Sud smatrao da su ta dva predmeta potpuno različita te se stoga presudom GE Auto Service Leasing ni na koji način ne dovode u pitanje zaključci koji proizlaze iz presude Sea Chefs Cruise Services.

Pitanje usklađenosti članka 20. stavka 2. Direktive 2008/9 s člankom 47. Povelje

32. Sud koji je uputio zahtjev postavio je pitanje tumačenja članka 47. Povelje u slučaju da se utvrdi da rok predviđen člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 može biti prekluzivan. S obzirom na odgovor na prvi dio drugog prethodnog pitanja koji sam predložio, to se pitanje ne postavlja.

33. Stoga samo uzgredno ističem da, prema mojem mišljenju, neovisno o tome je li rok predviđen člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 prekluzivan ili se može takvim smatrati u nacionalnom pravu država članica, on nije protivan članku 47. Povelje.

34. Vjerojatno su u svim pravnim porecima neki postupovni rokovi, uključujući i one koji su uključeni sa stajališta prava na pošteno suđenje zaštite člankom 47. Povelje, kao što je rok za podnošenje tužbe ili pravnog lijeka, prekluzivni i njihovo nepoštovanje dovodi do gubitka mogućnosti pokretanja postupka. Ako su ti rokovi utvrđeni razumno(21), to nije protivno pravu na pošteno suđenje. Naime, pravna sigurnost i trajnost pravnih odnosa, što su vrijednosti koje se štite

postupovnim rokovima, imaju prednost pred tim pravom(22). Tim više, rok za dostavu poreznom tijelu informacija nužnih za razmatranje zahtjeva za povrat poreza, čak i prekluzivni, stoga ne može biti protivan pravu na pošteno suđenje ako nepoštovanje tog roka poreznom obvezniku ne oduzima pravo na žalbu protiv odluke donesene u njegovu predmetu, uključujući i u okviru sudskog postupka.

Odgovor na drugo prethodno pitanje

35. Kad je riječ o ostalim odredbama i načelima prava Unije koje je sud koji je uputio zahtjev naveo u drugom prethodnom pitanju, njihovo značenje spomenuti u nastavku, u analizi prvog prethodnog pitanja. Stoga predlažem da se na drugo prethodno pitanje odgovori da članak 20. stavak 2. Direktive 2008/9 treba tumačiti na način da se njime utvrđeni rok od jednog mjeseca za dostavu dodatnih informacija na zahtjev tijela koje razmatra zahtjev za povrat PDV-a koji je podnio porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ne može smatrati prekluzivnim.

Prvo prethodno pitanje

36. Svrha prvog prethodnog pitanja jest da omogući sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni je li s pravom Unije usklađena odredba nacionalnog prava kojom se u žalbenom postupku isključuje mogućnost pozivanja na dodatne informacije ili dokumente koje je zatražilo prvostupanjsko porezno tijelo, a koje je porezni obveznik dostavio drugostupanjskom poreznom tijelu tek u fazi žalbe.

37. Doslovna formulacija tog pitanja odnosi se samo na tumačenje članka 23. stavka 2. Direktive 2008/9. Međutim, ta se odredba ograničava samo na navođenje da se na žalbe protiv odluka o povratu PDV-a poreznih obveznika koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici primjenjuju ista pravila kao i na žalbe nacionalnih poreznih obveznika. Kako bi se sudu koji je uputio zahtjev pružio koristan odgovor, smatram da analizu treba proširiti na druge odredbe i načela prava Unije u području PDV-a, osobito na članak 170. Direktive 2006/112, članak 20. stavak 2. Direktive 2008/9, kao i načela ekvivalentnosti i djelotvornosti te porezne neutralnosti. Sud koji je uputio zahtjev uostalom je u drugom prethodnom pitanju naveo članak 170. Direktive 2006/112 te načela djelotvornosti i porezne neutralnosti. Svojim prvim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev stoga u biti pita protivi li se navedenim odredbama i načelima prava Unije primjena odredbi nacionalnog prava, kao što je odredba opisana u točki 36. ovog mišljenja. Analizu tog pitanja počet ću podsjećanjem na relevantnu sudsku praksu Suda.

