



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

13. veljače 2019. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak PDV-a – Određivanje poreznog obveznika koji je odgovoran za plaćanje PDV-a – Retroaktivna primjena odstupajuće mjere – Načelo pravne sigurnosti”

U predmetu C-434/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Zalaegerszegu, Mađarska), odlukom od 29. lipnja 2017., koju je Sud zaprimio 18. srpnja 2017., u postupku

Human Operator Zrt.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu predsjednika desetog vijeća, F. Biltgen i E. Levits (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, V. Bottka, A. Sipos i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: mađarski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Provedbene odluke Vijeća (EU) 2015/2349 od 10. prosinca 2015. kojom se Mađarskoj odobrava primjena mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2015., L 330, str. 53., u daljnjem tekstu: Provedbena odluka), u vezi s člankom 193. 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 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. (SL 2013., L 201, str. 4.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Human Operatora Zrt. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državnog ureda za poreze i carine, Mađarska, u daljnjem tekstu: žalbeni odjel) o plaćanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) od strane poreznog obveznika koji je primatelj usluga koje se oporezuju PDV-om.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

- 3 Člankom 193. Direktive o PDV-u određeno je:
„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199.b i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”
- 4 U skladu s člankom 199. te direktive:
„1. Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:
(a) građevinski radovi, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine kao i predaja građevinskih radova koji se smatraju isporukom robe sukladno članku 14. stavku 3.;
(b) osiguravanje osoblja uključenog u aktivnosti iz točke (a);
[...].”
- 5 Članak 395. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:
„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.”

Provedbena odluka

- 6 Dopisima koje su službe Europske komisije zaprimile 23. prosinca 2014. i 8. svibnja 2015. Mađarska je zahtijevala odobrenje uvođenja posebne mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive o PDV-u kad je riječ o osobi odgovornoj za plaćanje PDV-a, i to radi borbe protiv određenih prijevornih radnji u sektoru agencija za privremeno zapošljavanje. Vijeće je Provedbenom odlukom prihvatilo taj zahtjev.

7 U skladu s člankom 1. Provedbene odluke:

„Odstupajući od članka 193. [Direktive o PDV-u], Mađarskoj se odobrava da odredi da je osoba odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojemu se osigurava osoblje koje obavlja aktivnosti osim onih obuhvaćenih člankom 199. stavkom 1. točkom (a) [Direktive o PDV-u].”

8 Sukladno članku 2. Provedbene odluke, ta odluka prestaje važiti 31. prosinca 2017.

Mađarsko pravo

9 Članak 60. az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjivala na činjenice u glavnom postupku i stupila na snagu 1. siječnja 2015. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), glasi kako slijedi:

„1. U slučaju isporuke robe ili pružanja usluga za koje porez duguje kupac robe ili primatelj usluge, dugovani porez određuje se:

- (a) pri primitku računa ili drugog dokumenta koji predstavlja dokaz o izvršenju transakcije,
- (b) pri plaćanju protučinidbe ili
- (c) petnaestog dana mjeseca koji slijedi izvršenju transakcije.

2. Od datuma navedenih u stavku 1. primjenjuje se onaj koji nastupi prvi.”

10 Člankom 142. tog zakona određeno je:

„1. Porez plaća kupac robe ili primatelj usluge:

[...]

- (c) u slučaju osiguravanja radnika za privremeno zapošljavanje, upućivanja radnika, osiguravanja osoblja ili korištenja usluga zapošljavanja studenata radi isporuke robe ili pružanja usluga, i onda kada nije potrebna građevinska dozvola ili postupak obavještanja o namjeri građenja.

[...]

3. Stavak 1. primjenjuje se ako:

- (a) su sve osobe koje sudjeluju u izvršenju transakcije porezni obveznici registrirani na državnom području,
- (b) nijedna od osoba koje sudjeluju u izvršenju transakcije nije na temelju ovog zakona oslobođena od plaćanja poreza.

[...]”

11 Članak 294. stavak 1. tog zakona predviđa:

