



# Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA  
ATHANASIOSA RANTOSA  
od 2. veljače 2023.<sup>1</sup>

**Predmet C-615/21**

**Napfény-Toll Kft.  
protiv**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Szegedi Törvényszék (Sud u Segedinu, Mađarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Nacionalni postupak oporezivanja – Porez na dodanu vrijednost – Nacionalni propis kojim se predviđa prekid roka zastare iz poreznog prava u okviru sudskog nadzora bez vremenskog ograničenja, neovisno o broju ponovljenih poreznih postupaka – Načela pravne sigurnosti i djelotvornosti iz prava Unije”

## Uvod

1. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela pravne sigurnosti i djelotvornosti prava Unije u kontekstu primjene Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost<sup>2</sup> (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Napfény-Toll Kft. (u daljnjem tekstu: tužitelj) i mađarske porezne uprave u vezi s iznosima poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje je to društvo odbilo na ime PDV-a plaćenog za različite nabave robe kod kojih nastaje pravo na odbitak, a koje je izvršilo u lipnju 2010. te u razdoblju između studenoga 2010. i rujna 2011.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: francuski

<sup>2</sup> SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3. Članak 1. Uredbe Vijeća (EZ, Euratom) br. 2988/95 od 18. prosinca 1995. o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica<sup>3</sup> određuje:

„1. Radi zaštite financijskih interesa Zajednic[a] ovime se usvajaju opća pravila homogenih provjera te upravnih mjera i kazni za nepravilnosti u odnosu na pravo Zajednice.

2. ‚Nepravilnost‘ znači povreda odredaba prava Zajednice koja proizlazi iz učinjene ili propuštene radnje od strane gospodarskog subjekta, a što je dovelo ili je moglo dovesti u pitanje opći proračun Zajednica ili proračune kojima Zajednice upravljaju, bilo smanjenjem ili gubitkom prihoda iz vlastitih sredstava prikupljenih izravno u ime Zajednica, ili neopravdanim izdacima.”

4. Članak 3. te uredbe predviđa:

„1. Rok zastare za pokretanje postupka je četiri godine od dana kada je počinjena nepravilnost iz članka 1. stavka 1. [...]

U slučaju stalnih i ponovljenih nepravilnosti, rok zastare teče od dana prestanka nepravilnosti. [...]

Rok zastare prekida se radnjom nadležnog tijela o kojoj obavješćuje dotičnu osobu, u vezi s istragom ili sudskim postupkom o nepravilnosti. Rok zastare ponovo teče nakon svake radnje koja uzrokuje prekid.

Međutim, zastara nastupa najkasnije na dan isteka razdoblja jednakog dvostrukom roku zastare, a[ko] [pritom] nadležno tijelo ne odredi kaznu, osim ako je upravni postupak suspendiran u skladu s člankom 6. stavkom 1.

2. Razdoblje za izvršenje odluke kojom se utvrđuje upravna kazna je tri godine. To razdoblje teče od dana pravomoćnosti odluke.

Slučajevi prekida i suspenzije uređuju se relevantnim odredbama nacionalnog prava.

3. Države članice zadržavaju mogućnost primjene duljeg razdoblja od onog propisanog stavcima 1. i 2.”

5. Člankom 4. stavcima 1. i 4. navedene uredbe određeno je:

„1. Svaka nepravilnost u pravilu ima za posljedicu oduzimanje nepravilno stečene koristi:

– obvezom plaćanja ili vraćanja dugovanih ili nepravilno stečenih iznosa,

[...]

4. Mjere propisane ovim člankom se ne smatraju kaznama.”

<sup>3</sup> SL 1995., L 312., str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 7., str. 5.)

6. U skladu s člankom 6. stavkom 1. iste uredbe:

„Ne dovodeći u pitanje upravne mjere i kazne Zajednice [...], uvođenje finansijskih kazni, kao što su upravne kazne, može se suspendirati odlukom nadležnog tijela ako je pokrenut kazneni postupak protiv dotične osobe u vezi s istim činjenicama. Suspendijom upravnog postupka ili suspendira se i razdoblje zastare propisano člankom 3.”

### *Mađarsko pravo*

7. U skladu s člankom 164. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o uvođenju Zakonika o poreznom postupku)<sup>4</sup>, u verziji koja je bila na snazi u trenutku provođenja spornog poreznog nadzora (u daljnjem tekstu: prijašnji Zakonik o poreznom postupku):

„1. Pravo na obračun poreza zastarijeva nakon pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je trebalo podnijeti poreznu prijavu ili obavijest ili u kojoj je, ako porezna prijava ili obavijest nisu podnesene, trebalo platiti porez.

[...]

5. U slučaju sudskog nadzora nad odlukom poreznog tijela, rok zastare prava na obračun točnog iznosa dugovanog poreza prestaje teći od trenutka kad odluka drugostupanjskog poreznog tijela postane pravomoćna do trenutka kad sudska odluka postane pravomoćna ili, u slučaju žalbe, dok se o njoj ne odluči.”

8. Prijašnji Zakonik o poreznom postupku stavljen je izvan snage i zamijenjen od 1. siječnja 2018. odredbama az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényja (Zakon CLI iz 2017. o Zakoniku o poreznoj upravi, u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznoj upravi)<sup>5</sup> i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényja (Zakon CL iz 2017. o uvođenju Zakonika o poreznom postupku, u daljnjem tekstu: novi Zakonik o poreznom postupku)<sup>6</sup>.

