

**Predmet C-582/20****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

5. studenoga 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunjska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

23. srpnja 2020.

**Žalitelj:**

SC Cridar Cons SRL

**Druge stranke u žalbenom postupku:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

**Predmet glavnog postupka**

Žalba podnesena Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska) protiv odluke Curtee de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska) koja je odbila tužbu koju je žalitelj SC Cridar Cons SRL podnio radi poništenja određenih poreznih upravnih mjera u pogledu PDV-a, odnosno poreznog rješenja i odluke o žalbi koja je podnesena protiv njega.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

U skladu s člankom 267. UFEU-a, traži se tumačenje Direktive 2006/112, konkretno njezinih članaka 167., 168. i 178., kao i članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima.

## Prethodna pitanja

1. Treba li Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo kojim se poreznim tijelima dopušta da nakon donošenja poreznog rješenja kojim se odbija priznavanje prava na odbitak ulaznog PDV-a, odgode ispitivanje upravne žalbe do okončanja kaznenog postupka koji bi mogao pružiti dodatne objektivne elemente u pogledu sudjelovanja poreznog obveznika u poreznoj prijeveri?

2. Može li odgovor Suda Europske unije na prethodno pitanje biti drukčiji ako porezni obveznik tijekom odgode ispitivanja upravne žalbe može iskoristiti privremene mjere kojima se odgađaju učinci nepriznavanja prava na odbitak PDV-a?

## Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, konkretno članci 167., 168. i 178.

Povelja Europske unije o temeljnim pravima, članak 47.

Presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), točke 37. i 38.; od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), točke 25. i 26.; od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297), točka 22.; od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), točka 36.; od 22. prosinca 2010., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), točka 24.; od 6. rujna 2012., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), točke 25. i 26.; od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), točke 28. i 53.; od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), točka 26.

## Navedene nacionalne odredbe

*Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (Zakon br. 207/2015 o Zakoniku o poreznom postupku), članak 95. koji se odnosi na porezno rješenje te članci 113., 118., 127., 128. i 131. koji se redom odnose na predmet i pravila o provođenju poreznog nadzora, odgodu poreznog nadzora, novi porezni nadzor te na ishod poreznog nadzora.

Člankom 132. tog zakona predviđa se da je tijelo poreznog nadzora, s obzirom na utvrđenja provedena tijekom poreznog nadzora koja mogu ukazivati na kazneno djelo, obvezno pokrenuti postupak pred tijelima nadležnim za kazneni progon.

Člankom 268. stavkom 1. istog zakona predviđa se da se protiv dužničkog instrumenta i protiv drugih poreznih upravnih akata može podnijeti pravni lijek u obliku upravne žalbe koja osobu koja smatra da su joj na temelju poreznog upravnog akta povrijeđena prava ne lišava prava pokretanja sudskog postupka.

Člankom 273. navedenog zakona uređuje se odluka o žalbi koja je konačna u sustavu upravnih pravnih sredstava i koja je obvezujuća za porezno tijelo koje je donijelo pobijane porezne upravne mjere.

Člankom 277. uređuje se prekid postupka povodom žalbe u upravnom postupku i u tu se svrhu predviđa da tijelo nadležno za donošenje odluka može prekinuti postupak obrazloženom odlukom, među ostalim, ako je tijelo koje je provelo nadzor, u vezi s dokazima koji se odnose na određivanje porezne osnovice i čije utvrđivanje može utjecati na ishod upravnog postupka, pred nadležnim tijelima pokrenulo postupak zbog postojanja indicija o počinjenju kaznenog djela.

Člankom 278. stavkom 1. istog zakona predviđa se da se podnošenjem žalbe u upravnom postupku ne odgađa izvršenje poreznog upravnog akta, a stavkom 2. da se tim člankom, međutim, ne dovodi u pitanje žaliteljevo pravo da zatraži odgodu izvršenja poreznog upravnog akta u skladu s Legeom nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (Zakon br. 554/2004 o upravnom sporu).

Člankom 281. propisuje se da odluku o žalbi treba dostaviti, među ostalim, žalitelju i da je on može pobijati pred nadležnim upravnim sudom istodobno s poreznim aktima na koje se ona odnosi.

