Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

12. svibnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 90. – Smanjenje oporezivog iznosa – Članak 183. – Povrat viška PDV-a – Zatezne kamate – Nepostojanje nacionalnog propisa – Načelo porezne neutralnosti – Izravna primjenjivost odredaba prava Unije – Načelo usklađenog tumačenja”

U predmetu C-844/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Upravni sud, Austrija), odlukom od 24. listopada 2019., koju je Sud zaprimio 15. studenoga 2019., u postupcima

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, ranije Finanzamt Graz-Stadt

protiv

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, ranije Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (izvjestitelj) i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za austrijsku vladu, A. Posch i F. Koppensteiner, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Mantl, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. siječnja 2021.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 90. stavka 1. i 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), kao i članka 27. stavka 2. drugog podstavka Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. 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 (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.).

2 Zahtjev je upućen u okviru dvaju sporova između prvo, CS, fizičke osobe, i Finanzamta Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Porezna uprava u Austriji, Ured Judenburg Liezen, Austrija), ranije Finanzamt Judenburg Liezen, i, drugo, Finanzamta Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Porezna uprava u Austriji, Ured u Gradu Grazu, Austrija), prije Finanzamt Graz-Stadt (Porezna uprava u Gradu Grazu) i technoRent International GmbH, društva sa sjedištem u Njemačkoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa:

„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.”

4 U skladu s člankom 167. te direktive:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

5 Članak 183. navedene direktive propisuje:

„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog [poreza na dodanu vrijednost (PDV)], 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.”

Direktiva 2008/9

6 Uvodne izjave 1. do 3. Direktive 2008/9 glase kako slijedi:

„(1) Značajni problemi pojavili su se za upravna tijela država članica i za poduzeća prilikom primjene propisa određenih Direktivom 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.).

(2) Postupci utvrđeni u toj Direktivi trebaju se izmijeniti s obzirom na rok unutar kojeg poduzeća treba obavijestiti o odlukama vezano uz povrat. Istodobno je potrebno odrediti da i poduzeća trebaju dati svoje odgovore u određenim rokovima. Osim toga, postupak treba pojednostavniti i modernizirati omogućavanjem uporabe modernih tehnologija.

(3) Novi bi postupak trebao poboljšati položaj poduzeća budući da su države članice dužne plaćati kamate ako prekasno vrate povrat, a i pravo poduzeća na žalbu bit će ojačano."

7 Direktiva 2008/9 utvrđuje, kao što to proizlazi iz njezina članka 1., pravila za povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete utvrđene u članku 3. te direktive.

8 Članak 19. stavak 2. navedene direktive predviđa da država članica povrata obavještava poreznog obveznika o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od četiri mjeseca od kada ga je zaprimila od te države članice.

9 U skladu s člankom 21. Direktive 2008/9, rok za odobrenje takvog povrata iznosi najmanje šest mjeseci, ako država članica povrata zatraži dodatne informacije, a osam mjeseci ako ta država članica zatraži daljnje dodatne informacije.

10 Članak 22. stavak 1. te direktive glasi:

„Kada se zahtjev za povrat odobri, država članica povrata plaća povrat odobrenog iznosa najkasnije u roku od 10 radnih dana od isteka roka navedenog u članku 19. stavku 2. ili, kada se traže dodatne ili daljnje informacije, do isteka rokova navedenih u članku 21."

11 Članak 26. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Država članica povrata plaća kamate podnositelju zahtjeva na iznos povrata koji treba platiti ako je povrat plaćen nakon najkasnijeg dana plaćanja prema članku 22. stavku 1.

[…]"

12 Članak 27. iste direktive predviđa:

„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."

Austrijsko pravo

13 Bundesabgabenordnungom (Savezni porezni zakonik) (BGBl. 194/1961), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: BAO), u članku 205., naslovljenom „Kamate na potraživanje”, predviđa se:

„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). To se pravilo *mutatis mutandis* primjenjuje na iznose razlika s osnove:

(a) ukidanja poreznih rješenja, […]

[…]

2. Godišnja kamatna stopa odgovara kamatnoj stopi uvećanoj za 2 %. Zatezne kamate na potraživanje se ne utvrđuju ako je njihov iznos manji od 50 eura. Zatezne kamate na potraživanje utvrđuju se za razdoblje od najviše 48 mjeseci.

