Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 21. siječnja 2021.[1]

Predmet C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
Intervenijenti:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

(zahtjev za prethodnu odluku Verwaltungsgerichtshofa (Visoki upravni sud, Austrija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 183. – Povrat preplaćenog PDV-a – Obračunavanje kamata u slučaju naknadnog povećanja iznosa preplaćenog PDV-a ili naknadnog smanjenja obveze plaćanja PDV-a – Nepostojanje nacionalnih mjera prenošenja – Izravna primjena direktive – Analogna primjena direktive koja nije relevantna – Direktiva o povratu PDV-a (Direktiva 2008/9/EZ) – Članak 27. – Tumačenje nacionalnog prava u skladu s pravom Unije”

I. Uvod

1. U predmetnom se postupku postavlja pitanje daje li Direktiva o PDV-u poreznom obvezniku izravno pravo na obračunavanje kamata u pogledu preplaćenog PDV-a koji je tek naknadno isplaćen, odnosno u pogledu tek naknadno isplaćenog iznosa povrata PDV-a. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, Republika Austrija za porez na dodanu vrijednost nije predvidjela takvu odredbu o obračunavanju kamata. Postojeće odredbe koje se odnose na obračunavanje kamata za druge vrste poreza nisu se mogle protumačiti u skladu s pravom Unije i primijeniti na porez na dodanu vrijednost.

2. Međutim, druga direktiva (Direktiva o povratu PDV-a) sadržava izravno primjenjivo pravo za obračunavanje kamata kada je riječ o naknadnom povratu preplaćenog PDV-a poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u inozemstvu koji nisu ostvarili promet na državnom području. Stoga se postavlja pitanje mogućnosti analogne primjene te direktive u ovom predmetu.

3. Čak i u slučaju niječnog odgovora na to pitanje te okolnosti da se ni iz Direktive o PDV-u ne može izvesti izravno primjenjivo pravo na obračunavanje kamata, Sud možda ipak može dati daljnje korisne upute koje će pomoći pri pronalasku mogućeg rješenja ovog spora u skladu s pravom Unije.

1 Izvorni jezik: njemački

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Članak 90. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) odnosi se na smanjenje oporezivog iznosa i predviđa:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1."

5. Članak 183. Direktive o PDV-u glasi:

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

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

6. Direktiva 2008/9/EZ o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ[3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o povratu PDV-a) odnosi se na načine povrata PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata i nisu u njoj obavljali transakcije.

7. Članak 27. te Direktive o povratu PDV-a odnosi se na obračunavanje kamata na navedeno pravo na povrat i glasi:

„1. Kamate se obračunavaju od dana nastavno na zadnji dan za plaćanje povrata sukladno članku 22. stavku 1. do dana dok povrat nije zaista plaćen.

2. Kamatne su stope jednake kamatnoj stopi primjenjivoj za povrate PDV-a poreznim obveznicima s nastanom u državi članici povrata prema nacionalnom zakonodavstvu te države članice.

Ako se prema nacionalnom zakonodavstvu ne plaćaju kamate za povrate poreza poreznim obveznicima s nastanom, plative kamate jednake su naplati kamate ili jednakovrijednoj naplati koju primjenjuje država članica povrata za zakašnjela plaćanja PDV-a poreznih obveznika."

B. Austrijsko pravo

8. U Austriji se pravo poreznog obveznika na kamate uređuje Bundesgesetzom über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Savezni zakonik o općim odredbama i postupku koji se odnosi na poreze kojima upravljaju državna, pokrajinska i općinska porezna tijela, u daljnjem tekstu: BAO).

