Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GERARDA HOGANA
od 11. rujna 2019.[1]

Spojeni predmeti C-13/18 i C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
protiv
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Szegedi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska))
i
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
protiv
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Szekszárdi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szekszárdu, Mađarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Povreda obveza države članice – Odgovornost država članica – Pravo na punu naknadu štete ili pravo na adekvatnu naknadu štete – Izračunavanje kamate namijenjene naknađivanju uzrokovane štete – Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti – Područje primjene”

1. Predmetna dva zahtjeva za prethodnu odluku, koja su uputili Szegedi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska) i Szekszárdi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szekszárdu, Mađarska), odnose se na opseg prava na naknadu štete uzrokovane činjenicom da je država članica povrijedila obveze koje ima na temelju prava Unije.

2. Zahtjevi su podneseni u postupcima između društava Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) i Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel nacionalne porezne i carinske uprave, Mađarska). Odnose se na zakonitost prakse mađarske vlade prema kojoj se obveznicima PDV-a isplaćuje naknada štete uzrokovane primjenom uvjeta predviđenog u nacionalnom pravu za koji je Sud utvrdio da se protivi pravu Unije. Kako ću objasniti, čini se da ta nacionalna praksa u određenim aspektima nadilazi zahtjeve prava Unije, a u nekima ih ne zadovoljava.

3. Međutim, prije analize postavljenih pitanja potrebno je iznijeti relevantne odredbe prava Unije i nacionalnog prava.

1 Izvorni jezik: engleski

I. Pravo Unije

A. Direktiva 2006/112

4. Članak 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) predviđa:

„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."

B. Nacionalno pravo

1. Pravila o postupku povrata PDV-a

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárási szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (Zakon CXXIII iz 2011. o izmjeni, s ciljem usklađivanja, Zakona CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost te o utvrđivanju pravila o posebnom postupku u odnosu na zahtjeve za povrat poreza, u daljnjem tekstu: Revizijski zakon) sadržava sljedeće odredbe:

„Članak 1.

(1) Porezni obveznik, u odnosu na iznose čiji povrat – u skladu sa stavcima 2. do 4. članka 186. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [(Zakon CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)], koji su ovim Zakonom stavljeni izvan snage – nije mogao tražiti u svojoj posljednjoj prijavi PDV-a koju je morao podnijeti prije stupanja na snagu ovog Zakona ([…] u daljnjem tekstu: prijava), može poreznim tijelima podnijeti zahtjev za povrat - samo za iznos koji je iskazao kao porez na neplaćena stjecanja - do 20. listopada 2011., na obrascu koji je u tu svrhu predviđen; neovisno o tom roku, porezni obveznik može, u prijavi koja odgovara sustavu kojem podliježe, gorenavedene iznose zaračunati kao stavku koja smanjuje iznos poreza koji duguje ili može u svojoj prijavi zatražiti povrat. Taj se zahtjev smatra prijavom u smislu odredbi adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [(Zakon XCII iz 2003. o usvajanju Zakonika o poreznom postupku)]. Rok za podnošenje tog zahtjeva ne može se produljiti.

(2) U zahtjevu koji mora podnijeti do 20. listopada 2011., porezni obveznik može od poreznih tijela samo zatražiti da provedu novu reviziju prijave za razdoblje koje je prethodilo stupanju na snagu ovog Zakona radi ispitivanja ranije nametnutih pravnih posljedica samo kada mu je, odlukom koja je postala pravomoćna nakon posljednje revizije, određeno plaćanje porezne kazne ili zatezne kamate na temelju stavaka 2. do 4. članka 186. [Zakona o PDV-u], koji su ovim Zakonom stavljeni izvan snage, ili članka 48. stavka 7. általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [(Zakon LXXIV iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: prijašnji Zakon o PDV-u)]. Porezni obveznik takav zahtjev može podnijeti čak i ako ne postupi u skladu s odredbama podstavka 1. Rok za podnošenje tog zahtjeva zastarni je rok kojeg se porezni obveznik mora pridržavati.

[…]

Članak 3.

Stavci 2. do 4. članka 186. [Zakona o PDV-u], koji su ovim Zakonom stavljeni izvan snage, i članak 48. stavak 7. [prijašnjeg Zakona o PDV-u] nisu primjenjivi na postupke koji su u tijeku na datum stupanja ovog Zakona na snagu niti na one koji su pokrenuti nakon tog datuma."

2. Mađarski Zakonik o poreznom postupku

6. Stavci 4. i 6. članka 37. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon XCII iz 2003. o usvajanju Zakonika o poreznom postupku; u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku) predviđali su u prvotnoj verziji – onoj koju mađarska vlada navodi u svojim očitovanjima i koja je jedina prezentirana Sudu [2] – sljedeće:

„4. Datum dospijeća proračunske subvencije na koju porezni obveznik ima pravo određuje se u prilozima ovom Zakonu ili posebnim zakonom. Proračunska subvencija ili zatraženi povrat PDV-a mora se platiti u roku od 30 dana od primitka zahtjeva (prijave), ali ne prije datuma dospijeća, pri čemu se taj rok produljuje na 45 dana ako je iznos povrata na koji se ima pravo veći od 500 000 mađarskih forinti [(HUF)]. […]

(6) Ako porezna uprava zakasni s plaćanjem, dužna je za svaki dan kašnjenja platiti kamatu po stopi jednakoj stopi zatezne kazne. […]"

7. Članak 124/C Zakonika o poreznom postupku, u verziji na koju se pozivaju sudovi koji su uputili zahtjev [3] predviđa:

„(1) Ako Alkotmány bíróság [(Ustavni sud, Mađarska)], Kúria [(Vrhovni sud, Mađarska)] ili Sud Europske unije utvrde, s retroaktivnim učinkom, da se odredba koja propisuje poreznu obvezu protivi Osnovnom zakonu ili obvezujućem propisu Europske unije ili, kada je riječ o općinskim normama, bilo kojem drugom pravnom pravilu te ta sudska odluka daje poreznom obvezniku pravo na naknadu štete u skladu s odredbama ovog članka, porezno tijelo prvog stupnja poreznom obvezniku isplaćuje naknadu štete na njegov zahtjev - u skladu s postupcima predviđenima u odnosnoj odluci.

(2) Porezni obveznik svoj zahtjev može poreznom tijelu podnijeti pisanim putem u roku od 180 dana od objave ili priopćenja odluke Alkotmány bíróság [(Ustavni sud)], Kúrije [(Vrhovni sud)] ili Suda Europske unije; nakon isteka tog roka nije dopušten nikakav zahtjev za neprovedbu ovrhe. Porezno tijelo zahtjev odbija ako, na datum objave ili priopćenja odluke, pravo na naknadu štete više ne postoji.

[…]

(6) Ako je pravo poreznog obveznika na povrat osnovano, porezno tijelo plaća - u vrijeme isplate povrata - kamatu na porez koji treba vratiti, po stopi koja je jednaka osnovnoj stopi središnje banke te koja teče od datuma plaćanja poreza do datuma na koji je odluka o plaćanju povrata postala pravomoćna. Povrat dospijeva na datum na koji je odluka o njegovu plaćanju postala pravomoćna te se mora platiti u roku od 30 dana od njegova dospijeća. Odredba o plaćanju proračunskih subvencija primjenjuje se, *mutatis mutandis*, na naknadu štete uređene ovim stavkom, uz iznimku članka 37. stavka 6."

2 Čini se da je sadržaj te odredbe, unatoč činjenici da je ona nekoliko puta mijenjana, ostao u bitnome isti, uz iznimku da se razdoblje od 45 dana sada primjenjuje na situaciju u kojoj zahtjev za povrat prelazi iznos od 1 000 000 mađarskih forinti (HUF).

3 Čini se da u verziji te odredbe koja se primjenjivala do 31. prosinca 2011. Kúria nije naznačena među navedenim sudovima.

8. Podstavci 1. do 3. članka 124/D Zakonika o poreznom postupku, u verziji na koju se pozivaju sudovi koji su uputili zahtjev, glase:

„(1) Ako ovim člankom nije drukčije predviđeno, odredbe članka 124/C primjenjuju se na zahtjeve za povrat koji se temelje na pravu na odbitak PDV-a.

(2) Porezni obveznik može pravo iz podstavka 1. ostvariti putem izjave o regularizaciji izjave ili izjava koje odgovaraju poreznoj godini u kojoj je pravo na odnosni odbitak nastalo, a mora je podnijeti u roku od 180 dana od objave ili priopćenja odluke Alkotmány bíróság [(Ustavni sud)] ili Suda Europske unije. Nakon isteka tog roka nije dopušten nikakav zahtjev za izdavanje rješenja o ovrsi.

(3) Ako rješenje, kako je ispravljeno izjavom o regularizaciji, pokazuje da porezni obveznik pravo na povrat ima bilo zbog smanjenja poreza koji mora platiti ili zbog povećanja iznosa povrata koji može ostvariti - uzimajući u obzir i uvjete za povrat poreza koji treba negativno zabilježiti predviđene zakonom o PDV-u koji je bio na snazi u vrijeme nastanka prava na odbitak - porezno tijelo na iznos koji treba vratiti obračunava kamatu po stopi jednakoj osnovnoj stopi središnje banke, koja teče od datuma koji je u izjavi ili izjavama na koje se odnosi izjava o regularizaciji određen za plaćanje, ili datuma dospijeća - ili datuma plaćanja poreza ako je on kasniji – do datuma podnošenja izjave o regularizaciji. Naknada štete - na koju se primjenjuju odredbe o plaćanju proračunskih subvencija – mora se isplatiti u roku od 30 dana od podnošenja izjave o regularizaciji.”

9. Stavak 4. članka 135. Zakonika o poreznom postupku, u verziji na koju se pozivaju sudovi koji su uputili zahtjev, predviđa:

„Ako odluka poreznog tijela ili obračun poreza koji je izvršilo na temelju dostavljenih mu podataka nisu zakoniti te porezni obveznik stoga ima pravo na povrat, porezno tijelo plaća kamatu na iznos koji se mora vratiti, po stopi jednakoj stopi zatezne kazne, osim ako je porez pogrešno obračunat zbog razloga koji spada u područje odgovornosti poreznog obveznika ili osobe koja je dužna dostaviti podatke.”

10. Članak 164. stavak 1. Zakonika o poreznom postupku, u verziji na koju se pozivaju sudovi koji su uputili zahtjev, glasi:

„Pravo na obračun poreza istječe pet godina nakon posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj se prijava tog poreza morala podnijeti ili, u nedostatku takve prijave, tijekom koje je porez trebao biti plaćen. Ako zakonom nije drukčije predviđeno, pravo na proračunske subvencije i povrat preplaćenog poreza istječe pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je pravo na subvenciju ili povrat nastalo.”

11. Članak 165. stavak 2. tog zakonika, u verziji na koju se pozivaju sudovi koji su uputili zahtjev, predviđa:

„Stopa zatezne kazne za svaki kalendarski dan iznosi 1/365 dvostruke osnovne stope središnje banke koja vrijedi na odnosni kalendarski dan. Sama zatezna kazna ne može izazvati primjenu zatezne kazne. Središnja porezna i carinska uprava ne izriče zatezne kazne u iznosu manjem od 2000 mađarskih forinti.”

II. Okolnosti spora

12. Članak 48. stavak 7. prijašnjeg mađarskog Zakona o PDV-u, koji je bio na snazi od 1. siječnja 2005. do 31. prosinca 2007., te kasniji članak 186. stavak 2. mađarskog Zakona o PDV-u, koji je bio snazi od 1. siječnja 2008. do 26. rujna 2011., uvjetovali su povrat viška odbitka PDV-a (to jest iznosa koji preostane nakon što je dugovani PDV uklonjen iz onoga koji se može odbiti) punom isplatom transakcija koje su stvorile odbitak (u daljnjem tekstu: uvjet isplate). Ako isplata ne bi bila izvršena, višak se morao prenijeti na sljedeće porezno razdoblje, što znači da se odbijao od iznosa PDV-a koji se dugovao u tom sljedećem razdoblju.

13. Sud je u presudi od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530), utvrdio da se članak 186. stavak 2. mađarskog Zakona o PDV-u protivio članku 183. Direktive o PDV-u.

14. Revizijskim zakonom, koji je mađarski parlament usvojio nakon te presude, stavljeni su izvan snage, s učinkom od 27. rujna 2011., stavci 2. do 4. članka 186. Zakona o PDV-u. Povrat viška odbitka PDV-a sada je moguć bez čekanja da se plati transakcija u odnosu na koju se PDV može odbiti. U vezi s time, sud koji je uputio zahtjev u predmetu C-126/18 naveo je da, u skladu s tim zakonodavstvom, porezni obveznici mogu:

– zatražiti poseban povrat putem zahtjeva za isplatu naplaćenog PDV-a, koji se mora podnijeti unutar zastarnog roka,

– zatražiti tu isplatu u poreznoj prijavi ili

– naplaćeni PDV upotrijebiti u poreznoj prijavi radi smanjenja dugovanog poreza.

15. Sud je u rješenju od 17. srpnja 2014., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2127, t. 39.; u daljnjem tekstu: rješenje Delphi), utvrdio da pravo Unije, a osobito članak 183. Direktive o PDV-u, treba tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo i praksa države članice koji isključuju plaćanje kamate na iznos viška odbitka PDV-a čiji se povrat nije mogao ostvariti u razumnom roku zbog primjene nacionalne odredbe koja je proglašena protivnom pravu Unije. Međutim, Sud je dalje utvrdio da se plaćanje takve kamate, u nedostatku Unijinih odredbi u tom području, uređuje u nacionalnom pravu, podložno načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

16. Mađarska porezna uprava je na temelju rješenja Delphi razvila upravnu praksu, o kojoj se Kúria (Vrhovni sud) izjašnjavala u odluci br. Kfv.I.35.472/2016/5 od 24. studenoga 2016., koja je služila kao temelj za donošenje načelne odluke (br. EBH2017.K18) naslovljene „Razmatranje (u pogledu stope i zastarnog roka) pitanja kamata na PDV koje se nužno duguju zbog uvjeta plaćanja” (u daljnjem tekstu: načelna odluka Vrhovnog suda br. 18/2017).

