

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (?etvrto vije?e)

28. velja?e 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – ?lanak 183. – Povrat viška PDV-a – Zakašnjeli povrat – Iznos zateznih kamata koje se duguju prema nacionalnom pravu – Smanjenje tog iznosa zbog razloga koji se ne mogu pripisati poreznom obvezniku – Dopuštenost – Porezna neutralnost – Pravna sigurnost”

U predmetu C-387/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), odlukom od 5. srpnja 2016., koju je Sud zaprimio 12. srpnja 2016., u postupku

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

protiv

Nidera BV,

uz sudjelovanje:

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

SUD (?etvrto vije?e),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vije?a, C. Vajda (izvjestitelj), E. Juhász, K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. lipnja 2017.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Nideru BV, I. Misi?nas, V. Vi?ius, i I. Pašvenskait?, u svojstvu agenata,
- za litavsku vladu, D. Kriau?i?nas, R. Butvydyt? i R. Krasuckait?, u svojstvu agenata,
- za ?ešku vladu, M. Smolek i J. Vl?il, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskait?, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 5. listopada 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 183. 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nacionalna porezna inspekcija pri Ministarstvu financija Republike Litve; u daljnjem tekstu: Nacionalna porezna inspekcija) i društva Nidera BV u vezi s iznosom zatezanih kamata koje se potonjem društvu duguju zbog zakašnjelog povrata viška poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 183. prvi stavak Direktive o PDV-u propisuje:

„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.”

Litavsko pravo

4 Članak 91. stavak 10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčių įstatymas (Zakon Republike Litve o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja proizlazi iz Zakona br. IX-751 od 5. ožujka 2002., određivao je da se preplaćeni PDV vraća u skladu s uvjetima i u rokovima određenima u Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Zakon Republike Litve o poreznoj upravi).

5 Članak 8. stavak 3. Zakona Republike Litve o poreznoj upravi, kako je izmijenjen Zakonom br. X-1249 od 3. srpnja 2007. (u daljnjem tekstu: Zakon o poreznoj upravi), propisuje:

„Porezna uprava mora prilikom upravljanja porezima poštovati kriterije razumnosti i pravičnosti.”

6 U skladu s člankom 87. stavcima 5. do 7. i 9. Zakona o poreznoj upravi:

„5. Iznos od poreznog obveznika preplaćenih davanja i poreza koji ostaje nakon prijetoja s eventualnim poreznim dugom vraća se na zahtjev poreznog obveznika. [...]

6. Porezna uprava može provjeriti osnovanost zahtjeva poreznog obveznika za povrat preplaćenog poreza u skladu s uvjetima i u rokovima koji su određeni ovim zakonom. [...]

7. [...] [P]orezna uprava mora vratiti poreznom obvezniku preplaćeni porez u skladu sa sljedećim uvjetima:

1. preplaćeni porez vraća se u roku od 30 dana od dana zaprimanja pisanog zahtjeva za povrat preplaćenog poreza. U slučaju kada porezna uprava od poreznog obveznika zatraži dodatne dokumente, rok od 30 dana računa se od dana zaprimanja tih dokumenata. [...] Rokovi predviđeni u ovoj točki ne primjenjuju se u slučajevima iz točke 2. ovog stavka;

2. u slučaju kada se povodom zahtjeva za povrat preplaćenog poreza provede porezna

provjera ili kada su pitanja u vezi s povratom preplaćenog poreza sastavni dio poreznog nadzora koji je porezna uprava provela nad predmetnim poreznim obveznikom, preplaćeni porez mora se vratiti najkasnije u roku od 20 dana od dana kada je poreznom obvezniku dostavljena odluka porezne uprave kojom se ponovno obrađunava i iznova utvrđuje iznos poreza ili davanja koji porezni obveznik duguje i (ili) s njime povezani iznosi (a ako nije utvrđena nikakva povreda, rješenje koje to potvrđuje).

[...]

9. Ako porezna uprava nije vratila preplaćeni porez u roku koji je propisan stavkom 7. ovog članka, kamate se obrađunavaju u korist poreznog obveznika sve dok se preplaćeni porez ne vrati. Kamatna stopa jednaka je onoj zatezne kamate na zakašnjela plaćanja poreza ili davanja.”

