



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
izneseno 10. studenoga 2016.¹

Predmet C-564/15

Tibor Farkas

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

**(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Sud za upravne i radne sporove u Kecskemétu, Mađarska))**

„Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Sustav obrnute porezne obveze – Članak 199. stavak 1. točka (g) – Odluka poreznih tijela kojima se utvrđuje „porezna razlika“ koju je dužan platiti primatelj robe – Nemogućnost odbitka pretporeza – Izricanje novčane kazne – Proporcionalnost novčane kazne“

I – Uvod

1. T. Farkas (u daljnjem tekstu: tužitelj) kupio je na dražbi prenosivi hangar od insolventnog društva (u daljnjem tekstu: prodavatelj). Tužitelj je platio kupoprodajnu cijenu kao i iznos PDV-a koji je prodavatelj obračunao na tu isporuku. Naknadno je zatražio da mu se taj iznos odbije u prijavi PDV-a. Međutim, porezna tijela su navela da je na transakciju trebalo primijeniti sustav obrnute porezne obveze. Prema tom sustavu, tužitelj je bio dužan platiti PDV tijelima vlasti. Porezna tijela su stoga od njega zatražila to plaćanje i uz to mu izrekla novčanu kaznu u iznosu 50% dugovanog poreza.

2. Sud koji je uputio zahtjev pita Sud jesu li takve odluke poreznih tijela u skladu s Direktivom 2006/112/EZ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).²

3. Međutim, prije izvršenja bilo kakve ocjene, potrebno je razmotriti preliminarno pitanje. To preliminarno pitanje koje je slučajno otvoreno pitanjima suda koji je uputio zahtjev odnosi se na pravilnu primjenu članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u i klasifikaciju isporuke u ovom predmetu kao pokretne ili nepokretne imovine.

1 – Izvorni jezik: engleski

2 – Direktiva 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.)

II – Mjerodavno pravo

A – Pravo Unije

4. Članak 193. Direktive o PDV-u, primjenjiv na činjenično stanje iz glavnog postupka, predviđa da je „svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202., u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba“.

5. Članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u 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 obvezne prodaje drugoj osobi“.

6. Članak 226. stavak 11. Direktive o PDV-u određuje da ako je kupac dužan plaćati PDV, na računima koji se izdaju u svrhu PDV-a potrebni su samo sljedeći podaci: „pozivanje na važeću odredbu ove direktive ili odgovarajuću nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu da je isporuka robe ili usluga izuzeta ili da za njih vrijedi postupak obrnute porezne obveze“.

B – Nacionalno pravo

7. U članku 142. stavku 1. Zakona CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) predviđeno je da „porez plaća porezni obveznik primatelj robe ili usluga [...] (g) u slučaju isporuke kapitalnih dobara poduzeća, i isporuke druge robe ili usluga s tržišnom vrijednošću od 100 000 HUF u vrijeme isporuke, ako je porezni obveznik koji isporučuje robu ili pruža usluge u postupku likvidacije ili kojem drugom sličnom postupku insolventnosti u kojem je konačno utvrđena njegova nesposobnost za plaćanje“.

8. Ako se članak 142. stavak 1. točka (g) primjenjuje na transakciju, tada će, u skladu s člankom 142. stavkom 7. Zakona o PDV-u „dobavljač robe ili pružatelj usluga izdati račun u kojem nije naveden [...] iznos izlaznog PDV-a [...]“.

9. Prema članku 169. točki (n) Zakona o PDV-u, kada PDV plaća kupac, na računima će biti navedeno „rfordított adózás“ (postupak obrnute porezne obveze).

III – Činjenice, glavni postupak i prethodna pitanja

10. Tužitelj je kupio prenosivi hangar na elektroničkoj dražbi, putem obvezne prodaje prodavateljeve imovine koju su organizirala porezna tijela.

11. Prodavatelj je izdao račun u skladu s pravilima općeg sustava PDV-a, u kojem je 26. studeni 2012. bio naveden kao datum isporuke. U odluci kojom je upućeno prethodno pitanje navedeno je da je tužitelj platio kupoprodajnu cijenu koja uključuje PDV (u daljnjem tekstu: prvi iznos PDV-a). Potom je u prijavi PDV-a zatražio odgovarajući odbitak PDV-a.