Dosadašnja sudska praksa Suda

38. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo na povrat PDV-a poreznom obvezniku koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici utvrđeno člankom 170. Direktive 2006/112 odgovara pravu na odbitak poreza plaćenog u tuzemstvu iz članka 168. te direktive. Ono predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a, čiji je cilj osloboditi porezne obveznike tereta tog poreza i time osigurati poreznu neutralnost. To pravo čini sastavni dio tog sustava te se načelno ne može ograničiti(23).

39. Osim toga, načelo neutralnosti zahtijeva da se poreznom obvezniku prizna pravo na odbitak ili povrat poreza plaćenog u ranijoj fazi prometa ako su ostvareni materijalni zahtjevi, pa čak i ako taj porezni obveznik nije ispunio određene formalne zahtjeve. Situacija bi bila drukčija samo ako bi uinak povreda takvih formalnih zahtjeva bio sprežavanje iznošenja sigurnog dokaza o ispunjenju materijalnih zahtjeva(24). Kad je riječ o trenutku u kojem treba podnijeti dokaze o ispunjavanju materijalnih zahtjeva prava na povrat poreza, Sud je utvrdio da bi mogućnost podnošenja tih dokaza bez vremenskog ograničenja dovela do toga da bi se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima mogla

vremenski neograničeno dovoditi u pitanje, što bi bilo protivno načelu pravne sigurnosti(25).

40. Osim toga, u pitanjima koja nisu uređena odredbama prava Unije, formalni zahtjevi za ostvarivanje prava na povrat PDV-a utvrđuju se, u skladu s načelom postupovne autonomije država članica, nacionalnim pravom tih država, uz poštovanje načela ekvivalentnosti i djelotvornosti. U skladu s tim načelima, ti uvjeti ne smiju biti nepovoljniji od onih koji su na snazi u sličnim situacijama u nacionalnom pravu i u praksi ne smiju onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarivanje prava na povrat(26).

41. Naposljetku, Sud je presudio, kao što sam to već naveo u dijelu ovog mišljenja koji se odnosi na drugo prethodno pitanje, da rok utvrđen člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 nije prekluzivan te stoga porezni obveznik može dostaviti informacije koje je zatražilo tijelo koje razmatra zahtjev za povrat PDV-a u fazi sudskog postupka(27).

42. Prvo prethodno pitanje treba analizirati s obzirom na navedenu sudsku praksu.

Primjena na ovaj predmet

43. Na temelju sudske prakse navedene u točkama 38. do 40. ovog mišljenja Sud nije isključio usklađenost s pravom Unije nacionalnih odredbi država članica kojima se ne dopušta da porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata dostavi dodatne informacije koje se odnose na zahtjev za povrat poreza tek u fazi sudskog postupka(28), kao i odredbi kojima se dopušta da se ne uzimaju u obzir dokazi o ispunjavanju uvjeta za oslobođenje od poreza koje je porezni obveznik dostavio nakon završetka poreznog nadzora(29). Sud je dopuštenost tih odredbi na temelju prava Unije samo uvjetovao poštovanjem zahtjeva ekvivalentnosti i djelotvornosti(30), a provjeru njihova poštovanja prepustio je nacionalnim sudovima.

44. Sud Europske unije tako je presudio i u situaciji u kojoj je, prilikom davanja smjernica nacionalnom sudu, te zahtjeve, osobito zahtjev djelotvornosti, smatrao ispunjenima(31), kao i u suprotnoj situaciji. U presudi *Nec Plus Ultra Cosmetics* Sud je osobito utvrdio da „[...] odbijanje uzimanja u obzir dokaza na datum koji je bio prije donošenja [...] poreznog rješenja može pretjerano otežati ostvarivanje prava priznatih pravnim poretom Unije, s obzirom na to da se takvim odbijanjem ograničava mogućnost poreznog obveznika da podnese dokaze koji se odnose na ispunjenje materijalnih uvjeta za oslobođenje od PDV-a. Stoga je nacionalni propis koji u toj fazi postupka oporezivanja poreznom obvezniku ne omogućuje da podnese dokaze koji još nedostaju kako bi potkrijepio pravo koje zahtijeva i koji ne uzima u obzir moguća objašnjenja o razlozima zbog kojih ti dokazi nisu bili ranije podneseni, teško uskladiti s načelom proporcionalnosti i također s temeljnim načelom neutralnosti PDV-a”(32). Međutim, Sud je pitanje usklađenosti odredbi nacionalnog prava prepustio odluci suda koji je uputio zahtjev u predmetu u kojem je donesena ta presuda.

