Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

6. srpnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 183. – Načelo porezne neutralnosti – Odbitak pretporeza – Povrat viška PDV-a – Postupak nadzora – Novčana kazna izrečena poreznom obvezniku u takvom postupku – Produljenje roka za povrat – Isključenje plaćanja zateznih kamata“

U predmetu C-254/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 24. ožujka 2016., koju je Sud zaprimio 3. svibnja 2016., u postupku

Glencore Agriculture Hungary Kft., ranije Glencore Grain Hungary Kft.,

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, A. Rosas i E. Jarašiūnas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Glencore Agriculture Hungary Kft., ranije Glencore Grain Hungary Kft., D. Kelemen i Z. Várszegi, *ügyvédek*,

— za mađarsku vladu, M. Z. Fehér, G. Koós i A. M. Pálfy, u svojstvu agenata,

— za češku vladu, J. Vláčil i M. Smolek, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i M. L. Havas, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: mađarski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 183. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Glencore Agriculture Hungary Kft., ranije Glencore Grain Hungary Kft. (u daljnjem tekstu: Glencore), i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Žalbeno vijeće Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava). u vezi s plaćanjem zateznih kamata na povrat viška poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 183. Direktive o PDV-u:

„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.

[…]”

Mađarsko pravo

4 Kako to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, člankom 37. stavkom 4. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII/2003 o Općem poreznom zakoniku, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.), u daljnjem tekstu: Opći porezni zakonik) predviđeno je da se odobrenje plaćanja proračunske doznake koja se duguje poreznom obvezniku uređuje prilogom tom zakonu ili posebnim zakonom. Proračunska doznaka i potraživanje PDV-a moraju se izvršiti nakon dana primitka zahtjeva ili prijave i najranije u roku od 30 dana od dana dospijeća doznake i 75 dana od dana dospijeća potraživanja PDV-a. Ako proračunsku doznaku utvrdi porezna uprava, ona se ima izvršiti u roku od 30 dana od dana stupanja na snagu odluke o toj doznaci.

5 Prema članku 37. stavku 4. točki (c) Općeg poreznog zakonika, ako se u roku od 30 dana od dana primitka zahtjeva (prijave) pokrene postupak nadzora pravilnosti zahtjeva i ako se zbog ometanja nadzora izrekne novčana kazna ili se protiv dotične osobe izda nalog za privođenje, rok za izvršenje doznake računa se od dana uručenja zapisnika o nadzoru.

6 U skladu s člankom 37. stavkom 6. tog zakonika, ako porezna uprava zakasni s izvršenjem povrata, mora platiti kamatu za svaki dan zakašnjenja u iznosu penala za kašnjenje. Međutim, čak i u slučaju kašnjenja s izvršenjem, kamate se ne duguju ako povrat nije izvršen zbog povrede obveze poreznog obveznika ili osobe koja je dužna pružiti određene informacije.

Glavni postupak i prethodna pitanja

7 Glencore je poduzetnik u sustavu PDV-a koji se bavi trgovinom žitaricama. Na ime plaćenog pretporeza uputio je poreznoj upravi zahtjev za povrat viška PDV-a u iznosu od 4 485 975 000 mađarskih forinti (HUF) (otprilike 12,4 milijuna eura) za rujan 2011.

8 Nakon tog zahtjeva i prije izvršenja povrata, porezna uprava pokrenula je postupak nadzora u pogledu njegove pravilnosti. Porezna uprava u tom je postupku uputila Glencoreu mnogobrojne zahtjeve za dostavu podataka i odredila mu tri novčane kazne zbog kašnjenja u odgovoru na neke od tih zahtjeva, s obzirom na to da su prema njezinu mišljenju utvrđena kašnjenja ometala vođenje navedenog postupka.