12. Međutim, kad je Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (porezni ured Bačko-kiškunske županije; u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) izvršio inspekcijski pregled tužiteljevih računa, utvrdio je da se trebao primijeniti sustav obrnute porezne obveze iz članka 142. stavka 1. točke (g) Zakona o PDV-u. Posljedično tomu, PDV na transakciju trebao je platiti tužitelj kao kupac hangara. Prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je da je tužitelj bio obveznik plaćanja „porezne razlike“ u iznosu od 744 000 mađarskih forinti (HUF). Prema tom tijelu, taj je iznos odgovarao PDV-u koji se trebao platiti na tu transakciju u skladu sa sustavom obrnute porezne obveze (u daljnjem tekstu: drugi iznos PDV-a). Prvostupanjsko porezno tijelo odbilo je tužiteljev zahtjev za povrat tog iznosa te mu odredilo novčanu kaznu u iznosu od 372 000 HUF.

13. Tu odluku potvrdilo je drugostupanjsko porezno tijelo, Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (porezni ured regije Južni Alföld; u daljnjem tekstu: tuženik).

14. Tužitelj osporava tu odluku pred Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sud za upravne i radne sporove u Kecskemétu, Mađarska). Tvrdi da se takve odluke nacionalnih poreznih tijela protive pravu Unije. Navodi da ga je tuženik lišio njegova prava na odbitak PDV-a samo zbog pogreške u formi, jer je prodavatelj izdao račun u skladu s općim poreznim sustavom, umjesto sustavom obrnute porezne obveze. Ističe da je prodavatelj platio prvi iznos PDV-a poreznoj upravi. Stoga porezna uprava nije pretrpjela nikakav gubitak te je raspolagala svim potrebnim informacijama za utvrđivanje ispravnog iznosa poreza.

15. Sud koji je uputio zahtjev dijeli neke dvojbe koje je istaknuo tužitelj. Ističe da nema indicija za utaju poreza. Zaključuje da se tumačenje poreznih tijela ne čini proporcionalnim cilju sustava obrnute porezne obveze.

16. U tim je okolnostima Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sud za upravne i radne sporove u Kecskemétiju) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li sukladna odredbama Direktive o PDV-u, osobito načelu proporcionalnosti u odnosu na ciljeve porezne neutralnosti i sprečavanja porezne prijevare, praksa poreznog tijela koja se temelji na odredbama Zakona o PDV-u prema kojoj navedeno tijelo određuje da kupac dobra (ili primatelj usluge) snosi poreznu razliku u slučaju kada prodavatelj dobra (ili pružatelj usluge) izdaje račun u skladu s općim poreznim sustavom za transakciju na koju se primjenjuje obrnuti postupak oporezivanja, te kada riznici prijavljuje i plaća PDV koji se odnosi na navedeni račun, a kupac dobra (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 riznicu i ako nema naznaka postojanja zlouporabe?“

17. Pisana su očitovanja podnijele estonska i mađarska vlada te Komisija. Mađarska vlada i Komisija iznijele su usmena očitovanja na raspravi održanoj 7. rujna 2016.

IV – Ocjena

18. Članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u određuje da se primjenjuje samo na „isporuku nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi“. Primjena ta odredbe se jasno ograničava na *nepokretnu* imovinu.

19. U svojoj odluci kojom je upućeno prethodno pitanje sud koji je uputio zahtjev navodi da je imovina koju je nabavio tužitelj „prenosivi hangar“. Međutim, taj sud ne navodi je li s obzirom na činjenice predmeta o kojem odlučuje, kvalificirao taj hangar kao pokretnu ili nepokretnu imovinu.

20. Razlog zbog kojeg je to pitanje bilo od ograničene važnosti za sud koji je uputio zahtjev mogao bi se razumjeti s obzirom na formulaciju primjenjivog nacionalnog propisa, navedenog u točki 7. ovog mišljenja, koji ne razlikuje pokretnu i nepokretnu imovinu. Ta kvalifikacija je međutim presudna za primjenjivost članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

21. Iako je u konačnici na sudu koji je uputio zahtjev da to utvrdi, pretpostavit ću da je *prenosivi* hangar, kao što njegovo ime upućuje, *pokretna* imovina (A). Potom ću razmotriti malo vjerojatni slučaj u kojem bi prenosivi hangar bio okvalificiran kao nepokretna imovina (B).

