

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

13. lipnja 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 64. stavci 1. i 2. – Primjenjivost – Usluge stečajnih upravitelja i likvidatora – Isporuka koja se kontinuirano obavlja – članak 168. točka (a) – Odbitak plaćenog pretporeza – Rashodi povezani s pravom uporabe trgovačkog naziva – Prava obrane – Pravo na saslušanje”

U predmetu C-696/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska), odlukom od 15. srpnja 2021., koju je Sud zaprimio 8. studenoga 2022., u postupku

C SPRL

protiv

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: O. Spineanu-Matei, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Emiliou,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za C SPRL, A. Coroian, A. Madar-Petran i C. A. Păun, *avocati*,
- za rumunjsku vladu, R. Antonie, E. Gane, i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63., 64., 66. i 168. 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 2008/117/EZ od 16. prosinca 2008. (SL 2009., L 14, str. 7.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 283.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), kao i načela poštovanja prava obrane.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva C SPRL, s jedne strane, i Administracije Judežean i Finanșelor Publice Cluj (Okružna uprava za javne financije u Cluju, Rumunjska) i Direcției Generală Regională Finanșelor Publice Cluj-Napoca (Glavna regionalna uprava za javne financije u Cluj-Napoci), s druge strane, u vezi sa zakonitošću poreznog rješenja kojim se društvu C nameće dodatni porez na dodanu vrijednost (PDV) koji se mora platiti za usluge pružene poduzetnicima koji su predmet postupaka u slučaju nesolventnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodna izjava 24. Direktive 2006/12 glasi:

„Pojmove oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a je potrebno uskladiti kako bi uvođenje zajedničkog sustava PDV-a i svih njegovih kasnijih izmjena moglo stupiti na snagu u isto vrijeme u svim državama članicama.”

4 Glava VI. te direktive, koja se odnosi na oporezivi događaj i obvezu obračuna PDV-a, sadržava poglavlje 2., naslovljeno „Isporuka robe ili usluga”, u kojem se nalaze članci 63. do 67. navedene direktive.

5 Člankom 63. iste direktive propisano je:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

6 Članak 64. stavak 2. Direktive 2006/112, u svojoj izvornoj verziji, izmijenjen je Direktivom 2008/117, čiji je rok za prenošenje, u skladu s člankom 3. stavkom 1. potonje direktive, istekao 1. siječnja 2010. U članak 64. stavak 2. Direktive 2006/112 unesen je stoga prvi podstavak a da pritom nije izmijenjen stavak 1. tog članka 64.

7 Člankom 64. Direktive 2006/112 određuje se:

„1. Kada uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, isporuka robe, osim one koja se sastoji od najma robe na određeno razdoblje ili prodaje robe s odgodom plaćanja iz točke (b) članka 14. stavka 2., ili isporuka usluga, smatraju se završenima prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili plaćanja odnose.

2. [...]

Države članice mogu osigurati da se u pojedinim slučajevima, izuzev ovih koji se navode u prethodnom stavku, neprekidna isporuka robe ili pružanje usluga tijekom određenog razdoblja smatra završenim najmanje u razdobljima od jedne godine.”

8 Članak 66. Direktive 2006/112, u svojoj izvornoj verziji, izmijenjen je Direktivom 2008/117. U članak 66. Direktive 2006/112 unesen je stoga drugi podstavak a da pritom nije izmijenjen prvi podstavak tog članka.

9 U skladu s člankom 66. te direktive određuje se:

„Odstupaju li od odredaba članka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza

obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata:

- (a) ne kasnije od vremena izdavanja računa;
- (b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;
- (c) kad račun nije izdan, ili je izdan kasnije, u određenom razdoblju od datuma oporezivog događaja.

[...]"

10 Glava VII. navedene direktive, naslovljena „Oporezivi iznos”, sadržava članak 90., koji glasi:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

11 Glava X. te direktive, koja se odnosi na odbitke, sadržava poglavlje 1., naslovljeno „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, u kojem se nalazi članak 168., koji određuje:

„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;

[...]"

Rumunjsko pravo

12 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), sadržava članak 134.a, naslovljen „Oporezivi događaj kod isporuke robe i usluga”, koji predviđa:

„1. Oporezivi događaj nastaje na dan isporuke robe ili na dan isporuke usluga, uz primjenu iznimki iz ovog poglavlja.

[...]"

7. Smatra se da su isporuke usluga koje uzrokuju niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, kao što su usluge izgradnje i montaže, usluge savjetovanja, istraživanja, ekspertize i druge slične usluge, izvršene na dan izdavanja izvješća o napretku, izvješća o radovima ili drugih sličnih dokumenata na temelju kojih je moguće odrediti isporučene usluge ili, ovisno o slučaju, u skladu s ugovornim odredbama, na dan kada ih korisnici prihvate.

8. Za isporuke robe i usluga koje se kontinuirano obavljaju, osim onih iz stavka 7., kao što su isporuke prirodnog plina, vode, telefonskih usluga, isporuka električne energije i ostalih sličnih usluga, smatra se da je isporuka obavljena na dane koji su u ugovoru predviđeni za plaćanje isporučene robe ili usluga ili na dan izdavanja računa, pri čemu obračunsko razdoblje ne smije biti dulje od jedne godine.

[...]"

13 U skladu s člankom 145. navedenog zakonika, naslovljenim „Područje primjene prava na odbitak”:

„[...]

2. Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez u vezi s kupnjama ako se one koriste za sljedeće transakcije:

(a) oporezive transakcije [...]"

14 Članak 4. Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (Zakon br. 85/2006 o stečajnom postupku) od 5. travnja 2006. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 359. od 21. travnja 2006.) glasi:

„1. Svi troškovi povezani s postupkom uvedenim ovim zakonom, uključujući one koji se odnose na obavještanje, sazivanje i dostavu postupovnih akata od strane stečajnog upravitelja i/ili likvidatora, namiruju se iz dužnikove imovine.

[...]

4. U slučaju nedostatka likvidnosti na dužnikovu račun, koristi se likvidacijski fond [...]"

15 Članak 11. stavak 1. tog zakona određuje:

Na temelju ovog zakona, glavne su funkcije stečajnog suca:

[...]

