



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

16. svibnja 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Detaljna pravila za povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata – Direktiva 2008/9/EZ – Članak 20. – Zahtjev države članice povrata za dostavu dodatnih informacija – Informacije koje treba dostaviti u roku od mjesec dana – Obustava postupka zbog izostanka odgovora poreznog obveznika u tom roku – Članak 23. – Odbijanje uzimanja u obzir informacija koje su prvi put iznesene u žalbenom postupku – Načelo djelotvornosti – Načelo neutralnosti PDV-a – Načelo dobre uprave”

U predmetu C-746/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 18. studenoga 2022., koju je Sud zaprimio 6. prosinca 2022., u postupku

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Slovenské Energetické Strojárne a.s., P. Barta, T. Fehér i P. Jalsovszky, *ügyvédek*,
- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i R. Kissné Berta, u svojstvu agenata,
- za Vijeće Europske unije, Zs. Bodnár, J. Haunold i E. d’Ursel, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: mađarski

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i A. Tokár, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 14. prosinca 2023.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 20. stavka 2. i članka 23. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.), članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), članaka 167. i 169. do 171. 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 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) te načelâ neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV), djelotvornosti i proporcionalnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Slovenské Energetické Strojárne a.s. i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: drugostupanjsko porezno tijelo) povodom obustave postupka povrata PDV-a koji je to društvo pokrenulo u vezi s PDV-om koji je platilo u 2020.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

- 3 Članak 167. Direktive o PDV-u glasi:
„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”
- 4 U skladu s člankom 170. te direktive:
„Svi porezni obveznici koji u okviru značenja [...] članka 2. [točke] 1. i članka 3. Direktive 2008/9/EZ i članka 171. ove direktive nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:
[...]
(b) transakcije za koje porez plaća samo kupac u skladu s člancima od 194. do 197. ili člankom 199.”

5 Člankom 171. stavkom 1. navedene direktive predviđa se:

„PDV se vraća poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu podložnu PDV-u[,] ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim pravilima propisanim u Direktivi 2008/9/EZ.”

Direktiva 2008/9

6 U skladu s uvodnom izjavom 3. Direktive 2008/9:

„Novi bi postupak trebao poboljšati položaj poduzeća budući da su države članice dužne plaćati kamate ako prekasno vrate povrat, a i pravo poduzeća na žalbu bit će ojačano.”

7 Članak 1. te direktive glasi:

„Ovom se direktivom utvrđuju detaljna pravila za povrat [PDV-a] kako je propisano u članku 170. [Direktive o PDV-u] poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete utvrđene u članku 3.”

8 Člankom 19. stavkom 2. Direktive 2008/9 predviđa se:

„Država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od četiri mjeseca od kada ga je zaprimila od te države članice [ta država članica zaprimila].”

9 Članak 20. te direktive glasi:

„1. Kada država članica povrata smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli ili dio zahtjeva za povrat, ona može elektroničkim putem zatražiti dodatne informacije posebno od podnositelja zahtjeva ili od nadležnih tijela države članice nastana unutar četveromjesečnog razdoblja navedenog u članku 19. stavku 2. [...]

Prema potrebi, država članica povrata može zatražiti daljnje dodatne informacije.

Informacije zatražene u skladu s ovim stavkom mogu uključivati podnošenje originala ili kopije odgovarajućeg računa ili uvoznog dokumenta kada država članica povrata ima opravdane sumnje u valjanost ili točnost pojedinog zahtjeva. [...]

2. Državi članici povrata informacije zatražene pod stavkom 1. moraju biti dostavljene u roku jednog mjeseca od dana kada je zahtjev dostavljen primatelju.”

10 U skladu s člankom 21. prvim stavkom navedene direktive:

„Kada država članica povrata zatraži dodatne informacije ona obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od dva mjeseca od primitka zatraženih informacija ili[,] ako nije primila odgovor na svoj zahtjev[,] u roku od dva mjeseca od isteka roka propisanog u članku 20. stavku 2. Međutim, rok raspoloživ za odluku s obzirom na cijeli ili dio zahtjeva za povrat uvijek iznosi najmanje šest mjeseci od dana kad je država članica povrata primila zahtjev.”