[…]”

14 Članak 205.a BAO-a, naslovljen „Kamate na temelju žalbe”, koji se primjenjuje od 1. siječnja 2012., određuje:

„1. U slučaju smanjenja već plaćene porezne obveze čija visina izravno ili neizravno ovisi o rješavanju žalbe na administrativnu odluku, na zahtjev poreznog obveznika moraju se utvrditi kamate za razdoblje od plaćanja poreza do obavijesti o rješenju odnosno odluci o smanjenju poreza (kamate na temelju žalbe).

[…]

4. Godišnja kamatna stopa odgovara kamatnoj stopi uvećanoj za 2 %. Kamate koje ne dosežu iznos od 50 eura ne utvrđuju se.”

15 Za porezne obveznike koji nemaju poslovni nastan u Austriji i tamo ni ne ostvaruju promet, člankom 3. Verordnunga des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Uredba saveznog ministra financija o uvođenju posebnog postupka za povrat pretporeza koji se mogu odbiti naplaćenih od inozemnih poduzetnika) od 21. travnja 1995. (BGBI. 279/1995), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (BGBl. II 158/2014), predviđa se da se, što se tiče poreznih obveznika s poslovnim nastanom u drugim državama članicama, ako po isteku roka od 4 mjeseca i 10 radnih dana od kada porezno tijelo zaprimi zahtjev za povrat to tijelo ne isplati iznos koji treba vratiti, utvrđuje naknada za kašnjenje od 2 % iznosa poreza koji nije pravodobno plaćen u korist poreznog obveznika. Ako porezno tijelo zahtijeva dodatne informacije, taj rok iznosi 6 mjeseci i 10 radnih dana, a u slučaju druge opomene iznosi 8 mjeseci i 10 radnih dana. Druga naknada za kašnjenje u visini od 1 % neplaćenog iznosa utvrđuje se ako se iznos poreza ne vrati najkasnije tri mjeseca nakon isteka navedenog roka. Naposljetku, treću naknadu za kašnjenje, također u visini od 1 % neplaćenog iznosa, treba utvrditi ako se iznos poreza ne vrati najkasnije tri mjeseca nakon isteka roka koji dovodi do druge naknade za kašnjenje.

Glavni postupci i prethodna pitanja

16 Osoba CS upravlja hotelom u Austriji. U svojoj privremenoj prijavi PDV-a za kolovoz 2007. istaknula je višak PDV-a u iznosu od 60 689,28 eura.

17 Međutim, porezna uprava u Judenburgu Liezen odlukom od 18. listopada 2007. i nakon provedene revizije utvrdila je višak PDV-a u korist osobe CS u iznosu od samo 14 689,28 eura.

18 Osoba CS je podnijela žalbu protiv te odluke. Unabhängiger Finanzsenat (Neovisno financijsko vijeće, Austrija) prihvatio je tu tužbu 15. svibnja 2013. Ukupni iznos viška koji je prijavila osoba CS zatim je prenesen na njezin porezni račun.

19 Osoba CS je 30. svibnja 2013., na temelju članka 205.a BAO-a, podnijela zahtjev za plaćanje kamata na višak PDV-a o kojem je riječ počevši od 1. siječnja 2012., dana stupanja na snagu te odredbe. Porezna uprava u Judenburgu Liezen odbila je taj zahtjev odlukom od 10. lipnja 2013.

20 Osoba CS bezuspješno je osporila tu odluku pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud, Austrija). Prema mišljenju tog suda, članak 205.a BAO-a ne primjenjuje se na situacije poput one u ovom slučaju u kojoj je poreznom obvezniku odobren povrat viška PDV-a nakon tužbe podnesene protiv prvotne odluke porezne uprave.

21 Osoba CS je protiv presude navedenog suda podnijela zahtjev za reviziju Verwaltungsgerichtshofu (Visoki upravni sud, Austrija).

