Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

26. travnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Isticanje po službenoj dužnosti razloga koji se temelji na povredi prava Unije – Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak pretporeza – Sustav obrnute porezne obveze – Članak 199. stavak 1. točka (g) – Primjena samo u slučaju nepokretne imovine – Porez koji stjecatelj imovine plaća prodavatelju na temelju pogrešno izdanog računa – Odluka poreznog tijela kojom se utvrđuje porezni dug stjecatelja imovine i odbija isplata odbitka koji je zatražio te kojom mu se izriče porezna novčana kazna“

U predmetu C-564/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Kecskemétu, Mađarska), odlukom od 7. listopada 2015., koju je Sud zaprimio 4. studenoga 2015., u postupku

Tibor Farkas

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alfödi Regionális Adó Főigazgatósága,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe i C. Lycourgos (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. rujna 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

— za estonsku vladu, K. Kraavi-Käerdi, u svojstvu agenta,

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

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. studenoga 2016.,

* Jezik postupka: mađarski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), kao i načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Tibora Farkasa i Nemzeti **Adó**- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Opći ured nacionalne porezne i carinske uprave za regiju Južni Alföld, Mađarska, u daljnjem tekstu: mađarska porezna uprava), povodom odluke potonjeg kojom se utvrđuje porezni dug na tužiteljev teret te mu se nalaže porezna novčana kazna zbog neprimjene nacionalnih odredaba o sustavu obrnute porezne obveze.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s uvodnom izjavom 42. Direktive 2006/112, „[d]ržave članice moraju u određenim slučajevima biti u mogućnosti odrediti primatelja isporuka roba ili usluga kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a. To bi trebalo pomoći državama članicama u pojednostavljivanju pravila i borbi protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza u određenim sektorima i vezano uz određene tipove transakcija”.

4 Članak 167. te direktive propisuje:

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

5 U članku 168. točki (a) navedene direktive propisuje se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) [porez na dodanu vrijednost (PDV)] koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]”

6 U članku 178. točkama (a) i (f) Direktive 2006/112 predviđa se:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.;

[…]

(f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica."

7 Direktiva 2006/112 u članku 193. predviđa da je svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV, osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202., u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.

8 Članak 199. stavak 1. točka (g) navedene direktive propisuje:

„Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

[…]

(g) isporuka nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi.

[…]"

9 Članak 226. točka 11.a Direktive 2006/112 propisuje:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[…]

11. a ako je kupac odgovoran za plaćanje PDV-a, navod ‚Zamjena obveznika plaćanja poreza'";

10 U skladu s člankom 395. te direktive:

„1. Vijeće, koje djeluje jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza.

[…]

2. Država članica koja želi uvesti mjeru navedenu u stavku 1. šalje zahtjev Komisiji i dostavlja joj sve potrebne informacije. […]

Kada Komisija primi sve informacije koje smatra potrebnim za procjenu zahtjeva, ona je dužna u roku od mjesec dana o tome izvijestiti državu članicu koja je podnijela zahtjev, te mora proslijediti zahtjev, na njegovom izvornom jeziku, ostalim državama članicama.

3. Komisija je dužna dostaviti Vijeću odgovarajući prijedlog ili, ako se protivi zahtijevanom odstupanju, priopćenje u kojem navodi svoje primjedbe, u roku od tri mjeseca od dostavljanja obavijesti iz drugog podstavka stavka 2.

4. U svakom slučaju, postupak propisan u stavcima 2. i 3. mora biti dovršen u roku od osam mjeseci nakon što je Komisija primila zahtjev."

Mađarsko pravo

11 Članak 142. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje:

„1. Porez plaća stjecatelj robe ili primatelj usluge:

[…]

(g) u slučaju isporuke kapitalnih dobara poduzetnika ili isporuke druge robe ili usluga s tržišnom vrijednošću većom od 100 000 mađarskih forinti ((HUF) (oko 324 eura)) u vrijeme isporuke, ako je porezni obveznik koji isporučuje robu ili pruža usluge u postupku likvidacije ili kojem drugom sličnom postupku kojim se konačno utvrđuje njegova nesposobnost za plaćanje;

[…]

7. U slučaju primjene stavka 1., dobavljač robe ili pružatelj usluga izdaje račun na kojem nije naveden ni iznos izlaznog poreza ni postotak iz članka 83.