9. Članak 203. stavak 3. novog Zakonika o poreznom postupku u bitnome preuzima sadržaj članka 164. prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku. Na temelju te odredbe, ako je porezni obveznik podnio upravnu tužbu protiv odluke poreznog tijela, rok zastare prava na obračun točnog iznosa dugovanog poreza prestaje teći od trenutka kad odluka drugostupanjskog poreznog tijela postane pravomoćna do trenutka kad sudska odluka postane pravomoćna ili, u slučaju žalbe, dok se o njoj ne odluči.

10. Članak 203. stavak 7. točka (c) novog Zakonika o poreznom postupku određuje da se rok zastare prava na obračun poreza produljuje za dvanaest mjeseci, među ostalim, ako povodom upravne tužbe protiv odluke poreznog tijela, sud naloži provođenje novog postupka.

11. Na temelju članka 271. stavka 1. novog Zakonika o poreznom postupku, čiji je tekst istovjetan tekstu članka 139. stavka 1. Zakonika o poreznoj upravi, valja primijeniti odredbe tog zakona, pa samim time i članak 203. stavak 7. točku (c) novog Zakonika o poreznom postupku, na postupke pokrenute ili obnovljene nakon njegova stupanja na snagu.

<sup>4</sup> Magyar Közlöny 2003/131, 14. studenoga 2003., str. 9990.

<sup>5</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22. studenoga 2017., str. 31694.

<sup>6</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22. studenoga 2017., str. 31586.

## **Glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom**

12. Tužitelj je od dugovanog PDV-a odbio iznos tog poreza koji je dugovao za robu kupljenu u lipnju 2010. kao i u razdoblju od studenoga 2010. do rujna 2011.

13. U prosincu 2011., Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Državna porezna i carinska uprava – Uprava za poreze i carine u Budimpešti-Jug, Mađarska, u daljnjem tekstu: tužena porezna uprava) pokrenuo je kao prvostupanjsko porezno tijelo nadzor o kojem je tužitelj bio obaviješten 13. prosinca 2011.

14. Po njegovu okončanju ta je uprava ocijenila da dio odbijenog PDV-a nije smio biti odbijen jer jedan dio računa predloženih u tu svrhu ne odgovara niti jednoj stvarnoj gospodarskoj transakciji, a drugi dio ukazuje na poreznu utaju za koju je tužitelj znao. Posljedično, odlukom od 8. listopada 2015. tužena porezna uprava zahtijevala je od tužitelja isplatu poreznog duga u ukupnom iznosu od 144 785 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 464 581 eura) te mu je izrekla novčanu kaznu u iznosu od 108 588 000 HUF (oko 348 433 eura), kao i obvezu plaćanja penala u iznosu od 46 080 000 HUF (oko 147 860 eura).

### ***Prva drugostupanjska upravna odluka***

15. Odlukom od 11. studenoga 2015., dostavljenom 14. prosinca 2015., Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Državna porezna i carinska uprava – Glavna regionalna porezna uprava za područje središnje Mađarske, Mađarska), pravni prednik tužene porezne uprave, kojem tužitelj podnio žalbu, ukinuo je u svojstvu drugostupanjskog poreznog upravnog tijela prvostupanjsku odluku u pogledu izrečenih penala, dok ju je potvrdio u preostalom dijelu. Protiv te je odluke tužitelj podnio tužbu.

16. Presudom od 2. ožujka 2018., koja je postala pravomoćna istog dana, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Glavnom gradu Budimpešti, Mađarska) odredio je poništenje odluke drugostupanjskog poreznog upravnog tijela i naložio navedenom tijelu da provede novi postupak. U obrazloženju svoje presude taj je sud naveo da je utvrdio postojanje proturječnih razloga u toj odluci. Naime, iako se činjenice spomenute u drugostupanjskoj odluci razlikuju od onih utvrđenih u prvostupanjskoj odluci, u toj se odluci istovremeno navodilo da je prvostupanjsko porezno tijelo pravilno utvrdilo činjenice.

### ***Druga drugostupanjska upravna odluka***

17. Odlukom od 5. ožujka 2018., dostavljenom tužitelju 7. ožujka 2018., tužena porezna uprava donijela je drugu drugostupanjsku upravnu odluku kojom je u bitnome potvrđena prvostupanjska odluka. Tom je odlukom ipak smanjen iznos izrečenih penala.

18. Presudom od 5. srpnja 2018., koja je postala pravomoćna istog dana, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Glavnom gradu Budimpešti), kojem je tužitelj podnio tužbu, poništio je drugu drugostupanjsku odluku i naložio tuženoj poreznoj upravi da provede novi postupak. U obrazloženju svoje odluke taj je sud naveo da je, s jedne strane, u drugoj drugostupanjskoj odluci, donesenoj prvi radni dan nakon donošenja presude od 2. ožujka 2018., većim dijelom doslovno preuzeta prva drugostupanjska odluka, a da nije razvidno u kojem dijelu je njome izmijenjen zaključak prvostupanjskog poreznog tijela. Prema tome, porezna uprava

samo formalno ispunjava obveze koje proizlaze iz navedene presude. S druge strane, druga drugostupanjska odluka i dalje sadržava proturječne zaključke u pogledu postojanja transakcija o kojima je riječ.

19. Presudom od 30. siječnja 2020. Kúria (Vrhovni sud, Mađarska), kojoj je porezna uprava podnijela žalbu, potvrdila je u meritumu presudu od 5. srpnja 2018. S jedne strane, s obzirom na to da je u obrazloženju druge drugostupanjske odluke preuzeto obrazloženje prve drugostupanjske odluke, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Glavnom gradu Budimpešti) s pravom je ustanovio da tužena porezna uprava nije postupila u skladu s obvezujućim smjernicama utvrđenima u presudi 2. ožujka 2018. Doduše, ta uprava raspolaže, kao što je istaknula, samo kratkim razdobljem prije nego što pravo na obračun poreza, a time i iznos PDV-a za naplatu, padne u zastaru, ali takva je okolnost ne oslobađa dužnosti izvršavanja svojih zakonskih obveza. Usto, druga drugostupanjska odluka sadržavala je proturječne razloge, kao što je to ustanovio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Glavnom gradu Budimpešti).