45. Međutim, smatram da slična odluka ne bi bila dovoljna u ovom predmetu. Postupak povrata PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata prilično je detaljno uređen Direktivom 2008/9. Kad bi se rješavanje ključnih pitanja, a takvo je pitanje nedvojbeno u slučaju nepoštovanja roka utvrđenog člankom 20. stavkom 2. te direktive na pravo poreznog obveznika na povrat poreza, uređivalo nacionalnim pravom država članica samo pod uvjetom da se, pod nadzorom nacionalnih sudova, poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, to bi bilo protivno korisnom učinku usklađivanja koje je izvršio zakonodavac Unije.

46. Kad je riječ o načelu ekvivalentnosti, nadzor usklađenosti nacionalnih odredbi s tim načelom zahtijeva tumačenje tih odredbi i treba ga stoga prepustiti sudovima država članica. U ovom predmetu ništa ne upućuje na to da je to načelo povrijeđeno, s obzirom na to da se čini da se nacionalne odredbe koje se u njemu primjenjuju općenito odnose na sve porezne postupke.

Me?utim, smatram da bi se Sud trebao odlu?nije izjasniti u pogledu uskla?enosti tih odredbi s na?elom djelotvornosti.

47. Podsje?am na to da, u skladu s na?elom djelotvornosti, nacionalne odredbe donesene u okviru postupovne autonomije država ?lanica ne smiju u praksi pretjerano ote?avati ili onemogu?avati ostvarivanje prava pojedinaca koja proizlaze iz prava Unije(33). U skladu s odredbama ma?arskog prava, porezni obveznik koji nije u roku dostavio tijelu koje razmatra njegov zahtjev za povrat PDV-a dodatne informacije koje je to tijelo od njega zatra?ilo na temelju ?lanka 20. stavka 1. Direktive 2008/9 ne mo?e ispraviti tu pogrešku na na?in da ih dostavi u fazi žalbenog postupka protiv odluke o zahtjevu koju je donijelo to tijelo. Me?utim, mo?e, pod odre?enim uvjetima, djelotvorno dostaviti te informacije u sudskom postupku nakon podnošenja žalbe protiv te odluke(34). Smatram da takve odredbe pretjerano ote?avaju tra?enje povrata poreza poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi ?lanici povrata.

48. Direktivom 2008/9 uvodi se niz postupovnih rokova koje trebaju poštovati nadležna nacionalna tijela, kao i zainteresirani porezni obveznici(35). Me?utim, te stranke nisu u jednakom položaju kad je rije? o pravima koja proizlaze iz te direktive ili, šire, iz odredbi prava Unije koje se odnose na PDV. Te su odredbe prvenstveno namijenjene zaštiti i poboljšanju položaja poreznih obveznika, a porezna tijela štite javni interes koji se sastoji od osiguravanja pravilnog funkcioniranja tog sustava. To je osobito važno u sustavu PDV-a koji se temelji na na?elu porezne neutralnosti, u skladu s kojim porezni obveznici na?elno ne bi smjeli snositi ekonomski teret oporezivanja. S tog stajališta smatram da je rok utvr?en ?lankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 namijenjen postizanju dvaju ciljeva. Kao prvo, on predstavlja jamstvo za porezne obveznike u pogledu najkra?eg vremena koje imaju na raspolaganju, što spre?ava da porezna tijela proizvoljno odre?uju prekratke rokove za dostavu dodatnih informacija. Kao drugo, omogu?uje završetak cijelog postupka za povrat poreza u rokovima utvr?enima ?lankom 21. te direktive. To je stoga rok koji je utvr?en u interesu poreznih obveznika, a ne u interesu poreznih tijela.

49. Naravno, kao što je to ve? istaknuo Sud, postupovni rokovi namijenjeni su i tome da se nesigurnost pravne situacije poreznog obveznika vremenski neograni?eno ne produljuje(36). U pogledu povrata PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi ?lanici povrata tom cilju namijenjen je osobito rok za podnošenje zahtjeva za povrat utvr?en ?lankom 15. stavkom 1. Direktive 2008/9, koji je, u skladu sa sudskom praksom Suda, prekluzivan(37) i ?ije nepoštovanje dovodi do gubitka prava na povrat. Me?utim, omogu?ivanje poreznom obvezniku da u fazi žalbe u upravnom postupku dostavi dodatne informacije koje je od njega zatra?ilo prvostupanjsko tijelo ne prijeti neograni?enim produljivanjem nesigurnosti u pogledu pravne situacije tog poreznog obveznika. Naime, takav je postupak po prirodi uvjetovan strogim postupovnim rokovima, prije svega rokom za podnošenje žalbe, i obi?no se odvija u lako predvidljivim vremenskim okvirima.