11 Člankom 23. te direktive propisuje se:

1. Kada je zahtjev za povrat odbijen u cijelosti ili djelomično, država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci zajedno s razlozima za odbijanje.
2. Žalbe protiv rješenja o odbijanju zahtjeva za povrat podnositelj zahtjeva može podnijeti nadležnim tijelima države članice povrata u oblicima i u rokovima propisanim za žalbe u slučaju zahtjeva za povrat osoba koje imaju poslovni nastan u toj državi članici.

Ako se prema nacionalnom zakonodavstvu države članice povrata izostanak donošenja odluke vezano uz zahtjev za povrat, u rokovima određenima u ovoj direktivi, ne smatra ili kao odobrenje ili kao odbijanje, svi upravni ili sudski postupci koji su poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u toj državi članici dostupni u toj situaciji jednako će biti dostupni i podnositelju zahtjeva. Ako takvi postupci nisu dostupni, izostanak donošenja odluke vezano uz zahtjev za povrat u tim rokovima znači da se zahtjev smatra odbijenim.”

12 Člankom 26. Direktive 2008/9 predviđa se:

„Država članica povrata plaća kamate podnositelju zahtjeva na iznos povrata koji treba platiti ako je povrat plaćen nakon najkasnijeg dana plaćanja prema članku 22. stavku 1.

Ako podnositelj zahtjeva ne podnese dodatne ili daljnje informacije koje je tražila država članica povrata u određenom roku, prvi se stavak ne primjenjuje. [...]”

Mađarsko pravo

Pravo u vezi s PDV-om

13 U članku 251.F az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje se:

„1. Ako nacionalna porezna uprava na temelju podataka ili drugih informacija kojima raspolaže smatra da se o zahtjevu za povrat poreza ne može donijeti utemeljena odluka u roku utvrđenom u članku 251./E stavku 1., ona može pisanim zahtjevom zatražiti da joj se dostave dodatni podaci i informacije

- (a) od poreznog obveznika koji nema poslovni nastan na nacionalnom državnom području
- (b) od stvarno i mjesno nadležnog tijela koje je poreznog obveznika koji nema poslovni nastan na nacionalnom državnom području registriralo kao poreznog obveznika s poslovnim nastanom u toj državi, u skladu s člankom 244. stavicima 2. i 3., odnosno
- (c) od treće osobe, ako postoje opravdani razlozi za vjerovanje da ta osoba može bitno doprinijeti ocjeni zahtjeva za povrat.

[...]

3. Ako postoje opravdane sumnje u pogledu pravne osnove za povrat poreza ili iznosa pretporeza čiji se povrat traži, pisanim zahtjevom iz stavaka 1. i 2. može se, u ime poreznog obveznika koji nema poslovni nastan na nacionalnom državnom području, zahtijevati izvornik ili ovjereni primjerak dokumenta iz članka 127. stavka 1. točaka (a), (c) i (d) kojim se dokazuje da je transakcija izvršena. [...]

4. Rok za odgovor je mjesec dana od dana dostave zahtjeva iz stavaka 1. i 2.”

14 Članak 251./I stavak 4. Zakona o PDV-u glasi:

„U slučaju zakašnjenja nacionalne porezne uprave s plaćanjem povrata poreza, za svaki dan zakašnjenja duguju se zatezne kamate. Nacionalna porezna uprava nije dužna platiti te kamate ako porezni obveznik koji nema poslovni nastan na nacionalnom državnom području nije, u roku predviđenom za odlučivanje, dao potpun meritoran odgovor na zahtjev za dostavu informacija iz članka 251./F stavaka 1. i 2.”

Zakon o organizaciji porezne uprave

15 Članak 49. stavak 1. točka (b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényja (Zakon br. CLI iz 2017. o organizaciji porezne uprave) (u daljnjem tekstu: Zakon o organizaciji porezne uprave) predviđa:

„Porezna uprava obustavlja postupak ako:

[...]

(b) podnositelj zahtjeva, na zahtjev porezne uprave, nije podnio prijavu ili nije izvršio ispravak i ako se, u nedostatku takve prijave odnosno ispravka, po takvom zahtjevu ne može postupati, a postupak se ne nastavlja po službenoj dužnosti.”