Člankom 350. predviđa se da se u slučajevima koji su osnovano opravdani, nakon pokretanja kaznenog postupka, na temelju mišljenja državnog odvjetništva od poreznih tijela može zatražiti da provedu porezne nadzore u skladu s utvrđenim ciljevima.

#### *Zakon br. 554/2004 o upravnom sporu*

#### Članak 14. „Odgoda izvršenja akta”

„U slučajevima koji su osnovano opravdani i u svrhu sprečavanja neposredne štete, nakon što je u skladu s člankom 7. pokrenula postupak pred tijelom javne vlasti koje je donijelo akt ili pred nadređenim tijelom, oštećena osoba od nadležnog suda može tražiti da odredi odgodu izvršenja jednostranog upravnog akta dok sud koji odlučuje o meritumu ne donese odluku. Ako oštećena osoba ne podnese zahtjev za poništenje akta u roku od 60 dana, odgoda prestaje po sili zakona i bez ikakvih formalnosti. [...]”

#### Članak 15. „Zahtjev za odgodu u glavnoj tužbi”

„Tužitelj može tražiti odgodu izvršenja jednostranog upravnog akta na temelju razloga koji se predviđaju člankom 14., podnošenjem zahtjeva nadležnom sudu da potpuno ili djelomično poništi pobijani akt. Sud u tom slučaju može odrediti

odgodu izvršenja pobijanog upravnog akta do donošenja konačne i neopozive odluke u predmetu. Zahtjev za odgodu može se podnijeti istodobno s glavnom tužbom ili zasebnom tužbom, do donošenja odluke o meritumu tužbe. [...]”.

### **Kratki prikaz činjenica i glavnog postupka**

- 1 Društvo Cridar Cons SRL, koje je gospodarski aktivno u području izgradnje cesta i autocesta, bilo je predmet poreznog nadzora koji je provela Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Okružni ured za javne financije u Bistrița-Năsăudu, Rumunjska), a odnosio se na obveze u području poreza na dodanu vrijednost (PDV) za razdoblje između 1. siječnja 2011. i 30. travnja 2014. Izvješćem o poreznom nadzoru i poreznim rješenjem od 15. srpnja 2014. porezno tijelo utvrdilo je da su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za priznavanje prava na odbitak PDV-a te nije navelo nijedan prigovor u pogledu navodne fiktivne ili nestvarne prirode transakcija.
- 2 Početkom 2015. državno odvjetništvo pri Curtei de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) otvorilo je kazneni spis u kojem su se navodile optužbe o utaji poreza u odnosu na različite osobe, među kojima je bio i direktor društva Cridar Cons SRL. U tim je okolnostima početkom 2016. navedeno državno odvjetništvo od Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionalna glavna uprava za javne financije u Cluju-Napoca, Rumunjska) zatražilo da provede novi porezni nadzor društva Cridar Cons SRL, s obzirom na to da su postojali činjenični dokazi da je ono između 1. siječnja 2011. i 31. prosinca 2015. izvršilo fiktivne kupnje od nekoliko društva.
- 3 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Okružni ured za javne financije u Cluju, Rumunjska) provela je u listopadu 2016. novi zatraženi nadzor te je u obzir uzela samo PDV koji se odnosi na razdoblje između 1. siječnja 2011. i 30. travnja 2014. Izvješćem o poreznom nadzoru i poreznim rješenjem od 3. studenoga 2016., to je tijelo odbilo priznati pravo na odbitak PDV-a za sve kupoprodajne transakcije koje je izvršilo društvo Cridar Cons SRL s pet društva koje je navelo državno odvjetništvo te je odredilo plaćanje dodatnih poreznih davanja u iznosu od 2 103 272 rumunjskih leua (RON) na teret društva (PDV i porez na dobit).
- 4 Navedena odluka o odbijanju temeljila se na nizu nepravilnosti koje su prethodno utvrđene u pogledu pet žaliteljevih dobavljača, tako da je porezna uprava zaključila da postoji osnovana sumnja da su kupnje koje je izvršilo pet žaliteljevih dobavljača fiktivne te da naknadne isporuke žalitelju nemaju nikakvu stvarnu osnovu, što je dovelo do umjetnih situacija u svrhu stvaranja uvjeta potrebnih kako bi društvo nad kojim se provodi nadzor fiktivno moglo uvećati vlastite troškove i odbiti PDV iako nije postojala stvarna gospodarska transakcija kojom se to moglo opravdati.
- 5 Nakon što je donijelo te porezne akte, 3. studenoga 2016. porezno tijelo podnijelo je državnom odvjetništvu kaznenu prijavu zbog počinjenja radnji koje imaju

obilježja utaje poreza u pogledu analiziranih transakcija. Osim toga, navedene radnje već su bile predmet navedenog kaznenog postupka.