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

3 SL 2008., L 44, str. 23. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.)

9. Članak 205. BAO-a odnosi se na pravo poreznog obveznika na kamate u slučaju prava na povrat poreza na dohodak i poreza na dobit:

„(1) Na iznose razlika poreza na dohodak i poreza na dobit koji nakon usporedbe s predujmovima ili dosada utvrđenim porezima proizlaze iz poreznih rješenja zbog izostavljanja akontacija (stavak 3.) obračunavaju se kamate za razdoblje od 1. listopada godine koja slijedi godini nastanka obveze plaćanja poreza do trenutka objave tih rješenja (zatezne kamate). Odgovarajuće se primjenjuje na iznose razlike s osnove

a) ukidanja poreznih rješenja, […]

(2) Zatezne kamate iznose godišnje 2 % iznad osnovne kamatne stope. Ne utvrđuju se zatezne kamate čiji je iznos manji od 50 eura. Zatezne kamate utvrđuju se za razdoblje od najviše 48 mjeseci. […]"

10. Članak 205.a BAO-a od 1. siječnja 2012. obuhvaća pravo poreznog obveznika na kamate za preplaćeni porez ako se taj porez naknadno povodom žalbe odredi u nižem iznosu nego je to bilo prvotno određeno te glasi:

„(1) Ako se smanji već plaćena porezna obveza čija visina izravno ili neizravno ovisi o rješavanju žalbe na rješenje, na zahtjev poreznog obveznika moraju se utvrditi kamate za razdoblje od plaćanja poreza do objave rješenja odnosno presude o smanjenju porezne obveze (kamate na temelju žalbe). […]

(4) Kamate iznose godišnje 2 % iznad osnovne kamatne stope. Ne utvrđuju se kamate čiji je iznos manji od 50 eura."

III. Glavni postupak

11. Zahtjev za prethodnu odluku temelji se na dvama različitim postupcima revizije koja se vode pred sudom koji je uputio zahtjev.

– Prvi postupak revizije (Ro 2017/15/0035)

12. CS, tužitelj u prvom postupku (u daljnjem tekstu: tužitelj br. 1.) u svojoj je prijavi poreza na promet za kolovoz 2007. naveo preplaćeni PDV u iznosu od 60 689,28 eura. Međutim, porezna uprava utvrdila je preplaćeni PDV samo u iznosu od 14 689,28 eura. Tužitelj br. 1. uspješno je pobio to rješenje pred sudom. Preplaćeni PDV u cijelosti mu je „isplaćen" 22. svibnja 2013.

13. Dana 30. svibnja 2013. tužitelj br. 1. zatražio je u skladu s člankom 205.a BAO-a da mu se za razdoblje od stupanja na snagu tog zakona (1. siječnja 2012.) obračunaju kamate na navedeni preplaćeni PDV sve do ispunjenja 22. svibnja 2013. Taj je zahtjev porezna uprava odbila. Tužitelj br. 1. podnio je tužbu Bundesfinanzgerichtu (Savezni financijski sud, Austrija) koja nije bila uspješna.

14. Kao razlog za odbijanje Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) naveo je činjenicu da članak 205.a BAO-a ne obuhvaća slučaj uspješno utuženog preplaćenog PDV-a, nego samo uspješno sudsko osporavanje previsoko utvrđene i plaćene porezne obveze. Tužitelj br. 1. revizijom osporava tu odluku.

– Drugi postupak revizije (Ro 2018/15/0026)

15. Tužitelj u drugom postupku (technoRent International; u daljnjem tekstu: tužitelj br. 2.) društvo je s poslovnim nastanom u Njemačkoj. To je društvo tijekom 2003. i 2004. godine prodalo strojeve u Austriji i ti su porezni događaji u Austriji podvrgnuti oporezivanju porezom na promet. Godine 2005. tužitelj br. 2. u prijavi poreza na promet za mjesec svibanj 2005. istaknuo je preplaćeni porez na promet u iznosu od 367 081,58 eura. Razlog tomu bilo je naknadno smanjenje naknade u smislu članka 90. Direktive o PDV-u jer neki strojevi očito nisu bili plaćeni ili nisu bili plaćeni u cijelosti.