16 Članak 124. stavci 3. i 4. tog zakona glasi:

„3. Osim u slučaju ništavosti, podnositelj zahtjeva ne može, ni u svojoj žalbi ni u okviru postupka koji slijedi, iznositi nove činjenice niti se pozivati na, odnosno podnositi, nove dokaze o kojima je imao saznanja prije donošenja prvostupanjske odluke, ali ih nije priopćio, iako ga je na to porezna uprava pozvala odnosno, kad je riječ o činjenicama, na koje se nije pozvao.

4. Zahtjev iz stavka 3. sadržava opis utvrđenja i okolnosti u vezi s kojima porezno tijelo poziva poreznog obveznika da dostavi dokaze, kao i upozorenje o pravnim posljedicama.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Slovenské Energetické Strojárne društvo je s poslovnim nastanom u Slovačkoj koje svoju djelatnost obavlja u energetskom sektoru, konkretno izvodi inženjerske radove na elektranama.

18 To je društvo 2020. izvršilo radove montaže i ugradnje na elektrani u Újpeštu (Mađarska). U tu je svrhu kupilo različitu robu i koristilo se različitim isporukama usluga u Mađarskoj.

- 19 Navedeno je društvo, kao porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, odnosno Slovačkoj, 18. veljače 2021. podnijelo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósági (Porezna i carinska uprava za velike porezne obveznike Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) zahtjev za povrat ulaznog PDV-a plaćenog na robu i usluge kupljene u Mađarskoj u razdoblju od 1. siječnja 2020. do 31. prosinca 2020. Taj zahtjev za povrat iznosa od 37 013 654 mađarskih forinti (HUF) (oko 97 400 eura) temeljio se na devetnaest računa koje su izdali dobavljači tih roba i usluga.
- 20 Na temelju članka 251./F stavka 1. Zakona o PDV-u, prvostupanjsko porezno tijelo uputilo je 22. veljače 2021. društvu Slovenské energetické strojárne zahtjev za dostavu informacija kako bi razjasnilo činjenice i utvrdilo je li pravo na povrat PDV-a koji je ono zatražilo osnovano. Konkretnije, to je tijelo zatražilo da se u roku od mjesec dana od dostave zahtjeva za dostavu informacija dostavi više dokumenata u vezi sa zahtjevom za povrat.
- 21 Taj je zahtjev bio poslan na adresu e-pošte društva Slovenské Energetické Strojárne i smatra se da ga je to društvo primilo.
- 22 Rješenjem od 6. svibnja 2021. (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko rješenje) porezno je tijelo prvog stupnja, u skladu s člankom 49. stavkom 1. točkom (b) Zakona o organizaciji porezne uprave, obustavilo postupak povrata PDV-a jer to društvo nije dostavilo informacije koje je to tijelo zatražilo i jer, na temelju dostupnih informacija, na temelju tog zahtjeva nije bilo moguće utvrditi činjenice s potrebnom preciznošću.
- 23 Društvo Slovenské Energetické Strojárne podnijelo je 9. lipnja 2021. protiv tog rješenja žalbu drugostupanjskom poreznom tijelu. Žalbi je priložilo sve dokumente koji su bili zatraženi u zahtjevu za dostavu informacija.
- 24 Drugostupanjsko je porezno tijelo rješenjem od 20. srpnja 2021. potvrdilo prvostupanjsku odluku, smatrajući, među ostalim, da ne može uzeti u obzir dokumente priložene žalbi jer članak 124. stavak 3. Zakona o organizaciji porezne uprave zabranjuje podnošenje novih dokaza u prilog žalbi ako je njezin podnositelj imao saznanja o tim dokazima prije donošenja prvostupanjskog rješenja.
- 25 Društvo Slovenské Energetické Sstrojárne podnijelo je protiv rješenja od 20. srpnja 2021. tužbu Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska), sudu koji je uputio zahtjev.
- 26 Pred tim sudom to društvo tvrdi da članak 124. stavak 3. Zakona o organizaciji porezne uprave nije primjenjiv u okviru postupka povrata PDV-a. Ono smatra da zabrana podnošenja novih dokaza predviđena tom odredbom čini materijalno ograničenje prava na žalbu iz članka 23. stavka 2. Direktive 2008/9. Rok za ispravak od mjesec dana, predviđen člankom 20. stavkom 2. te direktive za slučaj da porezna uprava zatraži da joj se dostave dodatne informacije kako bi odgovorila na zahtjev za povrat PDV-a, pak nije prekluzivan. Na temelju članka 26. navedene direktive i članka 251./I stavka 4. Zakona o PDV-u, jedina posljedica koju bi imao podnositelj zahtjeva koji ne poštuje taj rok bila bi ta da u slučaju zakašnjenja s povratom više ne može zahtijevati plaćanje kamata.