A – Kad bi prenosivi hangar bio pokretna imovina

22. Nema sumnje da se članak 199. stavak 1. točke (g) Direktive o PDV-u primjenjuje samo na nepokretnu imovinu.

23. Mađarska vlada je na raspravi potvrdila da je članak 142. stavak 1. točka (g) Zakona o PDV-u namijenjen prenošenju članka 199. stavka 1. točki (g) Direktive o PDV-u³. Također je potvrdila da se članak 142. stavak 1. točka (g) Zakona o PDV-u bez razlike primjenjuje na pokretnu i nepokretnu imovinu.

24. Iz toga slijedi da, kad bi se članak 142. stavak 1. točka (g) Zakona o PDV-u primjenjivao na pokretnu imovinu, pod uvjetom da se prenosivi hangar tako kvalificira, tada bi primjena sustava obrnute porezne obveze prekoračila materijalni doseg primjene članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

25. S time povezano, pitanje je može li država članica na taj način proširiti materijalni doseg primjene članka 199. stavka 1. točke (g). Mislim da ne može, iz sljedećih razloga.

26. Kao prvo, temeljno pravilo o tome tko je obveznik plaćanja PDV-a određeno je člankom 193. Direktive o PDV-u⁴. U njemu je navedeno da PDV plaća porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga.

27. Međutim, u vrijeme činjeničnog stanja iz glavnog postupka tom je odredbom bilo navedeno i da na temelju članka 194. do 199. i članka 202. Direktive o PDV-u porez može biti dužna plaćati i „druga osoba“.

28. Iz toga slijedi da je pravilo o sustavu obrnute porezne obveze utvrđeno tim odredbama iznimka od općeg pravila iz članka 193. Posljedično tomu, opseg tih odredbi potrebno je usko tumačiti⁵. U ovom kontekstu, to znači da se odstupanja od općeg pravila trebaju primijeniti samo kad je to izričito određeno Direktivom o PDV-u.

29. Kao drugo, tumačenje članka 193. u vezi s člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u pokazuje da je utvrđivanje osobe koje je dužna platiti PDV za isporuku nekretnina u postupku obvezne prodaje potpuno usklađeno. Kao što je Sud već pojasnio, članak 199. stavak 1. točka (g) uveden je⁶, zajedno s drugim razlozima primjene sustava obrnute porezne obveze iz članka 199., kako bi se državama članicama omogućila primjena mjera odstupanja; one su bile dodijeljene samo nekim državama članicama kako bi se suzbila utaja i izbjegavanje plaćanja poreza u određenim sektorima ili u odnosu na posebne transakcije⁷.

30. Iz toga proizišlo usklađenje dakle ne omogućuje državama članicama da vlastitom voljom proširuju materijalni doseg primjene iznimke iz članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

3 — Mađarska vlada predložila je da je članak 142. stavak 1. točka (g) Zakona o PDV-u također namijenjen prenošenju članka 199. stavka 1. točke (f) Direktive o PDV-u. Međutim, teško je razumjeti kako je ta odredba relevantna u ovom predmetu jer se članak 199. stavak 1. točka (f) odnosi na „isporuku robe pri odstupanju pridržavanja prava vlasništva cesionaru te izvršavanje prenesenog prava od strane cesionara“.

4 — Mišljenje nezavisne odvjetnice Kokott od 6. studenoga 2014. u predmetu *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2014:2351, t. 29.)

5 — Presuda od 26. svibnja 2016., *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, t. 33. i navedena sudska praksa)

6 — Direktiva Vijeća 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006. kojom se izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ u pogledu određenih mjera za pojednostavljen postupak obračuna poreza na dodanu vrijednost za pomoć pri sprečavanju utaje i izbjegavanja poreza i kojom se ukidaju određene odluke kojima se odobravaju izuzeća (SL 2006., L 221, str. 9.). Presuda od 13. lipnja 2013., *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, st. 24.)

7 — Uvodna izjava 1. preambule Direktive 2006/69/EZ i uvodna izjava 42. preambule Direktive o PDV-u koja izražava cilj članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u. Kao što je Sud naveo, ta odredba tako „omogućuje poreznim tijelima da prikupljaju PDV na predmetne transakcije kad je ugrožena dužnikova sposobnost plaćanja“. Presuda od 13. lipnja 2013., *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, st. 25. i 28.)