22 Tijekom 2003. i 2004. društvo technoRent International prodalo je strojeve u Austriji, na koje se u toj državi članici primjenjuje PDV. To je društvo u privremenoj prijavi PDV-a za svibanj 2005. istaknulo preplaćeni PDV u iznosu od 367 081,58 eura zbog smanjenja prodajne cijene tih strojeva nakon njihove prodaje.

23 Prodaja navedenih strojeva bila je predmet revizije, koja je počela u srpnju 2006. Iznos koji je društvo technoRent International navelo 10. ožujka 2008. bio je uplaćen na njegov porezni račun. Nakon te revizije Porezna uprava u Gradu Grazu ipak je smatrala da prilagodbu prodajne cijene nije trebalo provesti i da stoga nije bilo viška PDV-a koji treba vratiti. Porezna uprava potom je povratila iznos koji je bio uplaćen na porezni račun društva technoRent International.

24 To je društvo podnijelo žalbu protiv te odluke koju je Unabhängiger Finanzsenat (Neovisno financijsko vijeće) prihvatilo 8. travnja 2013. Dana 10. svibnja 2013. iznos od 367 081,58 eura ponovno je prenesen na bankovni račun društva technoRent International.

25 Pozivajući se na sudsku praksu Suda u području PDV-a, društvo technoRent International zatražilo je 21. listopada 2013. plaćanje kamata na iznos od 367 081,58 eura za razdoblje od srpnja 2005. do svibnja 2013. Odlukom od 4. veljače 2014. Porezna uprava u Gradu Grazu djelomično je prihvatila taj zahtjev i dodijelila kamate za razdoblje od 1. siječnja 2012., dana stupanja na snagu članka 205.a BAO-a, do 8. travnja 2013., dana donošenja odluke Unabhängiger Finanzsenata (Neovisno financijsko vijeće).

26 To je društvo pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud) podnijelo tužbu protiv odluke Porezne uprave u Gradu Grazu u dijelu u kojem je ona djelomično odbila zahtjev društva technoRent International. Taj je sud presudom od 29. svibnja 2017. presudio da je, s obzirom na sudsku praksu Suda u području PDV-a, društvo technoRent International imalo pravo na zatezne kamate i za razdoblje od 2. rujna 2005. do 9. ožujka 2008.

27 Porezna uprava u Gradu Grazu podnijela je Verwaltungsgerichtshofu (Visoki upravni sud) zahtjev za reviziju protiv te presude.

28 Sud koji je uputio zahtjev napominje da austrijsko porezno pravo ne sadržava nijedan opći propis o primjeni kamata na preplaćeni porez, s obzirom na to da se članak 205. BAO-a odnosi samo na područje poreza na dohodak i poreza na dobit, a članak 205.a tog zakona predviđa samo kamate na temelju žalbe.

29 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, što se tiče zakašnjelog povrata viška PDV-a, kako je zatražen prvim zahtjevom za reviziju podnesenim tom sudu, Sud je već u više navrata presudio da poreznom obvezniku treba platiti zatezne kamate ako taj povrat nije izvršen u razumnom roku. Međutim, ta sudska praksa Suda odnosi se na situacije u kojima su pravni poreci predmetnih država članica, za razliku od austrijskog prava, sadržavali opći propis na temelju kojeg je država članica o kojoj je riječ bila dužna poreznom obvezniku platiti kamate u slučaju nezakonitog kašnjenja u povratu viška PDV-a.

30 Stoga se postavlja pitanje može li se, u nedostatku takvog propisa, pravo Unije, a osobito članak 183. Direktive o PDV-u, tumačiti na način da predstavlja izravno primjenjiv propis na koji se porezni obveznik može pozivati kako bi mu se priznale zatezne kamate zbog zakašnjelog povrata viška PDV-a. Navedeni sud u tom pogledu ističe da članak 27. stavak 2. drugi podstavak Direktive 2008/9 ne polazi od načela da, na temelju prava Unije, poreznom obvezniku nužno mora priznati pravo na takve zatezne kamate. Ako bi pak pravo Unije trebalo tumačiti na način da postoji takvo pravo, ta odredba ne bi bila obuhvaćena njegovim područjem primjene.