- 27 Prema mišljenju drugostupanjskog poreznog tijela, članak 124. stavak 3. Zakona o organizaciji porezne uprave primjenjiv je u ovom slučaju. Tom se odredbom, kojom se poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, samo nastoji spriječiti da se žalbeni postupak oduži. Osim toga, istek navedenog roka za ispravak ne dovodi do gubitka prava jer je moguće podnijeti zahtjev za povrat u prijašnje stanje.
- 28 Sud koji je uputio zahtjev stoga se pita, kao prvo, je li zabrana podnošenja novih dokaza iz članka 124. stavka 3. Zakona o organizaciji porezne uprave protivna članku 23. stavku 2. Direktive 2008/9, s obzirom na to da ta zabrana može dovesti do materijalnog ograničenja prava poreznog obveznika na žalbu.
- 29 Taj se sud također pita, kao drugo, ima li takva zabrana za učinak to da rok za ispravak od mjesec dana, predviđen člankom 251./F stavkom 4. Zakona o PDV-u, čini prekluzivnim, s obzirom na to da se dokumenti koji nisu podneseni u tom roku ne mogu uzeti u obzir nakon njegova isteka, osobito u stadiju žalbe.
- 30 U tom se pogledu pita o proporcionalnosti takve zabrane, osobito s obzirom na pravo na djelotvoran pravni lijek iz članka 47. Povelje. Iako je Sud u presudi od 2. svibnja 2019., *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), presudio da rok od mjesec dana predviđen člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 nije prekluzivan, sud koji je uputio zahtjev ističe da se okolnosti spora koji se pred njim vodi razlikuju od okolnosti predmeta u kojem je donesena ta presuda, s obzirom na to da je mađarski upravni postupak dvostupanjski i da se mađarskim pravom izričito predviđa da je u okviru drugostupanjskog postupka zabranjeno podnošenje novih dokaza.
- 31 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev pita se dopušta li Direktiva 2008/9 poreznoj upravi da obustavi postupak povrata PDV-a, s obzirom na to da se tom direktivom predviđa samo donošenje rješenja kojim se zahtjev za povrat PDV-a odobrava ili odbija, odnosno donošenje rješenja kojim se odlučuje o meritumu.
- 32 U tim je okolnostima Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li članak 23. stavak 2. Direktive [2008/9] tumačiti na način da je u skladu sa zahtjevima koji se u toj direktivi utvrđuju u pogledu žalbi odredba nacionalnog prava – odnosno članak 124. stavak 3. [Zakona o organizaciji porezne uprave] – kojom se, u okviru ocjene zahtjeva za povrat poreza na dodanu vrijednost na temelju Direktive [o PDV-u], podnositelju zahtjeva ne dopušta da se u fazi žalbe pozove na nove činjenice niti da se istaknu ili podnesu novi dokazi o kojima je podnositelj zahtjeva imao saznanja prije donošenja prvostupanjskog rješenja, a koje, iako je porezno tijelo to od njega zatražilo, nije podnio ili na koje se nije pozvao, što dovodi do materijalnog ograničenja prava na žalbu koje prekoračuje formalne zahtjeve i zahtjeve u pogledu rokova direktive?
2. Znači li potvrđan odgovor na prvo pitanje da se jednomjesečni rok naveden u članku 20. stavku 2. Direktive [2008/9] mora smatrati prekluzivnim? Je li to u skladu s pravom na djelotvoran pravni lijek i pošteno suđenje zajamčenim člankom 47. [Povelje], kao i člancima 167., 169. i 170. te člankom 171. stavkom 1. Direktive o PDV-u i temeljnim načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti koje je utvrdio Sud Europske unije?