17. U skladu s načelnom odlukom Vrhovnog suda br. 18/2017, za potrebe izračunavanja zatezne kamate na iznos PDV-a koji nije propisno vraćen zbog nekada primjenjivog uvjeta isplate potrebno je razlikovati dva razdoblja:

– Za razdoblje od prvog dana nakon isteka roka za podnošenje prijave PDV-a do datuma isteka roka za podnošenje sljedeće prijave po analogiji se primjenjuju članci 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku, koji uređuju situaciju u kojoj su Alkotmány bíróság (Ustavni sud) ili Kúria (Vrhovni sud) utvrdili da neko pravilo povrjeđuje više nacionalno pravilo. Naime, u objema situacijama porezno tijelo nije, u skladu s navedenom odlukom, povrijedilo propise, nego je primijenilo domaća pravila koja su tada bila na snazi. U skladu s tim dvjema zakonodavnim odredbama, primjenjiva kamatna stopa jednaka je jednostavnoj osnovnoj stopi središnje banke.

– Za razdoblje koje počinje s datumom dospijeća kamate koju porezno tijelo mora platiti, a završava s datumom na koji je nadležno porezno tijelo doista platilo kamatu, primjenjuje se članak 37. stavak 6. Zakonika o poreznom postupku. Shodno tomu, kamatna stopa jednaka je stopi zatezne kazne za svaki dan kašnjenja, to jest dvostrukoj osnovnoj stopi središnje banke. Ta kamata teče od datuma na koji je porezna uprava primila zahtjev za poseban povrat ili poreznu prijavu u kojoj je zatražen povrat.

III. Činjenično stanje i zahtjevi za prethodnu odluku

A. Predmet C-13/18

18. Dana 30. prosinca 2016. društvo Sole-Mizo poreznom je tijelu podnijelo zahtjev, na temelju rješenja Delphi, za plaćanje kamate na iznose viška odbitka PDV-a koji nisu pravodobno vraćeni zbog primjene važećeg uvjeta isplate. Taj se zahtjev odnosio na razna izvještajna razdoblja između prosinca 2005. i lipnja 2011. Zbog zakašnjelog plaćanja te kamate zatražena je i složena kamata.

19. Odlukom od 3. ožujka 2017. prvostupanjsko porezno tijelo djelomično je udovoljilo zahtjevu društva Sole-Mizo te je naložilo plaćanje kamate u iznosu od 99 630 000 HUF (oko 321 501 eura), pritom odbivši zahtjev tog društva za plaćanje složene kamate zbog zakašnjelog plaćanja te kamate.

20. U odluci od 19. lipnja 2017., koja je usvojena povodom prigovora društva Sole-Mizo, drugostupanjsko porezno tijelo izmijenilo je prvu odluku odlučivši u korist društva Sole-Mizo te naloživši plaćanje 104 165 000 HUF (oko 338 891 eura) na ime kamate. To je učinjeno primjenom stope koja je odgovarala jednostavnoj osnovnoj stopi središnje banke. Što se tiče dijela prve odluke u kojem je odbijeno plaćanje složene kamate, drugostupanjsko porezno tijelo ga je poništilo te je izračunavanje te kamate prepustilo prvostupanjskom poreznom tijelu.

21. Društvo Sole-Mizo podnijelo je tužbu nacionalnom sudu protiv odluke višeg poreznog tijela od 19. lipnja 2017., navodeći da i stopa kamate namijenjene naknadi štete nastale zbog primjene uvjeta isplate mora odgovarati dvostrukoj osnovnoj stopi središnje banke, u skladu s člankom 37. stavkom 6. Zakonika o poreznom postupku.

22. Nacionalni sud stoga pita treba li dugovanu kamatu izračunati primjenom stope koja odgovara jednostavnoj osnovnoj stopi središnje banke ili primjenom dvostrukog iznosa te stope. Osobito, taj sud dvoji u pogledu sukladnosti načelne odluke Vrhovnog suda br. 18/2017, prema kojoj se članak 37. stavak 6. Zakonika o poreznom postupku ne primjenjuje po analogiji na „prvo razdoblje” iz razloga što porezna uprava nije počinila nikakvu povredu s obzirom na to da je samo primijenila tada važeće odredbe nacionalnog prava, s načelom ekvivalentnosti predviđenim u pravu Unije. Nacionalni sud navodi da se takav zaključak protivi pravu Unije.

23. U tim okolnostima Szegedi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li usklađena s odredbama prava [Unije], s odredbama [Direktive o PDV-u] (uzimajući u obzir osobito članak 183.) i s načelima djelotvornosti, izravnog učinka i ekvivalentnosti praksa države članice u skladu s kojom se, prilikom ispitivanja relevantnih odredbi u području [kamata], polazi od premise da nacionalno porezno tijelo nije počinilo povredu (propust) – odnosno nije zakasnilo s isplatom kad je riječ o dijelu PDV-a koji se ne može vratiti, a odnosi se na neplaćena stjecanja poreznih obveznika – jer je, u trenutku kad je nacionalno porezno tijelo donijelo tu odluku, na snazi bilo nacionalno zakonodavstvo koje je povrjeđivalo pravo [Unije], a Sud je tek kasnije presudio da u njemu sadržan zahtjev nije usklađen s pravom [Unije]?

2. Je li usklađena s odredbama prava [Unije], s odredbama [Direktive o PDV-u] (uzimajući obzir osobito članak 183.) i s načelima ekvivalentnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti praksa države članice u skladu s kojom se, prilikom ispitivanja relevantnih odredbi u području [kamata], razlikuje situaciju u kojoj porezno tijelo nije vratilo porez u skladu s nacionalnim odredbama koje su tada bile na snazi – i koje su, k tome, povrjeđivale pravo [Unije] – i situaciju u kojoj ono to nije učinilo povrjeđujući te odredbe i u skladu s kojom se, kad je riječ o iznosu kamata koje se obračunavaju na PDV čiji se povrat nije mogao zahtijevati u razumnom roku zbog zahtjeva nacionalnog prava koji je Sud proglasio protivnim pravu Unije, utvrđuju dva odvojena razdoblja, na način da

   – u prvom razdoblju porezni obveznici imaju samo pravo na isplatu [kamate] po osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke, uzimajući u obzir da, s obzirom na to da je mađarsko zakonodavstvo protivno pravu [Unije] tada još bilo na snazi, mađarska porezna tijela nisu djelovala nezakonito kad nisu odobrila plaćanje PDV-a iskazanog na računima u razumnom roku, dok se

   – u drugom razdoblju treba isplatiti kamate po dvostrukoj osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke – koja se usto primjenjuje u slučaju zakašnjenja u pravnom poretku države članice o kojoj je riječ – samo na zakašnjelo plaćanje [kamata] koje se odnose na prvo razdoblje?

3. Treba li članak 183. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se načelu ekvivalentnosti protivi praksa države članice na temelju koje na PDV koji nije vraćen porezno tijelo plaća samo kamatu po osnovnoj (jednostavnoj) kamatnoj stopi središnje banke ako je povrijeđeno pravo Unije, a ako je povrijeđeno nacionalno pravo plaća kamatu koja je dvostruko viša od osnovne kamatne stope središnje banke?”

B. Predmet C-126/18

24. Dana 30. prosinca 2016. društvo Dalmandi podnijelo je prvostupanjskom poreznom tijelu zahtjev za plaćanje kamate na iznos PDV-a koji između 2005. i 2011. nije pravodobno vraćen zbog primjene uvjeta isplate. Potraživalo je iznos od 74 518 800 HUF (oko 240 515 eura). Pri izračunavanju kamate koja se odnosi na naknadu izravno nastale štete to je društvo u zahtjevu uzelo u obzir čitavo razdoblje od datuma dospijeća povrata za svako od predmetnih izvještajnih razdoblja do datuma dospijeća povrata za izvještajno razdoblje tijekom kojega je Revizijski zakon donesen, odnosno 5. prosinca 2011. Ono je za potrebe tog izračuna primijenilo stopu dvostruko veću od osnovne stope središnje banke, u skladu s člankom 37. stavkom 6. Zakonika o poreznom postupku. Osim toga, zatražilo je plaćanje dodatne kamate za razdoblje od 5. prosinca 2011. do stvarnog datuma isplate, također primjenjujući stopu iz članka 37. stavka 6. Zakonika o poreznom postupku.

25. Odlukom od 10. ožujka 2017. prvostupanjsko porezno tijelo djelomično je udovoljilo zahtjevu društva Dalmandi dodijelivši mu kamatu u iznosu od 34 673 000 HUF (oko 111 035 eura) na ime viška odbitka PDV-a za razdoblje od četvrtog kvartala 2005. do rujna (trećeg kvartala) 2011., pritom odbivši ostatak njegova zahtjeva.

26. Njegova se odluka temeljila na načelima utvrđenima u načelnoj odluci Vrhovnog suda br. 18/2017. Kao prvo, što se tiče zahtjeva za kamatu, to je tijelo primijenilo članke 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku. Kao drugo, utvrdilo je da zahtjev za plaćanje složene kamate nije bio osnovan utoliko što društvo Dalmandi nije podnijelo ni zahtjev za poseban povrat niti je to zatražilo u poreznoj prijavi. Kao treće, što se tiče 2005., porezno tijelo odbilo je zahtjev društva Dalmandi za kamatu utvrdivši da je istekao rok za zahtijevanje kamate u odnosu na prva tri kvartala te godine.

27. Odlukom od 12. lipnja 2017. drugostupanjsko porezno tijelo, kojem je društvo Dalmandi podnijelo zahtjev, smanjilo je iznos kamate koja se morala tom društvu isplatiti na 34 259 000 HUF te je potvrdilo odluku prvostupanjskog poreznog tijela u pogledu ostatka zahtjeva.

28. Društvo Dalmandi protiv te je odluke podnijelo tužbu sudu koji je uputio zahtjev. U njoj prije svega ponavlja zahtjeve koje je istaknulo pred poreznim tijelima. Osobito tvrdi da načelna odluka Vrhovnog suda br. 18/2017, na kojoj je drugostupanjsko tijelo temeljilo svoju odluku od 12. lipnja 2017., povrjeđuje načela ekvivalentnosti, djelotvornosti i izravnog učinka predviđena u pravu Unije time što je njome: (i) utvrđeno da članak 37. stavak 6. Zakonika o poreznom postupku nije primjenjiv iz razloga što porezno tijelo nije počinilo nikakvu povredu primijenivši tada važeće nacionalno pravo; (ii) isključeno da se nedjelovanje može zamjeriti poreznom tijelu ako nije podnesen izvanredni zahtjev za povrat i (iii) time što je njome kao datum od kojeg se mora računati početak zastarnog roka određen datum koji prethodi datumu dospijeća kamatnog potraživanja.

29. U tim okolnostima Szekszárdi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szekszárdu, Mađarska) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se odredbama prava [Unije], odredbama [Direktive o PDV-u] (uzimajući obzir osobito članak 183.) i načelima djelotvornosti, izravnog učinka i ekvivalentnosti sudska praksa države članice u skladu s kojom se, prilikom ispitivanja relevantnih odredbi u području [kamata], polazi od premise da nacionalno porezno tijelo nije počinilo povredu (propust) – odnosno, nije zakasnilo s plaćanjem kad je riječ o dijelu poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se ne može vratiti, a odnosi se na neplaćena stjecanja poreznih obveznika – jer je, u trenutku kad je navedeno tijelo donijelo tu odluku, na snazi bilo nacionalno zakonodavstvo koje je povrjeđivalo pravo [Unije], a Sud je tek kasnije presudio da u njoj sadržan zahtjev nije usklađen s pravom [Unije]? Na ovaj način nacionalna praksa priznavala je kao gotovo zakonitu primjenu tog zahtjeva utvrđenog u nacionalnom zakonodavstvu koje je povrjeđivalo pravo Unije do trenutka u kojem ga nacionalni zakonodavac nije formalno stavio izvan snage.

2. Protivi li se pravu [Unije], osobito odredbama Direktive o PDV-u (uzimajući u obzir osobito njezin članak 183.), i načelima ekvivalentnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti nacionalno zakonodavstvo i praksa države članice u skladu s kojima se, prilikom ispitivanja relevantnih odredbi u području [kamata], razlikuje situacija u kojoj porezno tijelo nije vratilo porez u skladu s nacionalnim odredbama koje su tada bile na snazi – i koje su, k tome, povrjeđivale pravo [Unije] – od situacije u kojoj ono to nije učinilo povrjeđujući te odredbe i u skladu s kojima se, kad je riječ o iznosu kamata koje se obračunavaju na PDV čiji se povrat nije mogao zahtijevati u razumnom roku zbog zahtjeva nacionalnog prava koji je Sud proglasio protivnim pravu Unije, utvrđuju dva odvojena razdoblja, na način da

   – u prvom razdoblju porezni obveznici imaju samo pravo na isplatu [kamate] koja odgovara osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke, uzimajući u obzir da, s obzirom na to da je mađarsko zakonodavstvo protivno pravu [Unije] tada još bilo na snazi, mađarska porezna tijela nisu djelovala nezakonito kad nisu odobrila povrat PDV-a iskazanog na računima u razumnom roku, dok

   – u drugom razdoblju treba isplatiti kamatu koja odgovara dvostrukoj osnovnoj kamatnoj stopi središnje banke – koja se usto primjenjuje u slučaju zakašnjenja u pravnom poretku države članice o kojoj je riječ – samo na zakašnjelo plaćanje [kamata] koje se odnose na prvo razdoblje?