„Članak 142. stavak 1. točka (c) ovog zakona [...], ne odstupajući od stavaka 2. i 3., primjenjuje se prvi put na transakcije koje se izvršavaju 1. siječnja 2015. ili nakon tog datuma.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 12 Human Operator trgovačko je društvo sa sjedištem u Mađarskoj koje se bavi posredovanjem pri zapošljavanju, osiguravanjem radnika za privremeno zapošljavanje kao i drugim oblicima stavljanja na raspolaganje ljudskih resursa.
- 13 Kako bi svojim klijentima pružao te usluge Human Operator se na temelju ugovorâ o pružanju usluga koristio drugim trgovačkim društvima koja su svoje zaposlenike stavljala na raspolaganje klijentima Human Operatora.
- 14 Human Operator je prihvatio račune primljene od tih društva, na kojima su, u skladu s pravilom o redovnom oporezivanju, kao predmet dotičnih usluga bili navedeni „drugi oblici stavljanja na raspolaganje ljudskih resursa” i PDV, koji je Human Operator odbio.
- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (uprava za poreze okruga Vas državne uprave za poreze i carine, Mađarska) (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) proveo je nadzor Human Operatora radi provjere njegovih prijava PDV-a koje su se odnosile na siječanj 2015.
- 16 Nakon tog nadzora prvostupanjsko porezno tijelo je 22. kolovoza 2016. donijelo odluku u kojoj je utvrdilo razliku PDV-a u iznosu od 46 065 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 150 000 eura) te je Human Operatoru naložilo plaćanje tog iznosa.
- 17 Prvostupanjsko porezno tijelo je, na temelju članka 60. Zakona o PDV-u, smatralo da Human Operator duguje PDV za sve transakcije koje se odnose na prijave koje se tiču siječnja 2015. te je iznos dugovanog PDV-a utvrdilo uzimajući kao osnovu izračuna iznose naznačene na računima koje je prihvatio Human Operator, a koji se odnose na usluge o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 18 Prvostupanjsko porezno tijelo se s tim u vezi oslanjalo na Provedbenu odluku koja odstupanjem od članka 193. Direktive o PDV-u ovlašćuje mađarsku vladu da nametne prijenos porezne obveze koji je predviđen u članku 142. stavku 1. točki (c) Zakona o PDV-u. Navedeno porezno tijelo je na temelju te odredbe, kako je stupila na snagu 1. siječnja 2015., zaključilo da je takav prijenos porezne obveze primjenjiv od tog datuma, i to osobito zato što je mađarska vlada u svojem zahtjevu navedenom u točki 6. ove presude izričito zatražila da se zahtijevano odstupanje primjenjuje od navedenog datuma.
- 19 Žalbeni odjel je u postupku koji je pokrenuo Human Operator odlukom od 25. siječnja 2017. potvrdio je odluku navedenu u točki 16. ove presude.
- 20 Prvostupanjsko porezno tijelo provelo je druge nadzore nad Human Operatorom koji su se odnosili na druga razdoblja te je donijelo šest drugih odluka koje su se odnosile na razdoblje od 1. veljače 2015. do 31. srpnja 2015. Tim je odlukama ono naložilo Human Operatoru plaćanje ukupnog iznosa od 387 714 000 HUF (oko 1,27 milijuna eura) na ime PDV-a koji se odnosi na to razdoblje.
- 21 Žalbeni odjel je u novom postupku koji je pokrenuo Human Operator 13. i 25. siječnja 2017. potvrdio je odluke prvostupanjskog poreznog tijela navedene u prethodnoj točki ove presude.
- 22 Budući da mađarska vlada nije mogla primijeniti Provedbenu odluku zbog nepostojanja izričitih odredbi o njezinoj retroaktivnoj primjeni prije nego što je bila priopćena Mađarskoj, što je učinjeno 11. prosinca 2015., Human Operator je sudu koji je uputio zahtjev podnio tužbu protiv odluka navedenih u točkama 19. i 21. ove presude.
- 23 Prema mišljenju tog suda, radi rješenja spora u glavnom postupku potrebno je utvrditi datum stupanja na snagu Provedbene odluke i stoga datum od kojeg se počelo primjenjivati odobrenje iz te odluke.

- 24 U tim je okolnostima Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Zalaegerszegu, Mađarska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li [Provedbenu odluku] tumačiti na način da joj se protivi mađarska praksa, u skladu s kojom je odredba nacionalnog zakonodavstva, koja na temelju odobrenja iz navedene provedbene odluke određuje odstupanje od članka 193. [Direktive o PDV-u], i koja je stupila na snagu 1. siječnja 2015., primjenjiva od tog datuma ako navedena provedbena odluka ne sadržava nikakvu odredbu o retroaktivnom učinku ili primjeni, iako je Mađarska u svojem zahtjevu za odobrenje odstupajuće mjere navela taj datum kao datum početka primjene?”