[…]”

12 Članak 169. točka (n) Zakona o PDV-u određuje:

„Račun obvezno sadržava sljedeće podatke:

[…]

(n) ako je kupac odgovoran za plaćanje PDV-a, navod ‚Zamjena obveznika plaćanja poreza’;

[…]”

13 Članak 170. stavci 1. i 2. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o sustavu oporezivanja), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o zakoniku o poreznom postupku), propisuje:

„1. U slučaju nedostatnog plaćanja poreza, nalaže se plaćanje porezne novčane kazne. Visina novčane kazne iznosi 50 % neplaćenog iznosa, osim ako odredbe ovog zakona ne određuju drukčije. Visina novčane kazne iznosi 200 % neplaćenog iznosa ako je razlika u odnosu na iznos koji treba platiti povezana s prikrivanjem prihoda ili krivotvorenjem ili uništavanjem dokaza, računovodstvenih knjiga ili evidencija. Porezna tijela također nalažu poreznu novčanu kaznu kad porezni obveznik podnese – a da na to nema pravo – zahtjev za pomoć ili povrat poreza ili prijavu u pogledu imovine, pomoći ili povrata, a uprava je prije dodjele utvrdila nepostojanje takvog prava poreznog obveznika. U tom je slučaju osnovica za novčanu kaznu neopravdano zahtijevani iznos.

2. Porezna razlika utvrđena na teret poreznog obveznika u slučaju obrnute porezne obveze može se smatrati nedostatnim plaćanjem poreza samo ako navedena razlika nije bila plaćena prije dospijeća ili je porezni obveznik primio proračunsku potporu. […]”

14 Na temelju članka 171. Zakona o zakoniku o poreznom postupku:

„1. Stopa novčane kazne može se po službenoj dužnosti ili na zahtjev sniziti ili novčana kazna u potpunosti opozvati ako postoje okolnosti koje se mogu smatrati izvanrednima i na temelju kojih se može zaključiti da je porezni obveznik ili njegov zastupnik, zaposlenik, član ili opunomoćenik, koji je

odgovoran za porezni dug, postupio s razboritošću koja se od njega može očekivati u predmetnoj situaciji. Novčana kazna snižava se uzimanjem u obzir svih okolnosti slučaja, osobito visine poreznog duga, okolnosti njegova nastanka i ozbiljnosti i učestalosti nezakonitog ponašanja poreznog obveznika (činjenje ili nečinjenje).

2. Ne treba snižavati novčanu kaznu po službenoj dužnosti ili na zahtjev kad je porezni dug povezan s prikrivanjem prihoda, krivotvorenjem ili uništavanjem dokaza, računovodstvenih iskaza ili evidencija.

[…]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 T. Farkas u postupku elektroničke dražbe koju su organizirala porezna tijela kupio je prenosivi hangar od društva s ograničenom odgovornošću koje je dužnik porezne tražbine. Prodavatelj o kojem je riječ izdao je račun na kojem je bio naveden PDV povezan s tom transakcijom, u skladu s pravilima koja se primjenjuju na opći porezni sustav. Kad je T. Farkas podmirio prodajnu cijenu određenu na dražbi, platio je PDV koji je naveo taj prodavatelj i koji je potonji platio mađarskoj poreznoj upravi.

16 T. Farkas odbio je izlazni PDV naveden na tom računu. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Porezni ured državne porezne i carinske uprave u Bačko-kiškunskoj županiji, Mađarska) potom je izvršio provjere povrata koje je T. Farkas zatražio u prijavama PDV-a koje se odnose na četvrto tromjesečje 2012. godine. To porezno tijelo utvrdilo je da nisu bila poštovana pravila kojima se uređuje sustav obrnute porezne obveze, na temelju članka 142. stavka 1. točke (g) Zakona o PDV-u, prema kojima je na T. Farkasu, kao stjecatelju imovine, da plati PDV izravno u državnu blagajnu. Odlukom od 11. srpnja 2014., potvrđenom odlukom od 7. studenoga 2014., mađarska porezna uprava, posljedično tomu, na teret T. Farkasa utvrdila je poreznu razliku od 744 000 HUF (oko 2400 eura), odbila njegov zahtjev za povrat PDV-a plaćen predmetnom prodavatelju te mu naložila plaćanje porezne novčane kazne u iznosu od 372 000 HUF (oko 1200 eura).