31 Sud koji je uputio zahtjev napominje da se drugi zahtjev za reviziju koji se pred njim vodi ne odnosi na višak PDV-a u smislu članka 183. Direktive o PDV-u, nego na smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u smislu članka 90. stavka 1. te direktive. Stoga bi trebalo pojasniti sadržava li pravo Unije, u slučaju da se sudska praksa Suda o porezima naplaćenim protivno pravu Unije treba primijeniti na takav slučaj, izravno primjenjiv propis kojim se poreznom obvezniku kojem Porezna uprava, u situaciji poput one o kojoj je riječ u ovom slučaju, ne izvrši pravodobno povrat preplaćenog PDV-a, priznaje pravo na zatezne kamate na način da porezni obveznik može tražiti ostvarivanje tog prava pred tom poreznom upravom i upravnim sudovima, iako nacionalno pravo ne predviđa zatezne kamate za usporedive pretplaćene poreze.

32 Ako bi takvo pravo, kako u pogledu situacija iz članka 183. Direktive o PDV-u tako i u onima iz članka 90. stavka 1. te direktive, postojalo, postavlja se nadalje pitanje utvrđivanja trenutka od kojeg se kamate trebaju izračunati kao i pitanje treba li se, u slučaju nepostojanja propisa o tom pitanju u austrijskom pravu, za porezne obveznike koji nemaju poslovni nastan u Austriji, primijeniti pravna posljedica iz članka 27. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2008/9, iako postupci koji su u tijeku pred sudom koji je uputio zahtjev nisu obuhvaćeni područjem primjene te direktive.

33 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Proizlazi li iz prava Unije izravno primjenjiv propis koji poreznom obvezniku, kojem porezna uprava u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku pravodobno ne vrati preplaćeni PDV, 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 pitanje:

2. Je li i u slučaju potraživanja poreznog obveznika koje se odnosi na PDV i koje je nastalo naknadnim smanjenjem naknade u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive [o PDV-u], 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 propis u području kamata na zakašnjelu isplatu preplaćenog PDV-a za posljedicu to da nacionalni sudovi prilikom određivanja iznosa kamata trebaju primijeniti pravnu posljedicu iz članka 27. stavka 2. drugog podstavka Direktive [2008/9], čak i ako činjenice iz glavnog postupka nisu obuhvaćene područjem primjene te direktive?"

O prethodnim pitanjima

34 Svojim trima pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije tumačiti na način da na povrat koji proizlazi iz ispravka oporezivog iznosa na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, kao i na povrat viška PDV-a na temelju članka 183. te direktive, treba obračunati kamate kada povrat nije izvršen u razumnom roku i, ako je tako, na koji način.

Isplata zateznih kamata

35 Što se tiče povrata viška PDV-a na temelju članka 183. Direktive o PDV-u, treba podsjetiti da, kao što je to Sud više puta naglasio, pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih Direktive o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono, u načelu, ne može ograničiti. Konkretno, to se pravo odmah izvršava za cjelokupni porez koji tereti ulazne transakcije (vidjeti osobito presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 38., i od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 33.).

36 Naime, svrha režima odbitaka, i time povrata, je u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a osigurava dakle neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 38.).

37 Iz sudske prakse Suda također proizlazi da, iako države članice imaju konkretnu slobodu prilikom utvrđivanja uvjeta navedenih u članku 183. Direktive o PDV-u, ti uvjeti ne smiju kršiti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomice prebace na poreznog obveznika (presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33., i od 14. svibnja 2020., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, t. 35.).

38 Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke naplati cjelokupnu tražbinu s osnove tog viška PDV-a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku, u gotovini ili na istovjetan način, i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33.).

39 Međutim, ako, u slučaju da se povrat viška PDV-a ne provede u razumnom roku, porezni obveznik nije imao pravo na zatezne kamate, time bi se negativno utjecalo na njegov položaj, uz povredu načela porezne neutralnosti.

