Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (drugo vijeće, u sastavu od pet sudaca)

3. lipnja 2026.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav PDV-a – Direktiva 2006/112/EZ – Ispravak neosnovano obračunanog PDV-a – Transakcije koje se odnose na razdoblje zaključeno poreznim nadzorom – Nacionalni propis koji uvjetuje pokretanje novog nadzora novom činjenicom koju istakne porezni obveznik – Načelo djelotvornosti – Načelo porezne neutralnosti – Proporcionalnost”

U predmetu T-198/25,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 19. veljače 2025., koju je Sud zaprimio 4. ožujka 2025., u postupku

G Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

OPĆI SUD (drugo vijeće u sastavu od pet sudaca),

u sastavu: N. Półtorak, predsjednica, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (izvjestitelj) i I. Dimitrakopoulos, suci,

nezavisna odvjetnica: M. Brkan,

tajnik: A. Juhász-Tóth, administratorica,

uzimajući u obzir to da je Sud 25. ožujka 2025., na temelju članka 50.b trećeg stavka Statuta Suda Europske unije, proslijedio zahtjev za prethodnu odluku Općem sudu,

uzimajući u obzir to da je riječ o području iz članka 50.b prvog stavka točke (a) Statuta Suda Europske unije i da ne postoje neovisna pitanja tumačenja u smislu članka 50.b drugog stavka navedenog statuta,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

nakon rasprave održane 17. prosinca 2025.,

* Jezik postupka: mađarski

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za G, A. Németh, *ügyvéd*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i R. Kissné Berta, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, M. Herold i A. Sipos, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 167., 168., 179., 180., 183., 250. i 252. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., u daljnjem tekstu „Direktiva o PDV-u”) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120. i ispravak SL 2026./90049, L) kao i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva G Kft. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) u vezi s ispravkom poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je to društvo neosnovano obračunalo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 203. Direktive o PDV-u predviđeno je:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu.”

Mađarsko pravo

4 Članak 54. stavak 5. az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényja (Zakon br. CL iz 2017. o općem poreznom postupku) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) određuje:

„Nakon početka nadzora, porezi i proračunske potpore nad kojima se provodi nadzor ne mogu se ispraviti samoispravkom za razdoblje koje se nadzire. Porezni obveznik ne može ispraviti poreze i proračunske potpore koje je *a posteriori* utvrdila porezna uprava. Ispravak koji se odnosi na poreze, proračunske potpore i razdoblje koje se nadzire smatra se samoispravkom izvršenim prije početka nadzora ako je porezni obveznik podnio (poštom) prijavu samoispravka poreznoj upravi najkasnije dan prije prethodne obavijesti o nadzoru ili, ako to nije moguće, dostave naloga ili, ako to nije moguće, njegove predaje.”

5 Članak 89. stavak 2. az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényja (Zakon br. CLI iz 2017. o uređenju porezne uprave) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) određuje:

„U zakonom utvrđenim uvjetima nadzor se može provesti čak i za razdoblje zaključeno nadzorom (ponovna provedba nadzora).”

6 Članak 92. Zakona o uređenju porezne uprave glasi kako slijedi:

„Nadzor u pogledu poreza ili proračunske potpore za razdoblje zaključeno nadzorom može se ponovno provesti

[…]

b) na zahtjev poreznog obveznika, ako bi se zbog pojašnjenja novih činjenica ili okolnosti koje je istaknuo porezni obveznik izmijenilo mišljenje doneseno u okviru prethodnog nadzora, pod uvjetom da porezni obveznik ranije nije raspolagao niti je, postupajući u dobroj vjeri, mogao raspolagati tim novim činjenicama ili okolnostima ili nije bio upoznat s njima niti je, postupajući u dobroj vjeri, to mogao biti,

[…]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 G je društvo osnovano u skladu s mađarskim pravom čija je glavna djelatnost davanje u zakup povratnih i višekratnih pladnjeva i paleta (u daljnjem tekstu: roba o kojoj je riječ) proizvođačima voća, trgovcima na malo, trgovcima na veliko te poduzećima za preradu prehrambenih proizvoda.