16. To je smanjenje oporezivog iznosa podvrgnuto ispitivanju u okviru poreznog nadzora (od srpnja 2006. do lipnja 2008.). Preplaćeni porez na promet najprije je 10. ožujka 2008. „isplaćen" tužitelju br. 2. Međutim, na kraju ispitivanja porezna uprava ipak je smatrala da nije potrebno smanjiti oporezivi iznos. Stoga je porezna uprava rješenjem od 13. listopada 2008. utvrdila naknadno potraživanje u iznosu od 367 081,58 eura. Tužba protiv tog rješenja o porezu na promet bila je uspješna.

17. U listopadu 2013. tužitelj br. 2. zatražio je da mu se za razdoblje od srpnja 2005. do svibnja 2013. obračunaju kamate na iznos od 367 081,58 eura. U pogledu tog zahtjeva porezna uprava je zaključila da pravo na kamate u skladu s člankom 205.a BAO-a postoji samo za razdoblje od 1. siječnja 2012. do 8. travnja 2013. (u iznosu od 10 021,32 eura). Žalbu podnesenu protiv tog rješenja sud je djelomično prihvatio 29. svibnja 2017. na način da je tužitelju br. 2. priznao zatezne kamate i za razdoblje od 2. rujna 2005. do 9. ožujka 2008. Revizijom porezne uprave podnesenom protiv te presude osporava se samo priznavanje zateznih kamata za razdoblje od 2. rujna 2005. do 9. ožujka 2008.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

18. Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija), koji je nadležan za oba postupka revizije, smatra da odredbe o kamatama sadržane u članku 205., odnosno članku 205.a BAO-a ne može protumačiti u skladu s pravom Unije te je stoga rješenjem od 24. listopada 2018. Sudu uputio sljedeća prethodna pitanja:

„1. Proizlazi li iz prava Unije izravno primjenjiva odredba koja poreznom obvezniku, kojem porezna uprava u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku pravodobno ne vrati preplaćeni porez na promet, daje pravo na zatezne kamate, tako da se na to pravo može pozvati pred poreznom upravom odnosno upravnim sudovima, iako nacionalno pravo ne predviđa takvu odredbu u pogledu kamata?

U slučaju potvrdnog odgovora na prvo prethodno pitanje:

2. Je li i u slučaju potraživanja poreznog obveznika koje se odnosi na porez na promet i koje je nastalo naknadnim smanjenjem naknade u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive Vijeća 2006/112 o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost dopušteno da se kamate počnu obračunavati tek nakon isteka razumnog roka koji porezna uprava ima na raspolaganju za ispitivanje utemeljenosti prava na koje se poziva porezni obveznik?

3. Ima li okolnost da nacionalno pravo države članice ne sadržava odredbu o utvrđivanju kamata na zakašnjelu isplatu preplaćenog poreza na promet za posljedicu to da nacionalni sudovi prilikom određivanja iznosa kamata trebaju primijeniti pravnu posljedicu iz članka 27. stavka 2. drugog podstavka Direktive Vijeća 2008/9 o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, čak i ako glavni postupci nisu obuhvaćeni područjem primjene te direktive?"

19. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su Republika Austrija i Europska komisija.

V. Pravna ocjena

A. Prethodna pitanja

20. Sva tri prethodna pitanja u biti se odnose na pitanje nalaže li se, i ako da, u kojem opsegu prema pravu Unije obračunati kamate na preplaćeni pretporez odnosno iznos povrata poreza na dodanu vrijednost (koje se često naziva i preplaćenim PDV-om). Budući da drugo i treće pitanje ovise o potvrdnom odgovoru na prvo pitanje, najprije ću se posvetiti razmatranju tog prvog pitanja.

21. Čini se kako sud koji je uputio zahtjev postavljajući to pitanje polazi od premise da u austrijskom pravu nije predviđeno obračunavanje kamata na preplaćeni PDV, odnosno na iznos povrata PDV-a, to jest ono je predviđeno samo za vrlo posebne situacije. Analogna primjena odredbe članka 205. BAO-a koja se primjenjuje općenito na porez na dobit pritom nije moguća. Isto tako, taj sud smatra kako članak 205.a BAO-a od 1. siječnja 2012. obuhvaća samo slučaj da se na temelju rješenja naknadno smanji porez na dodanu vrijednost, ali se ne poveća odbitak PDV-a. To je razlog zašto taj sud postavlja pitanje o tom proizlazi li „iz prava Unije" izravno primjenjiva odredba.