3. Protivi li se pravu [Unije], članku 183. Direktive o PDV-u i načelu djelotvornosti praksa države članice koja kao početni datum za izračun složenih kamata koje se u skladu s odredbama države članice o zakašnjelom plaćanju zateznih kamata duguju na porez naplaćen protivno pravu Unije (kamate na PDV; u ovom slučaju glavnica) ne uzima izvorni datum dospijeća kamata na PDV (glavnica), nego kasniji datum, vodeći računa osobito o tome da je potraživanje kamata na poreze koji su protivno pravu Unije naplaćeni ili nisu vraćeni subjektivno pravo koje izravno proizlazi iz samog prava Unije?

4. Protivi li se pravu [Unije], članku 183. Direktive o PDV-u i načelu djelotvornosti praksa države članice u skladu s kojom porezni obveznik mora podnijeti zaseban zahtjev u slučaju zahtijevanja kamata koje se duguju s osnove povrede poreznog tijela zbog zakašnjenja, dok u drugim slučajevima zahtijevanja zateznih kamata nije potrebno podnijeti takav zaseban zahtjev jer se kamate priznaju po službenoj dužnosti?

5. Ako je odgovor na prethodno pitanje potvrdan, protivi li se pravu [Unije], članku 183. Direktive o PDV-u i načelu djelotvornosti praksa države članice u skladu s kojom se složene kamate (kamate na kamate) zbog zakašnjelog plaćanja kamata na porez koji je, prema utvrđenju Suda, naplaćen protivno pravu Unije (kamate na PDV; u ovom slučaju glavnica) mogu priznati samo ako porezni obveznik podnese izvanredan zahtjev kojim ne traži konkretno kamate, nego dugovani iznos poreza koji odgovara neplaćenim stjecanjima upravo u trenutku kad je u nacionalnom pravu stavljeno izvan snage pravilo države članice protivno pravu Unije na temelju kojeg je postojala obveza naplate PDV-a zbog navedenog neplaćanja iako su, kad je riječ o poreznim razdobljima koja prethode podnošenju izvanrednog zahtjeva, kamate na PDV na kojima se temelji zahtjev za isplatu složenih kamata već dospjele i još nisu plaćene?

6. Ako je odgovor na prethodno pitanje potvrdan, protivi li se pravu [Unije], članku 183. Direktive o PDV-u i načelu djelotvornosti praksa države članice koja podrazumijeva gubitak prava na isplatu složenih kamata (kamate na kamate) zbog zakašnjelog plaćanja kamata na porez koji je, prema utvrđenju Suda, naplaćen protivno pravu Unije (kamate na PDV; u ovom slučaju glavnica), u odnosu na zahtjeve za isplatu kamata na PDV koji nisu bili predmet poreznog razdoblja tog poreza na koje se primjenjuje zastarni rok za podnošenje izvanrednog zahtjeva, jer su navedene kamate dospjele ranije?

7. Protivi li se pravu [Unije] i članku 183. Direktive o PDV-u (uzimajući osobito u obzir načelo djelotvornosti i prirodu subjektivnog prava na kamate na neopravdano nevraćene poreze) praksa države članice koja poreznog obveznika definitivno lišava mogućnosti zahtijevanja kamata na porez naplaćen u skladu s nacionalnom odredbom koja je naknadno proglašena protivnom pravu [Unije] i koja je zabranjivala potraživanje PDV-a u odnosu na određena neplaćena stjecanja

   – jer se [na temelju navedene prakse] nije smatrao osnovanim zahtjev za isplatu kamata u trenutku u kojem se mogao zahtijevati [povrat] poreza zbog važenja odredbe koja je naknadno proglašena protivnom pravu [Unije] (zato što nije postojalo zakašnjenje i porezno tijelo je samo primijenilo važeće pravo),

   – i kasnije, kad je u nacionalnom pravnom poretku stavljena izvan snage odredba proglašena protivnom pravu [Unije] koja je ograničavala pravo na povrat jer je nastupila zastara?

8. Protivi li se pravu [Unije], članku 183. Direktive o PDV-u i načelu djelotvornosti praksa države članice u skladu s kojom se mogućnost zahtijevanja zateznih kamata koje valja platiti na kamate na PDV (glavnica), na koje porezni obveznik ima pravo zbog poreza koji nije vraćen u trenutku kad se mogao zahtijevati njegov povrat zbog pravila nacionalnog prava koje je naknadno proglašeno protivnim pravu [Unije], za čitavo razdoblje od 2005. do 2011. uvjetuje mogućnošću poreznog obveznika da u tom trenutku zahtijeva povrat PDV-a koji se odnosi na porezno razdoblje tog poreza u kojem je u nacionalnom pravnom poretku stavljena izvan snage predmetna odredba protivna pravu [Unije] (rujan 2011.), iako su kamate na PDV (glavnica) plaćene nakon tog trenutka, a prije trenutka u kojem je podnesen zahtjev nacionalnom sudu?”

IV. Analiza

A. O dopuštenosti prethodnih pitanja

30. Mađarska tvrdi da postavljena pitanja nisu dopuštena jer nije na Sudu, nego na nacionalnom sudu, da ispita problem plaćanja kamate koji je otvoren u glavnom postupku. Iako pravo na kamatu u slučajevima poput predmetnog proizlazi iz prava Unije, ustaljena sudska praksa predviđa da je na državama članicama da odrede metodu izračunavanja i plaćanja takve kamate. Točno je da sloboda koja je državama članicama u tom pogledu prepuštena podliježe poštovanju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, ali provjera poštovanja tih načela zadaća je, barem u prvoj fazi, isključivo nacionalnih sudova.

31. Na početku valja istaknuti da se argumenti mađarske vlade, iako ona navodi da prethodna pitanja nisu dopuštena, zapravo odnose na nadležnost Suda da odgovori na ta pitanja s obzirom, u bitnome, na to da je isključivo na nacionalnim sudovima da utvrde je li nacionalno zakonodavstvo sukladno načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

32. U tom je pogledu točno da članak 267. UFEU-a ne ovlašćuje Sud da primijeni odredbe prava Unije na konkretan predmet, nego samo da protumači Ugovore i akte Unijinih institucija[4]. Međutim, može se istaknuti da se postavljena pitanja ne odnose ni na konkretnu primjenu prava Unije u glavnom postupku ni na precizno određivanje iznosa naknade štete na koju tužitelji imaju pravo, nego na način na koji treba protumačiti određene odredbe ili načela prava Unije u okolnostima poput onih iz glavnog postupka. Osobito, i samô pitanje uživaju li i u kojoj mjeri države članice određenu slobodu pri definiranju metode izračunavanja naknade štete koju treba dodijeliti zbog primjene odredbe koja je proglašena protivnom pravu Unije stvar je tumačenja prava Unije. Sve to znači da je Sud u potpunosti nadležan razmotriti to pitanje.

33. Shodno tomu, smatram da je Sud nadležan odgovoriti na prethodna pitanja te da ih ne treba ocijeniti nedopuštenima.

B. Uvodna zapažanja

34. Prije analize raznih pitanja koja ova dva predmeta otvaraju potrebno je iznijeti neke uvodne napomene u pogledu njihova konteksta.

35. Sud je u presudi od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530), utvrdio da je Mađarska primjenom uvjeta isplate na zahtjeve za povrat viška odbitka PDV-a povrijedila članak 183. Direktive o PDV-u, kao i načelo porezne neutralnosti. U tom pogledu ne predlažem ponovno razmatranje razloga koji su doveli do te presude. Međutim, važno je istaknuti da je to utvrđenje, zbog nadređenosti prava Unije, Mađarskoj nametnulo obvezu da iz te presude izvuče potrebne zaključke.

4 Vidjeti primjerice presudu od 16. srpnja 2015., CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, t. 71.).

36. Te obveze uključuju stavljanje izvan snage uvjeta isplate [5], povrat viška odbitka PDV-a koji još nije vraćen na dan donošenja presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530) [6], i naknađivanje poreznom obvezniku gubitaka koje je pretrpio zbog primjene tog uvjeta [7]. Predmetni slučajevi odnose se samo na tu posljednju obvezu. U tom pogledu treba podsjetiti da činjenica da je država članica povrijedila pravo Unije nije sama po sebi dovoljna da se tu državu članicu smatra odgovornom za uzrokovanu štetu. Da bi država članica bila odgovorna, moraju biti ispunjena tri uvjeta iz presude Francovich [8] (u daljnjem tekstu: uvjeti iz presude Francovich): (i) povrijeđena odredba prava Unije mora biti namijenjena priznavanju određenih prava pojedincima, (ii) povreda te odredbe mora biti dovoljno ozbiljna i (iii) mora postojati izravna uzročno-posljedična veza između povrede i gubitka ili štete koju su pojedinci pretrpjeli [9]. Osim toga, u skladu s ustaljenom sudskom praksom o odgovornosti Unijinih institucija, koja je, prema mojemu mišljenju, po analogiji primjenjiva na slučajeve odgovornosti pojedinačnih država članica [10], pretrpljena šteta mora biti stvarna i izvjesna [11]. Budući da se u glavnom postupku višak odbitka mogao iskazati u idućoj poreznoj prijavi radi smanjenja određenih iznosa dugovanog PDV-a, opravdano je pitati se je li šteta čija se naknada traži stvarna i izvjesna [12].

37. Međutim, treba naglasiti da je Sud bio veoma jasan u rješenju Delphi: svi porezni obveznici kojima višak [odbitka] nije vraćen u razumnom roku na temelju prava Unije imaju pravo na zatezne kamate [13]. S obzirom na to rješenje, očito je da je Mađarska obvezna izvršiti odgovarajuće isplate kamata radi naknade financijskih gubitaka koje su porezni obveznici pretrpjeli zbog primjene uvjeta isplate.

38. Stoga jedina pitanja o kojima treba odlučiti jesu ona koja se tiču visine naknade štete koju treba priznati i pravnih lijekova koje Mađarska mora osigurati kako bi poreznim obveznicima omogućila da ostvare pravo na naknadu štete koje izvode iz prava Unije. Upravo su ta dva pitanja otvorena u ovim spojenim predmetima. Shodno tomu, te predmete treba smatrati onakvima kakvi stvarno jesu, to jest dvama predmetima koji se odnose na opseg obveze država članica da plate štetu koju su uzrokovale zato što nisu pravilno primijenile pravo Unije. Što se tiče prvog pitanja, treba podsjetiti da države članice, kada su uvjeti iz presude Francovich ispunjeni, odgovornost mogu izbjeći samo u trima posebnim slučajevima.

5 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, „u skladu s nadređenosti prava Unije, nacionalni sudovi zaduženi za primjenu, u okviru svojih nadležnosti, odredaba prava Unije dužni su osigurati puni učinak tih odredaba, prema potrebi samostalnim donošenjem odluke o neprimjeni svake suprotne odredbe nacionalnog prava, a da pritom ne moraju zatražiti ni čekati prethodno stavljanje izvan snage te nacionalne odredbe kroz zakonodavni ili bilo koji drugi postupak predviđen Ustavom” (presuda od 4. prosinca 2018., The Minister for Justice and Equality i Commissioner of the Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, t. 35.).

6 Sud je u tom pogledu bio jasan: poreznim obveznicima načelno se treba priznati pravo na puni povrat kao posljedica i dopuna prava koja pojedincima dodjeljuju odredbe prava Unije koje zabranjuju takve poreze, namete ili pristojbe. Vidjeti presudu od 28. veljače 2018., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, t. 24.). Međutim, situacija je drukčija ako se dokaže da je osoba koja je obvezna platiti poreze ili namete iste zapravo prebacila na druge osobe, pri čemu njezini tržišni udjeli i dobit nisu ugroženi. Vidjeti presudu od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr. (C-398/09, EU:C:2011:540, t. 17. i 18.).

7 Pravo koje pojedinci izvode iz prava Unije da im se nadoknadi šteta uzrokovana povredom prava Unije koju je počinila država članica posljedica je načela nadređenosti prava Unije. Vidjeti presude od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, t. 84. i 106.) i od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 125.). U skladu sa sudskom praksom Suda, to je pravo inherentno sustavu ugovora na kojima se temelji Unija. Vidjeti primjerice presudu od 19. lipnja 2014., Specht i dr. (C-501/12 do C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005, t. 98.).

8 Presuda od 19. studenoga 1991., Francovich i dr. (C-6/90 i C-9/90, EU:C:1991:428, t. 40.)

9 Vidjeti primjerice presudu od 26. siječnja 2010., Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, t. 30.).

10 Zbog načela zaštite legitimnih očekivanja odnosno pravila *nemo potest venire contra factum proprium* predviđenog u pravu Unije – vidjeti primjerice presudu od 6. studenoga 2014., Italija/Komisija (C-385/13 P, neobjavljena, EU:C:2014:2350, t. 67.) – koja odgovaraju načelu *estoppel* iz *common lawa*, smatram da se sudska praksa koja se odnosi na tužbe za naknadu štete podnesene protiv Unijinih institucija može primijeniti na tužbe za naknadu štete podnesene protiv država članica.

11 Vidjeti primjerice presudu od 14. listopada 2014., Giordano/Komisija (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, t. 36.).

12 Naime, ako su porezni obveznici podnijeli zahtjev nakon što im je odbijen povrat viška odbitka PDV-a, može se pretpostaviti da radije žele dobiti takav povrat nego li ga istaknuti i ustrajati na njemu u sljedećoj prijavi poreza. Nasuprot tomu, osim ako se dokaže suprotno, za porezne obveznike koji su zahtjev podnijeli nakon donošenja presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530), ne može se pretpostaviti da bi željeli ishoditi takav povrat.

13 Rješenje od 17. srpnja 2014., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2127, t. 34.). Čim je nekoj osobi uskraćen određeni iznos novca, makar na kratko razdoblje, za tu se osobu smatra da je pretrpjela štetu. Vidjeti presudu od 28. veljače 2018., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, t. 32.).