9 Porezna uprava 13. studenoga 2013. isplatila je Glencoreu iznos od 1 858 301 000 HUF (otprilike 5,9 milijuna eura) na ime djelomičnog povrata viška PDV-a. Taj je poduzetnik od porezne uprave zatražio da mu isplati 411 910 990 HUF (otprilike 1,3 milijuna eura) na ime zateznih kamata za razdoblje od 4. prosinca 2011. – kada je prema Glencoreovu mišljenju nastupilo dospijeće zahtjeva za povrat viška PDV-a – do 13. studenoga 2013.

10 Porezna uprava odbila je taj zahtjev na temelju toga što je Glencoreu izrečena novčana kazna zbog ometanja nadzora pravilnosti zahtjeva za povrat i jer se u tom slučaju prema mjerodavnom mađarskom propisu rok za povrat viška PDV-a i eventualne zatezne kamate računaju od dana uručenja zapisnika o nadzoru. Zato ta uprava smatra da se uopće ne smije utvrditi kašnjenje s povratom i da – zbog toga što je nedostavljanje traženih podataka onemogućilo provedbu nadzora i povrat viška PDV-a – Glencore nema pravo na zatezne kamate.

11 Glencore je protiv odluke porezne uprave o odbijanju njegova zahtjeva 5. studenoga 2015. podnio tužbu pred Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska).

12 Pred tim sudom Glencore je tvrdio da je mađarsko zakonodavstvo – prema kojem se plaćanje zateznih kamata računa od uručenja zapisnika kojim se zaključuje postupak nadzora u vezi s povratom viška PDV-a – protivno pravu Unije, a osobito načelima proporcionalnosti, pravne sigurnosti i porezne neutralnosti. Predmetni postupak nadzora trajao je dulje od dvije godine zbog razloga koji nemaju veze s kašnjenjem u dostavi traženih dokumenata, nego su ponajprije povezani s radnjama porezne uprave. Usto, ona mu je u prva dva tjedna postupka nadzora naložila da dostavi velike količine podataka, a za to mu je prilikom svakog zahtjeva odredila samo tri radna dana za njihovu dostavu. Prema Glencoreovu mišljenju, porezna uprava trebala je izvršiti traženi povrat PDV-a u roku od 45 dana, kako je to predviđeno člankom 37. Općeg poreznog zakonika u pogledu zahtjeva većih od 500 000 HUF (otprilike 1600 eura). Budući da do takvog povrata nije došlo, ta mu je uprava bila dužna platiti zatezne kamate. Prema načelu porezne neutralnosti, porezni obveznik mora primiti povrat viška PDV-a u razumnom roku i na trenutak tog povrata ne mogu utjecati postupovne radnje poreznih tijela.

13 Porezna uprava pak zahtijeva odbijanje Glencoreove tužbe, ističući da je do izricanja novčane kazne za kašnjenje u dostavi dokumenata potrebnih za porezni nadzor došlo zbog Glencoreova protupravnog ponašanja i da je zbog njegove nemarnosti produljen rok za povrat viška PDV-a.

14 Sud koji je uputio zahtjev naglašava da je Sud već presudio da načelo porezne neutralnosti ne dopušta da države članice za povrat viška PDV-a postavljaju uvjete koji bi dodatno opteretili porezne obveznike utječući na njihovu financijsku situaciju, da se države članice moraju pobrinuti za to da se povrat izvrši u razumnom roku i da uvjeti povrata ne smiju sami po sebi stvarati financijski rizik poreznom obvezniku. Sud je navodno također smatrao da porezni obveznici koji ostvare povrat viška PDV-a u roku za koji se ne može reći da je razuman imaju pravo na zatezne kamate i da se pravnim poretkom svake države članice trebaju odrediti pretpostavke pod kojima se te kamate moraju platiti, poštujući pritom načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

15 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da u sudskoj praksi Suda nema dovoljno jasnih naznaka osobito u pogledu posljedica novčanih kazni poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku koje je izrekla porezna uprava. Prema njegovu mišljenju, povrat viška PDV-a Glencoreu u roku od otprilike dvije godine umjesto u uobičajenom roku od 45 dana povreda je načela proporcionalnosti i zato treba

prihvatiti njegov zahtjev za isplatu zateznih kamata. Taj sud također smatra da je navedenom načelu protivno to da porezna uprava – zlorabeći doslovno tumačenje dotičnog nacionalnog propisa – izricanjem novčane kazne poreznom obvezniku za neispunjavanje obveze dostavljanja podataka može vremenski neograničeno provoditi porezni nadzor bez obveze plaćanja zateznih kamata.