22. U predmetnom je slučaju riječ o obračunavanju kamata na preplaćeni PDV, odnosno na iznos povrata poreza na dodanu vrijednost. Stoga se kao relevantno pravo Unije razmatra primarno Direktiva o PDV-u, a u ovom predmetu osobito članak 183. i članak 90. te direktive.

23. U svrhu odgovora na prvo pitanje stoga je potrebno najprije pojasniti doseg prava na obračunavanje kamata u skladu s člankom 183. i člankom 90. Direktive o PDV-u (odjeljak B.1) i njegovu izravnu primjenjivost (odjeljak B.2). Potom je potrebno razmotriti izravnu analognu primjenu članka 27. Direktive o povratu PDV-a koji sam po sebi nije relevantan (odjeljak B.3) kao i mogućnosti tumačenja članka 205. i članka 205.a BAO-a u skladu s pravom Unije (odjeljak C).

B. Obračunavanje kamata na preplaćeni PDV i na iznos povrata PDV-a

1. Sadržaj i doseg članka 183. i članka 90. Direktive o PDV-u

a) Obračunavanje kamata na preplaćeni PDV

24. Prvo je potrebno razjasniti proizlazi li iz Direktive o PDV-u pravo pojedinca na obračunavanje kamata. U Direktivi o PDV-u nije sadržano konkretno pravilo o obračunavanju kamata. Članak 183. Direktive o PDV-u isto tako navodi samo da države članice višak koji proizlazi iz pozitivne razlike odbitka pretporeza i porezne obveze mogu ili prenijeti u sljedeće razdoblje ili provesti povrat u skladu s uvjetima koje određuju.

25. U tom smislu navedena odredba prema svojem tekstu ne predviđa ni obvezu isplate kamata na višak PDV-a koji treba vratiti, ni datum od kojega se takve kamate duguju [4].

4 Vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 19.), i od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 27.).

26. Međutim, članak 183. Direktive o PDV-u treba razmotriti u vezi s člankom 179. Prema članku 179. Direktive o PDV-u, porezni obveznik može provesti odbitak pretporeza tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni PDV za isto razdoblje za koje ima pravo odbitka. U konačnici se člankom 179. Direktive o PDV-u predviđa obvezan prijeboj s porezom dugovanim za određeno porezno razdoblje. Ako je porezna obveza veća od odbitka pretporeza, preostaje još (neznatan) iznos poreza koji treba platiti. Suprotno tomu, ako je porezna obveza manja od odbitka pretporeza, preostaje preplaćeni PDV na koji se odnosi članak 183. Direktive o PDV-u.

27. Iz te povezanosti članka 183. Direktive o PDV-u s pravom poreznog obveznika na odbitak pretporeza uzimajući u obzir načelo neutralnosti proizlazi ustaljena sudska praksa Suda prema kojoj je pravo na odbitak pretporeza sastavni dio mehanizma PDV-a i u načelu ne može biti ograničeno. Osobito se to pravo *odmah* može provesti za cjelokupno porezno opterećenje koje se odnosi na ulazne transakcije [5].

28. Nadalje je potrebno uzeti u obzir da je postojanje prava na odbitak kao takvog obuhvaćeno člancima od 167. do 172. Direktive o PDV-u koji su smješteni u Poglavlje „Porijeklo i opseg prava na odbitak", dok se članci 178. do 183. te direktive odnose samo na pojedinosti ostvarivanja tog prava [6]. Sud je u tom smislu već pojasnio da uvjeti povrata viška PDV-a koje su države članice predvidjele za ostvarenje tog prava ne mogu negativno utjecati na načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a time što je porezni obveznik u cijelosti ili djelomično opterećen tim porezom [7]. Naposljetku, načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a zahtijeva da se financijski gubici koji su zbog neraspoloživosti svota novca o kojima je riječ tako nastali poreznom obvezniku nadoknade plaćanjem zateznih kamata [8].