50. Naravno da razumijem da mo?e biti frustriraju?e kada porezni obveznik, kojeg je prvostupanjsko tijelo pravilno pozvalo da dostavi odre?ene informacije, bez dobrog razloga ne dostavi te informacije u roku te to napravi tek u fazi žalbenog postupka. Me?utim, u toj se situaciji ?lankom 26. drugim stavkom Direktive 2008/9 državu ?lanicu povrata osloba?a obveze pla?anja kamata na ime eventualnog kašnjenja s isplatom dugovanih iznosa te stoga porezni obveznik snosi troškove zakašnjenja koje je sam skrivio. Tako?er mogu zamisliti da se nacionalnim pravom u takvim slu?ajevima predvi?a da se nesavjesnom poreznom obvezniku napla?uju dodatni upravni troškovi koji proizlaze iz njegova nemara.

51. Me?utim, onemogu?avanje poreznom obvezniku da nakon roka dostavi informacije u prilog svojem pravu na povrat, iako u nacionalnom pravu postoji mogu?nost za njihovo dostavljanje(38), što mo?e dovesti do uskra?ivanja tog prava, prema mojem je mišljenju neproporcionalno i protivno

na?elu djelotvornosti jer pretjerano i bez o?ite potrebe ote?ava ostvarivanje tog prava. Podsje?am na to da je rije? o temeljnom pravu u zajedni?kom sustavu PDV-a koje predstavlja bit mehanizma funkcioniranja tog sustava i koje se na?elno ne mo?e ograni?iti(39). Ograni?avanje tog prava isklju?ivo iz formalnih razloga, u situaciji u kojoj su ispunjeni materijalni zahtjevi stoga bi bilo protivno i ?lanku 170. Direktive 2006/112, u skladu s kojim svi porezni obveznici koji ispunjavaju te materijalne zahtjeve imaju pravo na povrat.

52. Taj zaklju?ak ne mijenja eventualna mogu?nost da se porezni obveznik pozove na dodatne informacije koje opravdavaju njegovo pravo na povrat PDV-a u sudskom postupku. Naime, to prisiljava poreznog obveznika da odluku o odbijanju povrata (ili, kao što je to slu?aj u ovom predmetu, o obustavljanju postupka) osporava pred sudom kako bi ispravio formalnu postupovnu povredu, a to se moglo jednostavnije i br?e u?initi u upravnom ?albenom postupku.

53. Osim toga, kao što sam to naveo u dijelu ovog mi?ljenja koji se odnosi na analizu drugog prethodnog pitanja, Sud je u presudi *Sea Chefs Cruise Services* presudio da rok utvr?en ?lankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 nije prekluzivan te se stoga porezni obveznik u fazi sudskog postupka mo?e pozvati na informacije koje nije dostavio u roku utvr?enom tom odredbom na zahtjev tijela koje razmatra njegov zahtjev za povrat PDV-a. To isto mora se odnositi i na upravni ?albeni postupak ako je nacionalnim pravom predvi?en takav postupak za odluke o povratu PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u dr?avi ?lanici povrata(40). Naime, svi argumenti koje je Sud iznio u toj presudi jednako se primjenjuju na takav postupak. Nemogu?nost dostavljanja dodatnih informacija u okviru upravnog ?albenog postupka u situaciji u kojoj je takav postupak predvi?en nacionalnim pravom stoga bi bila protivna tuma?enju ?lanka 20. stavka 2. Direktive 2008/9 koje je Sud utvrdio u presudi *Sea Chefs Cruise Services*(41).