31. Kao treće, jedini mogući način da pojedina država članica odstupi od općeg pravila iz članka 193. i 199. stavka 1. točke (g) jest da primijeni odstupanje na temelju članka 395. Direktive o PDV-u. Ta odredba omogućuje državama članicama „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“.

32. Stoga je Mađarska mogla proširiti doseg iznimke prema članku 199. stavku 1. točki (g) putem odstupanja dodijeljenog odlukom Vijeća na temelju članka 395. Direktive o PDV-u⁸.

33. Na raspravi je potvrđeno da Mađarskoj nije dodijeljeno nikakvo pojedinačno odstupanje.

34. Budući da Mađarskoj nije bilo odobreno odstupanje na temelju članka 395. Direktive o PDV-u, ta država članica ne može primijeniti sustav obrnute porezne obveze na isporuku prenosivog hangara, kao u nacionalnom postupku.

35. Iz toga slijedi da, u okolnostima poput onih u nacionalnom postupku, Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da joj se protivi proširenje primjene sustava obrnute porezne obveze na pokretnu imovinu isporučenu u postupku obvezne prodaje.

36. Činjenice koje je pružio sud koji je podnio zahtjev upućuju na to da su tužitelj i prodavatelj postupali u skladu s Direktivom o PDV-u kad su isporuku prenosivog hangara podvrgnuli općem sustavu PDV-a.

37. Ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi, na temelju činjenica u ovom predmetu, da je prenosivi hangar doista pokretna imovina, tada će taj sud iz toga donijeti određeni zaključak, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda.

38. Nacionalno zakonodavstvo bi u najvećoj mogućoj mjeri trebalo tumačiti u skladu s relevantnim odredbama prava Unije⁹. Međutim, kao što je Sud naveo, tumačenje u skladu s pravom Unije ima svoja ograničenja. Ta obveza ne može služiti kao temelj za tumačenje nacionalnog prava *contra legem*¹⁰. Kad se tumačenje u skladu s pravom Unije pokaže nemogućim, nacionalni sud dužan je osigurati puni učinak pravu Unije, ako je potrebno ne primjenjujući neusklađene odredbe nacionalnog prava, iako te odredbe nisu prethodno stavljene izvan snage¹¹. Pitanje je li nacionalni sud to ovlašten učiniti po službenoj dužnosti uvjetovano je poštovanjem načela ekvivalentnosti, odnosno bi li nacionalni sud u usporedivoj situaciji bio dužan po službenoj dužnosti istaknuti pitanja nacionalnog prava¹².

B – Kad bi prenosivi hangar bio nepokretna imovina

39. Zbog gore iznesenih razloga, smatram da ocjena ovog predmeta može završiti ovdje.

8 — Članak 395. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje: „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.“

9 — Presuda od 19. travnja 2016., *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, t. 42.); od 15. siječnja 2014., *Association de médiation sociale* (C-176/12, EU:C:2014:2, t. 38.); od 19. prosinca 2013., *Koushkaki* (C-84/12, EU:C:2013:862, t. 75. do 76.)

10 — Vidjeti presudu od 28. srpnja 2016., *JZ* (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, t. 33); od 19. travnja 2016., *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, t. 32. i navedenu sudsku praksu); od 11. studenog 2015., *Klausner Holz Niedersachsen* (C-505/14, EU:C:2015:742, t. 31. i 32. i navedenu sudsku praksu); od 30. travnja 2014., *Kásler and Káslerné Rábai* (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, t. 65.).

11 — Među ostalim, nedavna presuda od 8. rujna 2015., *Taricco and Others* (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 49. i navedena sudska praksa)

12 — Vidjeti u tom smislu presudu od 12. veljače 2008., *Kempter* (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, t. 45. i 46.). Dalje vidjeti presudu od 14. prosinca 1995., *van Schijndel i van Veen* (C-430/93 i C-431/93, EU:C:1995:441, t. 13., 14., 22.), i od 24. listopada 1996., *Kraaijeveld i drugi* (C-72/95, EU:C:1996:404, t. 57., 58. i 60.).

40. Kad bi sud koji je uputio zahtjev unatoč tomu na temelju činjenica kojima raspolaže zaključio da je prenosivi hangar nepokretna imovina, što se čini malo vjerojatnim zbog sama njegova imena, u dijelu koji slijedi razmotrit ću tu drugu opciju kako bi u potpunosti pomogao sudu koji je uputio zahtjev.