29. U tom smislu iz članka 183. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti proizlazi pravo poreznog obveznika, poput tužitelja br. 1. u ovom predmetu, na obračunavanje kamata na preplaćeni PDV koji mu nije isplaćen.

b) Obračun kamata na iznos povrata poreza na dodanu vrijednost

30. U skladu s Komisijinim stajalištem isto vrijedi i kada je riječ o poreznom obvezniku koji je, poput tužitelja br. 2. u ovom predmetu, prvo uredno platio PDV te stoga na temelju smanjenja oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u, odnosno od nastupanja smanjenja, ima pravo na povrat (takozvani preplaćeni PDV) od poreznog vjerovnika.

5 Presude od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 21.), od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 43.), od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 32.), od 30. rujna 2010., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 34.) i presuda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 37. i navedena sudska praksa)

6 Presuda od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 44.), vidjeti u tom smislu već presudu od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 30.) i presudu od 8. studenoga 2001., Komisija/Nizozemska (C-338/98, EU:C:2001:596, t. 71.)

7 Tako je izričito navedeno u presudama od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 22.), od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 45.) i od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33.).

8 Tako je izričito navedeno u presudama od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, točke 23. i 24.) i od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 51.). Naposljetku u tom smislu vidjeti i presudu od 23. travnja 2020., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, t. 36.).

31. U oba je slučaja porezni obveznik opterećen s previše PDV-a koji je platio ili neizravno putem svojeg dobavljača ili izravno u korist države. Tako se opterećenje u slučaju zakašnjelog priznavanja smanjenja oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u s obzirom na načelo neutralnosti ni na koji način ne razlikuje od zakašnjele isplate preplaćenog PDV-a u skladu s člankom 183. Zbog toga je Sud u jednom slučaju smanjenja oporezivog iznosa već presudio [9] da „načelo obveze država članica da iznose poreza naplaćenih povredom prava Unije vrate s kamatama proizlazi iz tog prava" [10].

32. Iz toga slijedi da se zbog smanjenja oporezivog iznosa koji je naknadno nastupio mora provesti povrat uvećan za kamate od tog trenutka i kada je riječ o prvotno pravilno naplaćenom iznosu PDV-a jer više ne postoji pravna osnova za plaćanje.

c) Isključenje obračunavanja kamata člankom 27. Direktive o povratu PDV-a?

33. Za razliku od stajališta koje se naslućuje u zahtjevu za prethodnu odluku, a koje zastupa i Republika Austrija, iz teksta članka 27. stavka 2. druge rečenice Direktive o povratu PDV-a ne može se zaključiti da države članice u cijelosti mogu odustati od obračunavanja kamata koje proizlaze iz tih prava na povrat. Tekst te odredbe glasi: „Ako se prema nacionalnom zakonodavstvu ne plaćaju kamate za povrate poreza poreznim obveznicima s nastanom, plative kamate jednake su naplati kamate ili jednakovrijednoj naplati koju primjenjuje država članica povrata za zakašnjela plaćanja PDV-a poreznih obveznika."

34. Formulacija „[a]ko se prema nacionalnom zakonodavstvu ne plaćaju kamate" ne znači da je zakonodavac smatrao da je moguće da se nacionalnim zakonodavstvom ne predvide nikakva pravila za obračunavanje kamata na povrate poreza poreznim obveznicima.

35. Kao što proizlazi iz prve i druge uvodne izjave Direktive o povratu PDV-a, prije donošenja te direktive u njezinu sadašnjem obliku postojao je značajan deficit prilikom prenošenja i usklađivanja zakonodavstva država članica koje se odnosi na povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države. S ciljem otklanjanja tog deficita, prema trećoj uvodnoj izjavi Direktive o povratu PDV-a poboljšan je položaj poduzeća. Stoga je člankom 27. stavkom 2. drugom rečenicom Direktive o povratu PDV-a predviđena konkretna i za sve države članice obvezujuća sveobuhvatna odredba. Ako nema pravila o obračunavanju kamata koje se odnosi na pravo na povrat poreznih obveznika koji nemaju poslovni nastan na državnom području, primjenjuju se pravila za zakašnjela plaćanja u korist države.

36. Međutim, ta sveobuhvatna odredba koja se odnosi na poseban slučaj (članak 27. stavak 2. druga rečenica Direktive o PDV-u) ni u kojem slučaju ne isključuje obračunavanje kamata u svim drugim slučajevima. Tim više što načelo neutralnosti (vidjeti točku 28. ovog mišljenja) nalaže obračunavanje kamata u svim drugim slučajevima.

d) Međuzaključak

37. Iz članka 183. i članka 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti stoga proizlazi obveza država članica na obračunavanje kamata za preplaćeni PDV i na iznose povrata poreza zbog smanjenja oporezivog iznosa.

9 Presuda od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail Ltd i dr. (C-591/10, EU:C:2012:478, t. 25.)

10 Vidjeti u tom smislu i, ali u pogledu slučaja iz članka 183. Direktive o PDV-u, presudu od 23. travnja 2020., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, t. 36.).

2. Izravno primjenjivo pravo na kamate iz članka 183. ili članka 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti?

38. Nadalje je potrebno ispitati daju li članak 183. i članak 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti izravno primjenjivo pravo na kamate. To je u skladu sa shvaćanjem Republike Austrije potrebno zanijekati. Točno je da je prema članku 183. i članku 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti utvrđeno da se kamate u načelu obračunavaju. Međutim, pravo Unije ne propisuje točne uvjete, primjerice kamatnu stopu ili početak obračunavanja kamata.

39. Štoviše, prilikom utvrđivanja obračunavanja kamata države članice imaju diskrecijsko pravo pri prenošenju [11]. Isto vrijedi i za obračunavanje kamata kada je riječ o pravu na povrat u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u [12].

40. Sud je u više navrata potvrdio spomenuto diskrecijsko pravo pri prenošenju. S tim u skladu je primjerice odredba koja uređuje isplatu preplaćenog poreza u roku od 45 dana od dana prijave poreza do trenutka u kojem kamate počinju teći, u skladu s člankom 183. Direktive o PDV-u [13].

41. Stoga je na državama članicama da urede uvjete obračunavanja kamata u svojem nacionalnom zakonodavstvu. S obzirom na različita valutna područja s različitim stopama inflacije i kamatnim stopama koja postoje u Uniji, razumljiva je ta otvorenost Direktive o PDV-u u materijalnom smislu. Stoga se u svrhu određivanja konkretnog prava na obračunavanje kamata u korist poreznog obveznika isključuje izravna primjena članka 183. ili članka 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti.

3. Analogna primjena članka 27. Direktive o povratu PDV-a?

42. U ovom je predmetu, kao i u skladu sa stajalištem Republike Austrije, isto tako isključena analogna primjena članka 27. Direktive o povratu PDV-a, kao što to sud koji je uputio zahtjev očito promišlja u svojem trećem pitanju. Točno je da je taj članak dovoljno jasan i precizan te bi se sam po sebi stoga mogao izravno primijeniti. Međutim, tim se člankom država članica obvezuje utvrditi obračunavanje kamata samo u slučajevima kada je riječ o poreznom obvezniku koji ima poslovni nastan u inozemstvu i ne obavlja transakcije na području države.

43. Iz toga slijedi da Austrija neprenošenjem te odredbe o obračunavanju kamata koja se odnosi na poreznog obveznika s poslovnim nastanom na državnom području (odnosno poreznog obveznika koji ostvaruje tuzemne transakcije) nije počinila povredu članka 27. Direktive o povratu PDV-a. Stoga smisao i svrha izravne primjene direktive ovdje nisu relevantni. Ne može se i ne mora spriječiti da država može izvući korist od svojeg nepoštovanja prava Unije [14].

44. Nadalje, ne postoji ni nenamjerna pravna praznina koja je pretpostavka analogne primjene. Kao što je prethodno već objašnjeno (točke 35. i 36. ovog mišljenja), prije donošenja Direktive o povratu PDV-a u sadašnjem obliku postojao je značajan deficit u postupcima koji se odnose na povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na državnom području. Čini se kako zakonodavac ipak nije smatrao da takav deficit postoji i u odnosu na porezne obveznike koji imaju poslovni nastan na području države jer inače ne bi uredio samo taj jedan poseban slučaj.

11 Presude od 23. travnja 2020., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, t. 37.), od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20. – autonomija), od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 39.), od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točke 33. i 64.) i od 10. srpnja 2008., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 17.)

12 Vidjeti presudu od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail Ltd i dr. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točke 50. i 61.).

14 U tom smislu vidjeti izričito presude od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 38.), od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, točke 22. i 23.), i od 26. veljače 1986., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, t. 49.).

45. Osim toga, analogna primjena direktive koja nije relevantna ovdje bi značila nepoštovanje ocjene zakonodavca koja proizlazi iz Direktive o PDV-u. Zakonodavac je formuliranjem članka 183. i članka 90. Direktive o PDV-u državama članicama prepustio provedbu kao i obračunavanje kamata na preplaćeni PDV i na iznos povrata. Sud govori o diskrecijskom pravu država članica [15]. To bi se diskrecijsko pravo zaobišlo analognom primjenom članka 27. Direktive o povratu PDV-a.

4. Međuzaključak

46. Iz članka 183. i članka 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti ne proizlazi izravno primjenjivo utvrđivanje kamata u korist poreznog obveznika. U tu svrhu nedostaje dovoljna određenost u odnosu na kamatnu stopu i trenutak od kojeg kamate počinju teći. To ne mijenja ništa u pogledu činjenice da članak 183. i članak 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti zahtijeva odredbu kojom se utvrđuje obračunavanje kamata. Analogna primjena članka 27. Direktive o povratu PDV-a isto je tako isključena.

C. Granice diskrecijskog prava država članica pri prenošenju: načela ekvivalentnosti i djelotvornosti

47. S obzirom na zaključak da Direktiva o PDV-u ne sadržava nikakvu izravno primjenjivu odredbu o utvrđivanju kamata, uređenje prava na kamate u načelu spada u nadležnost država članica. Kao što je Sud već presudio, u tom smislu države članice imaju diskrecijsko pravo [16] i mogu odrediti modalitete prava na kamate.

48. Međutim, uvjeti povrata ne smiju biti manje povoljni od onih koji uređuju slične unutarnje situacije (načelo ekvivalentnosti) niti činiti praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim sustavom Unije (načelo djelotvornosti) [17].

49. Ta načela utječu na primjenu i tumačenje nacionalnog prava od strane nacionalnih sudova. Naime, kako je Sud već presudio, nacionalni sud mora osigurati punu primjenu prava Unije, u predmetnom slučaju primjenu Direktive o PDV-u, i po potrebi izuzeti iz primjene, po službenoj dužnosti, svoje dosadašnje tumačenje ako to tumačenje nije u skladu s pravom Unije [18]. Nacionalni sud, kad je to potrebno, mora uzeti u obzir cjelokupno nacionalno pravo kako bi ocijenio u kojoj ga se mjeri može primijeniti, a da to ne dovede do rezultata protivnog pravu Unije [19].