3. Treba li tekst članka 23. stavka 1. Direktive [2008/9] o odbijanju zahtjeva za povrat u cijelosti ili djelomično tumačiti na način da je s njime u skladu odredba nacionalnog prava – odnosno članak 49. stavak 1. točka (b) Zakona o organizaciji porezne uprave – na temelju koje porezno tijelo obustavlja postupak u slučaju da porezni obveznik koji je podnio zahtjev ne odgovori na zahtjev poreznog tijela niti ispuni svoju obvezu otklanjanja nepravilnosti, zbog čega takav zahtjev odnosno takav ispravak nije moguće ocijeniti, pri čemu se postupak ne nastavlja po službenoj dužnosti?”

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

- 33 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 23. stavak 2. prvi podstavak Direktive 2008/9, u vezi s načelima neutralnosti PDV-a i djelotvornosti, tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je poreznom obvezniku koji je podnio zahtjev za povrat PDV-a zabranjeno da u stadiju žalbe pred drugostupanjskim poreznim tijelom iznese dodatne informacije, u smislu članka 20. te direktive, koje je zatražilo prvostupanjsko porezno tijelo, a koje taj porezni obveznik tom tijelu nije dostavio u roku od mjesec dana, predviđenom u članku 20. stavku 2. navedene direktive. U tom kontekstu, taj se sud također pita je li taj rok prekluzivan i, u slučaju potvrdnog odgovora, je li takva prekluzija u skladu s člankom 47. Povelje.
- 34 Najprije valja podsjetiti na to da je cilj Direktive 2008/9, u skladu s njezinim člankom 1., utvrditi detaljna pravila za povrat PDV-a, kako je predviđen člankom 170. Direktive o PDV-u, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete iz članka 3. Direktive 2008/9.
- 35 Kao i pravo na odbitak, pravo na povrat temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije, koje u načelu nije moguće ograničiti. To se pravo ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije. Stoga je svrha sustava odbitaka i, slijedom toga, povratâ u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 21. listopada 2021., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, t. 36. i navedena sudska praksa).
- 36 To temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da odbitak ili povrat ulaznog PDV-a budu priznati ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima (presuda od 21. listopada 2021., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, t. 37. i navedena sudska praksa).
- 37 Drukčije bi, međutim, bilo ako bi povreda takvih formalnih uvjeta za učinak imala sprečavanje iznošenja čvrstog dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni (presuda od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, t. 77. i navedena sudska praksa).
- 38 Kad je riječ o uvjetima ostvarivanja prava na povrat PDV-a, članak 20. Direktive 2008/9 nudi državi članici povrata mogućnost da, ako smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku u pogledu cijelog ili dijela zahtjeva za povrat, traži dodatne informacije, među ostalim, od poreznog obveznika ili nadležnih tijela države članice poslovnog nastana, koje

se moraju dostaviti u roku od jednog mjeseca, počevši od dana kada je primatelj primio zahtjev za dostavu informacija (presuda od 2. svibnja 2019., *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, t. 37.).