17 T. Farkas smatra da je mađarska porezna uprava odbila njegovo pravo na odbitak PDV-a zbog formalnog nedostatka, odnosno da je predmetni račun bio izdan na temelju općeg poreznog sustava, umjesto na temelju sustava obrnute porezne obveze, te je tako povrijedila pravo Unije. On smatra da je neopravdana odluka kojom mu se stavlja na teret porezna razlika jer je predmetni prodavatelj platio predmetni PDV u državnu blagajnu. T. Farkas pokrenuo je postupak pred sudom koji je uputio zahtjev kako bi potonji Sudu uputio pitanje je li odbijanje njegova prava na odbitak u skladu s pravom Unije.

18 Sud koji je uputio zahtjev smatra da mađarska porezna uprava nije odbila pravo T. Farkasa na odbitak PDV-a, već ga je obvezala na plaćanje poreza koji duguje na temelju pravila o oporezivanju u sustavu obrnute porezne obveze, u skladu s člankom 142. stavkom 1. točkom (g) Zakona o PDV-u. Razlika na njegov teret odgovara PDV-u navedenom na računu koji se odnosi na predmetnu transakciju. Sud koji je uputio zahtjev navodi da, iako je T. Farkas platio PDV predmetnom prodavatelju, on se na temelju odluka mađarske porezne uprave smatra obveznikom plaćanja tog poreza u državnu blagajnu. Iako mađarska porezna uprava ne osporava njegovo pravo na odbitak plaćenog PDV-a, ona od iznosa koji on zahtijeva odbija povrat porezne razlike koju smatra njegovim teretom. Budući da se radi o dvama istovjetnim iznosima, oni se poništavaju. Sud koji je uputio zahtjev nadalje utvrđuje da je navedeni prodavatelj platio PDV u državnu blagajnu, tako da potonja nije pretrpjela štetu zbog toga što je predmetni račun pogrešno izdan na temelju općeg poreznog sustava, umjesto na temelju sustava obrnute porezne obveze. Osim toga, taj sud smatra da ništa ne upućuje na to da je došlo do utaje poreza ili da je postojala namjera stjecanja porezne olakšice.

19 Sud koji je uputio zahtjev smatra da u praksi odluka mađarske porezne uprave sprečava T. Farkasa u izvršavanju njegova prava na odbitak. Vodeći računa o činjenici da pravo na odbitak PDV-a može, u skladu s Direktivom 2006/112 i sudskom praksom Suda, biti odbijeno samo u slučajevima u kojima je dokazana utaja poreza, ta odluka ne čini se proporcionalnom u odnosu na cilj koji se želi postići oporezivanjem u sustavu obrnute porezne obveze.

20 U tim okolnostima Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Kecskemétu, Mađarska) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li sukladna odredbama Direktive 2006/112 i osobito načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti u odnosu na cilj sprečavanja utaje poreza upravna praksa koja se temelji na odredbama Zakona o PDV-u, a prema kojoj porezna tijela određuju da stjecatelj imovine (ili primatelj usluge) snosi poreznu razliku u slučaju kada prodavatelj imovine (ili pružatelj usluge) izdaje račun u skladu s općim poreznim sustavom za transakciju na koju se primjenjuje sustav obrnute porezne obveze te kada državnoj blagajni prijavljuje i plaća PDV koji se odnosi na navedeni račun, a stjecatelj imovine (ili primatelj usluge), sa svoje strane, odbija PDV plaćen izdavatelju računa iako ne može ostvarivati svoje pravo na odbijanje PDV-a koji je izražen kao porezna razlika?

2. Je li kazna zbog odabira pogrešne metode oporezivanja u slučaju prijave porezne razlike, koja također uključuje i izricanje porezne novčane kazne u visini od 50 %, proporcionalna ako nije nastao nikakav gubitak za državnu blagajnu i ako nema naznaka postojanja zlouporabe?”

O prethodnim pitanjima

Uvodna očitovanja

21 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da transakciju iz glavnog postupka karakterizira kupnja T. Farkasa prenosivog hangara na elektroničkoj dražbi koju su organizirala državna porezna tijela. Na temelju članka 142. stavka 1. točke (g) Zakona o PDV-u, kojim se, prema sudu koji je uputio zahtjev, prenosi članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112, ta tijela utvrdila su da je ta transakcija trebala biti podvrgnuta sustavu obrnute porezne obveze te su od T. Farkasa zatražila plaćanje PDV-a koji se odnosi na tu prodaju i pritom mu naložila plaćanje porezne novčane kazne.