(c) u presudi o pokretanju postupka, među kompatibilnim upraviteljima u slučaju nesolventnosti koji su podnijeli ponudu za usluge u spisu predmeta, na obrazložen način imenovati privremenog stečajnog upravitelja [...], odrediti svoju naknadu u skladu s kriterijima iz Zakona o organizaciji poslovanja upravitelja u slučaju nesolventnosti i određivanju njihovih dužnosti tijekom tog razdoblja. Stečajni sudac imenuje privremenog stečajnog upravitelja ili privremenog likvidatora kojeg je zatražio vjerovnik koji je zahtijevao pokretanje postupka ili dužnik, ako je on podnositelj zahtjeva. [...]

(d) rješenjem potvrditi stečajnog upravitelja ili likvidatora kojeg odredi skupština vjerovnika ili vjerovnik koji ima više od 50 % vrijednosti tražbina, kao i ugovorene naknade za rad. [...]"

16 Člankom 21. stavcima 1. i 1.a navedenog zakona predviđa se:

„1. Stečajni upravitelj svaki mjesec podnosi izvješće s opisom načina na koji je izvršio svoje funkcije, zajedno s dokazom o troškovima nastalim za vođenje postupka ili drugim nastalim troškovima povezanim s likvidnostima dužnikove imovine. Izvješće se ulaže u spis predmeta, a izvadak je objavljen u [Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (BPI) (bilten o stečajnim postupcima)]. Svakih 120 dana stečajni sudac određuje rok za nastavak postupka, po čijem isteku

stežajni upravitelj sažeto navodi mjere koje je u međuvremenu poduzeo, a koje se nalaze u izvješćima o radu.

1.a U izvješću iz stavka 1. navodi se i naknada stežajnog upravitelja ili likvidatora, zajedno s načinom njegova izražavanja.”

17 Člankom 24. tog zakona određeno je:

„1. Prilikom odlučivanja o otvaranju stežajnog postupka, stežajni sudac imenuje likvidatora, pri čemu se na odgovarajući način primjenjuju odredbe članka 19., 21., 22. i 23. te članka 102. stavka 5.

2. Funkcije stežajnog upravitelja prestaju u trenutku kada stežajni sudac odredi funkciju likvidatora.

3. Prethodno imenovani stežajni upravitelj također može biti imenovan likvidatorom.”

18 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Vladina uredba br. 92/2003 o Zakoniku o poreznom postupku) od 24. prosinca 2003. (Monitorul Oficial al României, br. 941 od 29. prosinca 2003.), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku), u članku 213., naslovljenom „Odlučivanje o žalbi”, predviđala je:

„1. Nadležno tijelo koje odlučuje o žalbi nadzire činjenične i pravne razloge na kojima se temelji porezni upravni akt. Pri analizi žalbe uzimaju se u obzir argumenti stranaka, zakonske odredbe na koje se one pozivaju i dokumenti priloženi spisu predmeta. Žalba se ispituje u granicama razloga koji su u njoj navedeni.

2. Tijelo nadležno za odlučivanje o žalbi može zatražiti mišljenje specijaliziranih uprava ministarstva ili drugih institucija i tijela.

3. Učinak odluke o žalbi ne može biti pogoršanje položaja podnositelja žalbe nakon njezina podnošenja.

4. Podnositelj žalbe, intervenijenti ili njihovi zastupnici mogu u prilog svojem zahtjevu podnijeti nove dokaze. U tom slučaju porezno tijelo koje je izdalo pobijani porezni upravni akt ili tijelo koje je izvršilo nadzor, ovisno o slučaju, može odlučiti o tim novim elementima.

5. Tijelo nadležno za odlučivanje o žalbi najprije odlučuje o postupovnim prigovorima i prigovorima o meritumu, a ako se utvrdi da su osnovani, ne ispituje se meritum predmeta.”

19 Članak 38. Ordonanței de Urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (Hitna vladina uredba br. 86/2006 o organizaciji rada upravitelja u slučaju nesolventnosti) od 8. studenoga 2006. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 944 od 22. studenoga 2006.) određuje:

„1. Upravitelji u slučaju nesolventnosti imaju pravo na naknadu za obavljen rad u obliku fiksnih naknada, naknada za rezultat ili kombinacije tih vrsta naknada.

[...]

4. Stežajni sudac određuje privremene naknade za razdoblje promatranja prilikom pokretanja stežajnog postupka na temelju kriterija iz stavka 2. Te naknade može izmijeniti skupština vjerovnika, uzimajući u obzir odredbe iz stavka 2.

5. Naknade upravitelja u slučaju nesolventnosti, stežajnih upravitelja ili likvidatora i naknade troškova postupka isplaćuju se iz fonda uspostavljenog na temelju članka 4. Zakona br. 85/2006 [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 C, društvo osnovano u skladu s rumunjskim pravom, sastoji se od stežajnih upravitelja i likvidatora, koji se prema rumunjskom pravu nazivaju „upravitelji u slučaju nesolventnosti”. Ono pruža usluge poduzećima koja su predmet postupaka u slučaju nesolventnosti. Nesporo je da te usluge podliježu PDV-u.

21 Poreznim rješenjem od 13. kolovoza 2015., koje je djelomično potvrđeno odlukom od 10. svibnja 2016., donesenom kao odgovor na žalbu društva C, rumunjska porezna uprava utvrdila je nepravilnosti osobito u pogledu obveze obraćuna poreza. Društvo C podnijelo je tužbu Curtei de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska), sudu koji je uputio zahtjev, zahtijevajući suspenziju izvršenja odluke od 10. svibnja 2016.

22 Sud koji je uputio zahtjev smatra da ta tužba otvara tri pitanja o tumačenju Direktive 2006/112.

23 Što se tiče, kao prvo, usluga koje je društvo C pružilo društvu SM SRL u razdoblju od 17. ožujka 2011. do 31. kolovoza 2011., taj je sud utvrdio da je društvo C na potonji datum izdalo račun.

24 Kako bi se ocijenila zakonitost tog pristupa, valjalo bi utvrditi jesu li predmetne usluge obuhvaćene člankom 64. stavkom 2. Direktive 2006/112, koji je u rumunjsko pravo prenesen člankom 134.a stavkom 8. Poreznog zakonika.

25 Na temelju potonje odredbe porezni obveznici mogu predvidjeti da se obraćun njihovih isporuka protegne na razdoblje od najviše jedne godine kad je riječ o „uslugama koje se kontinuirano obavljaju”. Područje primjene navedene odredbe ograničeno je na netaksativan popis usluga.