### *Treća drugostupanjska upravna odluka*

20. Dana 6. travnja 2020. tužena porezna uprava donijela je novu odluku kojom je potvrdila prvostupanjsku odluku, izmijenivši pri tome izrečene penale. Kako bi opravdala svoje stajalište, ta je porezna uprava navela da nije utvrdila činjenice različite od onih koje je u svojoj odluci utvrdilo prvostupanjsko porezno tijelo koje je ispunilo svoju obvezu u pogledu utvrđivanja činjenica.

21. Tužitelj je podnio tužbu protiv te treće odluke Szegedi Törvényszéku (Sud u Segedinu, Mađarska), sudu koji je uputio zahtjev, uz obrazloženje, među ostalim, da na temelju članka 164. stavaka 1. i 5. prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku pravo poreznog tijela na obračun iznosa PDV-a za naplatu zastarijeva nakon pet godina od posljednjeg dana kalendarske godine u kojoj je porezna prijava ili obavijest bila podnesena ili, ako porezna prijava ili obavijest nisu podnesene, u kojoj je trebalo podmiriti navedeni porez. Pravo poreznog tijela na obračun iznosa PDV-a za naplatu po osnovi razdoblja o kojima je riječ prestalo je prije trenutka donošenja treće drugostupanjske odluke (to jest, 6. travnja 2020.). Naime, tužitelj je mišljenja da je ponovljeno donošenje odluka suprotno načelu pravne sigurnost koje zastara treba štiti. To tim više vrijedi u glavnom postupku jer je došlo do drugog ponovljenog postupka zbog činjenice da porezna uprava nije postupila u skladu sa smjernicama sadržanima u prvoj sudskoj odluci. Stoga je ta uprava kriva da se postupak protegnuo na skoro deset godina od početka nadzora.

22. Sud koji je uputio zahtjev ističe da članak 164. stavak 5. prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku ne predviđa gornju granicu glede broja ponovljenih postupaka koje porezna uprava može provesti ili ukupnog trajanja prekida. Prema sudskoj praksi Kúrije (Vrhovni sud), zastara se prekida tijekom cjelokupnog trajanja sudskog nadzora nad odlukom porezne uprave. Posljedično, prekid roka zastare nije vremenski ograničen u slučaju sudskog nadzora, tako da bi se pravo poreznog tijela na obračun iznosa PDV-a za naplatu moglo produljiti za više godina ili čak, u ekstremnim slučajevima, na više desetljeća. Zbog tog razloga sud koji je uputio zahtjev izražava dvojbu glede usklađenosti nacionalnog zakonodavstva o kojemu je riječ i povezane sudske prakse s načelima pravne sigurnosti i djelotvornosti iz prava Unije.

23. U tim je okolnostima Szegedi Törvényszék (Sud u Segedinu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li načelo pravne sigurnosti te načelo djelotvornosti, koja su dio [prava Unije], tumačiti na način da im se ne protivi propis određene države članice koji sudu ne ostavlja nikakvu marginu prosudbe, kao što je to propis iz članka 164. stavka 5. [prijašnjeg Zakonika o poreznom postupku], kao ni praksa koja se temelji na tom propisu, na temelju kojih se, u području [PDV-a], rok zastare prava porezne uprave na obračun poreza prekida tijekom cjelokupnog trajanja sudskog nadzora, bez obzira na broj ponovljenih upravnih poreznih postupaka – a da se pritom ne ograničava ukupno trajanje prekida u slučaju provođenja nekoliko uzastopnih sudskih nadzora – uključujući i u slučaju da sud, razmatrajući odluku poreznog tijela donesenu u okviru ponovljenog postupka, nakon prethodne sudske odluke utvrdi da porezno tijelo nije postupilo u skladu sa smjernicama iz te sudske odluke, odnosno drugim riječima, kad je zbog navedenog tijela proveden novi sudski postupak?“

24. Nakon podnošenja predmetnog zahtjeva za prethodnu odluku, dopisom od 3. svibnja 2022. sud koji je uputio zahtjev dostavio je Sudu presliku odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud, Mađarska) od 25. siječnja 2022. kojom je taj sud ukinuo upućivanje na ponovljene postupke iz članka 271. stavka 1. novog Zakonika o poreznom postupku, kao i presliku druge odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud) od 26. travnja 2022. donesene također u tom smislu.

25. Dopisom od 30. lipnja 2022. Sud je putem zahtjeva za pružanje informacija pozvao sud koji je uputio zahtjev da, s obzirom na neke prvotno dane navode i povodom odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud) o ukidanju upućivanja na ponovljene postupke sadržanog u članku 271. stavku 1. novog Zakonika o poreznom postupku, potvrdi da u glavnom postupku u svakom slučaju nije nastupila zastara.

26. Dopisom od 7. srpnja 2022. sud koji je uputio zahtjev naveo je, u biti, da je jedini učinak odluke Alkotmánybírósága (Ustavni sud) bilo nastupanje zastare prava porezne uprave da obračuna iznos izlaznog PDV-a koji treba naplatiti po osnovi razdoblja nadzora tijekom 2010. S druge strane, glede financijske godine 2011., okolnost je li došlo do zastare postupanja porezne uprave ovisit će o odgovoru Suda.