22 Slijedom pitanja koje je na raspravi postavio Sud, mađarska vlada navela je da se transakcija iz glavnog postupka odnosi na isporuku pokretne imovine i da se članak 142. stavak 1. točka (g) Zakona o PDV-u primjenjuje bez razlike na pokretnu i nepokretnu imovinu.

23 U tom pogledu valja napomenuti da je, u skladu s člankom 193. Direktive 2006/112, svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV, osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. te direktive, u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba. Članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112 ovlašćuje države članice da odrede da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se izvrši isporuka nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru prisilne prodaje drugoj osobi.

24 Iz uvodne izjave 42. Direktive 2006/112 proizlazi da je cilj tog članka 199. stavka 1. točke (g) omogućiti državama članicama primjenu sustava obrnute porezne obveze u određenim sektorima ili vezano uz određene tipove transakcija, kako bi se pojednostavnila pravila i borilo protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza. Ta odredba omogućava poreznim tijelima da ubiru PDV primijenjen na predmetne transakcije kad je dužnikova sposobnost plaćanja tog poreza ugrožena (presuda od 13. lipnja 2013., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, t. 28.).

25 Sud je već presudio da članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112 predstavlja iznimku od općeg pravila, spomenutog u članku 193. te direktive, prema kojem je PDV dužan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga te se stoga mora usko tumačiti. Navedeni članak 199. omogućuje državama članicama da u situacijama predviđenima u njegovu stavku 1. točkama (a) do (g) primjenjuju sustav obrnute porezne obveze, na temelju kojeg je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje transakcija na koju se plaća PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 13. lipnja 2013., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, t. 23. i 31.).

26 Kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u točki 28. svojeg mišljenja, činjenica da je sustav obrnute porezne obveze iznimka od općeg pravila iz članka 193. Direktive 2006/112 podrazumijeva da se odstupanja od tog općeg pravila trebaju primijeniti samo kad je to izričito predviđeno tom direktivom.

27 Međutim, članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive 2006/112 odnosi se samo na nepokretnu, a ne i pokretnu imovinu. Stoga prodaja pokretne imovine na dražbi, poput one u glavnom postupku, ne ulazi u njegovo područje primjene.

28 Članak 395. Direktive 2006/112 omogućuje državama članicama uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba te direktive kako bi se pojednostavnio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza. Ipak, mađarska vlada potvrdila je na raspravi da Mađarska nije imala pravo na takvo odstupanje u okviru članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112.

29 U tim okolnostima valja navesti da članak 142. stavak 1. točka (g) Zakona o PDV-u proširuje primjenu sustava obrnute porezne obveze na isporuke pokretne imovine, iznad onoga što je dopušteno formulacijom članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112, koji se odnosi samo na isporuke nepokretne imovine. Stoga primjena sustava obrnute porezne obveze i izricanje porezne novčane kazne iz glavnog postupka nisu u skladu s tom direktivom ako se prodaja na dražbi iz glavnog postupka odnosi na pokretnu imovinu.

30 Ipak, pod uvjetom potrebnih provjera suda koji je uputio zahtjev, iz elemenata spisa koji je potonji proslijedio kao i iz argumenata iznesenih na raspravi pred Sudom proizlazi da pitanje sukladnosti navedenog članka 142. stavka 1. točke (g) s člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112 nije postavljeno u okviru glavnog postupka.

31 U tom pogledu, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, valja podsjetiti da, kada ne postoje pravila Unije u vezi s postupovnim pitanjem, unutarnji pravni poredak svake države članice treba uspostaviti takva pravila na temelju načela procesne autonomije, ali pod uvjetom da ona nisu nepovoljnija od onih koja uređuju slične situacije u unutarnjem pravu (načelo ekvivalentnosti) i da ne čine u praksi nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravom Unije (načelo djelotvornosti) (vidjeti u tom smislu presude od 7. lipnja 2007., van der Weerd i dr., C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, t. 28. i navedenu sudsku praksu i od 17. ožujka 2016., Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

32 S jedne strane, valja podsjetiti da pravo Unije, osobito načelo djelotvornosti, u načelu ne zahtijeva da nacionalni sudovi po službenoj dužnosti istaknu razlog koji se temelji na povredi odredaba tog prava, kad bi ih ispitivanje tog razloga obvezalo na prekoračenje okvira spora kako su ga odredile stranke i oslanjanje na druge činjenice i okolnosti od onih na kojima stranka s interesom za primjenu navedenih odredaba temelji svoj zahtjev (vidjeti u tom smislu osobito presude od 14. prosinca 1995., van Schijndel i van Veen, C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441, t. 22. i od 7. lipnja 2007., van der Weerd i dr., C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, t. 36.).