8 U okviru djelatnosti navedene u točki 7. ove presude društvo G je primjenjivalo sustav depozitâ na temelju kojeg je nakon isporuke robe o kojoj je riječ svojim klijentima naplaćivalo troškove depozita kako bi mu oni vratili isporučenu robu u određenom roku. Ako je klijent vratio samo dio te robe, računi koji se odnose na troškove depozita su bili ispravljeni. Ako je klijent vratio svu navedenu robu, ti su računi bili poništeni. Na računima za troškove depozita koje je izdavalo društvo G bio je iskazan PDV.

9 U prethodnim poreznim mišljenjima od 1. lipnja 2015. (u daljnjem tekstu: prethodna porezna mišljenja) Nemzetgazdasági Minisztérium (Ministarstvo gospodarstva, Mađarska) smatralo je da transakcije depozita o kojima je riječ nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a i da je, kad je riječ o transakcijama depozita za koje je PDV neosnovano obračunan, društvo G imalo pravo izdati ispravljene račune u kojima se ne navodi PDV i ispraviti svoje prijave PDV-a „samoispravkom”. Društvo G prestalo je iskazivati PDV na svojim računima za troškove depozita nakon 9. studenoga 2015.

10 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Okružna porezna i carinska uprava u Hevesu, u okviru Državne porezne i carinske uprave, Mađarska, u daljnjem tekstu: prvostupanjska porezna uprava) 12. prosinca 2017. pokrenula je nad društvom G porezni nadzor koji se u području PDV-a odnosio na razdoblje od siječnja 2015. do srpnja 2017. (u daljnjem tekstu: razdoblje koje se provjerava). Na temelju primjenjivog nacionalnog propisa, društvo G od početka tog nadzora više nije moglo „samoispravkom” ispraviti svoje prijave PDV-a za to razdoblje.

11 Odlukom od 19. srpnja 2018. prvostupanjska porezna uprava je zaključila porezni nadzor, a da nije donijela mišljenje u području PDV-a. Budući da društvo G nije podnijelo žalbu protiv te odluke, ona je postala pravomoćna 22. kolovoza 2018. Stoga je razdoblje koje se provjerava, na temelju primjenjivog nacionalnog propisa, trebalo smatrati „razdobljem zaključenim nadzorom”.

12 Društvo G zatražilo je 13. studenoga 2020. od prvostupanjske porezne uprave provođenje novog nadzora PDV-a za razdoblje koje se provjerava. U prilog svojem zahtjevu društvo se osobito pozvalo na prethodna porezna mišljenja te je navelo da je nakon završetka prethodnog poreznog nadzora utvrdilo da određeni ispravljeni računi troškova depozita koje je izdalo nisu bili uključeni u prijave PDV-a za razdoblje koje se provjerava, a da su drugi izdani tek nakon početka navedenog nadzora. Društvo je smatralo da bi, na temelju tako iznesenih dokaza, trebalo imati pravo na povrat PDV-a za to razdoblje u kontekstu novog nadzora.

13 Odlukom od 26. studenoga 2020. prvostupanjska porezna uprava odbila je zahtjev za novi nadzor, a da pritom nije ispitala meritum, smatrajući da nisu ispunjeni uvjeti predviđeni člankom 92. točkom (b) Zakona o uređenju porezne uprave. Smatrala je da prethodna porezna mišljenja ne predstavljaju nove činjenice ili nove okolnosti u smislu te odredbe koje opravdavaju novi porezni nadzor jer je društvo G imalo mogućnost provesti „samoispravak” PDV-a prije prethodnog poreznog nadzora, nakon što su donesene te odluke. Isto tako, smatrala je da računi koji nisu uključeni u prijave PDV-a za razdoblje koje se provjerava ne predstavljaju takve nove činjenice ili takve nove okolnosti, s obzirom na to da su popratni dokumenti u vezi s tim računima već bili na raspolaganju društvu G tijekom prethodnog poreznog nadzora.