- 6 Žalitelj je 15. studenoga 2016. pobijao porezno rješenje od 3. studenoga 2016. Zatim je u skladu s člankom 14. Zakona br. 554/2004 od Curtee de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) zatražio odgodu izvršenja tog poreznog rješenja dok sud koji odlučuje o meritumu ne donese odluku. Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) prihvatila je zahtjev za odgodu te je njezina odluka, koja je donesena nakon što je odbijena žalba koju su podnijela porezna tijela, postala konačna 17. siječnja 2019.
- 7 Odlukom o žalbi od 16. ožujka 2017. Direcția Generală Reională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionalna glavna uprava za javne financije u Cluju-Napoca) odgodila je ispitivanje porezne žalbe primjenom članka 277. stavka 1. točke (a) Codula de procedură fiscală (Zakonik o poreznom postupku), pri čemu je navela da „tijelo koje je zaduženo za ispitivanje žalbe ne može odlučivati o meritumu spora prije okončanja kaznenog postupka kojim se potvrđuju ili opovrgavaju sumnje tijela koja provode nadzor u pogledu stvarnog postojanja transakcija koje je žalitelj izvršio” s pet poslovnih partnera.
- 8 Društvo žalitelj pobijalo je 29. lipnja 2017. odluku pred Curteom de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju), pri čemu je prvenstveno tražilo da se ponište odluka o žalbi i porezno rješenje zbog postupovnih razloga, a podredno je tražilo da se poništi odluka o žalbi i da se poreznom tijelu naloži da donese odluku o meritumu žalbe. Sudska je žalba odbijena 29. rujna 2017. jer je sud smatrao da porezno tijelo može zakonito ocijeniti mogućnost odgode porezne žalbe kako bi se izbjeglo donošenje proturječnih odluka koje se odnose na istu pravnu situaciju, te da ne postoji ni razlog za odgodu izvršenja poreznog rješenja, s obzirom na to da prihvaćanje zahtjeva podnesenog na temelju članka 14. Zakona br. 554/2004 nema pravomoćno djelovanje prilikom ispitivanja zahtjeva podnesenog na temelju članka 15. istog zakona.
- 9 Društvo Cridar Cons SRL podnijelo je Înalta Curtei de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud), sudu koji je uputio zahtjev, žalbu u kasacijskom postupku protiv presude Curtee de Apel Cluj.

### **Glavni argumenti stranaka iz glavnog postupka**

- 10 Žalitelj smatra da, iako mu je u početku bilo priznato pravo na odbitak, naknadno je, u okviru novog poreznog nadzora čije su provođenje izričito tražila tijela nadležna za kazneni postupak, zaključeno, na temelju dokaza koje su također pružila ta tijela, da su kupnje koje je on izvršio bile fiktivne. Međutim, tijekom faze podnošenja porezne žalbe, tijelo zaduženo za ispitivanje žalbe osporilo je to tumačenje te je tvrdilo da odjel za porezni nadzor raspolaže samo određenim indicijama o tome da su kupnje društva mogle biti fiktivne i da se ti aspekti mogu pojasniti samo u trenutku konačnog okončanja kaznenog postupka.



- 11 S obzirom na ta pojašnjenja, žalitelj tvrdi da mu je onemogućeno ostvarivanje prava na odbitak zbog toga što nije ispunjen jedan uvjet, odnosno potvrda u kaznenom postupku da su transakcije bile stvarne, a taj uvjet nije predviđen ni Direktivom 2006/112 ni sudskom praksom Suda.