27. Tužitelj, mađarska i španjolska vlada te Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja. Te su se stranke usto očitovale na raspravi održanoj 10. studenoga 2022.

## **Analiza**

### ***Uvodne napomene***

28. Uvodno valja istaknuti da se glavni postupak ne odnosi na okolnost je li s pravom Unije sam po sebi usklađen rok zastare u kojem, s jedne strane, porezni obveznik može iskoristiti svoje pravo na odbitak niti onaj, s druge strane, tijekom kojeg porezna uprava može osporiti porezne prijave koje je podnio porezni obveznik, nego na okolnost je li s pravom Unije usklađen prekid takvog roka u slučaju sudskih postupaka, i to bez vremenskog ograničenja te neovisno o razlozima zbog kojih su takvi postupci eventualno morali biti ponovljeni.

29. U ovom slučaju valja istaknuti da je u specifičnom kontekstu ovog predmeta uzastopno vođeno više upravnih i sudskih postupaka u okviru istog poreznog spora i da se taj predmet ne može konačno riješiti zbog razloga za koje je, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, odgovorna porezna uprava, pri čemu predmetni porezni propis ne predviđa takav slučaj i ne može ga ispraviti.

30. Sud koji je uputio zahtjev ističe u tom pogledu da, prema praksi države članice o kojoj je riječ, kada se uzastopno provodi više sudskih nadzora, ne postoji gornja granica za ukupno trajanje prekida, čak ni ako sud koji razmatra odluku poreznog tijela donesenu u okviru novog postupka povodom ranije sudske odluke utvrdi da porezno tijelo nije postupilo u skladu sa smjernicama sadržanima u prethodnoj sudskoj odluci i da je do novog sudskog postupka došlo krivnjom navedenog tijela.

31. U takvom slučaju sud koji je uputio zahtjev pita se je li s pravom Unije usklađeno mađarsko zakonodavstvo i praksa u vezi s prekidom rokova zastare koji u suštini mogu biti u neograničenom trajanju, te u kojoj mjeri oni mogu ugroziti načela pravne sigurnosti i djelotvornosti. Taj sud zaključuje, osim toga, da postoji rizik da se korištenje pravom na odbitak, koje je predviđeno Direktivom o PDV-u, pokaže prekomjerno teškim, osobito u slučajevima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, a u kojima porezna uprava donosi nove odluke, pri čemu ne postupa u skladu s prethodnim odlukama koje su donijeli nadležni sudovi, i to u kratkom roku nakon donošenja odluka kojima se nalaže pokretanje novih postupaka, tako da bi se rok zastare prava na obračun poreza mogao znatno produžiti zbog prekida zastare za vrijeme sudskog nadzora.

32. U takvom kontekstu u kojem nije razvidno da za konkretnu situaciju nije odgovorno samo (i izravno) zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku, nego prije postupanje ili čak propust porezne uprave, a možda i nacionalnih sudova, smatram svrsishodnim u ovom mišljenju zasebno ispitati ta dva aspekta.

### ***Usklađenost propisa o prekidu roka zastare s pravom Unije***

33. Prije analize usklađenosti mađarskog zakonodavstva s načelima djelotvornosti i pravne sigurnosti iz prava Unije, čije provođenje predlaže sud koji je uputio zahtjev, valja ispitati ulazi li taj propis u područje primjene posebnih odredbi prava Unije u poreznim stvarima.

#### *Primjenjivost Direktive o PDV-u*

34. Uvodno valja napomenuti da se, unatoč činjenici da ovaj predmet spada u sporove povezane s PDV-om, prethodno pitanje ne odnosi na tumačenje bilo koje odredbe Direktive o PDV-u. U tom pogledu, njome se samo utvrđuju materijalne i formalne pretpostavke ostvarivanja prava na odbitak PDV-a<sup>7</sup>, ali se pritom ne predviđa rok u kojem porezni obveznici mogu podnijeti zahtjev za povrat PDV-a<sup>8</sup> ili u kojem mora doći do povrata određenog iznosa plaćenog poreza, jednom kada se stekne pravo na njegov povrat.

<sup>7</sup> Direktiva o PDV-u uređuje te pretpostavke, kako materijalne tako i formalne, u svojoj glavi X. odnosno u poglavljima 1. („Porijeklo i opseg prava na odbitak”, članak 168. i sljedeći) i 4. („Pravila za korištenje prava na odbitak”, članak 178. i sljedeći).

<sup>8</sup> Presuda od 14. veljače 2019., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, t. 35.)

### *Primjenjivost Uredbe br. 2988/95*

35. Prvo valja istaknuti da iz područja primjene Uredbe br. 2988/95 proizlazi da ono obuhvaća svaku „nepravilnost” koju upravno tijelo utvrdi i „[svaku] povred[u] odredaba prava [Unije] koja proizlazi iz učinjene ili propuštene radnje od strane gospodarskog subjekta”, a koja može dovesti u pitanje opći proračun i vlastita sredstva Unije.

36. Sud je presudio da vlastita sredstva Unije uključuju, među ostalim, prihode od primjene jedinstvene stope na usklađenu poreznu osnovicu za PDV, utvrđene u skladu s pravilima Unije, te da postoji izravna veza između, s jedne strane, naplate prihoda od PDV-a sukladno mjerodavnom pravu Unije i, s druge strane, raspoloživosti odgovarajućeg izvora PDV-a za proračun Unije jer svaka nenaplata prvog može dovesti do smanjenja drugog<sup>9</sup>. Iz toga bi se moglo zaključiti da u područje primjene Uredbe br. 2988/95 ulazi rok zastare u kojem nacionalne porezne uprave mogu obračunati točan iznos PDV-a za naplatu po osnovi određenog razdoblja.