41. Kao prvo, iznijet ću nekoliko preliminarnih komentara o razlici koja bi se trebala primijeniti na plaćanja prvog i drugog iznosa PDV-a (1). Potom ću razmotriti pitanje jesu li porezna tijela bila ovlaštena zatražiti od tužitelja da ispuni svoje obveze u vezi s PDV-om prema sustavu obrnute porezne obveze, a pritom odbiti njegov zahtjev za odbitak pretporeza (2). Konačno, razmotrit ću proporcionalnost novčane kazne izrečene tužitelju (3).

1. Razlikovanje između prvog i drugog iznosa PDV-a.

42. Valjalo bi razjasniti da se pitanja razmotrena u sljedećem pododjeljku primarno odnose na porezne obveze i prava koja nastaju za tužitelja u njegovu odnosu s poreznim tijelima u odnosu na drugi iznos PDV-a. Nasuprot tomu, ta pitanja se ne tiču prava i obveza koje se pojavljuju u odnosu između tužitelja, prodavatelja i porezne uprave u odnosu na prvi iznos PDV-a.

43. Iz perspektive primjene sustava obrnute porezne obveze, i pretpostavljajući da je taj sustav doista bio primjenjiv na transakciju o kojoj je riječ, plaćanje prvog iznosa PDV-a bilo je pogrešno. Tu bi pogrešku trebalo ispraviti između tužitelja i prodavatelja te između prodavatelja i porezne uprave¹³.

44. Sud je već smatrao da je povrat nepravilno obračunatog PDV-a predmet koji trebaju urediti države članice¹⁴, pod uvjetima koji poštuju dvostruki zahtjev ekvivalentnosti i djelotvornosti¹⁵. Imajući u vidu osobito zahtjev djelotvornosti, smatram da je prodaja prenosivog hangara izvršena u vrlo specifičnim okolnostima, naime prodavatelj je bio insolventan u vrijeme prodaje i da su porezna tijela organizirala obveznu prodaju¹⁶.

45. Bez obzira na nacionalni postupak povrata prvog iznosa PDV-a, bitno je istaknuti da će taj iznos u načelu porezna uprava poslati prodavatelju i/ili tužitelju.

46. Stoga sam mišljenja da prvi iznos PDV-a koji je plaćen poreznoj upravi nije od izravne važnosti za ocjenu tužiteljevih obveza prema sustavu obrnute porezne obveze. Ipak, ista je ta činjenica u određenoj mjeri relevantna za analizu tužiteljeva prava na odbitak kao i ocjenu proporcionalnosti novčane kazne.

2. Tužiteljeva obveza plaćanja PDV-a i pravo na odbitak

47. S obzirom na prethodna razmatranja, smatram da prvo prethodno pitanje valja tumačiti tako da se odnosi na utvrđenje sprečava li načelo neutralnosti PDV-a porezna tijela da zatraže od poreznog obveznika, koji je dobavljaču neopravdano platio PDV, plaćanje PDV-a prema sustavu obrnute porezne obveze, te da tom poreznom obvezniku ne odobre pravo odbitka pretporeza kad on nije izvršio poreznu utaju.

48. Pod pretpostavkom da je sustav obrnute porezne obveze stvarno primjenjiv u ovom predmetu, tužitelj je doista obveznik plaćanja PDV-a za isporuku hangara. To znači da nije trebalo obračunati nikakav PDV na tu isporuku te je na računu trebalo biti navedeno da će se izvršiti obrnuti obračun PDV-a, kao što je navedeno u članku 169. točki (n) Zakona o PDV-u.

13 — Vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 40. i 43.)

14 — Presuda od 11. travnja 2013., *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 25. i 26. i navedena sudska praksa)

15 — Presuda od 15. ožujka 2007., *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 37. i 40. i navedena sudska praksa)

16 — Vidjeti analogijom presudu od 15. ožujka 2007., *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C35/05, EU:C:2007:167, t. 41.).

49. To također znači, kao što Komisija navodi, da je tužitelj bio obvezan prijaviti PDV poreznim tijelima. Stoga, pod pretpostavkom da je hangar nepokretna imovina, ta su tijela bila ovlaštena zatražiti od tužitelja da postupi u skladu sa svojim obvezama prema sustavu obrnute porezne obveze¹⁷.