33 To ograničenje ovlasti nacionalnog suda opravdava se načelom prema kojem je inicijativa u građanskom postupku na strankama i stoga, kad nacionalno postupovno pravo nudi predmetnoj stranci stvarnu mogućnost isticanja razloga koji se temelji na pravu Unije, nacionalni sud može djelovati po službenoj dužnosti samo u iznimnim slučajevima u kojima javni interes zahtijeva njegovu intervenciju (vidjeti u tom smislu presudu od 7. lipnja 2007., van der Weerd i dr., C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, t. 35. i 41. i navedenu sudsku praksu).

34 U predmetnom slučaju valja podsjetiti da iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da je tužitelj u glavnom postupku bio spriječen nacionalnim postupovnim pravom istaknuti razlog koji se temelji na eventualnoj nesukladnosti članka 142. stavka 1. točke (g) Zakona o PDV-u s člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112 (vidjeti analogijom presudu od 7. lipnja 2007., van der Weerd i dr., C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, t. 41.).

35 S druge strane, valja navesti da poštovanje načela ekvivalentnosti zahtijeva da, kad odredbe unutarnjeg prava u vezi s postupovnim pravilima povjere sudu obvezu isticanja po službenoj dužnosti razloga koji se temelji na povredi nacionalnog prava, takva obveza mora na isti način vrijediti za razlog iste vrste koji se temelji na povredi prava Unije (vidjeti u tom smislu presude od 14. prosinca 1995., van Schijndel i van Veen, C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441, t. 13. i od 17. ožujka 2016., Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, t. 30.). Isto vrijedi ako nacionalno pravo povjeri sudu mogućnost isticanja takvog razloga po službenoj dužnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 14. prosinca 1995., van Schijndel i van Veen, C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441, t. 14.).

36 U tom pogledu, odgovarajući na pitanje koje je postavio Sud na raspravi, mađarska vlada navela je da na temelju njezina nacionalnog prava sud koji je uputio zahtjev može po službenoj dužnosti istaknuti razlog koji se temelji na povredi pravila nacionalnog prava kao i razlog koji se temelji na povredi pravila prava Unije.

37 Međutim, valja podsjetiti da je u okviru postupka iz članka 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnom razdvajanju funkcija između nacionalnih sudova i Suda, nacionalni sud jedini nadležan za utvrđivanje i ocjenjivanje činjenica u glavnom postupku kao i za tumačenje i primjenu nacionalnog prava (vidjeti osobito presude od 18. srpnja 2007., Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, t. 43. i od 26. svibnja 2011., Stichting Natuur en Milieu i dr., C-165/09 do C-167/09, EU:C:2011:348, t. 47.).

38 Nadalje, iz ustaljene sudske prakse također proizlazi da je na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji mu omogućava donošenje odluke u sporu u kojem postupa (presuda od 11. rujna 2014., B., C-394/13, EU:C:2014:2199, t. 21. i navedena sudska praksa).

39 U predmetnom slučaju – budući da je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi, s jedne strane, je li prenosivi hangar poput onoga čija isporuka čini transakciju u glavnom postupku pokretna ili nepokretna imovina i, s druge strane, može li on po službenoj dužnosti istaknuti nesukladnost članka 142. stavka 1. točke (g) Zakona o PDV-u s člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112 – ne smije se isključiti da je odgovor na postavljena pitanja i dalje relevantan za donošenje odluke u glavnom postupku. Stoga na ta pitanja valja odgovoriti.

Prvo pitanje

40 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li odredbe Direktive 2006/112 i načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi to da se u okolnostima poput onih u glavnom postupku stjecatelju imovine oduzme pravo na odbitak PDV-a koji je neopravdano platio prodavatelju na temelju računa izdanog primjenom pravila o općem sustavu PDV-a, iako relevantna transakcija podliježe sustavu obrnute porezne obveze, kad je prodavatelj platio navedeni porez u državnu blagajnu.

41 Potrebno je podsjetiti da na temelju sustava obrnute porezne obveze ne dolazi do plaćanja PDV-a između dobavljača i stjecatelja imovine, s obzirom na to da potonji duguje pretporez za izvršene transakcije i da u načelu može isti porez odbiti tako da poreznim tijelima ne duguje nikakav iznos (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 29. i navedenu sudsku praksu.).

42 Također valja napomenuti da je pravo na odbitak integralni dio mehanizma PDV-a i u načelu ne može biti ograničeno (presude od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, t. 37.; od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 30. i od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 30.).

43 Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su te aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti presude od 22. veljače 2001., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, t. 24.; od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 31. i od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 29.).

44 Nadalje, valja napomenuti da, kad je riječ o načinima izvršavanja prava na odbitak PDV-a u postupku obrnute porezne obveze, navedenom u članku 199. stavku 1. Direktive 2006/112, porezni obveznik, koji je kao stjecatelj imovine dužan platiti pripadajući PDV, nije obvezan imati izdani račun u skladu s formalnim uvjetima te direktive kako bi mogao izvršavati svoje pravo na odbitak, nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična država članica u vezi s izvršavanjem mogućnosti koju mu nudi navedeni članak 178. točka (f) navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 32. i 33.).

45 U predmetnom slučaju iz zahtjeva kojim se upućuje prethodno pitanje proizlazi da račun iz glavnog postupka ne spominje „obrnutu poreznu obvezu”, protivno zahtjevima članka 169. točke (n) Zakona o PDV-u, i da je T. Farkas prodavatelju iz glavnog postupka pogrešno platio PDV, koji je pogrešno naveden na tom računu, iako je na temelju sustava obrnute porezne obveze trebao, kao primatelj robe, platiti PDV poreznim tijelima, u skladu s člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112. Na taj način, osim činjenice da navedeni račun ne udovoljava formalnim uvjetima propisanima u nacionalnom zakonodavstvu, nije poštovan materijalni uvjet sustava obrnute porezne obveze.

46 Kako je Sud presudio u presudi od 6. veljače 2014., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 38.), valja utvrditi da je takva situacija spriječila mađarsku poreznu upravu u kontroli primjene sustava obrnute porezne obveze i dovela predmetnu državu članicu u opasnost od gubitka poreznih prihoda.

47 Nadalje, ostvarivanje prava na odbitak ograničeno je samo na dugovane poreze, tj. one koji se odnose na transakciju podvrgnutu PDV-u ili koji su plaćeni u mjeri u kojoj su bili dugovani (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12; EU:C:2014:50, t. 39.). Međutim, PDV koji je T. Farkas platio prodavatelju prenosivog hangara iz glavnog postupka nije bio dugovan.

48 Budući da se taj PDV nije trebao platiti te da njegovo plaćanje nije poštovalo materijalni uvjet sustava obrnute porezne obveze, T. Farkas nije se mogao pozvati na pravo na odbitak navedenog PDV-a.

49 Ipak, T. Farkas može zahtijevati povrat poreza koji je neopravdano platio navedenom prodavatelju prenosivog hangara u skladu s nacionalnim pravom (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 42.).

50 U tom pogledu Sud je već presudio da je, u nedostatku propisa Unije u području zahtjeva za povrat poreza, na unutarnjem pravnom poretku svake države članice da odredi uvjete u kojima ti zahtjevi mogu biti ispunjeni, pri čemu ti uvjeti moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno ne smiju biti nepovoljniji od onih koji se odnose na slične prigovore utemeljene na

odredbama unutarnjeg prava niti smiju biti uređeni tako da u praksi onemogućavaju ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 37.).

51 Budući da je, u načelu, na državama članicama da utvrde uvjete u kojima neopravdano obračunati PDV može biti usklađen s propisima, Sud je potvrdio da je sustav u kojem, s jedne strane, prodavatelj robe koji je pogrešno platio PDV poreznim tijelima može zahtijevati njegov povrat i, s druge strane, kupac te robe može podnijeti tužbu zbog stjecanja bez osnove protiv tog prodavatelja u skladu s načelima neutralnosti i djelotvornosti. Takav sustav omogućava navedenom kupcu, koji je snosio teret pogrešno obračunatog poreza, dobivanje povrata neosnovano isplaćenih iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 38. i 39. i navedenu sudsku praksu).

52 Nadalje, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u nedostatku propisa Unije u ovom pogledu, procesnopravna pravila namijenjena zaštiti pravâ koja pojedinci uživaju na temelju prava Unije uređena su nacionalnim pravnim poretkom svake države članice, sukladno načelu njihove procesne autonomije (vidjeti osobito presude od 16. svibnja 2000., Preston i dr., C-78/98, EU:C:2000:247, t. 31. i od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 40.).

53 Ipak, ako povrat PDV-a postane nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju insolventnosti prodavatelja, načelo djelotvornosti može zahtijevati da stjecatelj predmetne imovine ima mogućnost podnošenja svojeg zahtjeva za povrat izravno poreznim tijelima. Države članice moraju radi poštovanja načela djelotvornosti predvidjeti instrumente i detaljna postupovna pravila potrebna kako bi se navedenom stjecatelju omogućio povrat neopravdano obračunatog poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 41.).

54 U okviru predmeta u glavnom postupku valja navesti da, s jedne strane, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je prodavatelj koji je isporučio prenosivi hangar iz glavnog postupka u postupku stečaja, što bi moglo upućivati na to da je pretjerano otežano ili nemoguće da T. Farkas dobije povrat PDV-a koji mu je taj prodavatelj neopravdano obračunao. S druge strane, na temelju odluka mađarske porezne uprave, utvrđeno je da je T. Farkas odgovaran za plaćanje tog PDV-a u državnu blagajnu, iako ga je platio navedenom prodavatelju. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri može li T. Farkas dobiti povrat nedugovanog poreza od tog istog prodavatelja.

55 Nadalje, valja dodati da prema navodima suda koji je uputio zahtjev u predmetnom slučaju nema nikakvih indicija o utaji poreza te je prodavatelj koji je izdao račun iz glavnog postupka platio PDV u državnu blagajnu, tako da potonja nije pretrpjela štetu zbog toga što je taj račun pogrešno izdan na temelju općeg poreznog sustava umjesto sustava obrnute porezne obveze.

56 U tim okolnostima T. Farkasu, kao stjecatelju predmetne imovine, mora biti omogućeno podnošenje zahtjeva za povrat izravno poreznom tijelu ako povrat neopravdano obračunatog PDV-a postane nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju insolventnosti tog prodavatelja.

57 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da se odredbe Direktive 2006/112 i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti moraju tumačiti na način da im se ne protivi to da u situaciji poput one u glavnom postupku stjecatelj imovine bude lišen prava na odbitak PDV-a koji je neopravdano platio prodavatelju na temelju računa izdanog primjenom pravila o općem sustavu PDV-a, iako relevantna transakcija podliježe mehanizmu obrnute porezne obveze, kad je prodavatelj platio navedeni porez u državnu blagajnu. Ta načela ipak zahtijevaju da stjecatelj imovine ima mogućnost podnošenja svojeg zahtjeva za povrat izravno poreznim tijelima, pod uvjetom da prodavateljev povrat neopravdano obračunatog PDV-a stjecatelju imovine postane nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju prodavateljeve insolventnosti.

Drugo pitanje

58 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo proporcionalnosti tumačiti na način da mu se protivi to da u situaciji poput one u glavnom postupku nacionalna porezna tijela izreknu poreznom obvezniku, koji je kupio robu čija isporuka podliježe sustavu obrnute porezne obveze, poreznu sankciju u visini 50 % iznosa PDV-a koji je dužan platiti poreznoj upravi, kad potonja nije pretrpjela gubitak poreznih prihoda i kad ne postoji indicija utaje poreza.

59 Valja podsjetiti da su, u nedostatku usklađenosti zakonodavstva Unije u području sankcija primjenjivih na slučajeve neispunjenja uvjeta iz režima uvedenog tim zakonodavstvom, države članice i dalje nadležne odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te, sukladno tomu, i načelo proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presude od 7. prosinca 2000., de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, t. 20. i od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 50.).

60 Takve sankcije ne smiju prekoračivati ono što je nužno za postizanje ciljeva osiguranja pravilne naplate poreza i izbjegavanja utaje. Valja podsjetiti da, kako bi se ocijenilo je li sankcija usklađena s načelom proporcionalnosti, treba uzeti u obzir osobito narav i ozbiljnost povrede koja se tom sankcijom kažnjava kao i načine utvrđivanja njezina iznosa (vidjeti u tom smislu presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 65. do 67. i od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, t. 38.).