14 Odlukom od 18. siječnja 2021. žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave potvrdio je, bez ispitivanja merituma, odluku prvostupanjske porezne uprave. Osobito je istaknuo da je, između donošenja prethodnih poreznih mišljenja 1. lipnja 2015. i početka prethodnog poreznog nadzora, 12. prosinca 2017., društvo G imalo mogućnost ispraviti PDV koji je neosnovano obračunan „samoispravkom”.

15 Društvo G podnijelo je tužbu protiv odluke od 18. siječnja 2021. Fővárosi Törvényszéku (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), sudu koji je uputio zahtjev, ističući da se tom odlukom povređuju načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti. Društvo je osobito tvrdilo da su se ispravci koje je namjeravalo provesti odnosili na razdoblje za koje rok zastare još nije istekao i da nije moglo osporiti svoje oporezivanje PDV-om u zakonskom roku jer u to vrijeme nije raspolagalo dokumentima kojima se opravdava ispravak.

16 Sud koji je uputio zahtjev dovodi u pitanje usklađenosti s pravom Europske unije uvjeta predviđenih člankom 92. točkom (b) Zakona o uređenju porezne uprave koje mora ispuniti zahtjev za novi porezni nadzor za razdoblje zaključeno nadzorom.

17 Taj sud ističe da se, na temelju članka 92. točke (b) navedenog zakona, novi nadzor može provesti samo ako porezni obveznik iznese novu činjenicu ili okolnost koja dovodi do izmjene mišljenja donesenog u okviru prethodnog nadzora, a koja prethodno nije bila na raspolaganju i nije mogla biti na raspolaganju poreznom obvezniku u dobroj vjeri ili s kojom prethodno nije bio upoznat i nije mogao biti upoznat porezni obveznik u dobroj vjeri. Dodaje da se, prema tumačenju žalbenog odjela Državne porezne i carinske uprave, na takvu novu činjenicu ili na takvu novu okolnost može valjano pozvati samo u slučaju kada je porezni obveznik, zbog vanjske okolnosti i bez svoje krivnje, tek naknadno mogao izvršiti potrebne ispravke.

18 U tim je okolnostima Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članke 167., 168., 179., 180., 183., 250. i 252. [Direktive o PDV-u], kao i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis ili odredba – u ovom slučaju članak 92. točka (b) [Zakona o uređenju porezne uprave] – ili tumačenje i primjena tog propisa ili odredbe na način da je, za razdoblje zaključeno poreznim nadzorom, neosnovano obračunan [PDV] moguće ispraviti i vratiti samo ako postoje nove činjenice ili okolnosti kojima porezni obveznik ranije nije raspolagao niti je, postupajući u dobroj vjeri, njima mogao raspolagati ili s kojima porezni obveznik nije bio upoznat niti je, postupajući u dobroj vjeri, to mogao biti, neovisno o tome što nije postojao rizik gubitka poreznih prihoda jer se u državni proračun uplatio neosnovano obračunan porez koji se želi ispraviti?”

O prethodnom pitanju

19 Uvodno, kao prvo, treba podsjetiti na okolnost da to što je nacionalni sud formalno sastavio svoj zahtjev za prethodnu odluku pozivajući se na određene odredbe prava Unije ne sprečava Sud Europske unije da tom sudu pruži sve elemente tumačenja koji bi mogli biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se pred njim vodi, bez obzira na to je li se nacionalni sud na njih pozvao u svojim pitanjima. U tom je smislu na Sudu Europske unije da iz svih podataka koje je dostavio nacionalni sud, a osobito iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, izvede one dijelove prava Unije koje je potrebno tumačiti uzimajući u obzir predmet spora (presuda od 14. veljače 2019., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, t. 28.).

20 U ovom slučaju, prema navodima iz odluke kojom se upućuje zahtjev, glavni postupak se odnosi samo na zahtjev za ispravak neosnovano obračunanog PDV-a. Međutim, sud koji je uputio zahtjev u svojem pitanju upućuje na članke 167., 168., 179., 180. i 183. Direktive o PDV-u, koji se odnose na pravo na odbitak PDV-a, kao i na članke 250. i 252. te direktive, kojima se predviđa obveza poreznog obveznika da podnese prijave PDV-a i kojima se uređuje pravo država članica u pogledu rokova za ispunjenje te obveze. Budući da se glavni postupak ne odnosi na te aspekte i da se u odluci kojom se upućuje zahtjev ne navode razlozi zbog kojih se traži tumačenje tih odredbi, Opći sud nije dužan odlučiti o potonjima.

