

Predmet C-430/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

3. lipnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunalul Cluj (România)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

15. svibnja 2019.

Tužitelj:

SC C. F. SRL

Tuženici:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Predmet glavnog postupka

Upravno-porezni postupak pokrenut tužbom koju je podnio tužitelj, društvo SC C. F. SRL u postupku protiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (Okružna uprava javnih financija M., Rumunjska; u daljnjem tekstu: A. J. F. P. M.) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (Glavna regionalna uprava javnih financija u C., Rumunjska; u daljnjem tekstu: D. G. R. F. P. C.), u kojem se osporava upravni porezni akt.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Na temelju članka 267. UFEU-a, Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Okružni sud u Cluju, Odjel za upravne i porezne sporove, radne sporove i socijalnu sigurnost) traži tumačenje načela poštovanja prava na obranu u smislu prava pristupa upravnom spisu, kao i tumačenje takozvane „teorije nevine strane”.

Prethodna pitanja

1. Treba li i mora li, s obzirom na načelo poštovanja prava na obranu, kao što proizlazi iz sudske prakse Suda (predmeti Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda i Ispas), posljedica nedostatka mogućnosti pristupa fizičke osobe informacijama na temelju kojih je donesen upravni porezni akt biti njegova ništetnost, unatoč činjenici da se taj akt poziva na neke elemente iz upravnog spisa?
2. Sprječavaju li načela neutralnosti, proporcionalnosti i ekvivalentnosti ostvarivanje prava na odbitak u području PDV-a i poreza na dobit poduzeća u slučaju društva s besprijekornim postupanjem s poreznog stajališta, kojem se uskraćuje ostvarivanje prava na odbitak u području poreza na dobit poduzeća zbog poreznog postupanja dobavljača koje se smatra neodgovarajućim na temelju elemenata poput nedostatka ljudskih resursa, nedostatka prijevoznih sredstava, čemu se dodaje činjenica da porezno tijelo ne pruža dokaz ni o jednoj aktivnosti iz koje proizlazi porezna/kaznena odgovornost tih dobavljača?
3. Je li u skladu s pravom Unije nacionalna praksa koja ostvarivanje prava na odbitak na području PDV-a i poreza na dobit poduzeća uvjetuje posjedovanjem drugih popratnih dokumenata osim fiskalnih računa, kao što su npr. procjena troškova i izvješće o napretku radova, dodatni popratni dokumenti koje nacionalna porezna vlast ne određuje na jasan i precizan način?
4. Može li se, u smislu presude u predmetu WebMindLicenses, smatrati da je riječ o poreznoj prijevari u slučaju u kojem porezni obveznik kupi dobra i usluge od drugog poreznog obveznika koji je korisnik drugačijeg poreznog režima od onoga poreznog obveznika o kojem je riječ?

Mjerodavne odredbe prava Unije

Načelo poštovanja prava na obranu, kao i načela neutralnosti, proporcionalnosti i ekvivalentnosti

Mjerodavne nacionalne odredbe

Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală (Zakon br. 207/2015 o Zakoniku o poreznom postupku)

Članak 9. stavak 1. i članak 46. stavak 2. točka (j) koji propisuju obvezu poreznog tijela da pruži poreznom obvezniku mogućnost izražavanja vlastitog mišljenja i da spomene tu činjenicu u donesenom poreznom aktu

Članak 278. stavak 1. prema kojemu upravna žalba ne odgađa izvršenje upravnog poreznog akta

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 134/2010 o Poreznom zakoniku) na snazi od 1. siječnja 2016.

članak 11. stavak 1.

„Pri određivanju iznosa poreza, nameta ili obveznog socijalnog doprinosa, porezna tijela mogu ne uzeti u obzir transakciju koja nema gospodarsku svrhu, prilagođavajući porezne učinke potonje, ili mogu reklasificirati oblik transakcije ili djelatnosti kako bi razjasnile ekonomski sadržaj transakcije ili aktivnosti”.

članak 25. stavak 1.