61 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni prelazi li iznos sankcije ono što je nužno za postizanje ciljeva navedenih u prethodnoj točki (presuda od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, t. 39.), tom sudu valja pružiti određene elemente iz predmeta u glavnom postupku na temelju kojih on može utvrditi je li sankcija koja je izrečena T. Farkasu na temelju Zakona o zakoniku o poreznom postupku u skladu s načelom proporcionalnosti.

62 U tom pogledu, čini se da takva sankcija može potaknuti porezne obveznike da slučaj nedostatnog plaćanja poreza što je brže moguće usklade s pravilima i stoga ostvare cilj osiguranja pravilne naplate tog poreza.

63 Prema članku 170. stavku 1. tog zakona, iznos sankcije u pravilu je 50 % iznosa PDV-a koji je porezni obveznik dužan platiti poreznoj upravi. Članak 171. stavak 1. tog istog zakona određuje da se stopa novčane kazne može po službenoj dužnosti ili na zahtjev sniziti ili novčana kazna u potpunosti opozvati ako postoje okolnosti koje se mogu smatrati izvanrednima i na temelju kojih je moguće zaključiti da je, među ostalim, porezni obveznik koji je odgovoran za porezni dug postupio s razboritošću koja se od njega može očekivati u predmetnoj situaciji. Ta odredba također predviđa da se novčana kazna snižava uzimanjem u obzir svih okolnosti slučaja, osobito visine poreznog duga, okolnosti njegova nastanka, ozbiljnosti i učestalosti nezakonitog ponašanja poreznog obveznika.

64 Kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u točki 63. svojeg mišljenja, ta pravila utvrđivanja navedene sankcije u načelu osiguravaju da ona ne prelazi ono što je nužno za postizanje ciljeva pravilne naplate poreza i izbjegavanja utaje.

65 Kad je riječ o proporcionalnosti sankcije izrečene T. Farkasu u okviru glavnog postupka, u pogledu naravi i ozbiljnosti povrede o kojoj je riječ u glavnom postupku valja utvrditi, kao što je to Komisija učinila u pisanim očitovanjima podnesenima Sudu, da se ta povreda sastoji od pogreške u vezi s primjenom mehanizma PDV-a koja odgovara povredi administrativne naravi i koja, s obzirom na činjenične elemente koji proizlaze iz spisa kojim Sud raspolaže, s jedne strane, nije poreznoj upravi nanijela nikakav gubitak prihoda te je, s druge strane, karakterizira nepostojanje indicija o utaji.

66 U tim se okolnostima izricanje sankcije T. Farkasu u visini 50 % iznosa PDV-a primjenjivog na predmetnu transakciju čini neproporcionalnim, što je na nacionalnom sudu da provjeri.

67 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti na način da se načelo proporcionalnosti mora tumačiti tako da mu se protivi to da u situaciji poput one u glavnom postupku nacionalna porezna tijela nalože poreznom obvezniku koji je kupio robu čija isporuka podliježe sustavu obrnute porezne obveze poreznu sankciju u visini 50 % iznosa PDV-a koji je dužan platiti poreznoj upravi, ako potonja nije pretrpjela gubitak poreznih prihoda i ne postoji indicija utaje poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

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

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 199. stavak 1. točku (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tumačiti na način da se primjenjuje na isporuku nepokretne imovine koju prodaje dužnik prema presudi u okviru prisilne prodaje.**

2. **Odredbe Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi to da u situaciji poput one u glavnom postupku stjecatelj imovine bude lišen prava na odbitak PDV-a koji je neopravdano platio prodavatelju na temelju računa izdanog primjenom pravila o općem sustavu PDV-a, iako relevantna transakcija podliježe mehanizmu obrnute porezne obveze, kad je prodavatelj platio navedeni porez u državnu blagajnu. Ta načela ipak zahtijevaju da stjecatelj imovine ima mogućnost podnošenja svojeg zahtjeva za povrat izravno poreznim tijelima, pod uvjetom da prodavateljev povrat neopravdano obračunatog PDV-a stjecatelju imovine postane nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju prodavateljeve insolventnosti.**

3. **Načelo proporcionalnosti mora se tumačiti tako da mu se protivi to da u situaciji poput one u glavnom postupku nacionalna porezna tijela nalože poreznom obvezniku koji je kupio robu čija isporuka podliježe sustavu obrnute porezne obveze poreznu sankciju u visini 50 % iznosa PDV-a koji je dužan platiti poreznoj upravi, ako potonja nije pretrpjela gubitak poreznih prihoda i ne postoji indicija utaje poreza, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.**

Potpisi