21 Drugo, u skladu sa sudskom praksom Suda, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj je porezni obveznik platio iznos koji odgovara neosnovano obračunanom PDV-u i za koji je nastao porezni dug prema članku 203. Direktive o PDV-u, u načelu je na izdavatelju računa da provede njegov ispravak, pri čemu su, s obzirom na to da se u Direktivi o PDV-u ne predviđa nijedna odredba o sravnjivanju neosnovano obračunanog PDV-a, u načelu države članice dužne odrediti pretpostavke pod kojima se može sravniti neosnovano obračunan PDV (vidjeti presudu od 13. ožujka 2025., Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, t. 35. i navedena sudska praksa).

22 Točnije, kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, na državama članicama je da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost ispravljanja svakog poreza koji je neosnovano obračunan kada izdavatelj računa dokaže svoju dobru vjeru (vidjeti presudu od 13. ožujka 2025., Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, t. 36. i navedenu sudsku praksu) ili kada je on na vrijeme u potpunosti uklonio rizik gubitka poreznih prihoda (vidjeti, u tom smislu, presudu od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

23 Što se tiče odnosa između dvaju uvjeta spomenutih u točki 22. ove presude, Sud je presudio da, kada je osoba koja je ispostavila račun u potpunosti i na vrijeme uklonila rizik gubitka poreznih prihoda, države članice ne mogu sravnjivanje PDV-a uvjetovati dobrom vjerom osobe koja je ispostavila navedeni račun (vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 28.).

24 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz samog teksta prethodnog pitanja, sud koji je uputio zahtjev to je pitanje formulirao polazeći od pretpostavke prema kojoj je rizik od gubitka poreznih prihoda uklonjen u glavnom postupku.

25 Budući da je Opći sud dužan uzeti u obzir činjenični i pravni okvir unutar kojeg su postavljena prethodna pitanja, kako je određen odlukom kojom se upućuje zahtjev (vidjeti, u tom smislu, presudu od 17. ožujka 2022., Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, t. 92. i navedenu sudsku praksu), nije na Općem sudu da preispituje ispravnost ocjene suda koji je uputio zahtjev iznesene u točki 24. ove presude.

26 Kao treće, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev i pojašnjenja pruženih na raspravi pred Općim sudom, nacionalna odredba na koju se odnosi prethodno pitanje, odnosno članak 92. točka (b) Zakona o uređenju porezne uprave, predviđa postupovne uvjete pod kojima porezni obveznik može ostvariti svoje pravo na ispravak PDV-a za razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora.

27 Sukladno članku 92. stavku (b) Zakona o uređenju porezne uprave, za razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora ispravak PDV-a moguć je u okviru novog poreznog nadzora, čije je pokretanje ipak uvjetovano time da se porezni obveznik mora pozvati na novu činjenicu ili okolnost koja dovodi do izmjene mišljenja donesenog u okviru prethodnog poreznog nadzora, s kojom prije nije bio upoznat ili mu nije bila na raspolaganju ili s kojom porezni obveznik u dobroj vjeri nije mogao biti upoznat ili mu nije mogla biti na raspolaganju.

28 Konkretnije, kad je riječ o pojmu „dobra vjera” predviđenom navedenom odredbom i kao što su to potvrdile sve zainteresirane stranke koje su sudjelovale na raspravi pred Općim sudom, taj se pojam ne odnosi na pitanje je li porezni obveznik postupao u dobroj vjeri kada je izdao račun u kojem je pogrešno iskazan PDV, nego na pitanje je li porezni obveznik koji se poziva na novi dokaz kako bi ishodio pokretanje novog poreznog nadzora prethodno mogao biti upoznat s tim elementom ili njime raspolagati. Iz toga slijedi da uvjet dobre vjere predviđen nacionalnom odredbom na koju se odnosi prethodno pitanje ne odgovara pojmu „dobra vjera” u smislu sudske prakse navedene u točki 23. ove presude.