26 Ako bi se pokazalo da su usluge pružene društvu SM obuhvaćene člankom 134.a stavkom 8. Poreznog zakonika, rumunjska porezna uprava pogrešno bi smatrala da su oporezivi događaj i obveza obraćuna poreza nastali u trenutku kada je društvo C isporučilo te usluge i da je stoga ono bilo dužno izdati račune najkasnije petnaestog dana mjeseca koji slijedi nakon navedene isporuke.

27 Sud koji je uputio zahtjev isti je da iz vještačenja utvrđenog u okviru postupka koji se pred njim vodi proizlazi da su se usluge o kojima je riječ stvarno kontinuirano pružale. Međutim, nije isključeno da su te usluge uzrokovale niz izvoda iz računa ili niz plaćanja.

28 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev isti je da je za usluge isporučene u razdoblju od studenoga 2010. do listopada 2011. društvo C izdalo račun 3. listopada 2011. i naplatilo PDV 1. studenoga 2011., kada je primilo naknadu. Taj je pristup opravdan okolnošću da je plaćanje bilo podvrgnuto uvjetu koji se odnosi na to da korisnik tih usluga raspolaže likvidnostima.

29 Rumunjska porezna uprava smatrala je da se na temelju takvog uvjeta ne može razdvojiti oporezivi događaj i obveza obraćuna PDV-a, s obzirom na to da je društvo C pružalo usluge od

dana kada je imenovano stečajnim upraviteljem ili likvidatorom.

30 S druge strane, društvo C poziva se na presudu od 3. rujna 2015., Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, t. 35.), kako bi tvrdilo da „plaćanje” karakterizira izravna veza između transakcije i protučinidbe. Stoga prije predmetnog plaćanja nije bilo ni razmjene uzajamnih činidbi ni oporezive transakcije.

31 Sud koji je uputio zahtjev pita se o usklađenosti stajališta koje zastupa rumunjska porezna uprava s člancima 63., 64. i 66. Direktive 2006/112.

32 Kao treće i posljednje, na temelju ugovora o suradnji sklopljenog 8. prosinca 2009. DDKK, odvjetnik društvo, dodijelilo je društvu C financijsku pomoć te mu je odobrilo pravo korištenja njegova imena i logotipa.

33 Prema mišljenju rumunjske porezne uprave, taj je sporazum bio dio marketinške strategije s ciljem privlačenja klijenata u vrijeme kada je društvo C započinjalo svoju djelatnost kao upravitelj ili likvidator nesolventnih poduzeća. Međutim, ta je uprava odbila odbiti PDV iskazan na računima koje je DDKK izdao primjenom tog sporazuma, uz obrazloženje da društvo C nije dokazalo da su usluge koje je ono pružilo bile korištene u svrhu njegovih oporezivih transakcija.

34 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je društvo C, kako bi ostvarilo svoje pravo na odbitak u skladu s člankom 145. stavkom 2. točkom (a) Poreznog zakonika, moralo dokazati postojanje „izravne i trenutane veze” između ulaznih i izlaznih transakcija koje je izvršilo. Presuda od 25. studenoga 2021., Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961) pruža indicije u tom pogledu, ali ne omogućuje utvrđivanje zahtijevanog standarda dokazivanja. U predmetnom slučaju društvo C predložilo je ugovor o suradnji koji je DDKK sklopio i račune koje je on izdao rumunjskoj poreznoj upravi. Osim toga, društvo C navelo je povećanje svojeg prometa i iznos oporezovanih transakcija.

35 Usto, sud koji je uputio zahtjev ističe da se, osim triju pitanja o tumačenju Direktive 2006/112, u glavnom postupku postavlja i pitanje koje se odnosi na prava obrane.

36 Naime, u okviru žalbenog postupka protiv poreznog rješenja od 13. kolovoza 2015. rumunjska porezna uprava utvrdila je nove činjenice i pravne argumente. Društvo C tvrdi da nije imalo mogućnost zauzeti stajalište o tim argumentima, protivno pravima obrane i članku 213. Zakonika o poreznom postupku, koji nadzor izvršen u okviru žalbe ograničava na činjenice i pravne razloge koji su uzeti u obzir prilikom izdavanja pobijanog akta.

37 Sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da je u točki 79. presude od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041), Sud presudio da povreda prava obrane, osobito prava na saslušanje, dovodi do poništenja odluke donesene na kraju predmetnog upravnog postupka samo ako bi, kada ne bi bilo te nepravilnosti, ishod postupka mogao biti drukčiji. Iz točke 73. te presude proizlazi da ni povreda prava obrane ne postoji ako je izvršenje poreznog rješenja odgođeno do njegove eventualne izmjene.

38 U ovom je slučaju društvo C imalo koristi od privremenih mjera, odnosno odgode izvršenja poreznog rješenja od 13. kolovoza 2015. do donošenja meritorne odluke suda koji je uputio zahtjev. Osim toga, u okviru postupka koji se vodi pred tim sudom, društvo C osporavalo je nove argumente koje je rumunjska porezna uprava iznijela u žalbenom postupku.

39 U tim je okolnostima Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se člancima 63., 64. i 66. Direktive [2006/112] upravna praksa poreznog tijela – kao što je ona o kojoj je riječ u konkretnom slučaju, u okviru koje se određuju dodatne obveze plaćanja poreznom obvezniku, strukovnom društvu s ograničenom odgovornošću (SPRL) preko kojeg upravitelji u slučaju nesolventnosti mogu obavljati svoju profesiju – koja se sastoji od toga da se oporezivi događaj i obveza obračuna poreza određuju u trenutku u kojem su isporučene usluge u okviru postupka u slučaju nesolventnosti, ako je nagradu upravitelju u slučaju nesolventnosti odredio stečajni sud ili skupština vjerovnika, s posljedičnom obvezom poreznog obveznika da izda račune najkasnije petnaestog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj za potrebe PDV-a?

2. Protivi li se člancima 63., 64. i 66. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, upravna praksa poreznog tijela kao što je ona o kojoj je riječ u konkretnom slučaju, a koja se sastoji u tome da se poreznom obvezniku, strukovnom društvu s ograničenom odgovornošću (SPRL) preko kojeg upravitelji u slučaju nesolventnosti mogu obavljati svoju profesiju, određuju dodatne obveze plaćanja jer je taj porezni obveznik izdao račune i naplatio PDV tek u trenutku primitka plaćanja za usluge isporučene u okviru postupka u slučaju nesolventnosti, iako je skupština vjerovnika utvrdila da se plaćanje nagrade upravitelju u slučaju nesolventnosti uvjetuje raspoloživošću likvidnih sredstava na računima dužnika?