7. Članak 99. Zakona o poreznoj upravi propisuje:

„Ministar financija određuje stopu zateznih kamata i načine njihova izražavanja, uzimajući u obzir ponderiranu prosječnu godišnju kamatnu stopu na trezorske zapise koje je u prethodnom tromjesečju izdala Republika Litva na aukciji. Stopa zateznih kamata dobiva se uvećanjem gore navedene prosječne stope za 10 postotnih bodova.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

8. Nidera, društvo sa sjedištem u Nizozemskoj, između veljače i svibnja 2008. u Litvi je kupila pšenicu od dobavljača poljoprivrednih proizvoda. Ukupan iznos plaćenog PDV-a, u skladu s fakturama tih dobavljača, dosegao je 11 743 259 litavskih litasa (LTL) (otprilike 3,4 milijuna eura). U istom razdoblju Nidera je izvezla tu pšenicu u treće zemlje primjenjujući stopu PDV-a od 0 % predviđenu litavskim pravom.

9. Nidera je u Litvi registrirana kao porezni obveznik PDV-a 12. kolovoza 2008. U poreznoj prijavi za razdoblje od 12. do 31. kolovoza 2008. prijavila je navedeni iznos plaćenog PDV-a te je zatražila njegov povrat.

10. Odlukom od 19. ožujka 2009. kojom se potvrđuje akt o nadzoru Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Porezna inspekcija okruga Vilnius, Litva) odbila je taj povrat, s obrazloženjem da u doba isporuke predmetne pšenice Nidera nije bila identificirana u svrhe plaćanja PDV-a, tako da u skladu s litavskim pravom nije imala pravo odbiti plaćeni PDV.

11. Međutim, nakon presude od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) Mokestinių ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisija za porezne sporove vlade Republike Litve) odlukom od 24. studenoga 2010. priznala je da je Nidera imala pravo odbiti pretporez te je poreznoj upravi naložila da joj vrati predmetni iznos. Nacionalna porezna inspekcija 22. prosinca 2010. vratila je Nideri višak PDV-a u iznosu od 11 743 259 LTL (otprilike 3,4 milijuna eura).

12. Nidera je nakon toga zatražila isplatu kamata dugovanih zbog početnog odbijanja da joj se vrati višak PDV-a. Porezna inspekcija okruga Vilnius 11. kolovoza 2011. isplatila joj je iznos od 214 902,27 LTL (otprilike 60 000 eura) na ime kamata na taj višak za razdoblje od objave navedene presude do datuma povrata navedenog viška. Ta je inspekcija, nasuprot tomu, odbila platiti zatezne kamate za razdoblje koje je prethodilo navedenoj objavi. Odlukom od 2. listopada 2013. Nacionalna porezna inspekcija odbila je prihvatiti Niderin prigovor protiv te odluke.

13. Nidera je Vilniaus apygardos administracinis teismasu (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva) podnijela tužbu za poništenje odluke Nacionalne porezne inspekcije i preinaku odluke

Porezne inspekcije okruga Vilnius, zahtijevaju?i da se naloži da joj se vrati iznos od 3 864 706,66 LTL (otprilike 1,1 milijun eura) na ime kamata. Ona je istaknula da se kamate moraju obra?unati od datuma kada je porezni nadzor zapo?eo, to jest od 21. studenoga 2008., do datuma povrata viška PDV-a. Taj je sud djelomi?no prihvatio Niderinu tužbu te je Poreznoj inspekciji okruga Vilnius naložio da joj isplati kamate za razdoblje od 17. velja?e 2009. do navedenog datuma povrata. Nacionalna porezna inspekcija sudu koji je uputio zahtjev podnijela je žalbu na tu odluku.

14 Taj sud isti?e da osobito iz presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) proizlazi da se ?lanak 183. Direktive o PDV-u, kada se tuma?i s obzirom na na?elo porezne neutralnosti, protivi nacionalnom propisu na temelju kojeg se uobi?ajeni rok za povrat viška PDV-a, nakon ?ijeg se isteka duguju zatezne kamate na iznos koji se mora vratiti, produljuje u slu?aju pokretanja postupka porezne provjere. Sud koji je uputio zahtjev smatra da stoga valja zaklju?iti da kamate koje se Nideri duguju valja obra?unati po?evši od proteka roka predvi?enog ?lankom 87. stavkom 7. to?kom 1. Zakona o poreznoj upravi, to jest 30 dana od datuma zaprimanja zahtjeva za povrat viška, a ne od datuma predvi?enog ?lankom 87. stavkom 7. to?kom 2. tog zakona.