- 39 Kao što je to Sud već presudio u presudi od 2. svibnja 2019., *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, t. 46.), taj rok od mjesec dana, predviđen člankom 20. stavkom 2. te direktive, nije prekluzivan rok.
- 40 Konačno, u skladu s člankom 23. stavkom 2. prvim podstavkom Direktive 2008/9, žalbe protiv rješenja o odbijanju zahtjeva za povrat porezni obveznik može podnijeti nadležnim tijelima države članice povrata u oblicima i u rokovima propisanim za žalbe u slučaju zahtjeva za povrat osoba koje imaju poslovni nastan u toj državi članici.
- 41 Tu odredbu treba tumačiti s obzirom na uvodnu izjavu 3. te direktive, iz koje proizlazi da je njezin cilj, među ostalim, jačanje prava poduzetnika na žalbu.
- 42 U skladu s člankom 23. stavkom 2. prvim podstavkom Direktive 2008/9, pravni lijek poput žalbe u upravnom postupku o kojoj je riječ u glavnom postupku, kad je riječ o obliku i rokovima koji se primjenjuju na takvu žalbu, predmet je unutarnjeg pravnog poretka države članice povrata.
- 43 Stoga, uvođenje nacionalnih mjera kojima se odbijaju uzeti u obzir dokazi podneseni nakon donošenja rješenja o odbijanju zahtjeva za povrat PDV-a u nadležnosti je unutarnjeg pravnog poretka svake države članice, na temelju načela postupovne autonomije država članica, pod uvjetom da one ipak nisu nepovoljnije od onih koje uređuju slične situacije u nacionalnom pravu (načelo ekvivalentnosti) i da u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja su dodijeljena pravnim poretkom Unije (načelo djelotvornosti) (vidjeti analogijom presudu od 9. rujna 2021., *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, t. 59. i navedenu sudsku praksu).
- 44 Usto, uzimajući u obzir sudsku praksu navedenu u točki 39. ove presude, takve mjere ne mogu dovesti do toga da se, protivno članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9, isteku roka od mjesec dana – koji počinje teći od dana primitka zahtjeva za dostavu dodatnih informacija, predviđenog tom odredbom, u kojem primatelj tog zahtjeva državi članici povrata mora dostaviti te informacije, uključujući, po potrebi, i dodatne dokaze – prizna prekluzivan učinak.
- 45 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je društvu Slovenské Energetické Strojárne, nakon što je podnijelo zahtjev za povrat PDV-a, prvostupanjsko porezno tijelo uputilo zahtjev za dostavu dodatnih informacija, u smislu članka 20. Direktive 2008/9, ali da ono te informacije nije dostavilo. To je društvo zatražene informacije dostavilo tek u okviru žalbe u upravnom postupku, koja odgovara žalbi iz članka 23. stavka 2. te direktive, koju je podnijelo drugostupanjskom poreznom tijelu. Međutim, te informacije nisu bile uzete u obzir jer, u skladu s člankom 124. stavkom 3. Zakona o organizaciji porezne uprave, podnositelj zahtjeva za taj povrat ne može u okviru svoje žalbe podnijeti nove dokaze o kojima je imao saznanja prije donošenja prvostupanjske odluke.
- 46 Iz toga slijedi da se glavni postupak ne odnosi na povredu formalnih zahtjeva koji sprječavaju podnošenje dokaza da su materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na povrat PDV-a bili ispunjeni, nego na dan na koji taj dokaz mora biti podnesen.