3. Je li u slučaju sporazuma o suradnji između robnih marki (co-branding), sklopljenog između jednog odvjetničkog ureda i poreznog obveznika, za priznavanje prava na odbitak dovoljno da porezni obveznik prilikom dokazivanja postojanja izravne i neposredne veze između ulaznih i izlaznih transakcija koje je izvršio porezni obveznik, nakon sklapanja sporazuma dokaže povećanje prometa odnosno vrijednosti oporezivih transakcija bez dodatne popratne dokumentacije? U slučaju potvrdnog odgovora, koje kriterije treba uzeti u obzir kako bi se odredio stvarni opseg prava na odbitak?

4. Treba li općenito prava Unije o poštovanju prava obrane tumačiti na način da u slučaju kad se tijekom nacionalnog upravnog postupka u kojem se donosi odluka o prigovoru protiv poreznog rješenja kojim je utvrđeno plaćanje dodatnog PDV-a prihvate činjenični i pravni argumenti koji su novi u odnosu na argumente sadržane u izvješću o poreznom nadzoru na kojem se temelji odluka o donošenju navedenog rješenja, te su poreznom obvezniku odobrene sudske mjere privremene zaštite u vidu odgode izvršenja dužničkog instrumenta dok sud koji odlučuje o meritumu ne donese odluku, sud koji odlučuje o meritumu može smatrati da nije povrijeđeno to načelo a da pritom ne mora provjeravati je li postupak mogao imati drukčiji ishod bez te nepravilnosti?”

Zahtjev za ubrzani postupak

40 Sud koji je uputio zahtjev zatražio je od Suda da o ovom predmetu odluči u ubrzanom postupku na temelju članka 105. stavka 1. Poslovnika Suda, ističući da je glavni postupak pred njim u tijeku od 2016.

41 Članak 105. stavak 1. Poslovnika predviđa da na zahtjev suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku ili, iznimno, po službenoj dužnosti, predsjednik Suda može, kad priroda predmeta zahtijeva postupanje u kratkim rokovima, nakon što sasluša suca izvjestitelja i nezavisnog odvjetnika, odlučiti da se, iznimno od odredbi tog poslovnika, o zahtjevu za prethodnu odluku odluči u ubrzanom postupku.

42 U ovom slu?aju, ne ?ini se da je sud koji je uputio zahtjev dužan donijeti odluku u odre?enom roku niti da je postupak pred sudom koji je pred njim 2016. podnijelo društvo C bio predmet hitnog postupanja (vidjeti u tom smislu rješenje predsjednika Suda od 1. listopada 2010., N.S. i dr., C-411/10, EU:C:2010:575, t. 8.)

43 U tom je pogledu dovoljno istaknuti da je taj sud 15. srpnja 2021. odlu?io proslijediti svoj zahtjev za prethodnu odluku Sudu. Me?utim, navedeni sud podnio je taj zahtjev tek 8. studenoga 2022.

44 Osim toga, valja podsjetiti na to da zahtjev postupanja pred Sudom u što kra?im rokovima ne može proizlaziti samo iz ?injenice da je sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku dužan osigurati brzo rješavanje spora (presuda od 13. listopada 2022., Caruter, C-642/20, EU:C:2022:787, t. 50.).

45 Naposljetku, Sud je ve? presudio da isklju?ivi interes pojedinaca, koji je doduše legitiman, da se što je prije mogu?e utvrdi doseg prava koja imaju na temelju prava Unije ne predstavlja iznimnu okolnost koja može opravdati provedbu ubrzanog postupka (rješenje predsjednika Suda od 10. sije?nja 2012., Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, t. 13. i navedena sudska praksa).

46 U tim je okolnostima predsjednik Suda odlukom od 21. prosinca 2022., nakon što je saslušao suca izvjestitelja i nezavisnog odvjetnika, odbio zahtjev za provedbu ubrzanog postupka predvi?enog u ?lanku 105. Poslovnika.

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost pitanja

47 Kao prvo, valja istaknuti da svojim prvim i drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev traži od Suda tuma?enje ?lanaka 63., 64. i 66. Direktive 2006/112.

48 Me?utim, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se taj sud zapravo ne pita o tuma?enju ?lanka 63. Direktive 2006/112 kao takvog, nego o podru?ju primjene ?lanka 64. stavaka 1. i 2. te direktive, u vezi s njezinim ?lankom 63.

49 U tom pogledu iz zahtjeva za prethodnu odluku tako?er proizlazi da je ?lanak 64. stavci 1. i 2. Direktive 2006/112, u svojoj izvornoj verziji, u rumunjsko pravo prenesen ?lankom 134.a stavcima 7. i 8. Poreznog zakonika.

50 Suprotno tomu, Sud ne može utvrditi je li ?lanak 66. prvi stavak te direktive, koji je fakultativna provedbena odredba, bio prenesen u rumunjsko pravo u vrijeme nastanka ?injenica o kojima je rije? u glavnom postupku. U svojim pisanim o?itovanjima rumunjska vlada tvrdi da to nije bio slu?aj. Uostalom, informacije kojima raspolaže Sud ne omogu?uju mu da ocijeni relevantnost te odredbe za rješavanje spora u glavnom postupku.

51 Budu?i da se zahtjev za prethodnu odluku temelji na tom postupku, nacionalni sud dužan je u samom tom zahtjevu odrediti ?injenit?ni i zakonodavni okvir spora u glavnom postupku i pružiti potrebna objašnjenja o razlozima zbog kojih je odabrao odredbe prava Unije ?ije tuma?enje traži, kao i o vezi koju uspostavlja izme?u tih odredbi i nacionalnog propisa koji je primjenjiv u sporu koji je pred njim pokrenut (presuda od 8. lipnja 2023., Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, t. 26. i navedena sudska praksa).

52 Ti kumulativni zahtjevi u vezi sa sadržajem zahtjeva za prethodnu odluku izri?ito su navedeni u ?lanku 94. Poslovnika, koje je sud koji je uputio zahtjev dužan strogo poštovati. Na njih

se, osim toga, podsjeća i u točkama 13., 15. i 16. Preporuka Suda Europske unije namijenjenih nacionalnim sudovima koje se odnose na pokretanje prethodnog postupka (SL 2019., C 380, str. 1.) (presuda od 8. lipnja 2023., *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, t. 27. i navedena sudska praksa).

53 S obzirom na ta razmatranja, valja utvrditi da su prvo i drugo pitanje nedopuštena u dijelu u kojem se odnose na tumačenje članka 66. Direktive 2006/112.