15 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev pita se jesu li nacionalna tijela, uklju?uju?i i sudove, ovlaštena smanjiti dugovane kamate pozivaju?i se na posebne okolnosti glavnog predmeta. Konkretno, taj se sud pita je li ovlašten ocjenjivati osnovanost i pravi?nost iznosa dugovanih kamata, uzimaju?i u obzir osobito odnos izme?u tog iznosa i onog nevr?enog viška, trajanje neisplate povrata i njezine razloge – u ovom slu?aju to što nacionalno pravo zabranjuje da osobe koje nisu identificirane u svrhe pla?anja PDV-a odbiju pretporez – kao i gubitke koje je porezni obveznik stvarno pretrpio.

16 Sud koji je uputio zahtjev smatra da presuda od 24. listopada 2013., Rafin?ria Steaua Rom?n? (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 25.) može upu?ivati na to da se iznos dugovanih kamata ne može smanjiti s obzirom na okolnosti koje nisu vezane uz radnje samog poreznog obveznika. Me?utim, s obzirom na to da je cilj tih kamata nadoknaditi gubitke koje je potonji pretrpio zbog neraspoloživosti sredstava o kojima je rije?, taj sud smatra da dugo razdoblje neraspoloživosti sredstava može dovesti do iznosa kamata koji je neproporcionalan u odnosu na stvarno pretrpljene gubitke te da kriteriji razumnosti i pravi?nosti – kojima se vodi kako porezna uprava, u skladu s ?lankom 8. stavkom 3. Zakona o poreznoj upravi, tako i nacionalni sud – mogu dovesti do smanjenja tog iznosa.

17 Unato? tome, s obzirom na ciljeve povrata PDV-a, osobito onaj da se porezni obveznik ne izloži nikakvom financijskom riziku, sud koji je uputio zahtjev navodi da se negativne financijske posljedice zbog neraspoloživosti sredstava mogu pojaviti nakon njihova povrata. Slijedom toga, ?injenica da se, kako bi se smanjio iznos tih kamata, iznos dugovanih kamata povezuje s gubicima koje je porezni obveznik stvarno pretrpio ne otklanja svaki financijski rizik i poreznog obveznika dovodi u nepovoljan poloŹaj jer je na njemu da dokaŹe pretrpljene gubitke.

18 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Trebali li ?lanak 183. Direktive [2006/112], kada se tuma?i s obzirom na na?elo porezne neutralnosti, tuma?iti na na?in da se njime zabranjuje smanjenje kamata koje se uobi?ajeno duguju prema nacionalnom pravu na prepla?eni PDV (višak) koji nije pravodobno vra?en (prebijen), a rije? je o smanjenju kod kojeg se u obzir uzimaju okolnosti razli?ite od onih koje su posljedica radnji samog poreznog obveznika, kao što su odnos izme?u kamata i prepla?enog iznosa poreza ?iji povrat nije pravodobno izvršen, trajanje i uzroci takve neisplate povrata poreza kao i stvarni gubici koje je pretrpio porezni obveznik?“

O prethodnom pitanju

19 Uvodno valja istaknuti da iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je u svrhu spora koji se pred njim vodi sud koji je uputio zahtjev, nakon objave presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), odlučio da zatezne kamate koje se Nideri duguju na iznos vraćenog viška PDV-a valja obratiti počevši od proteka roka predviđenog člankom 87. stavkom 7. točkom 1. Zakona o poreznoj upravi, što su Nidera i litavska vlada potvrdile na raspravi. Taj sud stoga ne pita Sud o datumu od kojeg se duguju zatezne kamate, nego samo ima li mogućnost smanjiti njihov iznos.

20 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 183. Direktive o PDV-u, kada se tumači s obzirom na načelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da mu se protivi smanjenje iznosa kamata koje se uobičajeno duguju prema nacionalnom pravu na višak PDV-a koji nije pravodobno vraćen, zbog razloga koji su vezani uz okolnosti koje se ne mogu pripisati poreznom obvezniku, poput visokog iznosa tih kamata u odnosu na iznos viška PDV-a, trajanja i uzroka neisplate povrata i gubitaka koje je porezni obveznik stvarno pretrpio.