- 47 U tom pogledu valja istaknuti, kao prvo, da nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku ima za učinak sustavno sprečavanje povrata PDV-a poreznim obveznicima koji, iako su sa zakašnjenjem odgovorili na zahtjev za dostavu dodatnih informacija, ispunjavaju sve materijalne pretpostavke za dobivanje tog povrata. Kao što je to navedeno u točkama 35. i 36. ove presude, s jedne strane, pravo na povrat PDV-a temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a i u načelu ga nije moguće ograničiti te, s druge strane, načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak ili povrat plaćenog ulaznog PDV-a prizna ako su za to ispunjeni materijalni uvjeti.
- 48 Kao drugo, Sud je – nakon što je utvrdio da rok od mjesec dana predviđen člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 za dostavu dodatnih informacija nije prekluzivan – presudio da, ako je zahtjev za povrat odbijen u cijelosti ili djelomično, porezni obveznik koji nije dostavio dodatne informacije u tom roku ima pravo, u skladu s člankom 23. stavkom 2. prvim podstavkom te direktive, protiv tog rješenja o odbijanju podnijeti žalbu i, u okviru takve žalbe, ispraviti svoj zahtjev za povrat dostavljanjem dodatnih informacija na temelju kojih se može utvrditi postojanje njegova prava na povrat PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 2. svibnja 2019., *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, t. 48.).
- 49 Kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u točki 53. svojeg mišljenja, ti zaključci iz sudske prakse vrijede bez razlike, neovisno o tome je li pravni lijek žalba u upravnom postupku, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, ili je riječ o pravnom sredstvu koje se podnosi u sudskom postupku.
- 50 Kao treće, nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku protivi se zahtjevima koji proizlaze iz prava na dobru upravu, koje je odraz općeg načela prava Unije, a koji se primjenjuju u okviru postupka poreznog nadzora. To načelo dobre uprave zapravo zahtijeva da upravno tijelo, poput porezne uprave o kojoj je riječ u glavnom postupku, u okviru obveza nadzora koje mu pripadaju s dužnom pažnjom i nepristrano ispita sve relevantne detalje kako bi se uvjerilo da raspolaže najpotpunijim i najpouzdanijim informacijama potrebnima za donošenje odluke (presuda od 21. listopada 2021., *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, t. 48. i navedena sudska praksa).
- 51 Međutim, nepostojanje mogućnosti porezne uprave da zbog sadržaja članka 124. stavka 3. Zakona o organizaciji porezne uprave uzme u obzir svaki zakašnjeli odgovor na zahtjev za dostavu dodatnih informacija, što dovodi do sustavnog odbijanja tih zakašnjelih odgovora, nužno dovodi do toga da navedena uprava krši to načelo jer donosi odluku za koju se zna da se može temeljiti na nepotpunim ili čak pogrešnim elementima. Osim toga, to ima za učinak da porezna uprava čini neproporcionalnu povredu načela neutralnosti PDV-a, stavljajući poreznom obvezniku na teret PDV u pogledu kojeg on ima pravo na povrat, dok je cilj zajedničkog sustava PDV-a da se poduzetnika u cijelosti rastereti tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. listopada 2021., *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, t. 55.).
- 52 Naposljetku, kao četvrto, valja istaknuti da članak 26. drugi stavak Direktive 2008/9, koji se izričito odnosi na slučaj u kojem porezni obveznik ne dostavi u propisanim rokovima dodatne informacije koje su od njega zatražene, također potvrđuje tumačenje prema kojem država članica povrata ne može sustavno odbijati uzeti u obzir zakašnjele odgovore na zahtjeve za dostavu dodatnih informacija.

- 53 U tim okolnostima valja utvrditi da se nacionalnim propisom poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku povređuje temeljno načelo neutralnosti PDV-a kao i načelo djelotvornosti, time što, među ostalim, roku od mjesec dana predviđenom člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 daje prekluzivan učinak.
- 54 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 23. stavak 2. prvi podstavak Direktive 2008/9, u vezi s načelima neutralnosti PDV-a i djelotvornosti, treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je poreznom obvezniku koji je podnio zahtjev za povrat PDV-a zabranjeno da u stadiju žalbe pred drugostupanjskim poreznim tijelom iznese dodatne informacije, u smislu članka 20. te direktive, koje je zatražilo prvostupanjsko porezno tijelo, a koje taj porezni obveznik tom tijelu nije dostavio u roku od mjesec dana, predviđenom u članku 20. stavku 2. navedene direktive, s obzirom na to da taj rok nije prekluzivan.

Treće pitanje

- 55 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 23. Direktive 2008/9 tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg porezno tijelo mora obustaviti postupak povrata PDV-a ako porezni obveznik u za to propisanom roku nije dostavio dodatne informacije koje je to tijelo zatražilo na temelju članka 20. te direktive i kada se, u nedostatku tih informacija, o zahtjevu za povrat PDV-a ne može odlučiti.
- 56 U tom pogledu valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev u tekstu trećeg pitanja spominje samo članak 23. stavak 1. Direktive 2008/9, kojim se određuje da, kada je zahtjev za povrat PDV-a odbijen u cijelosti ili djelomično, država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci zajedno s razlozima za odbijanje.
- 57 Slično tomu, člankom 21. prvim stavkom te direktive utvrđuju se rokovi u kojima država članica povrata, kada zatraži dodatne informacije, mora obavijestiti podnositelja zahtjeva o tome je li zahtjev za povrat odobren ili odbijen.
- 58 Stoga se te odredbe Direktive 2008/9 izričito odnose samo na mogućnost donošenja rješenja o odobravanju ili odbijanju, u cijelosti ili djelomično, zahtjeva za povrat PDV-a, a ne na mogućnost obustave postupka povrata.
- 59 Točno je da se člankom 23. stavkom 2. drugim podstavkom te direktive predviđa da, kada se prema nacionalnom zakonodavstvu države članice povrata izostanak donošenja odluke o zahtjevu za povrat, u rokovima određenima u navedenoj direktivi, ne smatra ni odobrenjem ni odbijanjem, porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici mora imati pristup svim upravnim odnosno sudskim postupcima koji su dostupni poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u toj državi članici kada se nalaze u istoj situaciji. Ako takvi upravni ili sudski postupci nisu dostupni, izostanak donošenja odluke o zahtjevu za povrat u tim rokovima znači da se zahtjev smatra odbijenim.
- 60 Međutim, u ovom slučaju valja utvrditi da odluka o obustavi postupka, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, nipošto nije izjednačena s izostankom donošenja odluke u određenom roku jer se takvom odlukom obustavlja postupak pokrenut zahtjevom za povrat koji je podnio porezni obveznik a da mu se povrat koji je zatražio ne odobrava te je stoga treba smatrati rješenjem o odbijanju navedenog zahtjeva, u smislu članka 23. Direktive 2008/9.