39. Kao prvo, obveza plaćanja naknade štete možda je zastarjela u skladu s nacionalnim pravom. To ću pitanje razmotriti u kontekstu sedmog pitanja.

40. Kao drugo, oštećenik je možda doprinio gubitku koji je pretrpio [14]. Naravno, ta iznimka nije primjenjiva u glavnom postupku.

41. Treća iznimka možebitno ulazi u igru kada iznos naknade štete u pitanju može izazvati tako velike financijske troškove za odnosnu državu da dovodi u pitanje stabilnost njezinih javnih financija. Unatoč tomu, osim, eventualno, u veoma iznimnim okolnostima [15], *isključivo* je na Sudu da ograniči odnosno suspendira vremensku primjenu prava Unije kako bi uzeo u obzir postojanje iznimnih okolnosti [16]. Shodno tomu, države članice ne mogu se pred svojim nacionalnim sudovima oslanjati na vlastitu dobru vjeru ili na postojanje iznimnih okolnosti, kao što je opasnost od narušavanja stabilnosti javnih financija, kako bi tražile smanjenje dugovane naknade štete – pod pretpostavkom, naravno, da su ispunjeni uvjeti iz presude Francovich [17]. Budući da Mađarska u predmetnom slučaju nije otvorila ta pitanja pred Sudom te da postojanje takvih iznimnih okolnosti - poput onih istaknutih u sudskoj praksi Suda - nije očito, ta iznimka ovdje nije relevantna.

42. Budući da posljednje dvije iznimke ovdje nisu primjenjive te da je utvrđeno da je država članica odgovorna za štetu, pitanje koje se otvara odnosi se samo na visinu naknade štete koja se mora dodijeliti.

43. U tom se pogledu može istaknuti da, prema nekim presudama, pojedinci imaju pravo na *punu* naknadu pretrpljene štete [18], dok prema nekim drugim presudama, osobito onima koje su se ticale poreznih pitanja i velikih iznosa, države članice moraju samo osigurati *adekvatnu* naknadu pretrpljene štete [19].

44. Ja pak smatram da te dvije linije sudske prakse zapravo nisu u međusobnoj suprotnosti. Prema mojemu mišljenju, Sud je uporabom riječi „adekvatna” želio naglasiti da se načelna obveza isplate *pune naknade* štete uzrokovane povredom prava Unije u nekim specifičnim situacijama možda mora ograničiti zbog praktičnosti i brzine postupka. Drugim riječima, čak i ako su uvjeti iz presude Francovich ispunjeni, pravo na punu naknadu štete koje pojedinci imaju na temelju prava Unije nije apsolutno. To stajalište zauzimam zbog sljedećih razloga.

45. Kao prvo, u nekim slučajevima samô pravo Unije predviđa posebno pravilo za izračunavanje naknade štete koju treba dodijeliti. Međutim, kako je Sud istaknuo, ni Direktiva o PDV-u ni ijedan drugi Unijin akt ne predviđa metodu izračunavanja kamate zbog kašnjenja s vraćanjem viška odbitka PDV-a. Ta iznimka stoga nije ovdje primjenjiva.

14 Vidjeti po analogiji presudu od 3. veljače 1994., Grifoni/Komisija (C-308/87, EU:C:1994:38, t. 16.).

15 Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Inter-Environnement Wallonie i Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, t. 201. do 205.); vidjeti također presude od 8. rujna 2010., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, t. 67.); od 28. veljače 2012., Inter-Environnement Wallonie i Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, t. 63.); i od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr. (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 61.).

16 Presude od 17. svibnja 1990., Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, t. 41.); od 8. rujna 2010., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, t. 67.); i od 28. srpnja 2016., Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, t. 33.).

17 Dva bitna kriterija moraju biti ispunjena kako bi se takvo ograničenje moglo uvesti, to jest da su države članice djelovale u dobroj vjeri i da postoji opasnost od ozbiljnih poremećaja. Vidjeti presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, t. 45.). Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da financijske posljedice koje prethodna odluka može izazvati državi članici same po sebi ne opravdavaju ograničavanje vremenskih učinaka te odluke. Vidjeti primjerice presudu od 29. srpnja 2010., Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, t. 34.).

18 Vidjeti primjerice presude od 2. kolovoza 1993., Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, t. 26.), i od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, t. 95.).

19 Vidjeti presudu od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail Ltd i dr. (C-591/10, EU:C:2012:478, t. 29.).

46. Kao drugo, ako je previše teško precizno odrediti pretrpljenu štetu, naknada koju treba isplatiti može se izračunati primjenom metode koja, iako ne mora nužno biti precizna, služi tomu da se što je više moguće pruži puna kompenzacija za pretrpljenu štetu [20].

47. Kao treće, ako pravila države članice o naknadi štete moraju biti namijenjena osiguravanju naknade štete pretrpljene zbog kršenja prava Unije koja je barem približno puna, određivanje praktičnih aranžmana za ostvarenje tog cilja nužno je odgovornost država članica jer takav cilj zahtijeva uzimanje u obzir određenih domaćih ekonomskih varijabli. Države članice stoga mogu navesti, u svjetlu postojećih ekonomskih pokazatelja, pokazatelje ili stope koje treba uzeti u obzir. Naravno, ne mogu odabrati stopu čija primjena nije namijenjena barem tome da osigura punu naknadu stvarnog i izvjesnog gubitka ili štete.

48. Stoga smatram da Sud, kada je u rješenju od 17. srpnja 2014., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2127), uputio na svoju presudu od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail Ltd i dr. (C-591/10, EU:C:2012:478), u kojoj je u točki 27. utvrdio da se „u unutarnjem pravnom poretku svake države članice zasebno određuju uvjeti pod kojima se ta kamata mora platiti, osobito njezina stopa i metoda njezina izračunavanja (jednostavna ili složena kamata)”, nije namjeravao odstupiti od načela pune naknade štete, nego uputiti na činjenicu da konkretna stopa koju treba primijeniti – ona kojom će se osigurati puna naknada štete – ovisi o stvarnom stanju u danoj državi članici [21].

49. Osim u navedenim situacijama, svaki pojedinac koji pretrpi štetu zbog povrede prava Unije ima pravo na punu naknadu štete ako su ispunjena tri opisana uvjeta za odgovornost države članice utvrđena u presudi Francovich. Naime, dodjela barem približno pune naknade štete potrebna je da bi se osigurala puna djelotvornost prava Unije kako zahtijeva načelo nadređenosti tog prava [22] te proizlazi iz temeljnog prava na djelotvornu sudsku zaštitu predviđenog u prvom stavku članka 47. Povelje.

50. Shodno tomu, u glavnom postupku, porezni obveznici koji su pretrpjeli financijski gubitak zbog primjene uvjeta isplate načelno imaju pravo na novčani iznos koji odgovara punoj naknadi štete. Osobito, budući da mađarska vlada nije navela, dok je pred Sudom u tijeku bio postupak u predmetu Komisija/Mađarska, postojanje iznimnih okolnosti koje opravdavaju suspenziju vremenske primjene prava Unije, ona to više ne može navoditi. U svakom slučaju, iznosi u pitanju, iako su veliki, nisu toliko važni da ugroze stabilnost javnih financija te države članice.

51. Osim toga, u mjeri u kojoj nastala šteta, u situacijama poput predmetnih, ima oblik uskrate određenog novčanog iznosa tijekom ograničenog razdoblja, tu se štetu mora izračunati s obzirom na cijenu koju bi netko morao platiti da bi jednak iznos novca pozajmio od kreditne ustanove. Ta naknada štete stoga mora imati oblik kamate. Međutim, to nije, strogo govoreći, zatezna kamata u uobičajenom smislu sudske prakse Suda.

20 Vidjeti u tom smislu presudu od 27. siječnja 2000., Mulder i dr./Vijeće i Komisija (C-104/89 i C-37/90, EU:C:2000:38, t. 63.). Sudska praksa u pogledu izgubljene prilike dobar je primjer te iznimke. Vidjeti osobito presudu Službeničkog suda Europske unije od 13. ožujka 2013., AK/Komisija (F-91/10, EU:F:2013:34, t. 92.). Prema mojemu mišljenju, Sud je upravo to istaknuo kada je upotrijebio pojam „adekvatna kompenzacija” ili utvrdio da „[o]dšteta u obliku kamata može, ovisno o slučaju, biti veća ili manja od stvarnih gubitaka” „kako bi [se osigurala naknada], pravilima koja porezna uprava jednostavno primjenjuje i nadzire ”. Vidjeti presudu od 28. veljače 2018., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, t. 36.). To tumačenje podupire činjenica da je Sud u toj istoj presudi, u točki 37., naveo da se poreznom obvezniku mora omogućiti da „povrati cjelokupnu tražbinu viška PDV-a a da mu se pritom ne stvara *nikakav financijski rizik*” – moje isticanje – što upućuje na to da Sud nije želio odstupiti od načela o pravu na punu naknadu.

21 Kako je Sud utvrdio, ako „država članica posljedice gubitka ili štete mora ispraviti na temelju nacionalnih pravila o odgovornosti”, to „podliježe pravu na naknadu štete koje proizlazi izravno iz prava [Unije] ako su ti uvjeti ispunjeni”. Vidjeti primjerice rješenje od 23. travnja 2008., Test Claimants in the CFC i Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, t. 126.).

22 Vidjeti u tom smislu presudu od 4. prosinca 2018., The Minister for Justice and Equality i Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979, t. 39.).

52. U tom pogledu treba istaknuti da različite vrste kamata i njihovi nazivi mogu varirati od jedne države članice do druge te da uporaba određenih pojmova u sudskoj praksi Suda nije uvijek bila dosljedna. Osobito, čini se da se pojam „zatezna kamata" ponekad koristio u smislu francuskog pojma „intérêt moratoire" [23], koji zahtijeva postojanje priznatog duga, a ponekad u nešto općenitijem smislu, na način da je označavao sve vrste kamata povezane sa zakašnjelim plaćanjem, neovisno o tome jesu li bile kaznene ili kompenzacijske [24]. Stoga predlažem da se usredotočimo na svrhu različitih vrsta kamate, a ne na njezin naziv ili opis, koji mogu varirati ovisno o nacionalnom pravu i praksi.

53. Što se tiče drugog pitanja, to jest metode kojom države članice moraju platiti naknadu štete, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da određivanje tih uvjeta potpada pod postupovnu autonomiju država članica [25]. Naime, u nedostatku Unijinih propisa u tom području, svaka država članica zasebno određuje *uvjete* pod kojima se kamata mora platiti, a ne njezin *iznos* [26]. Ipak, ti uvjeti moraju biti u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti pravnih lijekova [27].

54. *Načelo djelotvornosti* zahtijeva da države članice uspostave sustav pravnih lijekova i postupaka koji ne onemogućuju ili pretjerano otežavaju ostvarenje prava koja dodjeljuje pravo Unije [28]. Shodno tomu, postupovna pravila o pravnim lijekovima ne smiju se oblikovati na način da onemogućuju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja Unijin pravni poredak dodjeljuje pojedincima [29]. Općenitije gledano, to načelo zahtijeva učinkovito ostvarivanje prava koje pojedinci izvode iz prava Unije [30].

55. Što se tiče *načela ekvivalentnosti*, ono zahtijeva da se nacionalno pravilo u pitanju jednako primjenjuje i na postupke koji se temelje na povredi prava Unije i na postupke koji se temelje na povredi nacionalnog prava koji su slični s obzirom na svrhu i bitne značajke [31]. Stoga, da bi se utvrdilo je li načelo ekvivalentnosti poštovano u slučaju iz glavnog postupka, potrebno je utvrditi postoji li, osim pravila o zastari primjenjivog na postupke koji služe tomu da prava koja pojedinci imaju na temelju prava Unije budu zaštićena u nacionalnom pravu, o kakvom se radi u glavnom postupku, ujedno i pravilo o zastari primjenjivo na nacionalne postupke te može li se ta dva pravila o zastari smatrati sličnima s obzirom na njihovu svrhu i bitne značajke [32].

56. Prethodna pitanja treba razmotriti upravo u svjetlu tih načela.

57. Naposljetku, budući da porezni obveznici imaju pravo barem na približno punu naknadu pretrpljene štete, zajedno ću razmotriti pitanja u pogledu sukladnosti metode izračunavanja naknade štete koja se koristi u spornoj nacionalnoj praksi s pravom Unije.

23 Vidjeti primjerice presudu od 12. veljače 2015., Komisija/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2015:83, t. 30.).

24 Vidjeti presudu od 28. veljače 2018., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, t. 28. i 29.). Načelno, kamata kojoj je svrha kompenzacija za vrijeme koje protekne do sudske procjene iznosa štete, neovisno o eventualnim kašnjenjima koja dužnik uzrokuje, naziva se „kompenzacijska kamata" te je dio dodijeljene naknade štete. Vidjeti presudu od 10. siječnja 2017., Gascogne Sack Deutschland i Gascogne/Europska unija (T-577/14, EU:T:2017:1, t. 168.) i navedenu sudsku praksu.

25 Vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2005., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, t. 17.).

26 Vidjeti primjerice rješenje od 21. listopada 2015., Kovozber (C-120/15, neobjavljeno, EU:C:2015:730, t. 30.).

27 Kada je riječ o pitanju čine li nacionalna postupovna pravila ostvarivanje prava koja pojedincima dodjeljuje Unijin pravni poredak u praksi nemogućim ili pretjerano teškim, ono se mora razmotriti vodeći računa o ulozi tih pravila u postupku kao cjelini, načinu na koji se postupak odvija te o posebnim obilježjima koja ta pravila poprimaju pred raznim nacionalnim tijelima. Presuda od 6. listopada 2015., Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, t. 36.).