16 U tim je okolnostima Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 183. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis prema kojem se rok za povrat viška PDV-a produljuje do dana dostave zapisnika o poreznom nadzoru ako se u sklopu postupka poreznog nadzora započetog u roku od 30 dana od dana podnošenja zahtjeva za povrat poreznom obvezniku izrekne novčana kazna zbog povrede obveze?

2. Protivi li se članku 183. Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, nacionalni propis koji u slučaju kašnjenja s nalogom za plaćanje isključuje plaćanje zateznih kamata ako je porezna uprava u sklopu nadzora u vezi s nalogom za plaćanje kaznila poreznog obveznika zbog povrede obveze suradnje, iako se postupak nadzora koji je trajao nekoliko godina odužio zbog razloga koji se ne mogu ponajprije pripisati poreznom obvezniku?

3. Treba li članak 183. Direktive [o PDV-u] i načelo djelotvornosti tumačiti na način da je potraživanje kamata na poreze koji su protivno pravu Unije obustavljeni ili nisu vraćeni subjektivno pravo koje se izravno izvodi iz samog prava Unije pa je za isticanje takvog potraživanja kamata pred sudovima i drugim tijelima država članica dovoljno dokazati da je povrijeđeno pravo Unije i da porez nije vraćen?

4. Ako sud pred kojim se vodi glavni postupak, uzimajući u obzir odgovore na navedena pitanja, utvrdi da se nacionalni propis države članice protivi članku 183. Direktive o PDV-u, bi li navedeni sud djelovao u skladu s pravom Unije ako bi smatrao da se uskraćivanje zateznih kamata određeno u odlukama tijela država članica protivi članku 183. Direktive o PDV-u?”

O prethodnim pitanjima

17 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, prema kojem se – ako uprava pokrene postupak poreznog nadzora i poreznom obvezniku izrekne novčanu kaznu zbog nesuradnje – dan povrata viška PDV-a može odgoditi do trenutka dok se tom poreznom obvezniku ne uruči zapisnik o nadzoru, a plaćanje zateznih kamata može se odbiti premda je postupak poreznog nadzora predugo trajao i premda se to ne može u cijelosti pripisati ponašanju poreznog obveznika. U slučaju potvrdnog odgovora, sud koji je uputio zahtjev pita koje su njegove obveze prema pravu Unije u pogledu rješavanja spora u glavnom postupku.

18 Uvodno valja podsjetiti da, iako članak 183. Direktive o PDV-u ne propisuje ni obvezu isplate kamata na višak PDV-a koji treba vratiti ni dan od kojeg se duguju takve kamate, sâma ta okolnost ne dopušta zaključak da taj članak treba tumačiti na način da su uvjeti povrata viška PDV-a koje su odredile države članice potpuno izuzeti od nadzora u skladu s pravom Unije (presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 27. i 28. i od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 19.).

19 Naime, iz sudske prakse proizlazi da određena posebna pravila koja države članice moraju poštovati prilikom provedbe prava na povrat viška PDV-a proizlaze iz članka 183. Direktive o PDV-u koji se tumači s obzirom na kontekst i opća načela koja uređuju područje PDV-a (vidjeti presudu od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 21. i navedenu sudsku praksu).

20 Tako je Sud presudio da uvjeti za povrat viška PDV-a koje postavi država članica ne smiju kršiti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomice prebace na poreznog obveznika. Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke povrati cjelokupnu tražbinu viška PDV-a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku (presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33. i od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska, C-274/10, EU:C:2011:530, t. 45. te rješenje od 17. srpnja 2014., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2127, t. 31.).