21 Valja podsjetiti da, iako članak 183. Direktive o PDV-u ne propisuje ni obvezu isplate kamata na višak PDV-a koji treba vratiti ni dan od kojeg se duguju takve kamate, sama ta okolnost ne dopušta zaključak da taj članak treba tumačiti na način da su uvjeti povrata viška PDV-a koje su odredile države članice potpuno izuzeti od nadzora u skladu s pravom Unije (presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 27. i 28. i od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, t. 18.).

22 Naime, s jedne strane, iako provedba prava na povrat viška PDV-a propisanog člankom 183. Direktive o PDV-u u načelu ulazi u procesnu autonomiju država članica, ostaje činjenica da je ta autonomija ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti (vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 29.; od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 27. i od 24. listopada 2013., Rafinaria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20.).

23 S druge strane, iz sudske prakse Suda proizlazi da određena posebna pravila koja države članice moraju poštovati prilikom provedbe prava na povrat viška PDV-a proizlaze iz članka 183. Direktive o PDV-u, koji se tumači s obzirom na kontekst i opća načela koja uređuju područje PDV-a (presude od 24. listopada 2013., Rafinaria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 21. i od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, t. 19.).

24 Stoga, iako države članice imaju konkretnu slobodu prilikom utvrđivanja uvjeta za povrat viška PDV-a, ti uvjeti ne smiju kršiti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomice prebace na poreznog obveznika. Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke povрати cjelokupnu tražbinu viška PDV-a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku (presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33. i od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, t. 20.).

25 U tom pogledu, kada se povrat viška PDV-a poreznom obvezniku provede izvan razumnog roka, načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a zahtijeva da se financijski gubici koji su zbog neraspoloživosti svota novca o kojima je riječ tako nastali poreznom obvezniku nadoknade plaćanjem zateznih kamata. U nedostatku zakonodavstva Unije u području PDV-a, na unutarnjem je pravnom poretku svake države članice da odredi uvjete u kojima se moraju isplatiti zatezne kamate, osobito stopu i način izračuna tih kamata, poštujući, međutim, načelo porezne

neutralnosti (vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33., 53. i 54.; od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 27. i od 24. listopada 2013., Rafin?ria Steaua Rom?n?, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 22. i 23.).

26 Kad je rije? o glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev navodi da je, u skladu s ?lankom 87. stavkom 9. Zakona o poreznoj upravi, stopa dugovanih kamata u slu?aju zakašnjelog povrata viška PDV-a poreznom obvezniku jednaka onoj zateznih kamata koja se primjenjuje na porezne obveznike u slu?aju zakašnjelog pla?anja poreza ili davanja. Primjenom ?lanka 99. tog zakona, ta stopa dobiva se uve?anjem ponderiranog prosjeka godišnjih kamatnih stopa na trezorske zapise koje je u prethodnom tromjese?ju izdala Republika Litva za deset postotnih bodova.

27 Sud koji je uputio zahtjev smatra da bi takav izra?un, kada osobito zakašnjeli povrat viška PDV-a dovede do dugog razdoblja neraspoloživosti sredstava, mogao dovesti do iznosa kompenzacijskih kamata koji je neproporcionalan gubicima što ih je porezni obveznik stvarno pretrpio. On isti?e da u tim okolnostima kriteriji razumnosti i pravi?nosti omogu?avaju kako poreznoj upravi, na temelju ?lanka 8. stavka 3. Zakona o poreznoj upravi, tako i nacionalnom sudu da odredi smanjenje tog iznosa zbog razloga spomenutih u prethodnom pitanju, koji nisu vezani uz postupanje poreznog obveznika. S obzirom na to, iz odgovora litavske vlade na pitanje koje je Sud postavio na raspravi proizlazi da takvo smanjenje nacionalni sudovi nikad do sada još nisu odredili.

28 Kao prvo, kad je rije? o smanjenju zbog visokog iznosa kamata koje se uobi?ajeno duguju prema pravilima nacionalnog prava u odnosu na iznos viška PDV-a, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u to?ki 35. svojeg mišljenja, taj iznos kamata samo je naknada za neostvarivanje prihoda uzrokovano trajanjem razdoblja u kojem glavnica nije vra?ena. Iz toga slijedi da bi smanjenje navedenog iznosa koje je isklju?ivo motivirano njegovom visinom u odnosu na iznos glavnice koju treba vratiti za poreznog obveznika zna?ilo rizik da pla?anje zateznih kamata ne?e pokriti cjelokupno razdoblje tijekom kojeg na?elo porezne neutralnosti zahtijeva, u skladu sa sudskom praksom navedenom u to?kama 24. i 25. ove presude, da se neraspoloživost svota novca o kojima je rije? nadoknadi pla?anjem zateznih kamata.