54 Kao drugo, treće pitanje odnosi se na ostvarivanje prava na odbitak predviđenog člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112. Sud koji je uputio zahtjev pita se, s jedne strane, o dokazima koje porezni obveznik mora dostaviti poreznim tijelima kako bi mogao ostvariti to pravo i, s druge strane, o njegovu opsegu.

55 Međutim, informacije kojima Sud raspolaže odnose se samo na prvi dio trećeg pitanja, tako da on ne može utvrditi ni razloge koji su doveli do pitanja suda koji je uputio zahtjev o opsegu prava na odbitak ni korisnost odgovora u tom pogledu. U tim je okolnostima drugi dio trećeg pitanja nedopušten.

Prvo pitanje

56 Uvodno valja primijetiti da, kad je riječ o pružanju usluga o kojima je riječ u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev u biti isti je da stečajni upravitelji i likvidatori grupirani unutar društva C ne pružaju usluge poduzetnicima protiv kojih se vode stečajni postupci na *ad hoc* osnovi, nego kontinuirano tijekom određenog razdoblja.

57 Slijedom toga, valja smatrati da svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita Sud treba li članak 64. Direktive 2006/112 tumačiti na način da u područje primjene stavaka 1. i 2. tog članka ulaze isporuke usluga koje se kontinuirano pružaju tijekom određenog razdoblja, poput onih koje na temelju rumunjskog prava obavljaju stečajni upravitelji i likvidatori u korist poduzetnika koji su predmet stečajnog postupka.

58 U tom pogledu valja, s jedne strane, podsjetiti na to da članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti s obzirom na njezin članak 63. jer je prva odredba neodvojivo povezana s drugom (presuda od 28. listopada 2021., *X-Beteiligungsgesellschaft* (PDV – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 34.).

59 U skladu s tim člankom 63., oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga. Na temelju navedenog članka 64. stavka 1. te direktive, kada uzrokuju niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, isporuke usluga smatraju se izvršenima, u smislu navedenog članka 63., prilikom isteka razdoblja na koja se takva plaćanja odnose (vidjeti u tom smislu presudu od 28. listopada 2021., *X-Beteiligungsgesellschaft* (PDV – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 35.).

60 Iz zajedničke primjene tih dviju odredbi proizlazi da za isporuke koje uzrokuju niz izvoda iz računa ili niz plaćanja oporezivi događaj i obveza obračuna poreza nastaju prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili takva plaćanja odnose (vidjeti u tom smislu presudu od 28. listopada 2021., *X-Beteiligungsgesellschaft* (PDV – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

61 Kad je riječ o izrazu „isporuke koje uzrokuju niz plaćanja”, Sud je potvrdio da se on odnosi samo na usluge čija priroda opravdava obrobno plaćanje, odnosno one koje se ne pružaju jednokratno, nego uzastopno ili kontinuirano tijekom određenog razdoblja (vidjeti u tom smislu presudu od 28. listopada 2021., *X-Beteiligungsgesellschaft* (PDV – Niz plaćanja), C-324/20,

62 To se utvrđuje primjenjuje *mutatis mutandis* na drugi slučaj iz članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112, odnosno kada „isporuke uzrokuju niz izvoda iz računa”.

63 Usto, pozivanje na članak 64. stavak 1. te direktive, kao pravno pravilo kojim se određuje trenutak u kojem nastaje porezna obveza, nameće se samo ako jedan ili više trenutaka stvarnog nastanka isporuka nisu nedvosmisleni i mogu dovesti do različitih ocjena, što je slučaj kada su one, zbog svoje trajne ili ponavljajuće prirode, izvršene tijekom jednog ili više određenih razdoblja (presuda od 28. listopada 2021., X-Beteiligungsgesellschaft (PDV – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 45.).

64 Suprotno tomu, u slučaju kada je trenutak izvršenja isporuke nedvosmislen, osobito kada je isporuka jednokratna i kada postoji točan trenutak koji omogućuje da se utvrdi kraj njezina izvršenja u skladu s ugovornim odnosom između stranaka predmetne transakcije, članak 64. stavak 1. navedene direktive ne može se primijeniti a da se pritom ne povrijedi jasan tekst članka 63. te direktive (presuda od 28. listopada 2021., X-Beteiligungsgesellschaft (PDV – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 46.).

65 S druge strane, iz teksta članka 64. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2006/112 nedvojbeno proizlazi da se ta odredba odnosi, poput stavka 1. tog članka 64., na isporuke robe i usluga koje se obavljaju kontinuirano tijekom određenog razdoblja.

66 Iz toga također proizlazi da se člankom 64. stavkom 2. drugim podstavkom te direktive predviđa sustav koji je provedba fakultativna, tako da je na državama članicama da odluče žele li primijeniti taj sustav. Nacionalni zakonodavac u tom pogledu raspolaže određenim manevarskim prostorom jer se tom odredbom samo predviđa da se njezina primjena može predvidjeti „u određenim slučajevima” bez pojašnjenja osim onog koje se odnosi na trajnu prirodu isporuka, navedenog u prethodnoj točki ove presude.

67 Kao što je to istaknuto u točki 49. ove presude, rumunjski zakonodavac doista je odlučio provesti navedenu odredbu donošenjem članka 134.a stavka 8. Poreznog zakonika, koji je područje primjene obuhvaća isporuke robe i usluga koje se kontinuirano obavljaju „osim onih iz stavka 7.” tog članka 134.a. Stoga je primjena članka 134.a stavka 8. Poreznog zakonika isključena kad je riječ o isporukama usluga koje se pružaju neprekidno i „koje uzrokuju niz izvoda iz računa ili niz plaćanja”, tako da su one obuhvaćene stavkom 7. navedenog članka 134.a, a što je ipak na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

68 Slijedom toga, kako bi se utvrdilo jesu li usluge o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćene člankom 64. stavkom 1. ili člankom 64. stavkom 2. Direktive 2006/112, kako su provedene u rumunjskom pravu, na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni prirodu tih isporuka, odnosno jesu li one stvarno obavljene neprekidno tijekom određenog razdoblja i, osobito, uzrokuju li niz izvoda iz računa ili niz plaćanja.