50. Međutim, posebno je pitanje jesu li bila ovlaštena odbiti tužiteljev zahtjev za odbitak pretporeza.

51. Sud je utvrdio da je pravo na odbitak sastavni dio režima PDV-a te se ne može ograničiti, osim, u načelu, u slučajevima utaje ili zlouporabe¹⁸.

52. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da nikakve indicije ne terete tužitelja u vezi s poreznom utajom. Zanimljivo je da su porezna tijela u glavnom postupku priznala da je tužitelj doista imao pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza. Mađarska vlada složila se s tim stajalištem.

53. Unatoč navedenom, činjenice u ovom predmetu dokazuju da je tužitelj konačno bio lišen tog prava.

54. Nije mi jasno kako i zašto je do toga došlo. Razumijem da su porezna tijela pri utvrđenju da tužitelj nije ispunio zahtjev sustava obrnute porezne obveze, odredila da je drugi iznos PDV-a postao „porezna razlika“, odnosno, pretpostavljam, porezni dug. Stoga se čini da se primjenom prava ili administrativne prakse poreznih tijela drugi iznos PDV-a pretvorio u porezni dug na koji se više ne primjenjuje pravo na odbitak.

55. To vjerojatno znači da se tužiteljevi troškovi povezani s tim pretporezom više ne mogu odbiti. Moje je mišljenje da je takav rezultat protivan načelu neutralnosti PDV-a, sadržanom u zajedničkom sustavu PDV-a¹⁹, u smislu da je njegov cilj u potpunosti osloboditi poreznog obveznika od tereta PDV-a koji se treba platiti ili je plaćen tijekom svih njegovih gospodarskih djelatnosti²⁰ i osigurati da krajnji potrošač sam snosi teret PDV-a²¹.

56. Moje privremeno mišljenje je stoga da načelo neutralnosti PDV-a ne sprečava da porezna tijela zatraže od poreznog obveznika, koji je dobavljaču neopravdano platio PDV, da plati PDV prema sustavu obrnute porezne obveze. Međutim, načelo neutralnosti PDV-a sprečava porezna tijela da poreznom obvezniku odbiju pravo na odbitak pretporeza koji porezni obveznik nije pravilno prijavio prema sustavu obrnute porezne obveze, kad nema nikakvog dokaza da je izvršio utaju.

3. Proporcionalnost novčane kazne

57. Zaključak da je tužitelj nevaljano spriječen u izvršavanju svojeg prava na odbitak ne znači da su ga porezna tijela bila ovlaštena novčano kazniti zbog toga što nije postupio u skladu sa svojim obvezama prema sustavu obrnute porezne obveze. Pravo na odbitak i obveza plaćanja kazne zbog nepoštovanja obveza kojima se uvjetuje primjena tog prava dva su različita pitanja.

17 — Kao što je Sud naveo, u primjeni sustava obrnute porezne obveze „nema plaćanja PDV-a između dobavljača usluga i primatelja usluga s obzirom na to da potonji duguje pretporez za izvršene transakcije i da u načelu može isti porez odbiti na način da poreznim tijelima ne duguje nikakav iznos“. Presuda od 6. veljače 2014., *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 29).

18 — Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika Szpunara u spojenim predmetima *Staatssecretaris van Financiën i drugi* (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2217, t. 42.). Presuda od 18. prosinca 2014., *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti i dr.* (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, st. 48.). Vidjeti također presudu od 21. veljače 2006., *Halifax i drugi* (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 84. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti u tom smislu također presudu od 6. srpnja 2006., *Kittel and Recolta Recycling* (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 45. do 47.).

19 — Presude od 2. srpnja 2015., *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 40. i navedena sudska praksa) i od 23. travnja 2015., *GST — Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, t. 34. i navedena sudska praksa)

20 — Presuda od 6. veljače 2014., *Fatorie*, (C- 424/12, EU:C:2014:50, t. 31. i navedena sudska praksa)

21 — Presuda od 7. studenoga 2013., *Tulică and Plavoşin* (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.). Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika Bota u predmetu *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2016:724, t. 24. *in fine*).