29 S obzirom na prethodno navedeno, valja smatrati da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u kao i načela djelotvornosti, porezne neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji ostvarivanje prava na ispravak neosnovano obračunanog PDV-a za razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora uvjetuje podnošenjem novog dokaza koji može dovesti do izmjene mišljenja tog nadzora, i to čak i ako ne postoji rizik od gubitka poreznih prihoda.

30 Da bi se odgovorilo na to pitanje, treba podsjetiti na to da su, u nedostatku propisa Unije u području zahtjeva za povrat poreza, detaljna postupovna pravila namijenjena zaštiti pravâ koja pojedinci uživaju na temelju prava Unije određena u nacionalnom pravnom poretku svake države članice, sukladno načelu postupovne autonomije država članica, pri čemu uvjeti pod kojima se ti zahtjevi mogu ostvarivati moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno ne

smiju biti nepovoljniji od onih koji uređuju slične prigovore utemeljene na odredbama unutarnjeg prava niti smiju biti uređeni tako da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje pravâ koja se dodjeljuju pravnim poretkom Unije (vidjeti presudu od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

31 Što se tiče načela djelotvornosti, na koje se odnose pitanja suda koji je uputio zahtjev, Sud je već presudio da je mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat PDV-a bez ikakvog vremenskog ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika, s obzirom na njegova prava i obveze prema poreznoj upravi, ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje. U tom pogledu, iz sudske prakse osobito proizlazi da načelo djelotvornosti nije povrijeđeno ako porezni obveznik, na temelju postupovnih pravila predviđenih nacionalnim pravom, raspolaže razumnim razdobljem za ostvarivanje svojih prava, nakon kojeg to ostvarivanje više nije moguće, u interesu pravne sigurnosti, kojim se istodobno štite porezni obveznik i uprava o kojima je riječ. Naime, postojanje takvih vremenskih ograničenja nije takvo da bi praktički učinilo nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije, čak i ako njihova primjena može dovesti do djelomičnog ili potpunog odbijanja podnesenog pravnog sredstva (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 32. te navedenu sudsku praksu).

32 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da ocijeni usklađenost nacionalnih postupovnih odredbi s načelom djelotvornosti s obzirom na sve okolnosti predmeta u glavnom postupku. Opći sud mu ipak može pružiti korisne upute u tom smislu (vidjeti, u tom smislu, presudu od 12. veljače 2015., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

33 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da se pitanje čini li nacionalna postupovna odredba nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava povjerenih pojedincima pravom Unije mora analizirati uzimajući u obzir mjesto te odredbe u cjelokupnom postupku, njegovo odvijanje i osobitosti pred različitim nacionalnim sudovima (vidjeti presudu od 14. veljače 2019., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

34 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da, u skladu s nacionalnim propisom koji se primjenjuje u glavnom postupku, porezni obveznik može ispraviti neosnovano obračunan PDV podnošenjem prijave „samoispravka” u tu svrhu. Točno je da se od trenutka pokretanja poreznog nadzora koji se odnosi na određeno razdoblje „samoispravak” više ne može provesti za to razdoblje, čak i ako rok zastare za traženje povrata tog PDV-a još nije istekao.

35 Međutim, kao što je to sud koji je uputio zahtjev pojasnio u svojem odgovoru na zahtjev za pojašnjenje Općeg suda, s jedne strane, porezni obveznik na temelju primjenjivog nacionalnog propisa ima mogućnost ishoditi ispravak neosnovano obračunanog PDV-a za razdoblje koje je predmet poreznog nadzora podnošenjem ispravljenih računa tijekom tog nadzora. S druge strane, taj porezni obveznik također može dobiti takav ispravak podnošenjem tih računa u okviru žalbe protiv odluke o zaključenju poreznog nadzora.