„Za određivanje poreznog rezultata, rashodom se smatraju izdaci poduzeti za odvijanje gospodarskih djelatnosti, što uključuje one uređene važećim pravnim propisima, kao i upisnine, kvote i doprinose plaćene gospodarskim i industrijskim komorama, organizacijama poslodavaca i sindikatima”.

Članak 299. stavak 1. točka (a) o obvezi pasivnog subjekta, u svrhu PDV-a, da posjeduje račun i dokaz o uplati plaćenog ili dospjelog PDV-a

Porezni zakonik koji je prethodno bio na snazi (Zakon br. 571/2003) – članak 11. stavak 1., članak 21. stavak 1., članak 146. stavak 1. točka (a) – odredbe koje odgovaraju spomenutim člancima novog poreznog zakonika

Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Društvo C.F. SRL je rumunjsko privatnopravno društvo, čiji je društveni cilj iskorištavanje šumskih resursa. U razdoblju od 29. kolovoza 2016. do 13. travnja 2017. A. J. F. P. M. je podvrgnuo to društvo poreznom nadzoru. Objekt tog poreznog nadzora je bio porez na dobit poduzeća u razdoblju od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2016., kao i porez na dodanu vrijednost (PDV) u razdoblju između 1. ožujka 2014. i 31. prosinca 2016.
- 2 Nakon predmetnog nadzora, utvrđene su dodatne porezne obveze vezano za porez na dobit poduzeća i PDV. Društvo C.F.SRL je podnijelo poreznu žalbu protiv poreznog rješenja i izvješća o poreznom nadzoru koje je donio A. J. F. P. M. Društvo je istaknulo različite nepravilnosti porezne inspekcije, bilo u smislu pitanja vezanih za porezni postupak, bilo u smislu pitanja materijalnog poreznog prava.
- 3 Žalba društva C.F. SRL je djelomično odbijena kao neosnovana i u dijelu prihvaćena, uz obvezu odjela za poreznu inspekciju da ponovno provede porezni nadzor. Što se tiče dijela žalbe koji je odbijen, društvo C.F. SRL je podnijelo tužbu za poništenje pred Tribunalul (Okružni sud u Cluju, Rumunjska). Prvo, društvo C.F.SRL je, pozivajući se na presudu Suda od 25. listopada 2011. u predmetu Solvay/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:686), tražilo poništenje akata

upravnog nadzora zbog činjenice da mu je uskraćeno, u upravnoj fazi, pravo pristupa cjelokupnom upravnom spisu.

- 4 Tužitelj je već u pisanoj fazi prethodne upravne žalbe tražio od tijela porezne inspekcije ostvarivanje vlastitog prava na pristup cjelokupnom upravnom spisu. Takav je zahtjev podnesen u situaciji u kojoj je porezna inspekcija suspendirana na 6 mjeseci s ciljem omogućavanja nadzora drugom tijelu čija su funkcija porezne provjere, kao što je Direcția Regională Antifraudă O. (Regionalna uprava za borbu protiv prevara iz O., Rumunjska; u daljnjem tekstu: D. R. A. F. O.) i obraćanja nadležnim tijelima za provedbu kaznenog postupka. Provjere tijela nadležnih za provedbu kaznenog postupka okončane su odlukom o obustavi postupka. Nadalje, društvo C.F. SRL je navelo određene postupovne nepravilnosti.
- 5 Društvo C.F. SRL je također optuženo za sudjelovanje u fiktivnim transakcijama u području poreza na dobit poduzeća i u području PDV-a. Prema rumunjskim poreznim tijelima, gospodarske transakcije koje je društvo C.F. SRL izvršavalo s dvama gospodarskim partnerima su fiktivne, s obzirom na to da ta dva pružatelja nisu imala tehničku i logističku sposobnost za pružanje predmetnih usluga. Porezna tijela namjeravaju utvrditi odgovornost društva C.F. SRL za navodno neodgovarajuće porezno postupanje njegovih dobavljača.

Glavni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 6 Što se tiče pristupa aktima vezanima za nadzor, tužitelj tvrdi da, nakon ponovljenog postupka porezne inspekcije, društvo C.F. SRL nije ni na koji način obaviješteno o tome kako je nadzor koji je izvršilo drugo nadzorno tijelo utjecao na poreznu inspekciju. Nadalje, postupovne nepravilnosti koje je utvrdio tužitelj nisu mogle biti navedene na prikladan način jer njegovo pravo pristupa upravnom spisu porezne inspekcije nije niti formalno dovedeno u pitanje.
- 7 U odgovoru na tužbu, A. J. F. P. M. upućuje na činjenicu da je izvorne računovodstvene akte nabavio D.R.A.F.O. tijekom 2013. i da su, naknadno, proslijeđeni Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Tužiteljstvo pri Sudu u Cluju, Rumunjska) koje je provelo istragu o C.F. SRL-ovom počinjenju kažnjivih djela u šumama. Također se ističe da je odjel porezne inspekcije ispitao računovodstvene dokumente C.F. SRL-a u sjedištu Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (Tužiteljstvo pri Sudu u Cluju). A. J. F. P. M. osim toga smatra da je pravo na obranu društva C.F.SRL poštovano u mjeri u kojoj je pravni predstavnik društva pozvan u sjedište porezne uprave kako bi primio jedan primjerak akta upravnog nadzora.
- 8 Što se tiče pripisivanja poreznog postupanja dobavljača, prema mišljenju društva C.F. SRL, utemeljenog na sudskoj praksi Suda Europske unije o takozvanoj „teoriji nevine strane”, to se društvo ne može smatrati odgovornim za navodno neodgovarajuće porezno postupanje svojih dobavljača. Društvo C.F. SRL smatra da ne može biti prihvaćena izjava tijela porezne inspekcije prema kojoj fiktivni

karakter predmetnih transakcija proizlazi iz činjenice da društvo ne može dostaviti druge popratne dokumente osim fiskalnih računa, uzevši u obzir da je, na razini sudske prakse vrhovnog sudskog tijela Rumunjske, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska), utvrđeno da je jedini potrebni popratni dokument prema rumunjskim poreznim propisima za ostvarivanje prava na odbitak, bilo u području PDV-a ili poreza na dobit poduzeća, fiskalni račun.

- 9 Društvo C.F. SRL osporava i drugu tvrdnju odjela porezne inspekcije, prema kojoj fiktivni karakter ispitanih transakcija u predmetnom slučaju proizlazi iz činjenice da su predmetna društva dobavljači podvrgnuta porezu na dobit za mikropoduzeća od 3% prometa, dok je društvo C.F. SRL podvrgnuto porezu na dobit poduzeća od 16% ostvarene ostvarene dobiti. Društvo C.F. SRL je izrazilo mišljenje prema kojemu se ne može raspravljati mogućnost nastanak štete državnom proračunu, uzimajući u obzir sudsku praksu Suda u predmetu WebMindLicenses (presuda od 15. prosinca 2015., C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), s obzirom na to da su njegovi dobavljači iskoristili zakonsku mogućnost drukčijeg poreznog režima od onoga koji je odabralo društvo C.F. SRL.
- 10 Odgovor na žalbu koji je podnijelo porezno tijelo vjerno reproducira akt o poreznom nadzoru i u njemu se A. J. F. P. M. ne poziva na sudsku praksu Suda Europske unije.

Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 11 Što se tiče pravnog pitanja o pristupu upravnom spisu, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na sudsku praksu Suda koja se odnosi na poštovanje prava na obranu, a posebno na presudu od 18. prosinca 2008. Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, t. 36.), presudu od 3. srpnja 2014., Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, t. 73.), i presudu od 9. studenoga 2017., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, t. 39.).
- 12 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, nakon donošenja presude u predmetu Ispas, rumunjski zakonodavac nije poduzeo nikakvu mjeru za uređenje pojma „pravo na pristup upravnom spisu”, preciznije u kojim uvjetima se ono ostvaruje i, nadalje, koju sankciju mora primijeniti nacionalno sudsko tijelo koje utvrdi povredu tog prava. Sud koji je uputio zahtjev također ističe da, u rumunjskom poreznom postupku, podnošenje prethodne upravne žalbe nema suspenzivni učinak na izvršenje, kako jasno proizlazi iz formulacije članka 278. stavka 1. Zakonika o poreznom postupku.
- 13 S obzirom na to, sud koji je uputio zahtjev izražava ozbiljne sumnje vezano za sankciju koju mora primijeniti u nacionalnom sporu na akt upravnog nadzora koji je donio A. J. F. P. M. zbog povrede prava na pristup upravnom spisu. Sud koji je uputio zahtjev također ističe da se i sudska praksa nacionalnih sudskih tijela o sankcijama koje proizlaze iz nepoštovanja prava na obranu razlikuje.
- 14 U predmetu Ispas, od Suda nije zatraženo da pojasni koju postupovnu sankciju nacionalni sud mora primijeniti ako utvrdi da se ne poštuje pravo poreznog

obveznika na pristup upravnom spisu. Zaključno, sud koji je uputio zahtjev želi saznati koju sankciju, prema mišljenju Suda, treba primijeniti u slučaju nepoštovanja prava na obranu društva, kao što je tužitelj, ako mu nije priznato pravo pristupa upravnom spisu u odnosu na europsko pravo na poštovanje prava na obranu.

- 15 Drugo pitanje odnosi se na načine na koje, prema pravu Europske unije, može biti priznata odgovornost društva, kao što je tužitelj, za navodno neodgovarajuće postupanje njegovih dobavljača. Sud koji je uputio zahtjev ističe da, u području poreznog nadzora, A. J. F. P. M. ne tvrdi da dva društva koja pružaju usluge društvu C.F. SRL nisu poštovala obveze prijavljivanja, računovodstva i plaćanja u odnosu na državni proračun, iako je činjenica da ta dva društva dobavljača koriste porezni režim koji A. J. F. P. M. smatra povoljnijim od onoga pod čijim pravilima djeluje društvo C.F. SRL. Sud koji je uputio zahtjev smatra da različitost poreznih režima između pružatelja usluga i korisnika istih, koje nisu ništa drugo osim korištenja pravnih mogućnosti, ne mogu predstavljati situaciju porezne prijevare. Posljedično, navedeni sud smatra izrazito korisnim u svrhu rješavanja ovog spora tumačenje koje će sud pružiti o takozvanoj „teoriji nevine strane”, uzimajući u obzir konkretnu situaciju u predmetnom slučaju i svoju raniju sudsku praksu.
- 16 Što se tiče sudske prakse, sud koji je uputio zahtjev navodi presude Europskog suda za ljudska prava (presuda ESLJP od 18. lipnja 2010., Business Support Center protiv Bugarske, predmet br. 6689/03, t. 24. i presuda ESLJP od 22. siječnja 2009., Bulves AD Bugarska, predmet br. 3991/03), kao i presude Suda (presuda od 21. veljače 2006., Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121; presuda od 21. prosinca 2011., Ciccala, C-482/10, EU:C:2011:868, t. od 17. do 19.; presuda od 6. rujna 2012., Gabor Toth, C-324/11, EU:C:2012:549; presuda od 13. veljače 2014., Maks Pen EOOD, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 31, i presuda od 22. siječnja 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 52).
- 17 Sud koji je uputio zahtjev također sumnja u meritum popratnih dokumenata koje je A. J. F. P. M. zatražio od odjela za poreznu inspekciju kako bi opravdao pravo na odbitak u području poreza na dobit poduzeća i PDV-a. U smislu članka 178. točke (a) Direktive 2006/112/EZ Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, jedini formalno predviđen uvjet u propisima Unije je posjedovanje fiskalnog računa. Međutim, na razini vrhovnog sudskog tijela donesena su rješenja u konkretnim slučajevima iz kojih proizlazi da je pravo na odbitak poreza poduzeća uvjetovano dostavljanjem drugih popratnih dokumenata osim računa. Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da je, i s tog stajališta, za rješavanje spora načelo prvenstva sadržaja nad oblikom potrebno tumačiti na način kojime se uzimaju u obzir posebnosti slučaja o kojem je riječ.