37. Drugo, što se tiče rokova zastare, članak 3. stavak 1. Uredbe br. 2988/95 predviđa rok zastare za pokretanje postupka od četiri godine u pogledu „nepravilnosti” obuhvaćenih tom uredbom. Prema sudskoj praksi Suda, rok zastare predviđen u tom članku obuhvaća kako nepravilnosti koje dovode do izricanja prekršajne sankcije u smislu članka 5. te uredbe, tako i nepravilnosti koje su predmet upravne mjere u smislu članka 4. iste uredbe, koja ima za predmet oduzimanje nezakonito stečene koristi, a da pri tome nema karakter sankcije<sup>10</sup>.

38. Međutim, valja napomenuti da je donijevši Uredbu br. 2988/95, a osobito njezin članak 3. stavak 1. prvi podstavak, zakonodavac Unije želio samo odrediti najkraći rok koji se mora primjenjivati u svim državama članicama. Naime, u skladu s člankom 3. stavkom 3. te uredbe, države članice mogu primijeniti dulje rokove zastare od četverogodišnjeg roka navedenog u članku 3. stavku 1. navedene uredbe<sup>11</sup>. S obzirom na to da je ta mogućnost prešutno, ali nužno podvrgnuta uvjetu da utvrđeni rokovi budu razumni, svako duže trajanje morat će se, stoga, ispitati s aspekta istih načela kao što su ona primjenjiva na rokove koji ne ulaze u područje primjene te iste uredbe<sup>12</sup>.

39. Treće, mora se istaknuti da se u članku 3. stavku 1. prvom podstavku Uredbe br. 2988/95 utvrđuju pravila o računanju rokova. Naime, s jedne strane, članak 3. stavak 1. treći podstavak te uredbe predviđa da se zastare pokretanja postupka, s kojim sudska praksa izjednačava općenito svaki oblik postupanja od strane upravnog tijela, prekida svakom radnjom u vezi s istragom ili sudskim postupkom o nepravilnosti. S druge strane, članak 3. stavak 1. četvrti podstavak te uredbe određuje da zastara nastupa najkasnije na dan isteka razdoblja jednakog dvostrukom roku zastare, ako nadležno tijelo ne odredi kaznu, pri čemu je Sud protumačio tu odredbu na način da predstavlja apsolutnu granicu<sup>13</sup>, dok je jedina izričito priznata iznimka prekid u slučaju kaznenog postupka u skladu s člankom 6. stavkom 1. Uredbe br. 2988/95. Međutim, u ovom predmetu to ne bi bio slučaj, što proizlazi i iz zahtjeva za prethodnu odluku i iz odgovora koji je u tom pogledu na raspravi pružila mađarska vlada.

<sup>9</sup> Presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26.), i od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 38.)

<sup>10</sup> Presude od 24. lipnja 2004., Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, t. 33. i 34.), i od 17. rujna 2014., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, t. 45.)

<sup>11</sup> Vidjeti presudu od 7. travnja 2022., IFAP (C-447/20 i C-448/20, EU:C:2022:265, t. 48. i navedena sudska praksa).

<sup>12</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2014., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, t. 59. i navedena sudska praksa).

<sup>13</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 2. ožujka 2017., Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, t. 54. i navedena sudska praksa).



40. Osim toga, ta uredba obuhvaća samo upravne postupke te se niti jedna od njezinih odredbi ne odnosi na trajanje sudskih postupaka koji je pokrenula stranka kojoj je izrečena prekršajna sankcija niti na prekid rokova zastare u slučaju sudskog nadzora.

41. Iz prethodno navedenog proizlazi da iako se Uredba br. 2988/95 može primijeniti u slučaju nacionalnih pravila kojima se utvrđuje rok zastare u kojem nacionalne porezne uprave mogu obračunati porez, propis poput onog o kojemu je riječ u ovom predmetu i kojim se predviđa prekid roka zastare za obračun iznosa PDV-a tijekom cijelog razdoblja sudskog nadzora jest isključen iz njezina područja primjene.

#### *Analiza predmetnog propisa u kontekstu općih načela prava Unije*

42. Budući da ne postoje propisi Unije u tom području [i da niti Direktiva o PDV-u niti Uredba br. 2988/95 ne sadržavaju posebna pravila na temelju kojih se može dati odgovor na upućeno prethodno pitanje], ustaljena sudska praksa Suda određuje da je na unutarnjem pravnom poretku država članica da utvrdi pravila o zastari sudskih postupaka i o prekidu tih rokova, u skladu s načelom postupovne autonomije država članica, a osobito načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, pod uvjetom da te države izvršavaju svoje nadležnosti poštujući pravo Unije<sup>14</sup>.

43. U tom pogledu, iako se u tekstu svojeg prethodnog pitanja sud koji je uputio zahtjev pozvao isključivo na načelo pravne sigurnosti i načelo djelotvornosti, ta okolnost ne sprečava da se uzmu u obzir, kako u okviru ove analize tako i u okviru analize koju mora provesti Sud, druga opća načela prava Unije koja mogu biti relevantna u sklopu ovog predmeta.

44. Što se, kao prvo, tiče načela ekvivalentnosti, ono zahtijeva da postupovna pravila za provedbu prava Unije predviđena nacionalnim pravom nisu restriktivnija od onih o provedbi unutarnjeg prava koje ima sličan predmet ili osnovu. U slučaju pravila o zastari, njihovo poštovanje podrazumijeva da osim pravila o zastari o kojemu je riječ postoji i pravilo o zastari primjenjivo na unutarnje situacije koje se s obzirom na svoj predmet i ključne značajke može smatrati sličnim<sup>15</sup>.