40 Iz toga slijedi da, iako se člankom 183. Direktive o PDV-u ne predviđa obveza plaćanja kamata na višak PDV-a koji treba vratiti niti se precizira trenutak od kojeg se takve kamate duguju, 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 (presude od 28. veljače 2018., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, t. 25., i od 14. svibnja 2020., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, t. 40.).

41 Kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 31. svojeg mišljenja, isto vrijedi u pogledu povrata PDV-a koji je posljedica smanjenja oporezivog iznosa PDV-a primjenom članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u.

42 Naime, u takvoj situaciji porezni obveznik također je opterećen viškom PDV-a koji mu treba vratiti i koji uzrokuje financijske gubitke na njegovu štetu zbog neraspoloživosti svota novca o kojima je riječ. Međutim, ako, u slučaju da porezna uprava ne vrati višak u razumnom roku, porezni obveznik nije imao pravo na zatezne kamate, na njegovu bi se situaciju negativno utjecalo, čime bi se povrijedilo načelo porezne neutralnosti.

43 Taj se zaključak ne dovodi u pitanje člankom 27. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive 2008/9.

44 U tom pogledu valja istaknuti, kao prvo, da se, iako se ta odredba izričito odnosi na situaciju u kojoj pravo države članice ne predviđa primjenu kamata za slučaj da povrat viška PDV-a nije izvršen u razumnom roku, iz teksta navedene odredbe nikako ne može zaključiti da bi bilo u skladu s pravom Unije da se u nacionalnom pravu ne predviđa plaćanje kamata u takvim situacijama.

45 Kao drugo, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 35. svojeg mišljenja, iz uvodnih izjava 1. do 3. Direktive 2008/9 proizlazi da su odredbe koje se odnose na detaljna pravila za povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji su bili na snazi prije donošenja te direktive, uzrokovale znatne probleme, kako upravnim tijelima država članica tako i poslovnim subjektima, i da je, slijedom toga, njihov položaj trebalo ojačati, s obzirom na to da su države članice dužne vratiti kamate ako se povrat izvrši sa zakašnjenjem.

46 Iz toga slijedi da članak 27. stavak 2. drugi podstavak Direktive 2008/9 predstavlja sveobuhvatnu odredbu čiji je cilj zaštititi porezne obveznike koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata u slučaju kada na dan donošenja te direktive pravo te države članice nije, protivno načelu porezne neutralnosti, propisivalo obvezu primjene zateznih kamata na povrat PDV-a.

Obveze nacionalnog suda

47 Što se tiče pitanja prema kojim uvjetima na povrat koji proizlazi iz ispravka oporezivog iznosa na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ili na povrat viška PDV-a na temelju članka 183. te direktive treba obračunati kamate ako povrat nije izvršen u razumnom roku, valja istaknuti da te odredbe u tom pogledu ne sadržavaju pojašnjenje, osobito u pogledu kamatne stope koja se primjenjuje i dana od kojeg se te kamate duguju.

48 Valja podsjetiti da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je provedba prava na povrat viška PDV-a predviđenog člankom 183. Direktive o PDV-u u načelu obuhvaćena postupovnom autonomijom država članica, koja je ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti. Međutim, iako države članice imaju određenu slobodu prilikom utvrđivanja uvjeta za povrat viška PDV-a, ti uvjeti ne smiju kršiti načelo porezne neutralnosti (presuda od 28. veljače 2018., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, t. 22. i 24. i navedena sudska praksa).

49 Što se tiče uvjeta primjene kamata, isto vrijedi za povrat PDV-a koji proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a na temelju članka 90. stavka 1. te direktive, s obzirom na to da ta pravila nisu uređena navedenom direktivom.