58. Sud je smatrao da u nepostojanju sustava kazni u Direktivi o PDV-u kojima bi se sankcionirali porezni obveznici za povrede obveza iz te direktive, na državama članicama je da izaberu kazne koje smatraju prikladnima. Ipak, one su dužne izvršavati tu ovlast poštujući pravo Unije i njegova opća načela²².

59. Kao što je Komisija navela u svojim pisanim očitovanjima, načelo proporcionalnosti je jedno od tih načela²³.

60. Kako bi se provjerilo poštuje li se to načelo, nacionalni sud mora osigurati da odnosna sankcija ne prelazi ono što je nužno kako bi se postigli ciljevi pravilnog ubiranja poreza i sprečavanja utaja²⁴. Također se mora voditi računa o, među ostalim, naravi i težini povrede i načinima utvrđivanja iznosa novčane kazne²⁵.

61. Mađarska je vlada na raspravi objasnila da primjenjivo nacionalno pravo, naime članak 170. Zakona XCII iz 2003. (adózárs rendjéről szóló 2003. évi XCII.

Törvény), određuje kaznenu stopu od 50%. Taj je iznos primijenjen na tužitelja.

62. Mađarska vlada također je pojasnila da, u skladu s člankom 171. Zakona o oporezivanju, kaznena stopa od 50% može biti smanjena ili da kazna uopće ne mora biti izrečena u posebnim slučajevima kad je porezni obveznik postupao uz dužnu pažnju.

63. Čini se da primjenjiva nacionalna pravila omogućuju da sankcija bude prilagođena i izmijenjena u skladu s posebnim okolnostima pojedinog slučaja²⁶. Stoga se, apstraktno gledajući, za nacionalno pravilo čini da je u skladu s načelom proporcionalnosti.

64. Jesu li ili nisu ista pravila bila proporcionalno primijenjena na tužiteljev pojedinačni slučaj je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi. Međutim, u kontekstu ovog predmeta važno je istaknuti nekoliko elemenata.

65. Kao prvo, čini se da na strani tužitelja ne postoji prijevorno ponašanje. I prvi i drugi iznos PDV-a plaćeni su poreznim tijelima. Kao drugo, odluka kojom je upućeno prethodno pitanje ne spominje nikakvu konkretnu tužiteljevu odgodu plaćanja drugog iznosa PDV-a povrh one do koje je došlo zbog tužiteljeva (pogrešnog) tumačenja sustava obrnute porezne obveze. Kao treće, članak 142. stavak 7. Zakona o PDV-u određuje da je odgovornost za izdavanje računa u skladu sa sustavom obrnute porezne obveze na prodavatelju. Valja istaknuti da je prodavatelj izdao račun koji nije bio u skladu s primjenjivim pravilima sustava obrnute porezne obveze i da je do toga došlo u postupku obvezne prodaje koji su organizirala porezna tijela.

66. Uzimajući u obzir te posebne elemente, podložno je raspravi, kao što to navodi Komisija, je li primjena kaznene stope od 50% izvršena nakon istinske pojedinačne ocjene tužiteljeva slučaja. Kao što je prethodno navedeno, međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da ispita je li načelo proporcionalnosti u ovom slučaju poštovano.

22 — Presuda od 20. lipnja 2013., *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, C-259/12, EU:C:2013:414, t. 31. i navedena sudska praksa)

23 — Presuda od 6. ožujka 2014., *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, t. 34. i navedena sudska praksa)

24 — Presuda od 23. travnja 2015., *GST — Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, t. 34. i navedena sudska praksa)

25 — Presuda od 20. lipnja 2013., *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, t. 38. i navedena sudska praksa)

26 — Presuda od 20. lipnja 2013., *Rodopi-M 91* (C-259/12, EU:C:2013:414, t. 40.). Za razliku od presude od 19. srpnja 2012., *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, t. 50. do 52.)

V – Zaključak

67. S obzirom na prethodna razmatranja, Sudu predlažem da na pitanja koja je uputio Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sud za radne i upravne sporove u Kecskemétu, Mađarska) odgovori na sljedeći način:

U nepostojanju posebnog odstupanja odobrenog na temelju članka 395. 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.), isporuka pokretne imovine u okviru postupka obvezne prodaje u skladu s člankom 199. stavkom 1. točkom (g) te direktive ne može podlijegati sustavu obrnute porezne obveze.