45. U tom pogledu valja istaknuti da niti iz činjenica koje je opisao sud koji je uputio zahtjev niti iz pisanih očitovanja stranaka niti pak iz pojašnjenja danih na raspravi ne proizlazi da je postupovni sustav u mađarskom Zakoniku o poreznom postupku (uključujući uredbu o kojoj je riječ u glavnom postupku) nepovoljniji u pogledu rokova zastare od onog koji se primjenjuje na unutarnje situacije, te da se taj sustav primjenjuje i na tužbe zasnovane na povredi prava Unije i na tužbe iste naravi koje se temelje na povredi unutarnjeg prava.

46. Što se, kao drugo, tiče načela djelotvornosti, ono podrazumijeva da odredbe koje uređuju nacionalni postupak ne smiju biti takve da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje pravâ koja dodjeljuje pravni poredak Unije<sup>16</sup>.

47. Valja podsjetiti na to da, prvo, u okviru Direktive o PDV-u države članice podliježu dvostrukoj obvezi. Tako, s jedne strane, one moraju osigurati da se porezni obveznici mogu doista koristiti svojim pravom na odbitak PDV-a, a da ih pritom ne sprečavaju postupovna ili materijalna pravila

<sup>14</sup> Presuda od 28. srpnja 2016., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 34. i navedena sudska praksa)

<sup>15</sup> Presuda od 20. prosinca 2017., *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, t. 38. i navedena sudska praksa)

<sup>16</sup> Presuda od 15. ožujka 2017., *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, t. 52.)

koja su nespojiva s pravom Unije i osobito s Direktivom o PDV-u. S druge strane, one su dužne donijeti sve zakonodavne i upravne mjere potrebne radi osiguravanja cjelovite naplate dugovanog PDV-a na svojem državnom području kao i radi suzbijanja utaje i izbjegavanja poreza<sup>17</sup>.

48. Iako u ovom predmetu tužitelj ističe da je njegovo pravo na odbitak PDV-a bilo ograničeno, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je porezna uprava utvrdila postojanje porezne utaje te da se čini da ta ocjena još uvijek nije dovedena u pitanje u presudama koje su do danas donesene u predmetu iz glavnog postupka. U tom pogledu valja napomenuti da prema sudskoj praksi Suda država članica može načelno odgoditi povrat PDV-a dok se spor konačno ne riješi u okviru upravnog ili sudskog postupka, s obzirom na to da uskraćivanje prava na odbitak mora uvijek ispunjavati zahtjev proporcionalnosti<sup>18</sup>, a što je na nacionalnom sudu da provjeri.

49. Drugo, postojanje roka zastare u poreznim stvarima jednako je u interesu poreznog obveznika kao i porezne uprave, s obzirom na to da se određivanjem razumnih rokova nastoji istovremeno zaštititi porezni obveznik i porezna uprava, tako da se ne onemogućava ili pretjerano ne otežava ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretom Unije.

50. U tom pogledu valja utvrditi razliku između, s jedne strane, roka u kojem porezni obveznici mogu iskoristiti svoje pravo na odbitak PDV-a te, s druge strane, roka zastare u kojem porezna uprava može postupati<sup>19</sup>. Dakle, Sud je u određenim presudama priznao da se postupanje uprave može ograničiti rokovima različitim od onih koji se primjenjuju na pojedince<sup>20</sup>. Što se, stoga, tiče roka zastare koji se primjenjuje na poreznu pravu, Sud je već imao prilike presuditi da rok od pet godina koji počinje teći u trenutku kad se prijava u načelu mora podnijeti jest u skladu s načelom djelotvornosti<sup>21</sup>.

51. Međutim, valja pojasniti da iako je u ovom predmetu istaknuta problematika mogućeg ograničavanja tužitelja u korištenju pravom na odbitak, ovaj se predmet ne odnosi izravno na usklađenost s pravom Unije postupovnih pravila koja uređuju navedeno pravo, nego na nacionalni propis koji uređuje rok zastare za postupanje porezne uprave.

52. Što se tiče, kao treće, prekida roka zastare tijekom sudskog postupka, valja istaknuti da se postojanjem razloga za prekid roka zastare upravo želi zajamčiti poštovanje načela djelotvornosti, tako da se osigura da rok zastare ne istekne tijekom sudskog postupka, čak i ako se porezni obveznik koristio pravima koja su dodijeljena pravnim poretom Unije. Osim toga, cilj prekida roka zastare tijekom sudskog postupka jest omogućiti poreznom tijelu da uzme u obzir ishod sudskog nadzora. Ako takvog propisa ne bi bilo, pravo na pravni lijek moglo bi se zloupotrijebiti jer u slučaju da do zastare dođe tijekom mogućeg sudskog postupka (čije trajanje u načelu nije precizno određeno i u svakom slučaju ne ovisi o mjerama koje poduzimaju porezna tijela, nego o sudskom postupku), poreznoj upravi bilo bi nemoguće donositi utvrđenja, čak i ako bi se njezina odluka pritom pokazala pravno usklađenom kako u postupovnom tako i u materijalnom pogledu.

<sup>17</sup> Vidjeti članak 273. Direktive o PDV-u i presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25. i 26.).

<sup>18</sup> Presuda od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 54. i 55.)

<sup>19</sup> S jedne strane, što se tiče poreznog obveznika, postojanje roka zastare u okviru korištenja njegovim pravima omogućuje mu da osporava odluke porezne uprave kako bi zatražio i eventualno ishodio povrat plaćanja koja su neosnovana ili predviđena propisima posebnim za svaki porez. S druge strane, rok zastare omogućava poreznim tijelima da provode nužan nadzor kako bi se utvrdio porezni status poreznog obveznika kao i nepravilnosti i zlouporabe koje su mogle nastati te njihove posljedice, s ciljem izbjegavanja gubitka prihoda od PDV-a.