29 Kao drugo, kad je rije? o trajanju razdoblja neisplate povrata, iz prethodne to?ke proizlazi da to trajanje samo po sebi ne može opravdati smanjenje zateznih kamata, s obzirom na to da je iznos potonjih upravo namijenjen nadokna?ivanju financijskih gubitaka koje je porezni obveznik pretrpio tijekom tog razdoblja. Nadalje, u?inak mogu?nosti smanjenja iznosa dugovanih kamata zbog trajanja razdoblja neisplate povrata mogao bi biti taj da se porezna tijela ne poti?u na to da provedu povrat viška PDV-a u najkra?im mogu?im rokovima, što tako?er može dovesti do nastanka financijskog rizika za poreznog obveznika koji je protivan na?elu porezne neutralnosti.

30 Nadalje, valja istaknuti da ni odbijanje porezne uprave da vrati višak PDV-a koji je Nidera zatražila prije objave presude od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) ne može opravdati smanjenje iznosa zateznih kamata. Naime, treba podsjetiti da tuma?enje nekog pravnog pravila prava Unije koje Sud daje izvršavaju?i ovlast koju mu dodjeljuje ?lanak 267. UFEU?a pojašnjava i precizira zna?enje i doseg tog pravnog pravila, onako kako ono treba ili je trebalo biti shva?eno i primijenjeno od datuma svojeg stupanja na snagu (presude od 27. ožujka 1980., Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, t. 16. i od 14. travnja 2015., Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, t. 53. i navedena sudska praksa).

31 Osim toga, valja utvrditi da s to?ke gledišta poreznog obveznika nije važan razlog za zakašnjeli povrat viška PDV-a. U tom kontekstu nema bitne razlike između zakašnjelog povrata zbog prekora?enja rokova uprave za obradu zahtjeva i onoga zbog upravnih akata koji nezakonito isklju?uju povrat, a naknadno su poništeni sudskom odlukom (vidjeti analogijom presudu od 24. listopada 2013., Rafin?ria Steaua Român?, C-431/12, EU:C:2013:686, t. 25.).

32 Kao tre?e, kad je rije? o mogu?nosti da nacionalni sud smanji iznos kamata koje se uobi?ajeno duguju primjenom nacionalnih pravila kako bi uzeo u obzir gubitke koje je porezni obveznik stvarno pretrpio, osobito zato što mu je tijekom razdoblja neisplate povrata uskra?en iznos viška PDV-a koji treba vratiti, takva mogu?nost zna?i da je na poreznom obvezniku da dokaže financijske gubitke koje je stvarno pretrpio zbog takvog uskra?ivanja sredstava.

33 Me?utim, litavska vlada tvrdi, s jedne strane, da svrha kamatne stope predvi?ene ?lankom 99. Zakona o poreznoj upravi nije samo nadoknaditi gubitke koje je porezni obveznik pretrpio, ve? sadržava, na temelju uve?anja godišnje stope na trezorske zapise za deset postotnih bodova, element kažnjavanja koji ima u?inak sankcije. Isti?e da, u skladu s ?lankom 87. stavkom 9. tog zakona, stopa kamata koje treba isplatiti poreznom obvezniku, u slu?aju neisplate povrata viška PDV-a u predvi?enim rokovima, odgovara stopi zateznih kamata koja se primjenjuje na porezne obveznike u slu?aju zakašnjelog pla?anja dugovanog poreza ili davanja.

34 S druge strane, stopa utvr?ena u navedenom ?lanku 99. može se primjenjivati samo u razdoblju od datuma na koji je donesena odluka porezne uprave ili, ako je to slu?aj, sudske odluke kojom je utvr?eno da je zahtjev za povrat osnovan do datuma na koji je donesena odluka o cjelokupnom povratu viška PDV-a poreznom obvezniku. Litavska vlada iz toga zaklju?uje da bi primjena te stope na razdoblje koje prethodi toj odluci dovela do prekomjernog nakna?ivanja gubitaka koje je porezni obveznik pretrpio zbog neraspoloživosti sredstava koje treba vratiti, što bi mu dalo neopravdanu prednost.