- 61 Iz toga slijedi da, kada je u postupku povodom zahtjeva za povrat PDV-a koji je podnio porezni obveznik s poslovnim nastanom u državi članici koja nije država članica povrata donesena takva odluka o obustavi, s jedne strane, porezni obveznik mora biti obaviješten o razlozima za obustavu postupka istodobno s tom odlukom, u skladu s člankom 23. stavkom 1. Direktive 2008/9, i, s druge strane, protiv navedene odluke mora se moći podnijeti žalba nadležnim tijelima države članice povrata, u skladu s člankom 23. stavkom 2. prvim podstavkom te direktive.
- 62 U svakom slučaju, u okviru takvih žalbi, kao što to proizlazi iz točaka 48. i 49. ove presude, porezni obveznik mora imati pravo iznijeti dodatne informacije koje nije dostavio u roku od mjesec dana iz članka 20. stavka 2. Direktive 2008/9.
- 63 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 23. Direktive 2008/9 treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg porezno tijelo mora obustaviti postupak povrata PDV-a ako porezni obveznik u za to propisanom roku nije dostavio dodatne informacije koje je to tijelo zatražilo na temelju članka 20. te direktive i kada se, u nedostatku tih informacija, o zahtjevu za povrat PDV-a ne može odlučiti, pod uvjetom da se odluka o obustavi postupka smatra rješenjem o odbijanju tog zahtjeva za povrat, u smislu stavka 23. stavka 1. navedene direktive, i da se protiv nje može podnijeti žalba koja ispunjava zahtjeve predviđene u članku 23. stavku 2. prvom podstavku te direktive.

Troškovi

- 64 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 (drugo vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 23. stavak 2. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, u vezi s načelima neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i djelotvornosti,**

treba tumačiti na način da mu se:

protivi nacionalni propis na temelju kojeg je poreznom obvezniku koji je podnio zahtjev za povrat PDV-a zabranjeno da u stadiju žalbe pred drugostupanjskim poreznim tijelom iznese dodatne informacije, u smislu članka 20. te direktive, koje je zatražilo prvostupanjsko porezno tijelo, a koje taj porezni obveznik tom tijelu nije dostavio u roku od mjesec dana, predviđenom u članku 20. stavku 2. navedene direktive, s obzirom na to da taj rok nije prekluzivan.

- 2. Članak 23. Direktive 2008/9**

treba tumačiti na način da mu se:

ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg porezno tijelo mora obustaviti postupak povrata PDV-a ako porezni obveznik u za to propisanom roku nije dostavio dodatne

informacije koje je to tijelo zatražilo na temelju članka 20. te direktive i kada se, u nedostatku tih informacija, o zahtjevu za povrat PDV-a ne može odlučiti, pod uvjetom da se odluka o obustavi postupka smatra rješenjem o odbijanju tog zahtjeva za povrat, u smislu stavka 23. stavka 1. navedene direktive, i da se protiv nje može podnijeti žalba koja ispunjava zahtjeve predviđene u članku 23. stavku 2. prvom podstavku te direktive.

Potpisi