<sup>20</sup> Vidjeti, među ostalim, presudu od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 49. do 54.), u kojoj je Sud presudio da načelo djelotvornosti nije prekršeno u slučaju nacionalnog roka zastare koji je navodno povoljniji za poreznu upravu nego onaj koji se primjenjuje na pojedince.

<sup>21</sup> Presude od 8. rujna 2011., Q-Beef i Bosschaert (C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, t. 37.), i od 20. prosinca 2017., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, t. 43.)

53. Što se tiče, kao treće, načela pravne sigurnosti, valja podsjetiti na to da rokovi zastare u pravilu imaju funkciju osiguravanja pravne sigurnosti i da, radi ispunjavanja te funkcije, pravila kojima su ti rokovi predviđeni moraju biti unaprijed određena i biti dovoljno jasna i precizna kako bi se zajamčila predvidljivost situacija i pravnih odnosa<sup>22</sup>. Osim toga, u poreznim stvarima pravilima o rokovima zastare želi se osigurati da se porezni status poreznog obveznika u odnosu na poreznu upravu ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje<sup>23</sup>.

54. U konkretnom slučaju nije sporno da su u ovom predmetu pravila o zastari i prekidu rokova poznata poreznim obveznicima koji znaju da pozivanje na jamstva kojima oni raspolažu, poput prava na podnošenje tužbe, može dovesti do prekida roka zastare.

55. Osim toga, valja istaknuti da se pravilima o apsolutnoj zastari nastoji upravo izbjeći da se pravna situacija vremenski neograničeno dovodi u pitanje. Naime, mehanizmom apsolutne zastare nastoji se postići da prava ne ostanu beskonačno neizvjesna i sankcionirati njihovo napuštanje od strane njihova nositelja. Međutim, taj mehanizam zahtijeva postojanje razloga za prekid roka zastare, osobito u slučaju kada se nositelji koriste svojim pravima i, konkretno, podnose pravne lijekove, jer takav mehanizam počiva upravo na činjenici da se njihovi nositelji njima ne koriste ili da, ako se odluče njima poslužiti, takva odluka podrazumijeva kašnjenje u postupku. Iz toga slijedi da se činjenica da se rokovi zastare prekidaju kada se porezni obveznik koristi tim pravima ne može, u načelu, smatrati elementom koji (vremenski neograničeno) dovodi u pitanje ta prava, ako je taj prekid povezan s pokretanjem novog postupka različitog od upravnog postupka, to jest postupka sudskog nadzora koji je uređen različitim pravilima, pa tako i glede rokova koji se primjenjuju na njegove vlastite postupke<sup>24</sup>.

56. Usto, Sud je već presudio da se načelo pravne sigurnosti ne protivi praksi nacionalnih poreznih tijela da unutar prekluzivnog roka opozovu odluku kojom su poreznom obvezniku priznala pravo na odbitak PDV-a i da nakon nove kontrole zatraže plaćanje tog poreza i zatezних kamata<sup>25</sup>. Iako je za takvu praksu porezne uprave u okviru upravnog postupka (i bez donošenja sudske odluke) presuđeno da ne dovodi vremenski neograničeno u pitanje porezni status poreznog obveznika, nema nikakve dvojbe da činjenica da je porezna uprava donijela nove odluke radi izvršenja donesenih presuda, ne može sama po sebi biti povreda načela pravne sigurnosti.

57. Iz navedenog proizlazi da se načelima pravne sigurnosti i djelotvornosti ne protivi nacionalni propis koji predviđa da će se rok zastare prekinuti tijekom cijelog trajanja sudskog postupka u slučaju da porezni obveznik iskoristi svoje pravo na pravni lijek i da će se produljiti u slučaju da se poreznoj upravi naloži provedba novog postupka. Inače bi zastara mogla nastupiti čak i tijekom sudskog postupka, pa tako i tijekom sudskog postupka povezanog sa zahtjevom za prethodnu odluku (i to čak u slučaju u kojem bi odluka porezne uprave bila u potpunosti osnovana), što bi taj postupak učinilo bespredmetnim, lišilo poreznog obveznika mogućnosti da se koristi svojim pravom na pravni lijek, a usto i spriječilo poreznu upravu da u okviru izvršenja odluke nacionalnog suda odluči o poreznom statusu poreznog obveznika.

<sup>22</sup> Presuda od 5. ožujka 2019., *Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, t. 112. i navedena sudska praksa)*

<sup>23</sup> Presuda od 20. svibnja 2021., *BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, neobjavljena, EU:C:2021:410, t. 46.)*

<sup>24</sup> Naime, rok primjenjiv na sudski postupak, čije pokretanje dovodi do prekida roka zastare, nije uređen poreznim zakonodavstvom, nego pravilima o sudskim postupcima.

<sup>25</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 40. i 41.)*.

### ***Praksa mađarske uprave u vezi s prekidom roka zastare***

58. Iz utvrđenja koja je izveo sud koji je uputio zahtjev proizlazi da bi za produljenje postupka djelomično mogla biti odgovorna porezna uprava jer prilikom donošenja nove odluke nije poštovala upute dane u mjerodavnoj sudskoj odluci. Prema mišljenju toga suda, takvo neopravdano produljenje, u trajanju koje se ne može predvidjeti, poreznog postupka čiji je cilj ispitivanje financijskih i materijalnih pretpostavki za pravo na odbitak, dovodi do prekomjernog otežavanja ostvarivanja prava na odbitak (PDV-a)<sup>26</sup>.