50 Što se tiče situacije o kojoj je riječ u glavnom postupku, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da austrijsko pravo ne sadržava propis kojim se predviđa pravo poreznih obveznika, poput onih navedenih u tom zahtjevu, na isplatu kamata kada povrat koji proizlazi iz ispravka oporezivog iznosa na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ili povrat viška PDV-a na temelju članka 183. te direktive nije izvršen u razumnom roku. Osim toga, što se tiče članka 27. Direktive 2008/9, činjenice

u glavnom postupku ne ulaze u područje primjene te direktive, s obzirom na to da je njezin cilj, kao što to proizlazi iz njezina članka 1., samo urediti pravila povrata PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata i koji ispunjavaju određene uvjete.

51 Stoga, s obzirom na slobodu kojom raspolažu države članice, kao što je to navedeno u točki 48. ove presude, što se tiče utvrđivanja detaljnih pravila za povrat PDV-a, ne može se primijeniti, čak ni po analogiji, članak 27. Direktive 2008/9, uključujući i u pogledu razdoblja za koje se na temelju te odredbe duguju zatezne kamate. Osim toga, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 44. svojeg mišljenja, ne postoji pravna praznina na razini prava Unije koju bi trebalo popuniti takvom analognom primjenom propisa iz navedene odredbe.

52 Ipak treba podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, upravna tijela i nacionalni sudovi, koji u okviru svoje nadležnosti moraju primijeniti odredbe prava Unije, imaju dužnost osigurati puni učinak tih pravnih pravila (presuda od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 91. i navedena sudska praksa).

53 Načelo usklađenog tumačenja domaćeg prava, na temelju kojeg je nacionalni sud dužan tumačiti domaće pravo u najvećoj mogućoj mjeri u skladu sa zahtjevima prava Unije, osobito je svojstveno sustavu uspostavljenom Ugovorima jer nacionalnom sudu omogućuje da u okviru svojih nadležnosti osigura punu učinkovitost prava Unije kada odlučuje u određenom sporu u kojem postupa (presuda od 19. studenoga 2019., A. K. i dr. (Neovisnost disciplinskog vijeća Vrhovnog suda), C-585/18, C-624/18 i C-625/18, EU:C:2019:982, t. 159.). Obveza takvog tumačenja nalaže da nacionalni sud, kad je to potrebno, uzme 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 (presuda od 4. ožujka 2020., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, t. 59. i navedena sudska praksa).

54 Međutim, načelo usklađenog tumačenja nacionalnog prava ima određene granice. Stoga je obveza nacionalnog suda da se pozove na sadržaj prava Unije prilikom tumačenja i primjene relevantnih pravila unutarnjeg prava ograničena općim načelima prava, uključujući načelo pravne sigurnosti, i ne može služiti kao temelj *contra legem* tumačenja nacionalnog prava (vidjeti u tom smislu presudu od 13. srpnja 2016., Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

55 U ovom će slučaju osobito biti na sudu koji je uputio zahtjev da ispita je li moguće osigurati puni učinak prava Unije uzimajući u obzir cjelokupno nacionalno pravo i primjenjujući po analogiji odredbe potonjeg prava.

56 S obzirom na prethodno navedeno, na tri pitanja valja odgovoriti tako da članak 90. stavak 1. i članak 183. Direktive o PDV-u, u vezi s načelom porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da na povrat koji proizlazi iz ispravka oporezivog iznosa na temelju članka 90. stavka 1. te direktive, kao i na povrat viška PDV-a na temelju članka 183. navedene direktive, treba obračunati kamate ako povrat nije izvršen u razumnom roku. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da učini sve što je u njegovoj nadležnosti da osigura puni učinak tih odredbi tumačenjem nacionalnog prava koje je u skladu s pravom Unije.

Troškovi

57 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 (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 90. stavak 1. i članak 183. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelom porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da na povrat koji proizlazi iz ispravka oporezivog iznosa na temelju članka 90. stavka 1. te direktive, kao i na povrat viška poreza na dodanu vrijednost na temelju članka 183. navedene direktive, treba obračunati kamate ako povrat nije izvršen u razumnom roku. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da učini sve što je u njegovoj nadležnosti da osigura puni učinak tih odredbi tumačenjem nacionalnog prava koje je u skladu s pravom Unije.

Potpisi