### **Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 12 Sud koji je uputio zahtjev najprije podsjeća na sudsku praksu Suda koja se odnosi na pravo na odbitak PDV-a, formalne i materijalne uvjete za ostvarivanje tog prava, kao i na odnos između prava na dobitak i cilja borbe protiv utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i eventualne zloporabe koji se predviđa Direktivom 2006/112. Osim toga, taj sud tvrdi da ne može utvrditi jesu li, s obzirom na tu sudsku praksu, objektivni elementi koji se uzimaju u obzir u poreznom rješenju dovoljni da se opravda odbijanje prava na odbitak, s obzirom na to da materijalna zakonitost poreznog rješenja nije predmet spora.
- 13 Odgodom ispitivanja upravne žalbe, o kojoj je odlučilo porezno tijelo, u obzir je uzeta činjenica da bi dokazi prikupljeni u okviru kaznenog postupka mogli pružiti objektivne elemente kojima se potkrepljuju sumnje koje su to tijelo potaknule da ne prizna pravo na odbitak PDV-a.
- 14 Žalitelj u tim okolnostima ne može ishoditi sudsku odluku o meritumu upravne žalbe jer je, u skladu s ustaljenom praksom sudova koja se odnosi na članak 281. Zakonika o poreznom postupku, pobijanje poreznog rješenja moguće samo ako se istodobno pobija i odluka o upravnoj žalbi. Međutim, suprotno njezinu nazivu „odluka o žalbi”, odlukom od 16. ožujka 2017. ne odlučuje se o žaliteljevoj upravnoj žalbi, nego se njome samo odgađa ispitivanje te žalbe.
- 15 Osim toga, u skladu s člankom 278. stavkom 1. Zakona br. 207/2015 o Zakoniku o poreznom postupku, podnošenjem žalbe ne odgađa se izvršenje poreznog upravnog akta, što vrijedi i za trajanje odgode ispitivanja upravne žalbe.
- 16 Odgodom izvršenja poreznog upravnog akta u skladu s člancima 14. i 15. Zakona br. 554/2004 ta se situacija može ispraviti do rješenja spora, ali se postupkom koji je uređen Zakonom br. 554/2004 ne jamči odgoda izvršenja akta jer sudovi ocjenjuju svaki slučaj zasebno.
- 17 Stoga, sud koji je uputio zahtjev pita se povređuje li se načelo neutralnosti zajamčeno Direktivom 2006/112 takvim načinom postupanja, na temelju kojeg se najprije donosi porezno rješenje koje proizvodi neposredne učinke u svrhu nepriznavanja prava na odbitak PDV-a, a porezno tijelo u tom trenutku ne raspolaže svim objektivnim elementima koji se odnose na sudjelovanje poreznog obveznika u poreznoj prijeviri u području PDV-a, pa se zatim, u trenutku podnošenja upravne žalbe, odgađa ispitivanje potonje žalbe dok se ne razjasni činjenično stanje u okviru kaznenog postupka u kojem se provode istražne radnje čiji je cilj upravo utvrđivanje sudjelovanja poreznog obveznika u predmetnoj poreznoj prijeviri.

- 18 Osim toga, u postupku se mogu postaviti pitanja i u pogledu njegove usklađenosti s pravom na pošteno suđenje koje je zajamčeno člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, s obzirom na to da tijekom razdoblja u kojem je postupak povodom upravne žalbe odgođen porezno rješenje zadržava svoju izvršivost, a porezni obveznik nema mogućnost pobijati ga pred sudovima (jer takva radnja ovisi o donošenju odluke o meritumu upravne žalbe).
- 19 Što se tiče relevantne nacionalne sudske prakse, s obzirom na to da je mogućnost odgode ispitivanja žalbe pitanje koje se ocjenjuje u svakom slučaju zasebno, nacionalni sudovi donijeli su odluke ili o odbijanju žalbi ili o njihovu prihvatanju i ukidanju odluke o odgodi ispitivanja žalbe jer je porezno tijelo dužno donijeti odluku o meritumu upravne žalbe. Bilo je i odluka o ukidanju odluke o odgodi izvršenja upravne žalbe uz obrazloženje da, s obzirom na to da je porezno tijelo moglo donijeti porezno rješenje a da pritom nisu bila potrebna pojašnjenja u pogledu kaznenog postupka, ne postoji nijedan razlog kojim se može spriječiti donošenje odluke o upravnoj žalbi.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev također ističe da se donesena odluka ne može pobijati, tako da je dužan Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. trećim stavkom UFEU-a.

RADNI DOKUMENT