59. U takvom kontekstu, iako sud koji je uputio zahtjev nije formulirao zahtjev u tom smislu, valja se upitati, kao prvo, o relevantnosti načela dobre uprave u ovom predmetu.

60. Naime, Sud je u svojoj sudskoj praksi već utvrdio da se, kada država članica provodi pravo Unije, zahtjevi koji proizlaze iz prava na dobru upravu, koje odražava opće načelo prava Unije, osobito pravo svake osobe na to da se njezini predmeti rješavaju nepristrano i u razumnom roku, primjenjuju u okviru postupka poreznog nadzora<sup>27</sup>. Sud je također istaknuo da to načelo dobre uprave zahtijeva od upravnog tijela, poput porezne uprave o kojoj je riječ u glavnom postupku, da u okviru svojih obveza provođenja nadzora s dužnom pažnjom i nepristrano ispita sve relevantne detalje kako bi se uvjerilo da kod donošenja konačne odluke raspolaže najpotpunijim i najpouzdanijim informacijama potrebnima za donošenje odluke<sup>28</sup>.

61. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev (kojemu su jedinom poznate sve okolnosti u glavnom postupku) da utvrdi može li složenost tog predmeta dovesti do produljenja postupka odnosno mogu li se ponavljanje poreznih postupaka i višestruki prekidi roka zastare pripisati propustu porezne uprave te u kojoj je mjeri ta praksa mogla tuženiku uzrokovati štetu. No, nije svaka pogreška koju je porezna uprava počinila ili svaki njezin bezuspješan pokušaj da postupi u skladu sa sudskom odlukom čak i u slučaju da se to dogodilo više puta, krivnja te uprave koja kao takva može dovesti u pitanje odredbe o prekidu zastare.

62. Mora se istaknuti, kao drugo, da je na raspravi mađarska vlada tvrdila da nacionalni sudovi raspolažu potrebnim sredstvima koja im, u načelu, omogućuju da poprave situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku. Stoga, u slučaju da porezna uprava ne postupi u skladu s nalogima koje joj je uputio nacionalni sud (zbog razloga koji joj se izravno mogu pripisati), taj sud može, prema navodima te vlade, „preuzeti” predmet koji je iznesen pred njega i odlučiti o njemu tako da izmijeni odluku koju je donijela porezna uprava i time konačno okonča spor.

63. Valja u tom pogledu podsjetiti na to da članak 47. drugi stavak Povelje Europske unije o temeljnim pravima predviđa, među ostalim, da svatko ima pravo da se njegov slučaj ispita u razumnom roku. Iz sudske prakse Suda proizlazi da razumnost roka za donošenje presude treba ocjenjivati na temelju konkretnih činjenica svakog predmeta te osobito važnosti postupka za dotičnu osobu, složenosti predmeta te ponašanja tužitelja i nadležnih tijela<sup>29</sup>.

<sup>26</sup> S tim se zaključkom slaže i tužitelj koji tvrdi da je postupak bio spor zbog manjkavosti u ispitivanju činjenica koje je provela porezna uprava što je u konačnici dovelo do prekida roka zastare.

<sup>27</sup> Presuda od 14. svibnja 2020., Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, t. 43.)

<sup>28</sup> Presuda od 14. svibnja 2020., Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, t. 44.)

<sup>29</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 9. rujna 2008., FIAMM i dr./Vijeće i Komisija (C-120/06 P i C-121/06 P, EU:C:2008:476, t. 212. i navedena sudska praksa).

64. Stoga nadležni nacionalni sud treba također provjeriti u kojoj bi se mjeri odgovornost za produljenje postupka mogla pripisati nacionalnim sudovima ako se pokaže da nisu upotrijebili sredstva za nadvladavanje takve situacije iako su njima raspolagali. U takvom je slučaju na nadležnom nacionalnom sudu da ispita treba li tužitelju dosuditi naknadu štete zbog kašnjenja ili propusta za koje se odgovornost ne može pripisati samo poreznim tijelima nego i nacionalnim sudovima.

65. Iz navedenog slijedi da je na nadležnom nacionalnom sudu da – uzimajući u obzir sve okolnosti konkretnog slučaja, poput složenosti predmeta – ocijeni je li do ponavljanja poreznog postupka i sudskih nadzora o kojima je riječ došlo prvenstveno zbog propusta porezne uprave ili se odgovornost za to kašnjenje može pripisati nacionalnim sudovima, te iz toga izvede potrebne zaključke, uključujući u pogledu postojanja mogućeg prava na naknadu štete u korist poreznog obveznika o kojemu je riječ.

### **Zaključak**

66. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Szegedi Törvényszék (Sud u Segedinu, Mađarska) odgovori na sljedeći način:

Načela pravne sigurnosti i djelotvornosti prava Unije treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice na temelju kojeg se u području poreza na dodanu vrijednost rok za zastaru prava porezne uprave na obračun poreza prekida tijekom cjelokupnog trajanja sudskog nadzora o kojemu je riječ, čak i kada je taj postupak usmjeren protiv uzastopnih odluka koje je donijelo porezno tijelo i koje se odnose na isti porez.

Međutim, na nadležnom nacionalnom sudu je da – uzimajući u obzir sve okolnosti konkretnog slučaja, poput složenosti predmeta – ocijeni je li do ponavljanja poreznog postupka i sudskih nadzora o kojima je riječ došlo prvenstveno zbog propusta porezne uprave ili se odgovornost za to kašnjenje može pripisati nacionalnim sudovima, te iz toga izvede potrebne zaključke, uključujući u pogledu postojanja mogućeg prava na naknadu štete u korist poreznog obveznika o kojemu je riječ.