54. O?ito je da se prethodna razmatranja odnose na situaciju u kojoj su ispunjeni materijalni zahtjevi prava na povrat PDV-a, a ka?njenje poreznog obveznika s dostavom tra?enih dodatnih informacija nije rezultat utaje ili zlouporabe prava. U suprotnom, o?ito, dr?ave ?lanice imaju pravo poduzeti mjere predvi?ene njihovim nacionalnim pravom kako bi sprije?ile utaju ili zlouporabu prava. Me?utim, kao što je to Sud ve? imao priliku istaknuti, to što je porezni obveznik dostavio dodatne informacije tek u kasnijoj fazi postupka samo po sebi ne ?ini zlouporabu prava(42).

Odgovor na pitanje

55. Stoga predla?em da se na prvo prethodno pitanje odgovori da ?lanak 170. Direktive 2006/112, ?lanak 20. stavak 2. Direktive 2008/9, kao i na?ela djelotvornosti i porezne neutralnosti treba tuma?iti na na?in da im se protivi primjena odredbi nacionalnog prava kojima se u ?albenom postupku isklju?uje mogu?nost pozivanja na dodatne informacije ili dokumente koje je zatra?ilo prvostupanjsko porezno tijelo, a koje je porezni obveznik dostavio drugostupanjskom poreznom tijelu tek u fazi ?albe.

Tre?e prethodno pitanje

56. Svojim tre?im prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 23. Direktive 2008/9 tuma?iti na na?in da mu se protivi primjena nacionalne odredbe u skladu s kojom se postupak povodom zahtjeva za povrat PDV-a poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj dr?avi ?lanici obustavlja bez razmatranja zahtjeva za povrat u situaciji u kojoj porezni obveznik nije ispunio obvezu dostave dodatnih informacija koje je na temelju ?lanka 20. te direktive zatra?ilo tijelo koje razmatra zahtjev. To?no je da sud koji je uputio zahtjev u pitanju navodi samo ?lanak 23. stavak 1. Direktive 2008/9, ali, kao što to proizlazi iz poja?njenja iz zahtjeva za prethodnu odluku, sud koji je uputio zahtjev ?eli saznati treba li odluku o obustavljanju postupka izjedna?iti s odlukom o odbijanju povrata poreza. To pitanje ure?eno je ?lankom 23. stavkom 2. drugim podstavkom te direktive. Stoga predla?em da se smatra da se tre?e pitanje

odnosi na članak 23. Direktive 2008/9 u cijelosti.

57. Članom 23. stavkom 1. Direktive 2008/9 utvrđuje se obveza obrazloženja odluke o odbijanju povrata PDV-a. U skladu s članom 23. stavkom 2. prvim podstavkom te direktive, porezni obveznik mora imati na raspolaganju iste pravne lijekove koje u skladu s pravom države članice povrata imaju nacionalni porezni obveznici. Naposljetku, članom 23. stavkom 2. drugim podstavkom te direktive određuje se da poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici moraju biti dostupni svi upravni ili sudski postupci koji su dostupni nacionalnim poreznim obveznicima u toj situaciji, u slučaju u kojem izostanak donošenja odluke o povratu ne znači ni da je povrat odobren ni odbijen. Međutim, ako ti postupci nisu predviđeni nacionalnim pravom države povrata, izostanak donošenja odluke treba smatrati odbijanjem povrata.

58. Prema mojem mišljenju, te odredbe treba tumačiti na način da u slučaju okončanja postupka povodom zahtjeva za povrat PDV-a bez razmatranja tog zahtjeva, primjerice kao u glavnom postupku, odlukom o obustavi postupka zbog toga što porezni obveznik nije u roku dostavio dodatne informacije koje su od njega zatražene, porezni obveznik mora imati na raspolaganju djelotvorne pravne lijekove u upravnom ili sudskom postupku koji će mu omogućiti da ponovno zahtijeva razmatranje svog zahtjeva. Dodajem da odluka o obustavi ili drugi oblik okončanja postupka mora sadržavati obrazloženje jer je to uvjet za djelotvorno ostvarivanje prava na žalbu. S druge strane, u nedostatku odgovarajućih pravnih lijekova, treba smatrati da okončanje postupka bez razmatranja zahtjeva predstavlja odluku o odbijanju povrata, sa svim posljedicama koje proizlaze iz članka 23. stavka 1. i članka 23. stavka 2. prvog podstavka Direktive 2008/9.