35 U tom pogledu valja navesti da se argumenti litavske vlade temelje na tuma?enju litavskog zakonodavstva koje se razlikuje od onoga koje je izložio sud koji je uputio zahtjev. Naime, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje ne proizlazi da zatezne kamate o kojima je rije? u glavnom postupku imaju kaznenu narav. Usto, kao što je to istaknuto u to?ki 19. ove presude, sud koji je uputio zahtjev odlu?io je da se datum od kojeg se po?inju obra?unavati te kamate mora odrediti primjenom ?lanka 87. stavka 7. to?ke 1. Zakona o poreznoj upravi, kojim je odre?en rok od 30 dana od dana zaprimanja zahtjeva za povrat, a ne od dana kada je donesena odluka kojom je odlu?eno o tom zahtjevu. Me?utim, na samom je sudu koji je uputio zahtjev da protuma?i nacionalno zakonodavstvo, a Sud je dužan odgovoriti na prethodno pitanje oslanjaju?i se na tuma?enje navedenog zakonodavstva koje je dao sud koji je uputio zahtjev (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 38.).

36 U svakom slu?aju, u okviru slobode utvr?ivanja uvjeta za povrat viška PDV-a, navedene u to?ki 23. ove presude, države ?lanice imaju pravo, kako bi osigurale naknadu, pravilima koja porezna uprava jednostavno primjenjuje i nadzire predvidjeti paušalne zatezne kamate. Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u to?ki 33. svojeg mišljenja, iako u odre?enim posebnim slu?ajevima iznos kompenzacijskih kamata premašuje stvarnu štetu koju je pretrpio porezni obveznik, to je samo posljedica sustava paušalne odštete, koji po naravi ne odražava stvarno nastale gubitke, nego gubitke koje bi porezni obveznik, prema ocjeni nacionalnog zakonodavca, mogao pretrpjeti. Odšteta u obliku kamata može, ovisno o slu?aju, biti ve?a ili manja od stvarnih gubitaka.

37 S obzirom na to, ako se nacionalnim propisom, poput onoga u glavnom postupku, propisuje pla?anje takvih paušalnih zateznih kamata, njime se istodobno ne može predvidjeti mogu?nost da

se plaćanje takvih zatezних kamata isključuje niti on može biti ograničen na to da se nadoknade stvarni gubici na temelju kriterija razumnosti i pravičnosti, kako to tvrdi litavska vlada. Naime, takav nacionalni propis doveo bi do toga da je poreznom obvezniku nemoguće predvidjeti okolnosti u kojima on može otkrivati plaćanje paušalnih zatezних kamata i stoga prilagoditi svoju djelatnost ovisno o takvom plaćanju. Stoga je očitito da takav propis poreznom obvezniku ne omogućava da uz odgovarajuće pretpostavke povrati cjelokupnu tražbinu viška PDV-a a da mu se pritom ne stvara nikakav financijski rizik, suprotno načelu porezne neutralnosti (vidjeti analogijom presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 57. i 58.).

38 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 183. Direktive o PDV-u, kada se tumaži s obzirom na načelo porezne neutralnosti, treba tumažiti na način da mu se protivi smanjenje iznosa kamata koje se uobičajeno duguju prema nacionalnom pravu na višak PDV-a koji nije pravodobno vraćen, zbog razloga koji su vezani uz okolnosti koje se ne mogu pripisati poreznom obvezniku, poput visokog iznosa tih kamata u odnosu na iznos viška PDV-a, trajanja i uzroka neisplate povrata i gubitaka koje je porezni obveznik stvarno pretrpio.

Troškovi

39 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 183. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kada se tumaži s obzirom na načelo porezne neutralnosti, treba tumažiti na način da mu se protivi smanjenje iznosa kamata koje se uobičajeno duguju prema nacionalnom pravu na višak poreza na dodanu vrijednost koji nije pravodobno vraćen, zbog razloga koji su vezani uz okolnosti koje se ne mogu pripisati poreznom obvezniku, poput visokog iznosa tih kamata u odnosu na iznos viška poreza na dodanu vrijednost, trajanja i uzroka neisplate povrata i gubitaka koje je porezni obveznik stvarno pretrpio.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski