

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

11. travnja 2019.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak plaćenog pretporeza – članak 199. stavak 1. točka (a) – Prijenos porezne obveze – Nepravilno plaćanje poreza korisnika usluge pružateljima na temelju računa koji je pogrešno izdan u skladu s pravilima redovnog oporezivanja – Odluka poreznog tijela o utvrđenju poreznog duga korisnika usluge i odbijanju zahtjeva za odbitak – Nepostojanje ispitivanja mogućnosti povrata poreza od strane poreznog tijela”

U predmetu C-691/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 29. studenoga 2017., koju je Sud zaprimio 11. prosinca 2017., u postupku

**PORR Építési Kft.**

protiv

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos (izvjestitelj), predsjednik vijeća, E. Juhász i M. Ilešić, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. siječnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za PORR Építési Kft., É. Radnai i G. Hajdu, *ügyvédek*,
- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, K. Talabér-Ritz i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

## Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112) te načela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva PORR Építési Kft. (u daljnjem tekstu: PORR) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) o ponovnom obračunu poreza nametnutog prvonavedenom zbog neprimjene nacionalnih odredbi o sustavu prijenosa porezne obveze poreza na dodanu vrijednost (PDV).

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 Člankom 167. Direktive 2006/112 određeno je:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

4 Člankom 168. te direktive predviđeno je:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

5 Članak 178. navedene direktive glasi:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

[...]

(f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica.”

6 U skladu s člankom 199. stavkom 1. te direktive:

„Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

(a) građevinski radovi, uključujući popravke, održavanje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine kao i predaja građevinskih radova koji se smatraju isporukom robe sukladno članku 14 stavku 3.;

[...]”

7 Člankom 226. Direktive 2006/112 određeno je:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

11. a ako je kupac odgovoran za plaćanje PDV-a, navod ,Zamjena obveznika plaćanja poreza';

[...]"

članak 226. Direktive 2006/112/EZ, u verziji koja je bila na snazi prije stupanja na snagu Direktive 2010/45, glasilo je kako slijedi:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

11. u slučaju izuzetka ili ako je kupac ili primatelj dužan plaćati PDV, pozivanje na važeću odredbu ove direktive ili odgovarajuću nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu da je isporuka robe ili usluga izuzeta ili da za njih vrijedi postupak obrnute porezne obveze;

[...]"

### **Mađarsko pravo**

8. člankom 70. stavkom 1. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvénya (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na glavni predmet (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određeno je:

„U slučaju isporuke robe i usluga porezna osnovica uključuje:

[...]

(b) popratne troškove koje je dobavljač robe ili pružatelj usluge prevalio na kupca robe ili na korisnika usluge, osobito: troškove provizije ili bilo koje druge vrste posredovanja, pakiranja, prijevoza i osiguranja;

[...]"

9. članak 119. stavak 1. tog zakona glasi kako slijedi:

„Osim ako zakonom nije drukčije određeno, pravo na odbitak poreza nastaje u trenutku kada je potrebno utvrditi iznos dugovanog poreza koji odgovara pretporezu (članak 120.) [...]"

10. člankom 120. navedenog zakona propisano je:

„Ako drugi porezni obveznik – koji djeluje u tom svojstvu – upotrebljava ili na drugi način koristi robu ili usluge kako bi izvršio isporuku oporezivane robe ili usluga, on ima pravo od iznosa poreza koji duguje odbiti:

(a) porez za koji mu je ispostavio račun drugi porezni obveznik – što uključuje osobe ili organizacije koje su obveznici pojednostavljenog poreza na dobit – prilikom stjecanja robe ili upotrebe usluga;

(b) porez koji je obračunao drugi porezni obveznik kao porez koji treba platiti prilikom stjecanja robe – uključujući unutar Zajednice – ili prilikom upotrebe usluga.

[...]"

11 ?lanak 127. Zakona o PDV-u glasi kako slijedi:

„1. Ostvarivanje prava na odbitak uvjetovano je materijalnom pretpostavkom da porezni obveznik osobno raspolaže:

(a) u slu?aju iz ?lanka 120. to?ke (a), ra?unom na njegovo ime koji dokazuje da je transakcija izvršena;

(b) u slu?ajevima iz ?lanka 120. to?ke (b),

(ba) u slu?aju isporuka unutar Zajednice, ra?unom na njegovo ime koji dokazuje da je transakcija izvršena;

(bb) u svim ostalim slu?ajevima koji nisu obuhva?eni to?kom (ba), tako?er ra?unom na njegovo ime koji dokazuje da je transakcija izvršena, ili ako u trenutku utvr?ivanja dugovanog poreza porezni obveznik ne raspolaže ra?unom, cjelokupnom dokumentacijom potrebnom za izra?un iznosa dugovanog poreza;

[...]

4. Iznos pretporeza koji se može odbiti ne može prelaziti iznos naveden kao porez u dokumentima na koje se odnosi stavak 1. ili iznos koji je mogu?e izra?unati kao porez na temelju takvih dokumenata.

[...]

12 U skladu s ?lankom 169. Zakona o PDV-u:

„Ra?un obvezno sadržava sljede?e podatke:

[...]

(j) iznos prevaljenog poreza, osim ako zakonom nije druk?ije odre?eno;

(k) u slu?aju izuze?a od poreza ili ako je kupac robe ili korisnik usluge obvezan pla?ati porez, uputu na pravno pravilo ili drugo jasno upu?ivanje na ?injenicu da su isporuka dobara ili pružanje usluga

(ka) oslobo?eni od poreza ili

(kb) podliježu porezu na teret kupca robe ili korisnika usluge;

[...]

13 ?lankom 142. stavkom 1. navedenog zakona odre?eno je:

14 „Porez pla?a kupac robe ili primatelj usluge:

[...]

(b) u slu?aju gra?evinskih radova i gradova ugradnje te drugih radova ugradnje koji se mogu kvalificirati kao pružanje usluga, koji su namijenjeni gradnji, proširenju, preoblikovanju i drugim izmjenama na nekretnini – uklju?uju?i potpuno rušenje nekretnine – pod uvjetom da je za gradnju, proširenje, preoblikovanje i druge izmjene na nekretnini potrebno ishoditi gra?evinsku dozvolu, što

je okolnost o kojoj primatelj usluge mora prethodno i pisanim putem obavijestiti pružatelja usluge; [...]"

## Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Žalbeni odjel za velike porezne obveznike Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) proveo je naknadni porezni nadzor nad prijavama PORR-a koje su se odnosile na poreze i proračunske potpore u vezi s 2010. i 2011.

16 To je porezno tijelo odlukom od 13. ožujka 2015. PORR-u naložilo plaćanje iznosa od 88 644 000 forinta (oko 275 000 eura) s naslova neplaćenog PDV-a, 26 593 000 forinta (oko 82 200 eura) s naslova porezne kazne, 13 908 000 forinta (oko 43 000 eura) s naslova zateznih kamata i 500 000 forinta (oko 1550 eura) s naslova kazne zbog neispunjenja.

17 Odlučujuće o upravnoj žalbi koju je PORR podnio protiv odluke od 13. ožujka 2015., porezna uprava je 31. srpnja 2015. potvrdila navedenu odluku što se tiče ponovnog obračuna PDV-a.

18 Naime, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je u okviru gradnje autoceste PORR od barem tri dobavljača prihvatio račune izdane u sustavu redovnog oporezivanja na kojima je bio iskazan PDV. PORR je platio te račune i odbio iskazane iznose PDV-a, nakon čega je tražio njihov povrat. Međutim, porezna uprava smatrala je da su se gospodarske transakcije iskazane na predmetnim računima odnosile na glavnu djelatnost gradnje i da su, u skladu s primjenjivim nacionalnim pravilima, trebale biti obuhvaćeni sustavom prijenosa porezne obveze PDV-a. Stoga su izdavatelji računa trebali izdati račune bez iskazanog PDV-a ili su na njima trebali navesti da su oni obuhvaćeni sustavom prijenosa porezne obveze.

19 Porezna uprava je stoga zaključila da je PORR mogao imati pravo na odbitak iznosa PDV-a iskazanih na tim računima samo na temelju članka 120. točke (b) Zakona o PDV-u, a ne na temelju članka 120. točke (a) tog zakona. Navela je da nije bilo dvostrukog oporezivanja i da pogrešno izdavanje računa ne oslobađa PORR od izrečenih kazni. Također je naglasila da bi se od izdavatelja računa o kojima je riječ u glavnom postupku moglo tražiti da ih isprave.

20 PORR je protiv odluke porezne uprave podnio tužbu Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságu (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska). U okviru svoje tužbe ponajprije ističe da je porezna uprava pogrešno kvalificirala činjenice time što je smatrala da su računi o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćeni oporezivanjem prijenosom porezne obveze.

21 Podredno, PORR tvrdi da ga, čak i da su ti računi stvarno obuhvaćeni oporezivanjem prijenosom porezne obveze, porezna uprava bi ga isto lišila prava na odbitak PDV-a. To društvo naglašava da porezna uprava nije osporila postojanje transakcija ostvarenih s društvima koja su izdala račune te dodaje da su ta društva vjerojatno ispunila svoju obvezu plaćanja ubranog PDV-a, odnosno uplatila su PDV u državni proračun.

22 PORR također primjećuje da je porezna uprava povrijedila obvezu provjere toga jesu li izdavatelji računa o kojima je riječ u glavnom postupku platili PDV i jesu li još uvijek mogli ispraviti račune. Ta uprava *a fortiori* nije uzela u obzir okolnost da je takav ispravak vjerojatno isključen s obzirom na to da je samostalni ispravak naime zabranjen u slučaju nadzora koji se odnosi na ranije prijave. Slijedom toga, mogućnost tog društva da ostvari pravo na odbitak definitivno više ne postoji.

23 U svoju obranu porezna uprava ističe da je PORR-u dodijelila pravo na odbitak plaćenog

pretporeza koji se ti?e ra?una izdanih na temelju sustava prijenosa porezne obveze, što isklju?uje opasnost od dvostrukog oporezivanja.

24 F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) upu?uje na sudsku praksu Suda u skladu s kojom, ako povrat PDV-a pla?enog pogreškom poreznim tijelom postane nemogu? ili pretjerano otežan, osobito u slu?aju insolventnosti prodavatelja, na?elo djelotvornosti zahtijeva da kupac predmetne robe može svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno poreznim tijelima. Tako bi države ?lanice trebale predvidjeti instrumente i detaljna postupovna pravila potrebna kako bi se navedenom kupcu omogu?io povrat nepravilno obra?unatog poreza radi poštovanja na?ela djelotvornosti.

25 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, porezna uprava trebala je provjeriti jesu li izdavatelji ra?una mogli tužitelju u glavnom postupku vratiti pogrešno pla?ene iznose PDV-a i jesu li imali pravo od te uprave ishoditi povrat tih iznosa. Naime, uzimaju?i u obzir ?injenicu da je bio pokrenut postupak poreznoga nadzora, što je sprje?avalo bilo kakav samostalni ispravak, porezna uprava trebala je ispraviti situaciju. Sud se tako?er pita o tome na temelju kojeg postupka, odnosno sudskog upravnog postupka ili novog postupka pred poreznom upravom, tužitelj u glavnom postupku treba mo?i ishoditi nepravilno napla?en iznos PDV-a.

26 U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe Direktive [2006/112], a osobito na?ela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti, tuma?iti na na?in da im se protivi praksa poreznog tijela države ?lanice, u skladu s kojom ono, ako nije rije? o poreznoj utaji, prilikom obra?una poreza uskra?uje pravo na odbitak koje se može ostvarivati na temelju ra?una u kojem je PDV utvr?en u skladu s redovnim oporezivanjem, s obzirom na to da bi za predmetnu transakciju bilo pravilno izdati ra?un u skladu sa sustavom prijenosa porezne obveze, ali porezno tijelo prije uskra?ivanja prava na odbitak nije ispitalo

- može li izdavatelj ra?una vratiti adresatu ra?una iznos PDV-a koji je nepravilno napla?en i
- može li izdavatelj ra?una zakonito (u skladu s nacionalnim pravom države ?lanice) ispraviti ra?un u okviru samostalnog ispravka i na taj na?in od poreznog tijela ishoditi povrat poreza koji je nepravilno platio?

2. Treba li odredbe Direktive [2006/112], a osobito na?ela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti, tuma?iti na na?in da im se protivi praksa poreznog tijela države ?lanice, u skladu s kojom ono, ako nije rije? o poreznoj utaji, prilikom obra?una poreza uskra?uje pravo na odbitak koje se može ostvarivati na temelju ra?una u kojem je PDV utvr?en u skladu s redovnim oporezivanjem, s obzirom na to da bi za predmetnu transakciju bilo pravilno izdati ra?un u skladu sa sustavom prijenosa porezne obveze, ali porezno tijelo prilikom obra?una poreza nije odlu?ilo da se adresatu ra?una vrati nepravilno pla?en porez, unato? tomu što je izdavatelj ra?una k tome obra?unati porez uplatio u državni prora?un?”

## **O prethodnim pitanjima**

27 Svojim pitanjima koja valja ispitati zajedno sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 te na?ela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti tuma?iti na na?in da im se protivi praksa poreznog tijela u skladu s kojom, ako ne postoje sumnje na utaju, to tijelo poduzetniku uskra?uje pravo na odbitak PDV-a koji je potonji kao primatelj usluga nepravilno platio dobavlja?u tih usluga na temelju ra?una koji je taj dobavlja? izdao u skladu s pravilima o redovnom oporezivanju PDV-om, iako je relevantna transakcija bila obuhva?ena sustavom

prijenosa porezne obveze, a da porezno tijelo pritom

– prije uskraćivanja prava na odbitak nije ispitalo je li izdavatelj tog pogrešnog računa mogao njegovu adresatu vratiti nepravilno plaćen iznos PDV-a i ispraviti navedeni račun u okviru postupka samostalnog ispravka u skladu s primjenjivim nacionalnim propisom radi povrata poreza koji je nepravilno uplatio u državnu riznicu ili

– nije odlučilo samo adresatu tog računa vratiti porez koji je nepravilno platio njegovu izdavatelju i koji je potomji slijedom toga nepravilno uplatio u državnu riznicu.

28 Uvodno valja istaknuti da odluka kojom se upućuje prethodno pitanje ne sadržava ništa na temelju čega bi Sud mogao ocijeniti korisnost tumačenja načela proporcionalnosti za odgovor koji je potrebno dati na postavljena pitanja. Stoga će odgovor na ta pitanja biti ograničen na tumačenje relevantnih odredbi Direktive 2006/112 i načela porezne neutralnosti i djelotvornosti.

29 Kao prvo, valja provjeriti je li u skladu s tim odredbama i načelima uskraćivanje prava na odbitak PDV-a primatelju usluga koji se nalazi u istoj situaciji kao i PORR.

30 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, na temelju sustava prijenosa porezne obveze ne dolazi do plaćanja PDV-a izmeću dobavljača i primatelja usluga, s obzirom na to da potomji duguje pretporez za izvršene transakcije i da u načelu može isti porez odbiti tako da poreznoj upravi ne duguje nikakav iznos (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

31 Također valja napomenuti da je pravo na odbitak sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono, načelno, ne može ograničiti (presude od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, t. 37. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 42.).

32 Svrha sustava odbitaka je u potpunosti osloboditi poreznog obveznika od opterećenja PDV-om koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih djelatnosti. Slijedom toga, zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, bez obzira na njihov cilj ili rezultat, pod uvjetom da navedene djelatnosti načelno i same podliježu PDV-u (presude od 22. veljače 2001., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, t. 24. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 43.).

33 Usto, valja podsjetiti na to da, kad je riječ o načinima ostvarivanja prava na odbitak PDV-a u postupku prijenosa porezne obveze iz članka 199. stavka 1. Direktive 2006/112, porezni obveznik, koji je kao primatelj usluge dužan platiti pripadajući PDV, nije obvezan imati račun izdan u skladu s formalnim uvjetima te direktive kako bi mogao izvršavati svoje pravo na odbitak, nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična država članica u vezi s izvršavanjem mogućnosti koju mu nudi navedeni članak 178. točka (f) navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

34 U predmetnom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da račun o kojima je riječ u glavnom postupku ne sadržavaju obvezne podatke koje zahtijeva članak 169. stavak 1. točka (k) Zakona o PDV-u i da je PORR pogrešno platio iznos PDV-a, koji je bio pogrešno iskazan na tim računima, njihovim izdavateljima iako je na temelju sustava prijenosa porezne obveze kao korisnik usluga trebao PDV platiti izravno poreznim tijelima, u skladu s člankom 142. stavkom 1. točkom (b) tog zakona, kojim je Mađarska provela mogućnost predviđenu člankom 199. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2006/112.

35 Tako, osim toga što navedeni račun nisu ispunjavali formalne zahtjeve predviđene nacionalnim zakonodavstvom koje je prenijelo tu direktivu, nije bio ispunjen ni materijalni zahtjev

tog sustava, odnosno taj da je porezni obveznik koji zahtijeva odbitak platio PDV poreznim tijelima. Takva je situacija spriječila nadležno porezno tijelo da provede nadzor primjene sustava prijenosa porezne obveze i dovela je predmetnu državu u opasnost od gubitka poreznih prihoda (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 45. i 46.).

36 Osim toga, PDV koji je PORR platio dobavljačima usluga izdavateljima račun nije bio dugovan, a ostvarivanje prava na odbitak ograničeno je samo na dugovane poreze, tj. one koji se odnose na transakciju podvrgnutu PDV-u ili koji su plaćeni u mjeri u kojoj su bili dugovani (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 47.).

37 Budući da PORR nije poštovao materijalni zahtjev sustava prijenosa porezne obveze i da PDV koji je on platio dobavljaču usluga nije bio dugovan, to društvo ne može isticati pravo na dobitak navedenog PDV-a.

38 Kao drugo, valja ispitati treba li, u skladu sa sudskom praksom Suda i kako to u biti tvrdi PORR, porezno tijelo prije uskraćivanja prava na odbitak PDV-a koji je porezni obveznik pogreškom platio izdavateljima račun poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku provjeriti mogu li potonji ispraviti te račune i tom poreznom obvezniku vratiti iznos PDV-a koji je na njima iskazan. Prema mišljenju PORR-a, ako bi se dopustilo da porezno tijelo adresatu račun može uskratiti pravo na odbitak PDV-a a da istodobno od izdavatelja tih račun ne zahtijeva da primijene sustav prijenosa porezne obveze i isprave ih, adresati tih račun bili bi podvrgnuti dvostrukom oporezivanju. U predmetnom slučaju PORR smatra da nacionalna pravila koja se primjenjuju na porezne nadzore ne omogućuju izdavateljima račun da ih isprave.

39 S tim u vezi, valja podsjetiti na to da su, u nedostatku propisa Unije u području zahtjeva za povrat poreza, detaljna postupovna pravila namijenjena zaštiti prava koja pojedinci uživaju na temelju prava Unije određena su u nacionalnom pravnom poretku svake države članice, sukladno načelu postupovne autonomije država članica, pri čemu uvjeti pod kojima se ti zahtjevi mogu ostvarivati moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno ne smiju biti nepovoljniji od onih koji uređuju slične prigovore utemeljene na odredbama unutarnjeg prava niti smiju biti uređeni tako da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja se dodjeljuju pravnim poretkom Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 50. i 52. i navedenu sudsku praksu).

40 U tom okviru Sud je potvrdio da je sustav u kojem, s jedne strane, dobavljač usluga koji je pogrešno platio PDV poreznim tijelima može zahtijevati njegov povrat i, s druge strane, primatelj tih usluga može podnijeti građanskoopravnu tužbu zbog stjecanja bez osnove protiv tog prodavatelja u skladu s načelima neutralnosti i djelotvornosti. Naime, takav sustav omogućava navedenom primatelju, koji je snosio teret pogrešno obračunatog poreza, dobivanje povrata neosnovano isplaćenih iznosa (presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 38. i 39. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 51.).

41 U predmetnom slučaju, uz pridržaj provjera koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, mađarska vlada u svojim pisanim očitovanjima i na raspravi pred Sudom ističe da mađarski pravni sustav, osobito detaljna postupovna pravila koja on predviđa u području zahtjeva za povrat nepravilno naplaćenih poreza, omogućuje, s jedne strane, primatelju usluga koji je adresat račun kojima je PDV pogrešno naplaćen da protiv dobavljača usluga koji su izdali te račune podnese građanskoopravnu tužbu zbog stjecanja bez osnove radi povrata nepravilno plaćenih iznosa i, s druge strane, tim dobavljačima usluga da od poreznog tijela zahtijevaju povrat PDV-a koji su nepravilno platili.

42 Međutim, valja istaknuti da, ako u situaciji u kojoj povrat PDV-a koji je dobavljač usluga stvarno uplatio u državnu riznicu postane nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju

insolventnosti dobavljača usluga, na?elo djelotvornosti može zahtijevati da primatelj usluga ima mogućnost podnošenja svojeg zahtjeva za povrat izravno poreznim tijelima. U takvom slučaju države članice moraju radi poštovanja načela djelotvornosti predvidjeti instrumente i detaljna postupovna pravila potrebna kako bi se navedenom stjecatelju omogućio povrat neopravdano obra?unatog poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 53.).

43 PORR je na raspravi pred Sudom naveo da se nad jednim od dobavljača usluga koji je izdao račune o kojima je riječ u glavnom postupku vodi ili se vodio stežajni postupak. Uz pridržaj provjera koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, takva tvrdnja je indicija da bi PORR-u moglo biti nemoguće ili pretjerano otežano ishoditi povrat PDV-a koji mu je taj dobavljač nepravilno naplatio.

44 Valja dodati da su, u skladu s navodima suda koji je uputio zahtjev, osim što u predmetnom slučaju ne postoji nikakva indicija utaje, dobavljači usluga koji su izdali račune o kojima je riječ u glavnom postupku uplatili PDV u državnu riznicu tako da potonja nije pretrpjela štetu uzrokovanu time što su ti računi pogrešno izdani s naslova redovnog oporezivanja umjesto oporezivanja prijenosom porezne obveze.

45 U tim okolnostima, u slučaju u kojem bi povrat nepravilno naplaćenog PDV-a dobavljača o kojima je riječ u glavnom postupku PORR-u postao nemoguće ili pretjerano otežan, osobito u slučaju insolventnosti tih dobavljača, PORR mora moći svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv poreznog tijela. Međutim, takav zahtjev bi se razlikovao od zahtjeva za odbitak PDV-a, koji je predmet glavnog postupka.

46 Osim toga, kada je riječ o pitanju koje je postavio sud koji je uputio zahtjev koje se tiče eventualnog postojanja obveze poreznog tijela da provjeri je li zakonski moguće da izdavatelji predmetnih računa potonje isprave i vrate porez nepravilno uplaćen u državnu riznicu, valja podsjetiti da se glavni postupak odnosi na odbijanje zahtjeva za ispravak PDV-a koji je adresat navedenih računa podnio poreznom tijelu. To?no je da je, kao što je to navedeno u točkama 42. do 45. ove presude, mogućnost da izdavatelji tih računa njih isprave ili vrate porez nepravilno uplaćen u državnu riznicu, aspekt koji bi valjalo provjeriti kako bi se moglo odrediti je li adresat predmetnih računa mogao podnijeti zahtjev za povrat izravno protiv poreznog tijela. Suprotno tomu, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku taj aspekt nije relevantan za provjeru toga je li odbijanje zahtjeva za odbitak PDV-a, koji je adresat predmetnih računa podnio poreznom tijelu, u skladu s pravom Unije.

47 Iz toga slijedi da, budući da mađarski sustav PORR-u omogućuje povrat PDV-a koji je nepravilno platio predmetnim izdavateljima računa, porezno tijelo nije dužno prije odbijanja zahtjeva za odbitak PDV-a provjeriti jesu li ti izdavatelji mogli ispraviti te račune na temelju nacionalnog propisa ni naložiti takav ispravak.

48 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da Direktivu 2006/112 te načela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti valja tumačiti na način da im se ne protivi praksa poreznog tijela u skladu s kojom, ako ne postoje sumnje na utaju, to tijelo poduzetniku uskrađuje pravo na odbitak PDV-a koji je potonji kao primatelj usluga nepravilno platio dobavljaču tih usluga na temelju računa koji je taj dobavljač izdao u skladu s pravilima o redovnom oporezivanju PDV-om, iako je relevantna transakcija bila obuhvaćena sustavom prijenosa porezne obveze, a da porezno tijelo pritom

– prije uskrađivanja prava na odbitak nije ispitalo je li izdavatelj tog pogrešnog računa mogao njegovu adresatu vratiti nepravilno plaćen iznos PDV-a i ispraviti navedeni račun u okviru postupka samostalnog ispravka u skladu s primjenjivim nacionalnim propisom radi povrata poreza

koji je nepravilno uplatio u državnu riznicu ili

– nije odlučilo samo adresatu tog računa vratiti porez koji je nepravilno platio njegovu izdavatelju i koji je potomji slijedom toga nepravilno uplatio u državnu riznicu.

Međutim, na temelju tih načela potrebno je, u slučaju u kojem bi povrat nepravilno naplaćenog PDV-a dobavljača usluga njihovu primatelju postao nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju insolventnosti dobavljača, da primatelj usluga može svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv poreznog tijela.

## **Troškovi**

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlučiti o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

**Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., te načela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti valja tumačiti na način da im se ne protivi praksa poreznog tijela u skladu s kojom, ako ne postoje sumnje na utaju, to tijelo poduzetniku uskrađuje pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji je potomji kao primatelj usluga nepravilno platio dobavljaču tih usluga na temelju računa koji je taj dobavljač izdao u skladu s pravilima o redovnom oporezivanju porezom na dodanu vrijednost (PDV), iako je relevantna transakcija bila obuhvaćena sustavom prijenosa porezne obveze, a da porezno tijelo pritom**

– prije uskrađivanja prava na odbitak nije ispitalo je li izdavatelj tog pogrešnog računa mogao njegovu adresatu vratiti nepravilno plaćen iznos PDV-a i ispraviti navedeni račun u okviru postupka samostalnog ispravka u skladu s primjenjivim nacionalnim propisom radi povrata poreza koji je nepravilno uplatio u državnu riznicu ili

– nije odlučilo samo adresatu tog računa vratiti porez koji je nepravilno platio njegovu izdavatelju i koji je potomji slijedom toga nepravilno uplatio u državnu riznicu.

Međutim, na temelju tih načela potrebno je, u slučaju u kojem bi povrat nepravilno naplaćenog PDV-a dobavljača usluga njihovu primatelju postao nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju insolventnosti dobavljača, da primatelj usluga može svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv poreznog tijela.

Potpisi

\* Jezik postupka: mađarski