69 Radi korisnosti valja istaknuti da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi to da je, osobito što se tiče usluga isporučenih društvu SM, društvo C imenovano likvidatorom tog društva i da je utvrđena mjesečna plaća od 1000,00 rumunjskih leja (RON) (oko 240 eura) kao i nagrada za rezultat od 10 %. Usto, rumunjska vlada i Europska komisija u svojim su pisanim očitovanjima navele da na temelju rumunjskog prava, odnosno članka 21. stavaka 1. i 1.a, kao i članka 24. Zakona br. 85/2006 o stečajnom postupku, u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, stečajni upravitelj i likvidatori sastavljaju mjesečna izvješća o isporučenim uslugama i naknadi koja im se duguje.

70 S obzirom na prethodno navedeno, o?ito je, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, da isporuke usluga o kojima je rije? u glavnom postupku uzrokuju niz izvoda iz ra?una ili niz pla?anja i da stoga nisu obuhva?ene podru?jem primjene ?lanka 64. stavka 2. Direktive 2006/112, kako je u rumunjsko pravo prenesen ?lankom 134.a stavkom 8. Poreznog zakonika, nego ?lanka 64. stavka 1. te direktive, koji je u rumunjsko pravo prenesen ?lankom 134.a stavkom 7. tog zakonika.

71 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 64. Direktive 2006/112 treba tuma?iti na na?in da u podru?je primjene stavka 1. tog ?lanka ulaze isporuke usluga koje se kontinuirano pru?aju tijekom odre?enog razdoblja, poput onih koje na temelju rumunjskog prava obavljaju ste?ajni upravitelji i likvidatori u korist poduzetnika koji su predmet ste?ajnog postupka, s obzirom na to da, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, te usluge uzrokuju niz izvoda iz ra?una ili niz pla?anja.

Drugo pitanje

72 Uvodno valja podsjetiti na to da iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da isporuke usluga poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku na?elno ulaze u podru?je primjene ?lanka 64. stavka 1. Direktive 2006/112.

73 Osim toga, s obzirom na njegov tekst, drugo pitanje mo?e se shvatiti na na?in da mu je cilj utvrditi trenutak u kojem moraju biti izdani ra?uni i napla?en PDV. Me?utim, iz navoda sadržanih u zahtjevu za prethodnu odluku proizlazi da se to pitanje, kao i prvo, odnosi na utvr?ivanje trenutka u kojem nastaje oporezivi doga?aj za PDV i trenutka u kojem nastaje obveza obra?una tog poreza.

74 Stoga valja smatrati da svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 tuma?iti na na?in da se, u slu?aju da do pla?anja naknade za usluge obuhva?ene podru?jem primjene te odredbe ne mo?e do?i zbog manjka likvidnosti na du?nikovim ra?unima, na temelju navedene odredbe mo?e smatrati da obveza obra?una PDV-a nastaje tek u trenutku stvarnog primitka naknade.

75 Kao što je to navedeno u to?ki 60. ove presude, iz zajedni?ke primjene ?lanka 63. i ?lanka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 proizlazi da za isporuke koje uzrokuju niz izvoda iz ra?una ili niz pla?anja oporezivi doga?aj i obveza obra?una poreza nastaju prilikom isteka razdoblja na koja se ti izvodi iz ra?una ili ta pla?anja odnose.

76 Trenutak koji je tako odre?en na temelju ?lanka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 obvezuju?i je za porezne obveznike.

77 Naime, u skladu s ?lankom 63. Direktive 2006/112, u vezi s njezinom uvodnom izjavom 24., nastanak PDV-a i obveza njegova obra?una nisu elementi koje ugovorne strane mogu slobodno dogovarati. Naprotiv, zakonodavac Unije namjeravao je što je više mogu?e uskladiti datum na koji nastaje porezna obveza u svim državama ?lanicama kako bi zajam?io jedinstveno ubiranje tog poreza (presuda od 28. listopada 2021., X-Beteiligungsgesellschaft (PDV – Niz pla?anja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 47.).

78 ?lanak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 stoga ne dopušta uvjetovanje nastanka poreza i obveze njegova obra?una stvarnim primitkom naknade koja se duguje za usluge pru?ene u odre?enom razdoblju. Naprotiv, istekom tog razdoblja, odnosno na dan kada se pla?anje te naknade uobi?ajeno pla?a, neizbježno nastaje obveza obra?una poreza, ?ak i ako iz bilo kojeg razloga ta naknada ne bi bila napla?ena, uklju?uju?i zbog nedostatka likvidnosti na ra?unu

dužnika.

79 To tumačenje članka 64. stavka 1. Direktive 2006/112 potkrijepljeno je sustavnim tumačenjem te direktive.

80 Naime, Direktiva 2006/112 ne isključuje mogućnost da obveza obračuna PDV-a nastaje najkasnije prilikom izdavanja računa ili prilikom primitka plaćanja. Međutim, riječ je samo o mogućnosti koju na temelju članka 66. prvog stavka točaka (a) i (b) te direktive države članice mogu primijeniti samo za određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, odstupajući od članaka 63. do 65. navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 28. listopada 2021., X-Beteiligungsgesellschaft (PDV – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 49.).

81 Osim toga, valja podsjetiti na to da su situacije u kojima primatelj isporuke robe ili usluga ne podmiri ili samo djelomično podmiri tražbinu koju ipak duguje na temelju ugovora sklopljenog s dobavljačem robe ili pružateljem usluga uređene posebnom odredbom Direktive 2006/112, odnosno člankom 90. stavkom 1., koji predviđa smanjenje oporezivog iznosa, među ostalim u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja nakon isporuke (vidjeti u tom smislu presudu od 28. listopada 2021., X-Beteiligungsgesellschaft (PDV – Niz plaćanja), C-324/20, EU:C:2021:880, t. 57. do 60.).

82 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se, u slučaju da do plaćanja naknade za usluge obuhvaćene područjem primjene te odredbe ne može doći zbog manjka likvidnosti na dužnikovim računima, na temelju navedene odredbe ne može smatrati da obveza obračuna PDV-a nastaje tek u trenutku stvarnog primitka naknade.

Treće pitanje

83 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 tumačiti na način da je, kako bi se utvrdilo postojanje izravne i neposredne veze između, s jedne strane, konkretne ulazne transakcije i, s druge strane, izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak, dovoljno da, osim ugovora na kojem se temelji ulazna transakcija i s njome povezanih računa, porezni obveznik podnese dokaze o povezanju prometa ili obujma oporezivih transakcija koje su navodno povezane s tom ulaznom transakcijom.

84 U skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112, ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, od PDV-a koji je dužan platiti odbiti 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.