50. Međutim, uvjet za to jest da taj sud ima takvu mogućnost. Prema shvaćanju suda koji je uputio zahtjev tekst, svrha i sistematika članka 205. i članka 205.a BAO-a isključuje njihovu primjenu „na potraživanja koja se odnose na porez na promet i koja su isplaćena sa zakašnjenjem”. Međutim, možda se u obzir može uzeti tumačenje tih odredaba u skladu s pravom Unije ili njihova analogna

15 Presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 39.), od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točke 33. i 64.), od 10. srpnja 2008., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 17.) i od 25. listopada 2001., Komisija/Italija (C-78/00, EU:C:2001:579, t. 32.)

16 Presude od 23. travnja 2020., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, t. 37.), od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20. – autonomija), od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 39.), i od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 29.)

17 Presude od 16. srpnja 2020., UR (obveza odvjetnika na plaćanje PDV-a) (C-424/19, EU:C:2020:581, t. 25.), od 4. ožujka 2020., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, t. 58.), od 10. srpnja 2014., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, t. 54.), od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20.), od 21. siječnja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 17.) i od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, t. 24.)

18 Tako se izričito navodi u presudi od 16. srpnja 2020., UR (obveza odvjetnika na plaćanje PDV-a) (C-424/19, EU:C:2020:581, t. 30.), vidjeti po analogiji presude od 4. ožujka 2020., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, t. 61.) i od 5. ožujka 2020., OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, t. 44.). U tom smislu već i: presude od 10. srpnja 2014., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, t. 54.), od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20.) i od 21. siječnja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 17.).

19 Slično presude od 4. ožujka 2020., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, t. 59.) i od 8. studenoga 2016., Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, točke 59. i 66.).

primjena. Ako nema odredbe kojom se uređuje preplaćeni PDV, mogla bi biti riječ o postojanju nenamjerne pravne praznine. Ta bi se pravna praznina u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti mogla zatvoriti za tužitelja pod 2. primjerice analognom primjenom odredaba o utvrđivanju kamata koje se primjenjuju na druge vrste poreza (primjerice članak 205. BAO-a).

51. U pogledu tužitelja pod 1. vrijedi sljedeće: hoće li se na temelju pravnog lijeka porezna obveza smanjiti ili će se pak povećati pravo na odbitak pretporeza, nije odlučujuće za preplaćeni PDV koji iz toga proizlazi (odnosno saldo u skladu s člankom 183. Direktive o PDV-u). Možda se stoga ovdje ipak može uzeti u obzir šire tumačenje članka 205.a BAO-a u skladu s pravom Unije prema načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

52. S obzirom na činjenicu da se ne omogućuje svakim nacionalnim pravom tumačenje u skladu s pravom Unije, kao što to, među ostalim, proizlazi i iz obveze država članica na naknadu štete zbog povrede prava Unije [20], o tome naposljetku može odlučiti samo sud koji je uputio zahtjev.

53. Budući da je odgovor na prvo pitanje negativan, na drugo i treće pitanje više nije potrebno posebno odgovoriti.

VI. Zaključak

54. Stoga predlažem Sudu da na prvo prethodno pitanje koje je uputio austrijski Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odgovori na sljedeći način:

Iz prava Unije, u ovom predmetu iz članka 183. i članka 90. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti, proizlazi sljedeće: na preplaćeni PDV u skladu s člankom 183. isto se tako kao i na iznos na povrat poreza koji proizlazi iz ispravka oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u u načelu obračunavaju kamate ako se taj preplaćeni PDV ne vrati u primjerenom roku. Izravno primjenjiva odredba direktive u pogledu konkretnog obračunavanja kamata na te iznose, međutim, ne postoji. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da učini sve što je u njegovoj nadležnosti kako bi postigao rezultat koji je u skladu s pravom Unije, primjerice analognom primjenom ili širim tumačenjem nacionalnog prava u skladu s pravom Unije.

20 Vidjeti u tom smislu presude od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, točke 42. i 43.), od 4. srpnja 2006., Adeneler i dr. (C-212/04, EU:C:2006:443, t. 112.) i od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 27.).