21 Taj se rok načelno može produljiti kako bi se provela porezna provjera a da se takav produljeni rok ne mora smatrati nerazumnim, pod uvjetom da produljenje ne prekoračuje ono što je nužno kako bi se proveo taj postupak provjere (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 53.).

22 Kada se povrat viška PDV-a poreznom obvezniku provede izvan razumnog roka, 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 (presuda od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 23.).

23 Iz sudske prakse Suda također proizlazi da je izračun kamata koje duguje državna riznica, a koji za polazišnu točku ne uzima dan kada je višak PDV-a uobičajeno trebao biti vraćen u skladu s Direktivom o PDV-u, načelno protivan zahtjevima članka 183. te direktive (presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 51. i od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 24.).

24 Usto valja istaknuti da propis prema kojem porezna tijela mogu pokrenuti poreznu provjeru u svakom trenutku, uključujući i dan blizu dospijeća povrata viška PDV-a, time što omogućuje znatno produljenje roka za njegovo izvršenje ne samo da poreznog obveznika izlaže financijskim nepogodnostima nego ga također dovodi u situaciju u kojoj mu je nemoguće predvidjeti kada će moći raspolagati sredstvima od viška PDV-a, što mu čini dodatno opterećenje (rješenje od 21. listopada 2015., Kovozber, C-120/15, neobjavljeno, EU:C:2015:730, t. 27.).

25 Slijedom toga, u situaciji poput one u glavnom postupku, iako se rok za povrat viška PDV-a može odgoditi do dana kada će se poreznom obvezniku uručiti zapisnik kojim se zaključuje postupak poreznog nadzora nad njim, to je dopušteno pod uvjetom da navedeni postupak nije doveo do produljenja tog roka koje prekoračuje ono što je nužno za provedbu tog postupka. Ako je njegovo trajanje predugo, poreznom obvezniku ne mogu se uskratiti zatezne kamate.

26 Budući da sud koji je uputio zahtjev s tim u vezi ima dvojbe u pogledu utjecaja ponašanja poreznog obveznika – koji je zbog pomanjkanja dužne pažnje u postupku poreznog nadzora sankcioniran novčanim kaznama – valja, poput mađarske vlade, istaknuti da se, dakako, ne smije dopustiti situacija u kojoj bi porezni obveznik koji je odbijanjem suradnje s poreznom upravom i ometanjem tijeka postupka nadzora izazvao kašnjenje s povratom viška PDV-a mogao tražiti plaćanje zateznih kamata zbog tog kašnjenja.

27 Međutim, ne može se smatrati da je u skladu sa zahtjevima koji proizlaze iz načela porezne neutralnosti nacionalni propis ili praksa prema kojima sama činjenica da je porezni obveznik osuđen na novčanu kaznu zbog pomanjkanja dužne pažnje prilikom poreznog nadzora nad njim poreznoj upravi daje mogućnost da produlji taj nadzor tijekom razdoblja koje nije opravdano tim pomanjkanjem dužne pažnje a da mu ne mora platiti zatezne kamate.

28 Zato se u situaciji poput one u glavnom postupku, kako bi se odredilo duguju li se zatezne kamate i, ovisno o slučaju, dan od kojeg nastaje pravo na te kamate, mora ocijeniti onaj dio trajanja postupka poreznog nadzora koji se može pripisati ponašanju poreznog obveznika.

29 U ovom slučaju iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da je prvi djelomični povrat viška PDV-a za rujan 2011. izvršen tek 13. studenoga 2013., odnosno gotovo dvije godine nakon isteka roka za povrat koji je uobičajeno predviđen mađarskim propisom.