36 U tom pogledu, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da je društvo G, s obzirom na primjenjive nacionalne propise, prije pokretanja poreznog nadzora imalo više od dvije i pol godine za ispravak PDV-a koji je neosnovano obračunan putem „samoispravka”. Osim toga, porezni nadzor, tijekom kojeg je taj porezni obveznik također mogao dobiti ispravak PDV-a podnošenjem ispravljenih računa, produžio se na razdoblje dulje od sedam mjeseci. Osim toga, društvo G raspolagalo je dodatnim rokom za dobivanje tog ispravka podnošenjem takvih računa u okviru eventualne žalbe protiv odluke o zaključenju poreznog nadzora.

37 Iz toga slijedi, s jedne strane, da je dotični porezni obveznik imao na raspolaganju razdoblje dulje od tri godine tijekom kojeg je mogao zahtijevati ispravak neosnovano obračunanog PDV-a. Takav je rok, u načelu, razuman u svjetlu načela djelotvornosti (vidjeti, po analogiji, presudu od 15. prosinca 2011., Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, t. 25).

38 S druge strane, ništa u spisu kojim raspolaže Opći sud ne upućuje na postojanje posebnih okolnosti koje su objektivno spriječile dotičnog poreznog obveznika da ishodi ispravak PDV-a o kojem je riječ. U tom pogledu, društvo G je u biti samo tvrdilo da je broj računa koje je trebalo ispraviti bio velik. Međutim, sama ta okolnost nije takva da ga spriječi da zatraži ispravak PDV-a tijekom razdoblja navedenog u točki 37. ove presude.

39 Stoga, u okolnostima poput onih predmeta u glavnom postupku, u kojima porezni obveznik ima dovoljno vremena za ispravak neosnovano obračunanog PDV-a prije pokretanja poreznog nadzora, tijekom tog nadzora ili u okviru žalbe protiv odluke o njegovu zaključenju, primjena nacionalnog propisa poput onog na koji se odnosi prethodno pitanje, iako može dovesti do nemogućnosti dobivanja ispravka tog PDV-a u okviru novog poreznog nadzora, ne može učiniti praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava na ispravak PDV-a.

40 To utvrđenje nije dovedeno u pitanje okolnošću prema kojoj rok zastare za transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku još nije istekao u trenutku podnošenja zahtjeva za novi porezni nadzor. Naime, sama činjenica da nacionalni propis, osim općeg roka zastare, predviđa i druga postupovna pravila kojima se uređuje ostvarivanje prava na ispravak PDV-a nije protivna načelu djelotvornosti, pod uvjetom da primjena navedenih pravila ne čini praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje tog prava, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 31. ove presude.

41 U tom pogledu, iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da, na temelju primjenjivog nacionalnog propisa, pokretanje poreznog nadzora za određeno razdoblje mijenja, neovisno o roku zastare, načine na koje porezni obveznik može dobiti ispravak PDV-a za to razdoblje. Stoga takav ispravak više nije moguć „samoispravkom”, već porezni obveznik mora od porezne uprave zahtijevati da u okviru navedenog poreznog nadzora uzme u obzir ispravljene račune, u okviru eventualne žalbe protiv odluke o njegovu zaključenju ili u okviru novog poreznog nadzora, čije pokretanje ipak podliježe uvjetima predviđenima nacionalnom odredbom na koju se odnosi prethodno pitanje.

42 Primjena postupovnih pravila navedenih u točki 41. ove presude, koja postoje neovisno o općem roku zastare, ne može, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, učiniti praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava na ispravak PDV-a, s obzirom na to da je, kao što je to utvrđeno u točki 37. ove presude, razdoblje tijekom kojeg je porezni obveznik mogao dobiti taj ispravak – prije pokretanja poreznog nadzora, tijekom njega ili u okviru žalbe protiv odluke o njegovu zaključenju – u načelu bilo razumno.