O prethodnom pitanju

- 25 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se pravu Unije nacionalni propis koji predviđa primjenu mjere kojom se odступа od članka 193. Direktive o PDV-u prije nego što je akt Unije kojim se odobrava navedeno odstupanje priopćen državi članici koja ga je zahtijevala, iako, s jedne strane, u navedenom aktu Unije nije navedeno ništa o njegovu stupanju na snagu ili datumu početka njegove primjene i iako je, s druge strane, navedena država članica izrazila želju da se navedeno odstupanje primjenjuje retroaktivno.
- 26 S tim u vezi, člankom 1. Provedbene odluke Mađarskoj se omogućuje odstupanje od općeg pravila o oporezivanju iz članka 193. Direktive o PDV-u na način da kao osobu odgovornu za plaćanje PDV-a odredi poreznog obveznika kojemu se osigurava osoblje koje obavlja aktivnosti osim onih obuhvaćenih člankom 199. stavkom 1. točkom (a) te direktive.
- 27 Tako je člankom 142. stavkom 1. točkom (c) Zakona o PDV-u određeno da je primatelj usluge osoba odgovorna za plaćanje PDV-a u slučaju osiguravanja radnika za privremeno zapošljavanje, upućivanja radnika, osiguravanja osoblja ili korištenja usluga zapošljavanja studenata radi isporuke robe ili pružanja usluga. Ta odredba stupila je na snagu 1. siječnja 2015. i, prema onome što je navedeno u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, mađarska porezna tijela primjenjuju je od toga dana.
- 28 Međutim, Provedbena odluka, koja omogućuje takvo odstupanje od članka 193. Direktive o PDV-u, priopćena je mađarskoj vladi tek 11. prosinca 2015.
- 29 Usto, u toj odluci nije sadržan nikakav navod o datumu njezina stupanja na snagu ili datumu od kojeg se počinje primjenjivati njome predviđeno odstupanje. U njoj nije pobliže određeno ni razdoblje tijekom kojeg proizvodi učinke, nego je samo određen datum prestanka njezina važenja, a to je 31. prosinca 2017.
- 30 S tim u vezi, valja najprije podsjetiti na to da je, kad je riječ o članku 199. Direktive o PDV-u, koji omogućuje državama članicama da u situacijama predviđenima u njegovu stavku 1. točkama (a) do (g) primjenjuju mehanizam prijenosa porezne obveze, na temelju kojeg je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje transakcija koju se oporezuje PDV-om, Sud već presudio da ta odredba predstavlja iznimku od općeg pravila iz članka 193. te direktive te se stoga mora usko tumačiti, što ipak ne može dovesti do toga da ga se liši učinaka (vidjeti u tom smislu presude od 13. lipnja 2013., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, t. 23. i 31. i navedenu sudsku praksu i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 25.).
- 31 Nadalje, budući da Provedbena odluka ne sadržava odredbe o datumu njezina stupanja na snagu ili datumu početka primjene njome predviđenog odstupanja, za potrebe određivanja njezina vremenskog učinka valja upotrijebiti općepriznata načela tumačenja, uzimajući u obzir njezin tekst, cilj i strukturu (vidjeti u tom smislu presudu du 12. studenoga 1981., Meridionale Industria Salumi i dr., 212/80 do 217/80, EU:C:1981:270, t. 8.).