28 Presuda od 13. ožujka 2007., Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, t. 43.)

29 Presuda od 12. prosinca 2013., Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, t. 32.)

30 Vidjeti primjerice presudu od 20. prosinca 2017., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, t. 41.).

31 Vidjeti u tom smislu presudu od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail Ltd i dr. (C-591/10, EU:C:2012:478, t. 31. i navedena sudska praksa).

32 Presuda od 15. travnja 2010., Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, t. 20.)

C. Tri pitanja u predmetu C-13/18 i prva dva pitanja u predmetu C-126/18

58. Sud koji je uputio zahtjev u predmetu C-13/18 svojim trima pitanjima, odnosno sud koji je uputio zahtjev u predmetu C-126/18 svojim prvim dvama pitanjima, u biti pita treba li članak 183. Direktive o PDV-u, kao i načela djelotvornosti i ekvivalentnosti pravnih lijekova, te načela izravnog učinka i proporcionalnosti, tumačiti, u situaciji poput one iz glavnog postupka, na način da im se protivi nacionalna praksa prema kojoj se kamata koja se duguje zbog primjene uvjeta isplate izračunava primjenom stope koja odgovora stopi središnje banke, a ne primjenom dvostrukog iznosa te stope, kako je predviđeno u odnosnom nacionalnom zakonodavstvu za slučaj da uprava kasno podmiri svoj dug.

59. Budući da pravo na punu ili približno punu naknadu štete proizlazi iz načela nadređenosti prava Unije, upravo ću u tom kontekstu razmotriti tri pitanja u predmetu C-13/18, kao i prva dva pitanja u predmetu C-126/18.

1. Sukladnost nacionalne prakse s pravom na punu naknadu štete

60. Kako sam već naveo, pravo Unije načelno zahtijeva punu naknadu štete, pod pretpostavkom, naravno, da su ispunjeni uvjeti iz presude Francovich. Da bi se ocijenilo je li nacionalna praksa u pitanju sukladna pravu Unije, potrebno je, kao prvo, odrediti štetu uzrokovanu primjenom uvjeta isplate i, kao drugo, utvrditi je li naknada štete koju nacionalna praksa omogućuje namijenjena punom pokrivanju nastalog gubitka i štete.

61. Kako sam ranije objasnio, šteta koja se razmatra u glavnom postupku sastoji se od neopravdane uskrate prava na povrat viška odbitka PDV-a u rokovima predviđenima nacionalnim zakonodavstvom [33]. Budući da su porezni obveznici taj višak ipak mogli odbiti od dugovanog PDV-a u idućoj prijavi, tu se štetu u praksi može smatrati ekvivalentnom zakašnjelom plaćanju [34]. Stoga, kao u slučaju zakašnjelog plaćanja, potrebno je: (i) utvrditi razdoblje tijekom kojeg su poreznom obvezniku bila uskraćena njegova prava (u daljnjem tekstu: referentno razdoblje) i (ii) na iznos viška odbitka PDV-a čiji povrat odnosni porezni obveznik nije mogao ostvariti primijeniti kamatnu stopu koja odražava posljedice te uskrate kako bi se odredio iznos dugovane naknade štete.

62. U okolnostima iz glavnog postupka, početak referentnog razdoblja jest datum na koji je višak odbitka trebao biti vraćen poreznom obvezniku da se uvjet isplate nije primjenjivao.

63. U tom pogledu treba podsjetiti da je na državama članicama da odluče na koji datum treba izvršiti povrat, pod uvjetom da to bude unutar razumnog roka od podnošenja prijave PDV-a (u daljnjem tekstu: razuman rok za povrat) [35].

64. Što se tiče kraja razumnog roka za povrat, potrebno je, u vidu štete o kojoj se radi u glavnom postupku, razlikovati dva scenarija, ovisno o tome je li osoba u pitanju naposljetku ispunila uvjet isplate ili nema drugog izbora nego višak odbitka PDV-a prenijeti na sljedeće porezno razdoblje.

65. U prvom scenariju, budući da nanošenje štete prestaje na datum konačnog povrata PDV-a, taj datum označava kraj razumnog roka za povrat.

33 Protivno stajalištu koje je Komisija zagovarala na raspravi, smatram da porezni obveznici u pitanju doista jesu pretrpjeli štetu, ne zbog gubitka zarade, nego zato što im je smanjen priljev sredstava. U svakom slučaju, ističem da je Sud već presudio da se gubitak zarade mora nadoknaditi. Vidjeti presudu od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, t. 91.).

34 Vidjeti primjerice presudu od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 22.).

35 Presude od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 24.); od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 20.); i od 28. veljače 2018., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, t. 25.). U predmetnom slučaju nacionalni sudovi nisu naveli rok unutar kojeg je mađarska uprava vraćala višak odbitka kada bi uvjet isplate bio od početka ispunjen. Međutim, društvo Sole Mizo je navelo da je to činila u roku od 45 dana.

66. U drugom scenariju, kraj razumnog roka za povrat ovisi o tome je li višak odbitka u cijelosti upotrijebljen u idućoj prijavi radi smanjenja iznosa eventualno dugovanog PDV-a ili nije. Ako jest, nanošenje štete prestalo je dana na koji bi porezni obveznik morao platiti dugovani PDV da on nije umanjen za višak odbitka. Ako višak odbitka nije u potpunosti upotrijebljen jer iznos dugovanog PDV-a nije dovoljno velik, učinci primjene uvjeta isplate zahvaćaju i iduću prijavu PDV-a. Iz toga proizlazi, načelno, da za potrebe svakog od tih budućih poreznih razdoblja treba praviti razliku između dijela viška odbitka PDV-a koji je nov i onog dijela koji je prenesen iz prethodnih razdoblja. Naime, na dio koji odgovara višku prenesenom s prethodnih razdoblja ne treba primijeniti nikakav razuman rok za povrat jer bi porezni obveznik, da je ostvario povrat viška, bez prekida raspolagao tim iznosom.

67. Sve to dovoljno pokazuje da je određivanje točnog razmjera štete koja se razmatra u predmetnom postupku relativno složeno.

68. U tom se kontekstu može reći da sporna nacionalna praksa pojednostavnjuje izračun koji treba provesti. Naime, iz spisa predmeta se čini da Mađarska kao početak razumnog roka za povrat s obzirom na koji se izračunava šteta i dalje smatra dan nakon isteka roka za podnošenje prijave PDV-a. To znači da se naknada štete izračunava na način da se kao početna točka ne uzima datum na koji se povrat trebao izvršiti, nego dan nakon isteka roka za podnošenje obrasca za prijavu PDV-a na kojoj je porezni obveznik iskazao negativan iznos PDV-a.

69. Što se tiče kraja razdoblja s obzirom na koje se šteta izračunava, u nacionalnoj se praksi u tu svrhu koristi datum isteka roka za podnošenje iduće prijave. Shodno tomu, za svaku prijavu PDV-a izračunava se novi iznos štete, oslanjanjem na pretpostavku da je pretrpljena šteta konačno nastala istekom roka za podnošenje obrasca za prijavu PDV-a na kojem je porezni obveznik iskazao negativan iznos PDV-a.

70. Iako se šteta tom metodom ne može izračunati s računovodstvenom preciznošću, njezina je prednost to da pojednostavnjuje taj izračun jer ne pravi razliku, za potrebe budućih poreznih razdoblja, između dijela viška odbitka PDV-a koji se odnosi na prethodna razdoblja i onoga koji je nov. Naime, budući da ne postoji nikakav rok za povrat, osnova viška odbitka PDV-a ne znači ništa. Ta metoda je stoga poreznim obveznicima posebno praktična u odnosu na metodu koja omogućuje punu naknadu štete jer se ne primjenjuje nikakav rok koji odgovara obično primjenjivom roku za povrat.

71. Kako sam naveo, Sud prihvaća da se, ako je točno određivanje visine štete složeno, može primijeniti metoda kojom se određuje približna šteta, pod uvjetom da se prekomjerno ne utječe na iznos naknade štete. Budući da je ovdje poprilično teško točno odrediti visinu štete, smatram da je Mađarska načelno imala pravo pojednostavniti taj izračun.

72. Što se tiče kamatne stope koju treba primijeniti da bi se osigurala puna naknada štete, ta stopa mora odgovarati onoj koju bi porezni obveznik platio da je iznos jednak višku odbitka posudio od kreditne ustanove. Stoga se za primjenjivu kamatnu stopu može pretpostaviti da je jednaka stopi koju nadležna središnja banka primjenjuje za izrazito kratkoročne zajmove, pod uvjetom da se ta stopa poveća kako bi se odrazila marža koju kreditne ustanove obično primjenjuju [36]. Naime, ako porezni obveznik mora posuditi novac kako bi riješio problem s priljevom sredstava uzrokovan činjenicom da nije dobio povrat viška odbitka PDV-a, na njega se primjenjuje kamatna stopa viša od one koju primjenjuje nadležna središnja banka, a koja je dostupna samo kreditnim ustanovama.

36 Za usporedbu, vidjeti članak 99. stavak 2. Uredbe (EU, Euratom) 2018/1046 Europskog parlamenta i Vijeća od 18. srpnja 2018. o financijskim pravilima koja se primjenjuju na opći proračun Unije, o izmjeni uredaba (EU) br. 1296/2013, (EU) br. 1301/2013, (EU) br. 1303/2013, (EU) br. 1304/2013, (EU) br. 1309/2013, (EU) br. 1316/2013, (EU) br. 223/2014, (EU) br. 283/2014 i Odluke br. 541/2014/EU te o stavljanju izvan snage Uredbe (EU, Euratom) br. 966/2012 (SL 2018., L 193, str. 1. i ispravak SL 2018., L 294, str. 45.) ili članak 2. točku 6. Direktive 2011/7/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. veljače 2011. o borbi protiv kašnjenja u plaćanju u poslovnim transakcijama (SL 2001., L 48, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 200.).

73. Na prvi se pogled može činiti da je metoda koja se razmatra u glavnom postupku sukladna Unijinim zahtjevima. Međutim, iz pobližeg uvida proizlazi da se za nju može smatrati da sadržava dva elementa koja, prema mojemu mišljenju, nisu u skladu s načelom pune naknade štete.

74. Prvi se odnosi na primijenjenu kamatnu stopu. Naime, u skladu s nacionalnom praksom, primjenjuje se stopa središnje banke te se ona pritom ne povećava za maržu koju obično primjenjuju kreditne ustanove. Čak i ako primjenjivu kamatnu stopu odabiru države članice, s obzirom na svoje gospodarsko stanje [37], ostaje činjenica da odabrana stopa, kako bi se osigurala puna (ili barem približno puna) naknada štete, ne može biti ograničena na osnovnu stopu središnje banke.

75. Drugi element, koji je značajniji, povezan je s „monetarnom erozijom" koja je uzrokovana deprecijacijom zbog proteka vremena. Doista, pojam pune naknade štete podrazumijeva da kada se šteta, kao što je slučaj u glavnom postupku, izračunava na datum njezina konačnog nastanka – a ne u vrijeme kada ju je utvrdilo porezno tijelo ili nacionalni sud – naknadi koja se isplaćuje valja dodati kamatu koja odražava monetarnu eroziju do koje je došlo od vremena nastanka konačne štete [38].

76. Smatram da je Sud upravo plaćanje te kamate imao na umu u točki 34. rješenja od 17. srpnja 2014., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, neobjavljeno, EU:C:2014:2127), kada je utvrdio da „porezni obveznici koji povrat viška odbitka PDV-a nisu ostvarili u razumnom roku, što je na nacionalnom sudu da provjeri, imaju pravo na zateznu kamatu na temelju prava Unije" [39].

77. U tom pogledu moram također istaknuti da tu kamatu treba izračunati ne na temelju stope koju obračunava kreditna ustanova (ili središnja banka), nego na temelju stope inflacije jer se predmetni slučaj u bitnome tiče smanjenja novčane vrijednosti pretrpljene štete od vremena njezina konačnog nastanka.

78. U predmetnom se slučaju čini, iz informacija koje su pružili sudovi koji su uputili zahtjeve, a koje su stranke potvrdile u odgovoru na pisano pitanje, da sporna nacionalna praksa doista predviđa plaćanje složene kamate, ali da ta kamata počinje teći dan nakon isteka roka za povrat u trajanju od 45 dana, za prijavu PDV-a u rujnu 2011. [40], što je bio, uzimajući u obzir neradne dane, 6. prosinca 2011.

79. Međutim, nanošenje štete poreznom obvezniku moglo je nastupiti i prestati puno prije tog datuma jer su, kako je ranije navedeno, porezni obveznici mogli ispuniti uvjet isplate prije nego što su morali podnijeti sljedeću poreznu prijavu ili su mogli upotrijebiti višak odbitka kako bi u sljedećoj prijavi smanjili dugovani PDV [41].

80. U biti, čini se da složena kamata predviđena nacionalnom praksom ima drukčiju narav jer se takva kamata duguje zbog činjenice da je uprava zakasnila s plaćanjem naknade štete nakon što je za to podnesen zahtjev, a ne zbog štete koja je poreznim obveznicima uzrokovana primjenom uvjeta isplate.

37 Vidjeti točku 48. ovog mišljenja.

38 Vidjeti primjerice presudu od 27. siječnja 2000., Mulder i dr./Vijeće i Komisija (C-104/89 i C-37/90, EU:C:2000:38, t. 51.).

39 Vidjeti također presudu od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 23.). U tom pogledu treba naglasiti da, kako bi se osigurala puna naknada štete, kamata za kompenzaciju monetarne erozije treba teći sve do trenutka isplate naknade štete.