43 Isto tako, mišljenja navedena u točki 39. ove presude nisu dovedena u pitanje presudama od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283) i od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Rješenja usvojena u tim presudama odnosila su se na situacije koje karakterizira činjenica da je porezni obveznik imao vrlo kratak rok ili razdoblje za ostvarivanje svojih prava (vidjeti, u tom smislu, presude od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 41., i od 2. srpnja 2020., C-835/18, EU:C:2020:520, t. 34.). Kao što je to navedeno u točki 36. ove presude, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni

obveznik imao je mnogo dulje razdoblje za ostvarivanje svojeg prava na ispravak neosnovano obračunanog PDV-a, kako prije pokretanja poreznog nadzora tako i tijekom njega i u okviru žalbe protiv odluke o njegovu zaključenju.

44 Osim toga, kad je riječ o načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti, na koja se također odnosi prethodno pitanje, valja podsjetiti, s jedne strane, na to da načelo porezne neutralnosti nije pravilo primarnog prava, nego načelo tumačenja koje treba primijeniti istodobno s drugim načelima, među kojima je i načelo pravne sigurnosti (vidjeti presudu od 7. srpnja 2022., X, C-194/21, EU:C:2022:535, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

45 Slijedom toga, načelo porezne neutralnosti ne može samo po sebi za posljedicu imati to da omogućava poreznom obvezniku ispravak neosnovano obračunanog PDV-a u situaciji u kojoj nije ostvario svoje pravo na takav ispravak u skladu s postupovnim pravilima predviđenima nacionalnim pravom, ako ta pravila ne mogu učiniti praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje tog prava (vidjeti, u tom smislu i po analogiji, presudu od 7. srpnja 2022., X, C-194/21, EU:C:2022:535, t. 50.).

46 S druge strane, točno je da je Sud presudio da, čak i ako zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a proizlazi iz vlastitog nemara poreznog obveznika, dotična država članica mora upotrijebiti sredstva koja, iako omogućuju djelotvorno ostvarivanje cilja nacionalnog propisa, što je moguće manje utječu na načela utvrđena zakonodavstvom Unije, poput načela neutralnosti PDV-a i da je, uzimajući u obzir mjesto koje u zajedničkom sustavu PDV-a pripada tom načelu, sankcija u obliku apsolutnog odbijanja prava na povrat PDV-a koji je pogrešno iskazan na računu i neopravdano plaćen neproporcionalna (vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 36. i 37. te navedenu sudsku praksu).

47 Međutim, iako primjena nacionalnog propisa poput onog na koji se odnosi prethodno pitanje može u određenim slučajevima dovesti do odbijanja prava na povrat PDV-a u okviru novog poreznog nadzora, ostaje činjenica da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, poreznom obvezniku nije uskraćena mogućnost da stvarno ostvari to pravo prije pokretanja prethodnog poreznog nadzora, tijekom tog nadzora i u okviru žalbe protiv odluke o njegovu zaključenju. Navedena se primjena stoga ne može smatrati apsolutnim odbijanjem prava na povrat PDV-a koji je pogrešno iskazan na računu koje bi bilo neproporcionalno u odnosu na cilj koji se sastoji od jamčenja poštovanja načela pravne sigurnosti, kako je navedeno u točki 31. ove presude.

48 S obzirom na prethodno navedeno, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u kao i načela djelotvornosti, porezne neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji ostvarivanje prava na ispravak neosnovano obračunanog PDV-a za razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora uvjetuje podnošenjem novog dokaza koji može dovesti do izmjene mišljenja tog nadzora, i to čak i ako ne postoji rizik od gubitka poreznih prihoda, pod uvjetom da dotični porezni obveznik može učinkovito ostvariti svoje pravo na ispravak tijekom razumnog razdoblja.

Troškovi

49 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 Općem sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga,

OPĆI SUD (drugo vijeće, u sastavu od pet sudaca)

presuđuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti

treba tumačiti na način da:

im se ne protivi nacionalni propis koji ostvarivanje prava na ispravak neosnovano obračunanog poreza na dodanu vrijednost za razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora uvjetuje podnošenjem novog dokaza koji može dovesti do izmjene mišljenja tog nadzora, i to čak i ako ne postoji rizik od gubitka poreznih prihoda, pod uvjetom da dotični porezni obveznik može učinkovito ostvariti svoje pravo na ispravak tijekom razumnog razdoblja.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu, 3. lipnja 2026.

Potpisi