30 Glencore u svojem pisanom očitovanju ističe da je porezna uprava pokrenula postupak nadzora zakonitosti njegova zahtjeva za povrat viška PDV-a vrlo blizu dana isteka roka za taj povrat predviđenog mađarskim propisom. To društvo također napominje da mu je porezna uprava prvu novčanu kaznu izrekla 41 dan nakon podnošenja prijave PDV-a, dok je prvi djelomični povrat o kojem je riječ pred sudom koji je uputio zahtjev izvršen 755 dana nakon podnošenja te prijave i da mu je zapisnik o poreznom nadzoru uručen 539 dana nakon posljednjeg zahtjeva porezne uprave za dostavu dokumenata.

31 Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da prema mađarskom propisu nije predviđeno da se radi ocjene o tome duguju li se zatezne kamate uzima u obzir stvaran učinak ponašanja poreznog obveznika kojemu je izrečena novčana kazna na trajanje postupka poreznog nadzora. Usto navodi da porezna uprava, ovisno o slučaju, može nastaviti takav postupak tijekom dugo vremena a da poreznom obvezniku ne mora platiti zatezne kamate.

32 Proizlazi da takav nacionalni propis poreznom obvezniku, u slučaju pokretanja postupka nadzora nad njim i izricanja novčane kazne u tom postupku, može dugo vremena uskratiti sredstva od viška PDV-a, onemogućiti predviđanje kada će moći raspolagati tim sredstvima i isključiti njegovo pravo na zatezne kamate.

33 Takav propis nije u skladu sa zahtjevima koji proizlaze iz načela porezne neutralnosti, navedenima u točkama 20. do 22. ove presude, prema kojima se višak PDV-a mora vratiti u razumnom roku, a u protivnom se financijski gubici koji su time nastali na štetu poreznog obveznika moraju nadoknaditi plaćanjem zateznih kamata.

34 Što se tiče obveza suda koji je uputio zahtjev, valja podsjetiti da su nacionalni sudovi prilikom primjene unutarnjeg prava dužni u najvećoj mogućoj mjeri tumačiti ga u skladu s tekstom i svrhom direktive o kojoj je riječ kako bi se postigao njome predviđen rezultat i tako postupilo u skladu s člankom 288. trećim stavkom UFEU-a. Ta obveza usklađenog tumačenja nacionalnog prava inherentna je sustavu UFEU-u jer omogućuje nacionalnim sudovima da osiguraju, u okviru svojih nadležnosti, punu učinkovitost prava Unije prilikom rješavanja sporova koji se pred njima vode (vidjeti osobito presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

35 Također prema ustaljenoj sudskoj praksi, nacionalni sudac koji u okviru svoje nadležnosti mora primijeniti odredbe prava Unije ima dužnost osigurati njihov puni učinak izuzimajući prema potrebi od primjene, na temelju samostalne ovlasti, svaku suprotnu odredbu nacionalnog prava, bez potrebe da zatraži ili čeka prethodno stavljanje izvan snage te nacionalne odredbe u zakonodavnom ili bilo kojem drugom postupku predviđenom ustavom (presuda od 5. srpnja 2016., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, t. 34. i navedena sudska praksa).

36 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, pravo Unije treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, prema kojem se – ako uprava pokrene postupak poreznog nadzora i poreznom obvezniku izrekne novčanu kaznu zbog nesuradnje – dan povrata viška PDV-a može odgoditi do trenutka dok se tom poreznom obvezniku ne uruči zapisnik o nadzoru, a plaćanje zateznih kamata može se odbiti premda je postupak poreznog nadzora predugo trajao i premda se to ne može u cijelosti pripisati ponašanju poreznog obveznika.

Troškovi

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

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Pravo Unije treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, prema kojem se – ako uprava pokrene postupak poreznog nadzora i poreznom obvezniku izrekne novčanu kaznu zbog nesuradnje – dan povrata viška poreza na dodanu vrijednost može odgoditi do trenutka dok se tom poreznom obvezniku ne uruči zapisnik o nadzoru, a plaćanje zateznih kamata može se odbiti premda je postupak poreznog nadzora predugo trajao i premda se to ne može u cijelosti pripisati ponašanju poreznog obveznika.

Potpisi