40 Prijava PDV-a u rujnu 2011. pokriva razdoblje tijekom kojega je donesen Revizijski zakon.

41 Iz logičke perspektive, budući da se metoda izračunavanja koja se primjenjivala u skladu s nacionalnom praksom sastoji u zasebnom tretiranju svake pojedine prijave te stoga i u shvaćanju da šteta uzrokovana primjenom uvjeta isplate konačno nastaje nakon svakog poreznog razdoblja, trebalo je primijeniti kamatu kako bi se nadoknadila monetarna erozija koja bi nastupila nakon svakog poreznog razdoblja.

81. Shodno tomu, ističem da sporna nacionalna praksa ne predviđa plaćanje nikakve kamate namijenjene kompenzaciji monetarne erozije između datuma konsolidacije štete, a to je datum njezina konačnog nastanka – ovdje je to datum isteka roka za podnošenje sljedeće prijave – i datuma na koji uprava ili sud prizna iznos naknade štete te ona postane dug koji se može utužiti [42].

82. Budući da sporna nacionalna praksa zbog tog razloga, prema mojemu mišljenju, ne osigurava adekvatnu naknadu štete koju su porezni obveznici u pitanju pretrpjeli, mora je se smatrati protivnom pravu Unije.

2. Alternativno rješenje

83. Međutim, ako bi Sud smatrao da visina naknade štete ne mora biti približna punoj naknadi štete ili se u nekom drugom pogledu ne bi slagao s prethodnom analizom, sada ću iznijeti alternativno rješenje za pitanja koja su otvorena. Smatram da je u svakom slučaju jasno da je sloboda država članica pri odabiru metode izračuna ipak ograničena načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti. Ostatak ovog mišljenja počiva na toj pretpostavci.

84. Načelo djelotvornosti zahtijeva da pravni lijekovi predviđeni nacionalnim pravom omogućuju pojedincima da prava koja imaju na temelju prava Unije ostvare na smislen način, a ne samo u teoriji. Shodno tomu, to načelo treba tumačiti na način da zahtijeva da pravni lijekovi predviđeni nacionalnim pravom jamče pojedincima pravo na naknadu štete koju su pretrpjeli zbog povrede prava Unije, uvijek pod pretpostavkom da su uvjeti iz presude Francovich zasebno ispunjeni.

85. Čak i ako naknada štete koju države članice moraju platiti u skladu s presudom Francovich ne bi bila puna, svejedno smatram da države članice moraju pojedincima nadoknaditi monetarnu eroziju vrijednosti naknade štete kada je potonja izračunana s obzirom na događaj iz prošlosti, kao u glavnom postupku, to jest s obzirom na datum konačnog nastanka štete [43].

86. Stoga smatram da za spornu nacionalnu praksu, čak i ako visina naknade štete koju države članice moraju osigurati ne mora biti približna punoj naknadi štete, treba smatrati da ne osigurava adekvatnu naknadu štete.

87. Što se tiče načela ekvivalentnosti, to načelo, kako sam već naveo, zahtijeva da se sva pravila vezana uz pravna sredstva bez razlikovanja primjenjuju na pravna sredstva koja se temelje na povredi prava Unije i na ona, slična, koja se temelje na nepoštovanju unutarnjeg prava [44]. Međutim, svejedno je jasno da to načelo ne obvezuje državu članicu da svoja najpovoljnija pravila o povratu na temelju nacionalnog prava primijeni i na pravne lijekove za povrat nameta ili pristojbi naplaćenih protivno pravu Unije [45].

88. Nacionalna praksa naknađivanja štete koja se razmatra u glavnom postupku ne predviđa primjenu članka 37. stavka 6. Zakonika o poreznom postupku - koji uključuje primjenu kamatne stope koja je dvostruko veća od stope mađarske središnje banke - nego primjenu članaka 124/C i članka 124/D Zakonika o poreznom postupku, koji propisuju primjenu stope jednake osnovnoj stopi mađarske središnje banke.

42 Razlog tomu je vrlo vjerojatno činjenica da članak 165. stavak 2. predviđa da „[s]ama zatezna kazna ne može izazvati primjenu zatezne kazne". Međutim, ako bi se tu odredbu tumačilo na način da zabranjuje kamatu namijenjenu kompenzaciji monetarne erozije, tada smatram da je se mora proglasiti protivnom pravu Unije.

43 Vidjeti po analogiji presude od 2. kolovoza 1993., Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, t. 31.), i od 4. prosinca 2003., Evans (C-63/01, EU:C:2003:650, t. 68.).

44 Presuda od 28. siječnja 2015., Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, t. 71.)

45 Presuda od 17. studenoga 1998., Aprile (C-228/96, EU:C:1998:544, t. 20.)

89. Međutim, iz teksta članaka 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku proizlazi da se ti članci primjenjuju ne samo ako Sud donese odluku kojom utvrđuje da se nacionalno pravo, poput onog koje se primjenjuje u Mađarskoj, protivi pravu Unije, nego i ako Alkotmány bíróság (Ustavni sud) ili Kúria (Vrhovni sud) utvrdi da se nacionalno zakonodavstvo protivi mađarskom Osnovnom zakonu ili, kada je riječ o općinskim normama, bilo kojem drugom pravnom pravilu.

90. U tim se okolnostima čini – iako je na nacionalnom sudu da to utvrdi – da su članci 124/C i 124/D Zakonika o poreznom postupku posebne odredbe namijenjene uređivanju posljedica presude kojom viši sud utvrđuje da se nacionalna norma protivi višoj normi koja se jednako primjenjuje i na pravne lijekove koji se temelje na pravu Unije i na pravne lijekove koji se isključivo temelje na nacionalnom pravu.

91. Točno je da bi se razlog koji je Kúria (Vrhovni sud) dala za opravdanje primjene članaka 124/C i 124/D umjesto članka 37. stavka 6. Zakonika o poreznom postupku mogao smatrati pomalo iznenađujućim. Naime, taj je sud naveo da primjenu tih dvaju članaka objašnjava činjenica da porezna tijela, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, nisu povrijedila važeće nacionalno zakonodavstvo kada su primijenila uvjet isplate jer je taj uvjet tada bio na snazi. Čini se da se tako oblikovanim objašnjenjem negira da se nekada važeći uvjet isplate oduvijek protivio pravu Unije.

92. Iako se objašnjenje Kúrije (Vrhovni sud) može smatrati pomalo iznenađujućim, to samo po sebi ne utječe na sukladnost nacionalne prakse s pravom Unije. Do takvog zaključka sam došao zato što, ako su pravni lijekovi koje države članice omogućuju pojedincima u skladu s pravom Unije, činjenica da su razlozi za njihovu primjenu pogrešni ne znači da su protivni pravu Unije. Stoga, budući da se članci 124/C i 124/D bez razlike primjenjuju i na pravne lijekove koji se temelje na pravu Unije i na pravne lijekove koji se temelje isključivo na unutarnjem pravu, ne radi se o povredi načela ekvivalentnosti [46].

93. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da se na tri pitanja u predmetu C-13/18 i prva dva pitanja u predmetu C-126/18 odgovori na sljedeći način: načelo nadređenosti prava Unije treba tumačiti, u situaciji poput one koju su opisali sudovi koji su uputili zahtjeve, na način da mu se protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se dugovana kamata namijenjena naknađivanju štete uzrokovane primjenom uvjeta isplate izračunava na temelju stope jednake onoj koju nadležna središnja banka primjenjuje na glavne operacije refinanciranja, pri čemu se ona ne povećava kako bi se odrazila stopa po kojoj bi porezni obveznik koji nije kreditna ustanova mogao posuditi isti iznos niti postoji pravo i na kakvu kamatu kojom bi se nadoknadila monetarna erozija vrijednosti dugovane naknade štete kada je ta vrijednost izračunana od datuma konačnog nastanka štete.

D. Posljednjih šest pitanja koja je sud koji je uputio zahtjev postavio u predmetu C-126/18

94. Prije analize posljednjih šest pitanja koja je nacionalni sud postavio u predmetu C-126/18 želio bih iznijeti nekoliko uvodnih zapažanja.

46 Vidjeti po analogiji presudu od 20. prosinca 2017., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, t. 40.). Također ističem da je Sud utvrdio, u kontekstu izravnih pravnih lijekova, da žalbu treba odbiti ako je obrazloženjem presude povrijeđeno pravo Unije, a izreka presude je osnovana iz drugih pravnih razloga. Vidjeti primjerice presudu od 7. lipnja 2018., Ori Martin/Sud Europske unije (C-463/17 P, EU:C:2018:411, t. 24.).

95. Kao prvo, ističem da sud koji je uputio zahtjev u predmetu C-126/18 u svojim pitanjima navodi članak 183. Direktive o PDV-u, odredbu koju je Mađarska povrijedila primjenom uvjeta isplate. Međutim, budući da taj članak ne sadržava nikakva postupovna pravila, on se ne čini relevantnim. Osim toga, iako sud koji je uputio zahtjev u svojim pitanjima navodi samo načelo djelotvornosti, čini mi se da je pitanja potrebno razmotriti i iz perspektive načela ekvivalentnosti jer ta dva načela postavljaju granice postupovne autonomije koju države članice imaju u pogledu oblikovanja svojih pravnih lijekova namijenjenih naknadi štete.

96. Kao drugo, budući da sporna nacionalna praksa plaćanje složene kamate predviđa samo u slučaju zakašnjelog plaćanja kamate namijenjene naknađivanju štete uzrokovane primjenom uvjeta isplate, smatram da se ta pitanja – kada se odnose na „složenu kamatu" –zapravo tiču zatezne kamate za zakašnjelo plaćanje naknade štete koja se izračunava od datuma kada je šteta utvrđena [47]. U svakom slučaju, s obzirom na odgovor koji sam dao u točkama 78. i 80. ovog mišljenja, ono što preostaje ispitati jesu uvjeti pod kojima treba platiti navedenu zateznu kamatu.

97. Kao treće, posljednjih šest pitanja u predmetu C-126/18 mogu sugerirati da su uvjeti za ostvarenje kamate veoma ograničavajući. Međutim, opis činjeničnog stanja koji je pružio sud koji je uputio zahtjev sugerira da sporna nacionalna praksa zapravo nije onoliko ograničavajuća koliko to proizlazi iz tih pitanja. Naime, čini se da su porezni obveznici koji su pretrpjeli štetu zbog primjene uvjeta isplate svejedno mogli ostvariti zateznu kamatu, čak i ako nisu podnijeli nikakav poseban zahtjev, ako porezna uprava, nakon što bi oni istaknuli svoje potraživanje, ne bi dugovanu naknadu štete platila u roku predviđenom u članku 37. stavku 4. mađarskog Zakonika o poreznom postupku [48].

98. Međutim, na sudu je koji je uputio zahtjev u predmetu C-126/18 da provjeri odgovara li situacija opisana u pitanjima stvarnim okolnostima iz glavnog postupka.

1. Treće pitanje

99. Nacionalni sud svojim trećim pitanjem u predmetu C-126/18 u bitnome pita treba li načela djelotvornosti i ekvivalentnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, kao početni datum za izračunavanje zatezne kamate koja se duguje zbog zakašnjelog plaćanja naknade štete ne uzima ni datum njezina nastanka ni datum na koji je kamata namijenjena naknađivanju glavne štete prvi put dospjela, nego kasniji datum.

100. U tom pogledu želim istaknuti da, prema mojemu mišljenju, obveza približno punog naknađivanja štete uzrokovane povredom prava Unije kao takva ne nameće obvezu državi članici u pitanju da plati zateznu kamatu u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete. Naime, obveza plaćanja takve kamate ne temelji se izravno na povredi prava Unije od strane države članice u pitanju, nego na objektivnoj okolnosti da je ta država zakasnila s plaćanjem duga.

47 S obzirom na tipologiju postojećih kamata u pravu Unije, smatram, u skladu s utvrđenjem nezavisnog odvjetnika Y. Bota u njegovu mišljenju u predmetu Komisija/IPK International (C-336/13 P, EU:C:2014:2170), da kamata koju treba platiti radi naknađivanja štete uzrokovane primjenom uvjeta isplate kao i kamata koju treba platiti radi naknađivanja monetarne erozije spadaju pod pojam kompenzacijske kamate te da se, u kontekstu glavnog postupka, pojam zatezne kamate treba koristiti kako bi se označila zatezna kamata koju treba platiti u slučaju zakašnjelog plaćanja kompenzacijske kamate.

48 Osim toga, čini se da je društvo Dalmandi ostvarilo zateznu kamatu zbog kašnjenja u plaćanju naknade štete na koju je imalo pravo, nakon što je istaknulo potraživanje u tom pogledu.

101. U tom pogledu smatram da načelo djelotvornosti zahtijeva od država članica da u svojim propisima predvide plaćanje zatezne kamate u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete dugovane zbog činjenice da je ta država povrijedila obveze koje ima na temelju prava Unije. Države članice u suprotnom ne bi imale nikakvog motiva platiti naknadu štete pojedincima pogođenima povredom prava Unije, u kojem bi slučaju njihovo pravo na punu naknadu štete izgubilo sav svoj učinak [49].

102. U glavnom se postupku čini da društvo Dalmandi smatra da je zatezna kamata trebala početi teći od datuma stavljanja izvan snage uvjeta isplate ili čak od datuma na koji je Sud donio presudu od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530), jer mu je porezno tijelo moralo automatski naknaditi štetu uzrokovanu primjenom tog uvjeta.

103. Točno je da, ako Sud utvrdi da je država članica primjenom nacionalnog propisa povrijedila obveze koje ima na temelju prava Unije, načelo nadređenosti prava Unije zahtijeva da ta država odmah poduzme potrebne mjere radi stavljanja izvan snage tog propisa te da ga njezina nacionalna tijela odmah prestanu primjenjivati [50].

104. Međutim, ni načelo nadređenosti prava Unije ni načelo djelotvornosti pravnih lijekova ne zahtijevaju da države članice samoinicijativno predvide mogućnost naknade štete koju su uzrokovale povredom prava Unije ili čak prekida zastarnih rokova uspostavom, kako je Mađarska učinila, upravnog postupka za naknadu štete.