59. Takva konstrukcija navedenih odredbi proizlazi iz posebne prirode mehanizma povrata PDV-a poreznim obveznicima koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici. Naime, za razliku od prava na odbitak koje porezni obveznik ostvaruje samostalno u trenutku plaćanja poreza poreznim tijelima, ostvarivanje prava na povrat poreza poreznim obveznicima koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici koje odgovara pravu na odbitak zahtijeva pozitivno postupanje države članice povrata u obliku donošenja odluke o povratu i isplate odgovarajućih iznosa. U takvoj je situaciji okončanje postupka bez razmatranja zahtjeva i, slijedom toga, izostanak pozitivne odluke, u praksi istovjetno odbijanju povrata. Stoga porezni obveznik mora imati na raspolaganju djelotvorne pravne lijekove protiv takvog okončanja postupka.

60. U kontekstu ovog predmeta treba dodati da, ako Sud prihvati moje prijedloge za odgovore na prvo i drugo prethodno pitanje, pravni lijekovi koje porezni obveznik ima na raspolaganju nakon okončanja postupka bez razmatranja zahtjeva za povrat moraju poreznom obvezniku omogućiti da se pozove, među ostalim, na dodatne informacije koje nije dostavio u roku, a koje je na temelju članka 20. Direktive 2008/9 zatražilo tijelo koje razmatra zahtjev. Naime, u suprotnom bi okončanje postupka bez razmatranja zahtjeva onemogućilo poreznom obvezniku da ispravi pogrešku u obliku nepoštovanja roka za dostavu dodatnih informacija, a taj bi rok postao prekluzivan, što je protivno odluci Suda u presudi *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Stoga predlažem da se na treće prethodno pitanje odgovori da članak 23. Direktive 2008/9 treba tumačiti na način da mu se ne protivi primjena odredbe nacionalnog prava u skladu s kojom se postupak povodom zahtjeva za povrat PDV-a poreznom obvezniku koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici obustavlja bez razmatranja zahtjeva za povrat u situaciji u kojoj porezni obveznik nije ispunio obvezu dostave dodatnih informacija koje je na temelju članka 20. te direktive zatražilo tijelo koje razmatra zahtjev, pod uvjetom da u nacionalnom pravu postoji djelotvoran postupak za podnošenje žalbe protiv odluke o obustavi postupka koji osobito omogućuje poreznom obvezniku da se tijekom tog postupka pozove na dodatne informacije koje nije dostavio u roku u okviru obustavljenog postupka. U suprotnom odluku o obustavi postupka

treba smatrati odlukom o odbijanju povrata.

Zaključak

62. S obzirom na sva prethodno navedena razmatranja predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 20. stavak 2. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici

treba tumačiti na način da se

njime utvrđeni rok od jednog mjeseca za dostavu dodatnih informacija na zahtjev tijela koje razmatra zahtjev za povrat PDV-a koji je podnio porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ne može smatrati prekluzivnim.

2. Članak 170. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., članak 20. stavak 2. Direktive 2008/9, kao i načela djelotvornosti i porezne neutralnosti

treba tumačiti na način da

im se protivi primjena odredbi nacionalnog prava kojima se u žalbenom postupku isključuje mogućnost pozivanja na dodatne informacije ili dokumente koje je zatražilo prvostupanjsko porezno tijelo, a koje je porezni obveznik dostavio drugostupanjskom poreznom tijelu tek u fazi žalbe.

3. Članak 23. Direktive 2008/9

treba tumačiti na način da

mu se ne protivi primjena odredbe nacionalnog prava u skladu s kojom se postupak povodom zahtjeva za povrat PDV-a poreznom obvezniku koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici obustavlja bez razmatranja zahtjeva za povrat u situaciji u kojoj porezni obveznik nije ispunio obvezu dostave dodatnih informacija koje je na temelju članka 20. te direktive zatražilo tijelo koje razmatra zahtjev, pod uvjetom da u nacionalnom pravu postoji djelotvoran postupak za podnošenje žalbe protiv odluke o obustavi postupka koji osobito omogućuje poreznom obvezniku da se tijekom tog postupka pozove na dodatne informacije koje nije dostavio u roku u okviru obustavljenog postupka. U suprotnom odluku o obustavi postupka treba smatrati odlukom o odbijanju povrata.

1 Izvorni jezik: poljski

2 Vidjeti osobito presude od 21. lipnja 2012., Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382); od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, u daljnjem tekstu: presuda Sea Chefs Cruise Services, EU:C:2019:354); od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050) i od 9. rujna 2021., GE Auto Service Leasing (C-294/20, u daljnjem tekstu: presuda GE Auto Service Leasing, EU:C:2021:723).