85 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi to da pravo na odbitak čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da se ono na temelje ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze na ulazne transakcije. Naime, svrha sustava odbitaka jest poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih djelatnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da same te djelatnosti u potpunosti podliježu PDV-u. Ako se porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe ili primanja usluge, koristi tom robom ili uslugom u svrhu svojih oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu ili uslugu (presuda od 25. studenoga 2021., Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, t. 23. i navedena sudska praksa).

86 Sud je utvrdio da je, kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza PDV-a, u načelu nužno postojanje izravne i trenutne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak. Pravo na odbitak pretporeza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi nastali za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene oporezivih izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak (presuda od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom rumunjskog društva), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 45. i navedena sudska praksa).

87 Međutim, pravo na odbitak priznaje se poreznom obvezniku čak i kad ne postoji izravna i neposredna veza između konkretne ulazne i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio njegovih općih troškova te su kao takvi sastavni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom rumunjskog društva), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 46. i navedena sudska praksa).

88 U jednom ili drugom slučaju, nužno je da trošak ulazne robe ili usluga bude uključen u cijenu konkretnih izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje pruža porezni obveznik u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (Odbitak PDV-a povezan s ulogom rumunjskog društva), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 47. i navedena sudska praksa).

89 Usto, Sud je pojasnio da postojanje veza između transakcija treba ocijeniti s obzirom na njihov objektivni sadržaj. Na poreznim upravama i nacionalnim sudovima je da uzmu u obzir sve okolnosti u kojima su se odvijale transakcije o kojima je riječ i da uzmu u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivanjem djelatnosti poreznog obveznika. U tom smislu, presudeno je da valja uzeti u obzir stvarno korištenje robe i usluga koje je stekao porezni obveznik u prethodnoj transakciji i isključivi uzrok tog stjecanja, koji treba smatrati kriterijem za određivanje objektivnog sadržaja (vidjeti u tom smislu presude od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 28. i od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom rumunjskog društva), C-98/21, EU:C:2022:645, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

90 Ako se utvrdi da transakcija nije bila izvršena za potrebe oporezive aktivnosti poreznog obveznika, ne može se smatrati da ima izravnu i neposrednu vezu s tom aktivnošću u smislu sudske prakse Suda, iako bi ta transakcija, s obzirom na svoj objektivni sadržaj, bila oporeziva PDV-om (presuda od 8. studenoga 2018., C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, t. 37. i navedena sudska praksa).

91 U slučaju da se nastali troškovi djelomično odnose na aktivnost poreznog obveznika koja je izuzeta od PDV-a ili negospodarsku aktivnost, PDV plaćen na te troškove mogao bi se odbiti samo djelomično (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

92 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je društvo C rumunjskoj poreznoj upravi dostavilo dokumente koji potvrđuju povezanje njegova prometa ili obujma oporezovanih transakcija.

93 Međutim, s obzirom na prethodna razmatranja, valja smatrati da takve okolnosti same po sebi ne omogućuju rumunjskoj poreznoj upravi da utvrdi postojanje veze između usluga isporučenih društvu C na temelju ugovora o suradnji sklopljenog s DDKK-om i izlaznih transakcija koje je izvršilo društvo C, a koje daju pravo na odbitak.

94 To je utvrđenje potkrijepljeno sudskom praksom Suda iz koje proizlazi da članak 168. točka

(a) Direktive 2006/112 ni na koji način ne uvjetuje ostvarenje prava na odbitak kriterijem koji se odnosi na povećanje prometa poreznog obveznika, ni, općenitije, kriterijem ekonomske profitabilnosti ulazne transakcije. Konkretno, nepostojanje povećanja prometa poreznog obveznika ne može utjecati na ostvarivanje prava na odbitak. Naime, kao što je to navedeno u točki 85. ove presude, zajednički sustav PDV-a jamži neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da same te djelatnosti u načelu podliježu PDV-u. Stoga, jednom nastalo pravo na odbitak ostaje steženo čak i ako namjeravana gospodarska djelatnost kasnije nije obavljena pa stoga nije dovela do oporezovanih transakcija ili porezni obveznik nije mogao upotrebljavati robu ili usluge u vezi s kojima je nastalo pravo na odbitak u okviru oporezivih transakcija zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji (vidjeti u tom smislu presudu od 25. studenoga 2021., *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, t. 30. i 35.).

95 S druge strane, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da u ovom slučaju postoje drugi elementi na temelju kojih se može utvrditi zahtijevana veza između predmetnih transakcija koje je izvršilo društvo C i njezine oporezive aktivnosti, u smislu sudske prakse navedene u točki 89. ove presude, koji se odnose na stvarno korištenje robe i usluga koje je osoba C stekla na temelju ugovora o suradnji sklopljenog s DDKK-om i na uzrok tog stjecanja.

96 Naime, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da na temelju članka 11. stavka 1. točka (c) i (d) Zakona br. 85/2006 o stečajnom postupku, kako bi mogli nuditi svoje usluge u okviru određenog stečajnog postupka, stečajni upravitelji i likvidatori podnose ponude u tom smislu te je načelno na vjerovnicima poduzetnika na kojeg se odnosi taj postupak da odrede jednog od njih. S obzirom na taj pravni kontekst, rumunjska porezna uprava već se izjasnila o uzroku predmetne transakcije, utvrdivši da je sporazum o suradnji između društava C i DDKK-a bio dio marketinške strategije usmjerene na privlačenje klijenata s ciljem pokretanja djelatnosti društva C kao upravitelja ili likvidatora nesolventnih poduzeća.

97 Osim toga, što se tiče stvarne provedbe tog sporazuma o suradnji, žini se relevantnim navesti da se društvo C pred sudom koji je uputio zahtjev pozvalo na to da dokumenti koje je ono dostavilo trećim osobama nose trgovački naziv DDKK.

98 Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni istinitost prethodno navedenih okolnosti i da ih uzme u obzir zajedno sa svim drugim okolnostima u kojima su se predmetne izlazne transakcije koje je izvršilo društvo C o kojima je riječ odvijale kako bi se ocijenilo postoji li u ovom slučaju izravna i neposredna veza između ulaznih i izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak.

99 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 168. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, kako bi se utvrdilo postojanje izravne i neposredne veze između, s jedne strane, konkretne ulazne transakcije i, s druge strane, izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak, valja utvrditi objektivan sadržaj tih transakcija, što podrazumijeva uzimanje u obzir svih okolnosti u kojima su se odvijale navedene transakcije, to jest, među ostalim, stvarnog korištenja robe i usluga koje je stekao porezni obveznik u prethodnoj transakciji i isključivog uzroka tog stjecanja, a da povećanje prometa ili povećanje obujma oporezovanih transakcija nisu relevantni elementi u tom pogledu.