- 32 Tako, u skladu s člankom 297. stavkom 2. trećim podstavkom UFEU-a, koji predstavlja opće pravilo o stupanju na snagu odluka u kojima je određeno kome su upućene, takve odluke proizvode učinke od priopćenja onima kojima su upućene. U predmetnom slučaju, budući da je Provedbena odluka bila priopćena mađarskoj vladi 11. prosinca 2015., valja smatrati da je ona stupila na snagu tog datuma.
- 33 To utvrđenje ne može biti dovedeno u pitanje očitovanjima mađarske vlade. Suprotno onomu što sugerira ta vlada, za određivanje datuma od kojeg je Provedbena odluka proizvodila učinke nije relevantno, kao prvo, to što je Komisija u svojem prijedlogu Provedbene odluke Vijeća, kojom se Mađarskoj odobrava primjena mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112 [COM(2015) 557 *final*], izričito navela da je obaviještena o tome da je Mađarska počela primjenjivati zahtijevano odstupanje a da nije pričekala donošenje Provedbene odluke, kao drugo, to što je u članku 2. te odluke utvrdila dan njezina prestanka važenja kao 31. prosinca 2017. i, kao treće, to što je u svojem dopisu upućenom Mađarskoj Komisija naznačila namjeru prihvatanja zahtjeva predmetne države članice o trajanju primjene zahtijevanog odstupanja i preporučila da ono primjenjuje tri godine.
- 34 Naime, valja podsjetiti na to da načelo pravne sigurnosti, koje je jedno od općih načela prava Unije, osobito zahtijeva da su pravna pravila jasna, precizna i predvidljiva u svojim učincima (presuda od 18. studenoga 2008., Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, t. 67.).
- 35 Zahtjev pravne sigurnosti osobito se strogo nameće kada je riječ o propisu koji može imati financijske posljedice, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da točno poznaju opseg obveza koje im on nameće (presuda od 29. travnja 2004., Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, t. 34. i navedena sudska praksa).
- 36 Također je presuđeno da, radi poštovanja načelâ pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, materijalne odredbe prava Unije treba tumačiti na način da se u načelu primjenjuju samo na situacije nastale nakon njihova stupanja na snagu (vidjeti u tom smislu presudu od 24. rujna 2002., Falck i Acciaierie di Bolzano/Komisija, C-74/00 P i C-75/00 P, EU:C:2002:524, t. 119.). Tako se načelu pravne sigurnosti općenito protivi to da je početak vremenskog dosegâ akta Unije utvrđen prije njegove objave ili, ovisno o slučaju, priopćenja, pri čemu je Sud presudio da drugačije može biti samo iznimno kada to zahtijeva cilj u općem interesu i ako se propisno poštuju legitimna očekivanja zainteresiranih osoba (vidjeti u tom smislu presude od 30. rujna 1982., Amylum/Vijeće, 108/81, EU:C:1982:322, t. 4., od 26. travnja 2005., „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, t. 33. i navedenu sudska praksu i od 28. studenoga 2006., Parlament/Vijeće, C-413/04, EU:C:2006:741, t. 75. i navedenu sudska praksu).
- 37 Slijedom toga, s obzirom na pravilo iz članka 297. stavka 2. trećeg podstavka UFEU-a i s obzirom na nepostojanje ikakvih naznaka u Provedbenoj odluci o njezinoj retroaktivnoj primjeni, ne može se zaključiti da se ta odluka mogla primjenjivati retroaktivno. Iz toga slijedi da mađarska vlada nije mogla uvesti prijenos porezne obveze za usluge koje nisu obuhvaćene člankom 199. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u prije priopćenja Mađarskoj Provedbene odluke o odobravanju takvog prijenosa porezne obveze.
- 38 Osim toga, radi davanja korisnog odgovora sudu koji je uputio zahtjev u pogledu određivanja osobe odgovorne za plaćanje PDV-a u okolnostima o kojima je riječ u glavnom postupku, valja podsjetiti na to da, kad god su odredbe direktive sadržajno gledajući bezuvjetne i dovoljno određene, pojedinci se na te odredbe mogu pozivati pred nacionalnim sudovima protiv predmetne države članice ako je ona propustila direktivu prenijeti u nacionalno pravo u propisanim rokovima ili ako ju je pogrešno prenijela (vidjeti u tom smislu presude od 6. veljače 2014., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, t. 56. i navedenu sudska praksu i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 31. i navedenu sudska praksu). Sud je također presudio da je odredba prava Unije bezuvjetna ako propisuje obvezu koja ne sadržava nijedan uvjet i ne ovisi u svojoj provedbi ili u svojim učincima o poduzimanju nijedne mjere od strane institucija Unije ili država članica (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 32. i navedena sudska praksa).

- 39 U predmetnom slučaju članak 193. Direktive o PDV-u određuje da je svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199.b i članka 202. te direktive u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.
- 40 Slijedom toga, država članica nema nikakvu marginu prosudbe u pogledu uvjeta za vremensku primjenu općeg pravila uspostavljenog člankom 193. Direktive o PDV-u.
- 41 Budući da uvjeti primjene odstupanjâ iz članka 199. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u nisu ispunjeni, porezni se obveznici dakle mogu pozvati na članak 193. te direktive pred nacionalnim sudovima protiv predmetne države članice. Tako je u predmetnom slučaju opće pravilo iz članka 193. navedene direktive primjenjivo te su stoga porezni obveznici koji su pružili usluge o kojima je riječ u glavnom postupku osobe odgovorne za plaćanje PDV-a za razdoblje koje prethodi stupanju na snagu Provedbene odluke.
- 42 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje treba odgovoriti tako da se pravu Unije protivi nacionalni propis koji predviđa primjenu mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive o PDV-u prije nego što je akt Unije kojim se odobrava navedeno odstupanje priopćen državi članici koja ga je zahtijevala ako u navedenom aktu Unije nije navedeno ništa o njegovu stupanju na snagu ili datumu početka njegove primjene pa i onda kada je navedena država članica izrazila želju da se navedeno odstupanje primjenjuje retroaktivno.

Troškovi

- 43 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 navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Pravu Unije protivi se nacionalni propis koji predviđa primjenu mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013., prije nego što je akt Unije kojim se odobrava navedeno odstupanje priopćen državi članici koja ga je zahtijevala ako u navedenom aktu Unije nije navedeno ništa o njegovu stupanju na snagu ili datumu početka njegove primjene pa i onda kada je navedena država članica izrazila želju da se navedeno odstupanje primjenjuje retroaktivno.

Potpisi