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

4 SL 2008., L 44, str. 11. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str.

263.)

5 Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 044, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.)

6 *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

7 *Magyar Közlöny* 2017/192.

8 *Magyar Közlöny* 2017/30.

9 U svojim očitovanjima društvo SES pojašnjava razloge neodgovaranja na zahtjev prvostupanjskog poreznog tijela. Međutim, smatram da ti razlozi nisu ključni za odgovor na prethodna pitanja u ovom predmetu. U svakom slučaju, ništa u glavnom postupku ne upućuje na to da je društvo SES pokušavalo zlouporabiti svoje pravo na povrat PDV-a.

10 Očitovanja Vijeća podnesena su za slučaj da zahtjev za prethodnu odluku u ovom predmetu treba smatrati zahtjevom za ispitivanje valjanosti članka 20. stavka 2. Direktive 2008/9 s obzirom na članak 47. Povelje.

11 Presuda *Sea Chefs Cruise Services*, izreka

12 Presuda *Sea Chefs Cruise Services*, t. 39. do 41. i t. 43. do 46.

13 Presuda *Sea Chefs Cruise Services*, t. 42.

14 Presuda *Sea Chefs Cruise Services*, t. 48.

15 Vidjeti osobito presudu *Sea Chefs Cruise Services*, t. 48.

16 Presuda *GE Auto Service Leasing*, t. 1. izreke

17 Osmo direktiva Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države (SL 1979., L 331, str. 11.)

18 Taj je rok prekluzivan, vidjeti presudu od 21. lipnja 2012., *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, izreka).

19 Presuda *GE Auto Service Leasing*, t. 54.

20 Kao što je to istaknuo sam Sud – vidjeti presudu *Sea Chefs Cruise Services*, t. 44.

21 A rok od jednog mjeseca za dostavu informacija ili dokumenata koji se uobičajeno nalaze kod poreznog obveznika jer se odnose na njegovu vlastitu gospodarsku djelatnost ne čini se pretjerano strogim.

22 Vidjeti u tom smislu nedavnu presudu od 20. svibnja 2021., *Dickmanns/EUIPO* (C-63/20 P, EU:C:2021:406, t. 58. i 60.).

23 Vidjeti u tom smislu presudu *Sea Chefs Cruise Services*, t. 34. do 36.

24 U tom smislu vidjeti presudu od 17. prosinca 2020., *Bundeszentralamt für Steuern*

(C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 47. i 48.).

- 25 Vidjeti u tom smislu presudu GE Auto Service Leasing, t. 60.
- 26 U tom smislu vidjeti presudu GE Auto Service Leasing, t. 59.
- 27 Presuda Sea Chefs Cruise Services, izreka
- 28 Presuda GE Auto Service Leasing
- 29 Presuda od 2. ožujka 2023., Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, izreka)
- 30 U smislu sudske prakse navedene u točki 39. ovog mišljenja
- 31 Vidjeti presudu GE Auto Service Leasing, t. 61.
- 32 Presuda od 2. ožujka 2023., Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, t. 37.)
- 33 U tom smislu vidjeti presudu GE Auto Service Leasing, t. 59.
- 34 Vidjeti navedene odredbe nacionalnog prava u točkama 8. i 9. ovog mišljenja.
- 35 Vidjeti također uvodnu izjavu 2. te direktive.
- 36 Vidjeti u tom smislu presudu GE Auto Service Leasing, t. 60.
- 37 Vidjeti presudu Sea Chefs Cruise Services, t. 39. i navedenu sudsku praksu.
- 38 Odnosno podnošenje žalbe protiv prvostupanjske odluke.
- 39 Vidjeti sudsku praksu navedenu u točkama 38. i 39. ovog mišljenja.
- 40 Kao što sam to naveo u točki 24. ovog mišljenja.
- 41 Kao što sam to istaknuo u točkama 26. do 30. ovog mišljenja, kasnije se presudom GE Auto Service Leasing, donesenom na temelju drugih, ne tako detaljnih, odredbi prava Unije ni na koji način ne dovodi u pitanje to tumačenje.
- 42 Vidjeti u tom smislu presudu GE Auto Service Leasing, t. 2. izreke.