105. Točno je da država članica mora, ako Sud utvrdi da se zakonodavna ili upravna mjera njezinih tijela protivi pravu Unije, povući mjeru u pitanju i, podložno primjeni uvjetâ iz presude Francovich, ispraviti nezakonite posljedice te mjere [51].

106. Međutim, kako je Sud više puta istaknuo, postupovna pravila o isplati naknade štete uzrokovane povredom prava Unije ovise o nacionalnom pravu, koje može zahtijevati podnošenje zahtjeva za naknadu štete [52]. Stoga puka činjenica da Mađarska neposredno nakon donošenja presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530), pa čak ni nakon usvajanja Revizijskog zakona nije samoinicijativno platila nikakvu naknadu štete uzrokovane primjenom uvjeta isplate ne izaziva automatski primjenu zatezne kamate na tu naknadu štete. Država članica zateznu kamatu mora samoinicijativno primijeniti, u skladu s načelom ekvivalentnosti, *samo* ako nacionalno zakonodavstvo predviđa da takva kamata, kada je sud za dani propis utvrdio da se protivi višem pravnom pravilu, teče, *ipso iure*, od donošenja presude.

107. Budući da države članice nisu obvezne samoinicijativno dodijeliti naknadu štete koju su uzrokovale povredom prava Unije, država članica načelno može predvidjeti da zatezna kamata ne teče od datuma na koji je šteta nastala.

108. Slično tomu, države članice nisu dužne propisati da se takvo plaćanje mora izvršiti odmah nakon što je dotično tijelo ili sud utvrdilo nužnost naknađivanja štete.

49 Vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Ciup (C-288/14, neobjavljena, EU:C:2016:495, t. 46.). Budući da obveza plaćanja zatezne kamate proizlazi iz načela djelotvornosti i prava na punu naknadu štete, države članice mogu slobodno odrediti stopu te zatezne kamate, pod uvjetom da ta stopa motivira upravu na promptno naknađivanje štete.

50 Presuda od 13. srpnja 1972., Komisija/Italija (48/71, EU:C:1972:65, t. 7.). To je u glavnom postupku značilo da je Mađarska samo morala, na vlastitu inicijativu, prestati primjenjivati uvjet isplate i vratiti višak odbitka koji još nije bio vraćen na dan donošenja presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 1960., Humblet/Belgian State (6/60-IMM, EU:C:1960:48, str. 569.).

52 Presuda od 4. listopada 2018., Kantarev (C-571/16, EU:C:2018:807, t. 123.). To je rješenje sasvim logično utoliko što je za precizno izračunavanje štete potrebno uzeti u obzir određene činjenične parametre koje samo osobe u pitanju mogu znati.

109. Točno je da u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete koja se duguje u skladu s EU pravom države članice moraju propisati plaćanje takve kamate. Međutim, od uprave se ne može očekivati da tu naknadu štete plati odmah nakon što je šteta priznata [53]. Stoga načelo djelotvornosti ne obvezuje države članice da kao datum od kojeg se počinje obračunavati zatezna kamata predvide datum nastanka štete ili datum na koji je kamata namijenjena naknadi štete prvi put dospjela, nego zahtijeva da taj datum bude unutar razumnog roka od kada su nadležno tijelo ili sud priznali tu štetu.

110. Koliko je razumijem, nacionalna praksa koja se razmatra u glavnom postupku predviđa plaćanje takve kamate ako uprava kamatu namijenjenu naknadi štete nije platila u roku od 30 dana (45 dana u nekim slučajevima) od podnošenja zahtjeva za naknadu štete, što se čini kao razuman rok u kojem uprava može razmotriti meritum zahtjeva. Takav se rok stoga ne može smatrati protivnim načelu djelotvornosti.

111. Što se tiče načela ekvivalentnosti, budući da jedino sud koji je uputio zahtjev u predmetu C-126/18 zna na koji se način ta vrsta kamate primjenjuje u ostalim okolnostima, na tom je sudu da provjeri da u predmetnim okolnostima, kada država članica u pitanju mora platiti naknadu štete zbog razloga koji se temelji isključivo na nacionalnom poreznom pravu, ne vrijede nikakvi kraći rokovi.

112. U tom kontekstu, predlažem da se na treće pitanje odgovori tako da načela djelotvornosti i ekvivalentnosti pravnih lijekova treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, zatezna kamata koja se duguje zbog zakašnjelog plaćanja naknade štete ne počinje teći od datuma na koji je kamata namijenjena toj naknadi prvi put dospjela, nego od kasnijeg datuma, pod uvjetom, s jedne strane, da je taj datum unutar razumnog roka od priznavanja obveze plaćanja naknade štete i, s druge strane, da se isti datum primjenjuje i u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete koja se temelji isključivo na nacionalnom pravu.

2. Četvrto pitanje

113. Nacionalni sud svojim četvrtim pitanjem u predmetu C-126/18 u biti pita treba li načela djelotvornosti i ekvivalentnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa u skladu s kojom porezni obveznici, da bi ostvarili zateznu kamatu, moraju podnijeti poseban zahtjev, dok u ostalima slučajevima u kojima se takva zatezna kamata duguje takav zahtjev nije potreban jer se ta vrsta kamate automatski dodjeljuje.

114. U tom pogledu smatram da se obvezivanje poreznih obveznika da podnesu poseban zahtjev kao takvo ne protivi načelu djelotvornosti. Naime, takva obveza ne djeluje na način da, prema riječima Suda, onemogućuje ili pretjerano otežava ostvarivanje prava koja se dodjeljuju pravnim poretkom Unije [54]. Međutim, ako bi se ta obveza retroaktivno primijenila na porezne obveznike koji su svoje tužbe podnijeli prije nego što je Sud odlučio o sukladnosti uvjeta isplate s pravom Unije, ona bi te tužbe lišila (ili, u najmanju ruku, mogla lišiti) svakog korisnog učinka [55] te bi je se stoga trebalo smatrati protivnom načelu djelotvornosti.

53 Vidjeti po analogiji presudu od 15. ožujka 2018., Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, t. 20.).

54 Presuda od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, t. 39.)

55 U skladu sa sudskom praksom Suda, države članice mogu nova pravila primijeniti na buduće učinke situacija nastalih na temelju ranije važećih propisa. Vidjeti presudu od 29. lipnja 1999., Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333, t. 25.). Međutim, zakonodavna izmjena koja poreznog obveznika retroaktivno lišava prava koje ima na temelju ranije važećeg zakonodavstva nije u skladu s načelom zaštite legitimnih očekivanja. Presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 39.).

115. Što se tiče načela ekvivalentnosti, iz predmetnog pitanja, kako je formulirano, proizlazi da je došlo do povrede načela ekvivalentnosti. Naime, kako je ranije objašnjeno, to načelo zahtijeva da se i na pravne lijekove koji se temelje na pravu Unije i na slične domaće pravne lijekove koji se temelje na nacionalnom pravu primjenjuju ista postupovna pravila [56].

116. Međutim, u glavnom postupku, određeni elementi sadržani u spisu predmeta mogli bi sugerirati, protivno pretpostavci na kojoj se temelji četvrto pitanje kako ga je sud koji je uputio zahtjev formulirao, da je podnošenje posebnog zahtjeva obvezno ne samo u okolnostima poput predmetnih (to jest u slučaju povrede prava Unije), nego i u nekim drugim situacijama koje spadaju isključivo u područje primjene nacionalnog prava.

117. Stoga predlažem da se četvrto pitanje preoblikuje te da se na njega odgovori tako da načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom porezni obveznici moraju podnijeti poseban zahtjev da bi ostvarili zateznu kamatu ako se ta obveza jednako primjenjuje neovisno o tome je li šteta koja je izvor duga nastala zbog povrede prava Unije ili zbog povrede nacionalnog prava.

3. Peto i osmo pitanje

118. Sud koji je uputio zahtjev svojim petim pitanjem u biti pita treba li načela djelotvornosti i ekvivalentnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se zatezna kamata može dodijeliti samo ako je porezni obveznik podnio zahtjev u kojem ne traži kamatu konkretno, nego povrat viška odbitka PDV-a koji nije vraćen do datuma stavljanja izvan snage uvjeta isplate.

119. To je pitanje blisko osmom pitanju, u kojem sud koji je uputio zahtjev pita protivi li se načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti nacionalna praksa u skladu s kojom se zatezna kamata može tražiti samo ako porezni obveznik može tražiti povrat viška odbitka PDV-a za porezno razdoblje tijekom kojeg je uvjet isplate stavljen izvan snage.

120. Stoga ću zajedno razmotriti ta dva pitanja, iako među njima, koliko ih razumijem, postoji određena razlika: peto pitanje odnosi se na formalnu obvezu, to jest na obvezu da porezni obveznik podnese zahtjev koji nije povezan s dugom s čijim se plaćanjem kasni, dok se osmo pitanje odnosi na materijalni uvjet, to jest na uvjet da porezni obveznik mora biti u mogućnosti tražiti povrat viška odbitka PDV-a za porezno razdoblje tijekom kojeg je odredba protivna pravu Unije stavljena izvan snage.

121. U tim pogledima moram priznati da praksa u skladu s kojom porezni obveznik mora podnijeti poseban zahtjev za zateznu kamatu, iako je neobična, ne djeluje na način da onemogućuje ili pretjerano otežava ostvarivanje prava koja se dodjeljuju pravnim poretkom Unije. Takav se uvjet stoga ne protivi načelu djelotvornosti, ali samo ako su ispunjene sljedeće dvije pretpostavke.

122. Kao prvo, porezni obveznik mora biti relativno jasno i pravodobno obaviješten o potrebi da podnese takav zahtjev kako bi ostvario zateznu kamatu.

56 Presuda od 28. siječnja 2015., Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38, t. 71.). Međutim, to načelo nije povrijeđeno ako nacionalno zakonodavstvo podnošenje posebnog zahtjeva nalaže za potrebe ostvarenja zatezne kamate, dok u pogledu ostalih vrsta kamata takva obveza ne postoji. Naime, budući da načelo ekvivalentnosti zahtijeva da se i na pravne lijekove koji se temelje na pravu Unije i na slične domaće pravne lijekove koji se temelje na nacionalnom pravu primjenjuju ista postupovna pravila, tom se načelu ne protivi primjena različitih postupovnih pravila na vrste kamata koje nisu slične.

123. Kao drugo, ta obveza ne smije skrivati nikakav materijalni uvjet. Osobito, ona ne smije djelovati na način da plaćanje zatezne kamate ograniči na porezne obveznike kojima višak odbitka PDV-a još nije vraćen u trenutku stavljanja izvan snage uvjeta isplate. Naime, šteta iz koje proizlazi dug može nastati puno prije poreznog razdoblja koje je prethodilo onomu tijekom kojeg je uvjet isplate bio stavljen izvan snage. Porezni obveznik u toj situaciji mora imati pravo zahtijevati zateznu kamatu u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade te štete – ako to nije propisano – čak i ako više nema viška odbitka PDV-a na čiji povrat ima pravo.

124. Stoga smatram da se načelu djelotvornosti protivi to da države članice ograniče plaćanje zatezne kamate na porezne obveznike kojima višak odbitka još nije bio vraćen u trenutku stavljanja izvan snage uvjeta isplate.

125. Što se tiče *načela ekvivalentnosti*, do povrede tog načela može doći i ako se obveze navedene u petom i osmom pitanju primjenjuju samo u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete zbog povrede prava Unije, ne i u slučaju povrede odredbe nacionalnog prava. Međutim, nema dovoljno informacija da se utvrdi je li to doista tako u glavnom postupku [57].

126. Naravno, situacija bi bila poprilično drukčija, kada je riječ o mogućnosti zahtijevanja povrata viška odbitka PDV-a za razdoblje povrata tijekom kojeg je odredba protivna pravu Unije stavljena izvan snage, ako bi se primjenjivala samo na zahtjeve za isplatu zatezne kamate koja se duguje za zakašnjelo plaćanje naknade u odnosu na vrlo konkretno razdoblje u kojem je višak odbitka iskazan u prijavi PDV-a koja je podnesena prije usvajanja Revizijskog zakona.

127. U takvom slučaju, budući da zahtjev o kojem je riječ ne bi spriječio naplatu kamate zbog zakašnjelog plaćanja naknade štete koja je prije tog razdoblja nastala poreznom obvezniku koji u vrijeme stavljanja izvan snage uvjeta isplate više nije imao pristup višku odbitka PDV-a, mišljenja sam da se ne može smatrati da je načelo djelotvornosti povrijeđeno. Naime, taj bi zahtjev bio ekvivalentan isključivo tomu da se postojanje stvarne štete provjeri na način da se od osoba u pitanju zatraži da navedu imaju li u pogledu tekućeg poreznog razdoblja višak odbitka.

128. S obzirom na navedeno, predlažem da se na peto i osmo pitanje odgovori tako da se načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se zatezna kamata može dodijeliti samo ako je porezni obveznik podnio zahtjev čiji se sadržaj ne odnosi na plaćanje naknade za čitavu štetu uzrokovanu primjenom uvjeta isplate, nego na povrat, na datum stavljanja izvan snage tog uvjeta, viška odbitka PDV-a koji nije vraćen do tog datuma, ako, za podnošenje takvog zahtjeva, porezni obveznik više ne mora, na taj datum, imati višak odbitka na čiji povrat ima pravo te se takva obveza primjenjuje i u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete zbog povrede nacionalnog prava.

4. Šesto pitanje

129. Nacionalni sud svojim šestim pitanjem u biti pita treba li načela djelotvornosti i ekvivalentnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se zatezna kamata primjenjuje samo u pogledu iznosa financijskih gubitaka nastalih tijekom poreznog razdoblja koje je prethodilo podnošenju zahtjeva.

130. U tom je pogledu potrebno podsjetiti da u glavnom postupku šteta nastaje kada porezno tijelo višak odbitka iskazan u poreznoj prijavi nije vratilo u roku predviđenom nacionalnim pravom.

57 Osobito, budući da bi se takvom obvezom zapravo uveo poseban rok za ostvarenje zatezne kamate, treba provjeriti primjenjuje li se takva obveza i u sličnim situacijama koje se temelje isključivo na nacionalnom pravu.

131. Stoga, omogućujući ostvarenje samo zatezne kamate na iznos štete nastale tijekom poreznog razdoblja koje je prethodilo podnošenju zahtjeva, nacionalna praksa poput one u glavnom postupku s jedne strane zahtijeva podnošenje zahtjeva za svako porezno razdoblje, a s druge strane predviđa zastarni rok. Taj zastarni rok odgovara preostalom trajanju poreznog razdoblja tijekom kojeg su nastali financijski gubici, uvećanom za trajanje narednog poreznog razdoblja. Sada ću zasebno razmotriti ta dva učinka nacionalne prakse.

132. U mjeri u kojoj nacionalna praksa djeluje na način da porezne obveznike obvezuje da podnesu zahtjev kada navode da su pretrpjeli gubitak i štetu, ta se praksa ne čini protivnom načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti, pod pretpostavkom da se isti uvjet primjenjuje i u slučaju zakašnjelog podmirenja duga nastalog zbog povrede odredbe nacionalnog prava [58].

133. U mjeri u kojoj ta nacionalna praksa djeluje na način da stvara zastarni rok, ona je možebitno protivna načelu djelotvornosti ako je taj zastarni rok prekratak da omogući uobičajeno razboritom i opreznom pojedincu podnošenje zahtjeva za zateznu kamatu, uzimajući u obzir količinu formalnih zahtjeva koji se u tom pogledu primjenjuju i količinu relevantnih informacija na koje je toj osobi skrenuta pozornost.

134. Isto bi vrijedilo i u slučaju da se nacionalna praksa primjenjuje retroaktivno – odnosno na razdoblja prije nego što je ustanovljena – čime bi se onemogućila svaka naplata zatezne kamate zbog zakašnjelog plaćanja naknade štete u odnosu na bilo koje razdoblje koje prethodi razdoblju prije podnošenja zahtjeva. U takvoj situaciji porezni obveznici očito ne bi mogli poštovati navedeni zastarni rok jer ne mogu predvidjeti njegovo usvajanje. Međutim, na sudu je koji je uputio zahtjev da razmotri spomenuta dva pitanja.

135. Što se tiče načela ekvivalentnosti, na nacionalnom je sudu da odredi primjenjuje li se, barem u jednoj usporedivoj situaciji, sličan rok na dug koji se temelji isključivo na nacionalnom pravu.

136. Stoga predlažem da se na šesto pitanje odgovori tako da načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se zatezna kamata primjenjuje samo u pogledu iznosa financijskih gubitaka nastalih tijekom poreznog razdoblja koje je prethodilo podnošenju zahtjeva, ako zastarni rok koji je na taj način utvrđen u toj nacionalnoj praksi nije prekratak da uobičajeno razboritom i opreznom pojedincu omogući podnošenje zahtjeva za zateznu kamatu, ako se takav uvjet ne primjenjuje retroaktivno te ako se primjenjuje i u slučaju zakašnjelog podmirenja duga nastalog zbog povrede odredbe nacionalnog prava.

5. Sedmo pitanje

137. Nacionalni sud svojim sedmim pitanjem u biti pita treba li načela djelotvornosti i ekvivalentnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa koja poreznog obveznika definitivno lišava mogućnosti zahtijevanja zatezne kamate zato što je, s jedne strane, uvjet isplate bio na snazi u vrijeme kada se primjenjivao i, s druge strane, zato što je zastarni rok za podnošenje takvog zahtjeva istekao.

138. Što se tiče prvog dijela tog pitanja, treba podsjetiti da je plaćanje zatezne kamate potrebno kako bi se osigurala djelotvornost prava pojedinca da mu se u potpunosti naknadi šteta nastala zbog povrede prava Unije koju je država članica počinila. Shodno tomu, smatram da činjenica da je odredba koja je naknadno proglašena protivnom pravu Unije bila važeća kada je primijenjena vjerojatno neće moći opravdati neprimjenu zatezne kamate [59].

58 Vidjeti iscrpniju analizu u točkama 114. i 121. ovog mišljenja.

59 Međutim, u slučaju iz glavnog postupka, taj razlog nije istaknut zato da bi se opravdalo neplaćanje zatezne kamate, nego zato da bi se opravdala neprimjena dvostrukog iznosa osnovne kamatne stope središnje banke prilikom izračunavanja naknade štete dugovane zbog primjene uvjeta isplate.

139. Što se tiče drugog dijela tog pitanja, istaknuo bih da je Sud već utvrdio da je određivanje razumnih rokova za pokretanje postupaka sukladno pravu Unije [60], čak i ako se podneseni pravni lijek u cijelosti ili djelomično odbija u slučaju isteka tih rokova [61]. Međutim, da bi bili u skladu s pravom Unije, zastarni rokovi koji se primjenjuju na tužbe za naknadu štete uzrokovane povredom prava Unije moraju biti u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

140. Nacionalna praksa koja se razmatra u glavnom postupku predviđa dvostruki zastarni rok [62].

141. Prvi se odnosi na porezno razdoblje za koje je moguće zahtijevati naknadu štete. Prema informacijama u spisu koji je poslan Sudu, nacionalna praksa na temelju članka 164. stavka 1. Zakonika o poreznom postupku predviđa da je naknadu moguće dobiti samo za štetu nastalu nakon posljednjeg razdoblja za prijavu u 2005.

142. Takav zastarni rok ne čini se protivnim načelu djelotvornosti jer ne onemogućuje niti pretjerano otežava ostvarivanje prava koja se pojedincima dodjeljuju u pravnom poretku Unije [63]. Naime, Sud je već utvrdio da su s pravom Unije sukladni zastarni rokovi od tri [64] ili čak dvije godine [65]. Osim toga, taj se rok ne čini protivnim ni načelu ekvivalentnosti jer se čini da se taj isti zastarni rok od pet godina primjenjuje i na kompenzacijske pravne lijekove koji se temelje na povredi nacionalnog prava. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da to provjeri.

143. Drugi zastarni rok odnosi se na rok u kojem su porezni obveznici morali podnijeti svoje zahtjeve za naknadu štete.

144. U tom pogledu, iz opisa činjeničnog stanja u predmetu C-126/18, koje je tijekom rasprave spomenula i mađarska vlada, može se zaključiti da su porezni obveznici, čak i ako nisu podnijeli poseban zahtjev, imali pet godina od stavljanja izvan snage uvjeta isplate za podnošenje zahtjeva za naknadu štete.

145. Budući da zastarni rok ne teče od nastanka štete, čini se da nacionalna praksa u praksi dovodi do produljenja prvotnog zastarnog roka predviđenog u članku 164. stavku 1. Zakonika o poreznom postupku [66]. Ako je to točno, Mađarska je učinila mnogo više nego što pravo Unije zahtijeva, a to je pružiti dostatan rok kako bi pojedinci mogli ostvariti prava koja im dodjeljuje pravni poredak Unije. Ne vidim kako se u takvom kontekstu može raditi o povredi načela djelotvornosti.

146. Što se tiče načela ekvivalentnosti, iz spisa se ne čini da se primjenjuje povoljniji rok kada Kúria (Vrhovni sud) utvrdi da se odredba protivi višem nacionalnom standardu.

60 Vidjeti primjerice presudu od 19. lipnja 2014., Specht i dr. (C-501/12 do C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005, t. 115.).

61 Presuda od 20. prosinca 2017., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, t. 42.)

62 Taj dvostruki zastarni rok znači da se smatra da je usvajanje Revizijskog zakona prekinulo tijek rokova.

63 Shodno tomu, ako Sud utvrdi da se nacionalno zakonodavstvo protivi pravu Unije, države članice u pitanju nisu obvezne preispitati situacije koje su postale konačne nakon što su iscrpljena sva pravna sredstva ili nakon isteka rokova predviđenih za ulaganje tih pravnih sredstava. Vidjeti primjerice presudu od 8. ožujka 1988., Brown/Sud Europske unije (125/87, EU:C:1988:136, t. 14.) i po analogiji presude od 30. rujna 2003., Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, t. 38.); od 16. ožujka 2006., Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178, t. 20.); i od 10. srpnja 2014., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, t. 58.).

64 Presuda od 15. travnja 2010., Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, t. 28.)

65 Presuda od 15. prosinca 2011., Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, t. 25.). U slučaju poreza Zajednice koji plaćaju javni službenici i dužnosnici institucija, rok za podnošenje žalbe je onaj predviđen Pravilnikom o osoblju za dužnosnike Europske unije i Uvjetima zaposlenja ostalih službenika Europske unije. U skladu sa sudskom praksom Općeg suda, rok iznosi tri mjeseca od izdavanja odreska plaće koji odražava, jasno i po prvi put, odluku novčane naravi. Vidjeti primjerice presudu od 14. prosinca 2017., Campo i dr./EEAS (T-577/16, neobjavljena, EU:T:2017:909, t. 34. do 36.).

66 Mađarska je na temelju te odredbe mogla odbiti odgovoriti na zahtjeve povezane sa štetom nastalom više od pet godina nakon posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj se prijava tog poreza morala podnijeti ili, u nedostatku takve prijave, tijekom koje je porez trebao biti plaćen.

147. Stoga predlažem da se na sedmo pitanje odgovori tako da načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa koja poreznog obveznika definitivno lišava mogućnosti zahtijevanja zatezne kamate zato što je uvjet isplate bio na snazi u vrijeme kada se primjenjivao. Međutim, tim se načelima ne protivi nacionalna praksa koja poreznog obveznika definitivno lišava mogućnosti zahtijevanja zatezne kamate zato što je zastarni rok za podnošenje takvog zahtjeva istekao ako taj zastarni rok (i) nije nerazumno kratak te (ii) se primjenjuje i na zakašnjelo plaćanje dugova povezanih sa štetom koja je uzrokovana povredom nacionalnog prava. Kako bi se izbjegla svaka eventualna dvojba, smatram očitim da se zastarni rok od pet godina o kojem se radi u predmetnom slučaju ne može sam po sebi smatrati nerazumno kratkim.

V. Zaključak

148. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na pitanja koja su postavili Szegedi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska) i Szekszárdi Közigazgatásiés Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szekszárdu, Mađarska) odgovori na sljedeći način:

1. Načelo nadređenosti prava Unije treba tumačiti, u situaciji poput one koju su opisali ti sudovi, na način da mu se protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se dugovana kamata namijenjena naknađivanju štete uzrokovane primjenom uvjeta isplate izračunava na temelju stope jednake onoj koju nadležna središnja banka primjenjuje na glavne operacije refinanciranja, pri čemu se ona ne povećava kako bi se odrazila stopa po kojoj bi porezni obveznik koji nije kreditna ustanova mogao posuditi isti iznos niti postoji pravo i na kakvu kamatu kojom bi se nadoknadila monetarna erozija vrijednosti dugovane naknade štete, kada je potonja izračunana na datum konačnog nastanka štete.

2. Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti pravnih lijekova treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, zatezna kamata koja se duguje zbog zakašnjelog plaćanja naknade štete ne počinje teći od datuma na koji je kamata namijenjena naknadi štete prvi put dospjela, nego od kasnijeg datuma, pod uvjetom, s jedne strane, da je taj datum unutar razumnog roka od priznavanja obveze plaćanja naknade štete i, s druge strane, da se isti datum primjenjuje i u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete koja se temelji isključivo na nacionalnom pravu.

3. Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom porezni obveznici moraju podnijeti poseban zahtjev da bi ostvarili zateznu kamatu ako se ta obveza jednako primjenjuje neovisno o tome je li šteta koja je izvor duga nastala zbog povrede prava Unije ili zbog povrede nacionalnog prava.

4. Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se zatezna kamata može dodijeliti samo ako je porezni obveznik podnio zahtjev čiji se sadržaj ne odnosi na plaćanje naknade za čitavu štetu uzrokovanu primjenom uvjeta isplate, nego na povrat, na datum stavljanja izvan snage tog uvjeta, viška odbitka PDV-a koji nije vraćen do tog datuma, ako, za podnošenje takvog zahtjeva, porezni obveznik više ne mora, na taj datum, imati višak odbitka na čiji povrat ima pravo te se takva obveza primjenjuje i u slučaju zakašnjelog plaćanja naknade štete zbog povrede nacionalnog prava.

5. Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna praksa u skladu s kojom se zatezna kamata primjenjuje samo u pogledu iznosa financijskih gubitaka nastalih tijekom poreznog razdoblja koje je prethodilo podnošenju zahtjeva ako zastarni rok utvrđen u toj nacionalnoj praksi nije prekratak da uobičajeno razboritom i opreznom pojedincu omogući podnošenje zahtjeva za zateznu kamatu, ako se takav uvjet ne primjenjuje retroaktivno te ako se primjenjuje i u slučaju zakašnjelog podmirenja duga nastalog zbog povrede odredbe nacionalnog prava.

6. Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa koja poreznog obveznika definitivno lišava mogućnosti zahtijevanja zatezne kamate zato što je uvjet isplate bio na snazi u vrijeme kada se primjenjivao. Međutim, tim se načelima ne protivi nacionalna praksa koja poreznog obveznika definitivno lišava mogućnosti zahtijevanja zatezne kamate zato što je zastarni rok za podnošenje takvog zahtjeva istekao ako on (i) nije nerazumno kratak te (ii) se primjenjuje i na zakašnjelo plaćanje dugova povezanih sa štetom koja je uzrokovana povredom nacionalnog prava.