četvrto pitanje

100 Uvodno valja podsjetiti da je sudu koji je uputio zahtjev podnesena tužba protiv upravne odluke donesene kao odgovor na žalbu i da smatra kako je donošenjem te odluke povrijeđeno načelo poštovanja prava obrane.

101 U tom pogledu iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je u ovom slučaju rumunjska porezna uprava donijela porezno rješenje u kojem je utvrdila nepravilnosti, osobito u pogledu

trenutka nastanka obveze obračuna PDV-a koji je utvrdilo društvo C. Takvo je mišljenje djelomično potvrđeno nakon žalbenog postupka, ali na temelju novih činjeničnih i pravnih elemenata, a da pritom društvo C nije bilo pozvano zauzeti stajalište o tim elementima.

102 Sud koji je uputio zahtjev smatra da ta povreda prava obrane nije nužno odlučujuća za ishod postupka. Naime, ona bi dovela do poništenja odluke donesene u odgovoru na žalbu društva C samo ako bi se pokazalo da bi, da nije bilo te povrede, žalbeni postupak mogao imati drukčiji ishod. Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita može li odbiti tužbu koja mu je podnesena bez takve analize, uz obrazloženje da je na zahtjev društva C porezno rješenje od 13. kolovoza 2015. odgođeno.

103 Slijedom toga, valja smatrati da svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li općenito prava Unije o poštovanju prava obrane tumačiti na način da, u okviru upravnog žalbenog postupka protiv poreznog rješenja kojim se određuje PDV, kada nadležno tijelo donese odluku koja se temelji na novim činjeničnim i pravnim elementima o kojima zainteresirana osoba nije mogla zauzeti stajalište, ta se odluka mora poništiti čak i ako se, na zahtjev zainteresirane osobe, odgađanje izvršenje tog poreznog rješenja istodobno s pravnim sredstvom podnesenim protiv te odluke.

104 Valja, u tom pogledu, podsjetiti da je poštovanje prava obrane temeljno načelo prava Europske unije, koji je sastavni dio pravo na saslušanje u svakom postupku (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 28. navedena sudska praksa).

105 Na temelju tog načela, koje se primjenjuje čim uprava zauzme stav u smjeru donošenja nepovoljnog akta protiv neke osobe, adresatima odluka koje znatno utječu na njihove interese mora se omogućiti da učinkovito iznesu svoja stajališta u vezi s elementima na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 30. i navedena sudska praksa).

106 Ova dužnost obvezuje upravna tijela država članica kada poduzimaju mjere koje ulaze u područje primjene prava Unije, čak i ako mjerodavan propis izričito ne predviđa takvu formalnost (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 31. i navedena sudska praksa).

107 To je doista slučaj u ovom predmetu. Naime, načelo poštovanja prava obrane primjenjuje se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u kojima država članica porezne obveznike podvrgava postupku poreznog nadzora kako bi postupila u skladu s obvezom, koja proizlazi iz primjene prava Unije, poduzimanja svih potrebnih zakonodavnih i upravnih mjera kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje (presuda od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 40.).

108 Osim toga, pravilo po kojem se adresatu odluke koja nepovoljno utječe mora omogućiti iznošenje primjedbi prije donošenja odluke ima za cilj da nadležno tijelo vlasti bude stavljeno u situaciju u kojoj može učinkovito razmotriti sve relevantne elemente. Kako bi se osigurala djelotvorna zaštita zahvaćene osobe ili poduzetnika, to pravilo ima za cilj da navedeni subjekti mogu ispraviti pogrešku ili istaknuti određene elemente u vezi sa svojom osobnom situacijom koji opravdavaju donošenje odnosno nedonošenje odluke ili utječu na njezin sadržaj (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 38. i navedena sudska praksa).

109 S obzirom na prethodna razmatranja i ?injene elemente sažete u to?ki 101. ove presude, moglo bi se smatrati da je rumunjska porezna uprava u ovom slu?aju mogla povrijediti pravo društva C na saslušanje prije donošenja akta koji na njega negativno utje?e, što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

110 Me?utim, to ne bi bio slu?aj ako nemogu?nost društva C da iznese svoje stajalište u pogledu novih ?injanih i pravnih elemenata iznesenih u okviru postupka povodom žalbe nije rezultat pogreške te uprave, nego primjene postupovnog pravila kojim se nastoji postiti priznati cilj od op?eg interesa, što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

111 Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, temeljna prava, poput poštovanja prava na obranu, nisu apsolutne povlastice, ve? ih se može ograni?iti, pod uvjetom da ograni?enja stvarno odgovaraju ciljevima od op?eg interesa koji se žele postiti predmetnom mjerom, kao i da u odnosu na postavljeni cilj ne predstavljaju neproporcionalan i neprihvatljiv zahvat kojim se povre?uje sama bit zajam?enih prava (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 42. i navedena sudska praksa).

112 S tim u svezi, iz sudske prakse Suda proizlazi da naknadno saslušanje u postupku povodom pravnog sredstva uloženog protiv nepovoljne odluke pod odre?enim pretpostavkama može osigurati poštovanje prava na saslušanje (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 55. i navedena sudska praksa).

113 Konkretno, s obzirom na op?i interes Unije za naplatu vlastitih sredstava u što kra?em roku, što podrazumijeva da se porezni nadzor može izvršiti promptno i u?inkovito, ograni?enje prava na saslušanje prije donošenja odluke koja negativno utje?e, poput naloga za pla?anje, može se opravdati kada, s jedne strane, prilikom podnošenja žalbe protiv te odluke zainteresirana osoba stvarno može zahtijevati donošenje privremenih mjera koje dovode do suspenzije predmetne odluke i kada joj, s druge strane, ta tužba omogu?uje da u?inkovito iznese svoje stajalište (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 54., 66., 67. i 71.).

114 Sudska praksa navedena u to?kama 111. do 113. ove presude odnosi se na mogu?nost da se opravda ograni?enje prava na saslušanje koje je predvi?eno nacionalnim pravom. Me?utim, s obzirom na pravne i ?injene elemente koje je iznio sud koji je uputio zahtjev, u ovom slu?aju ne ?ini se da je rije? o takvom ograni?enju, što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

115 Naime, ništa u spisu kojim raspolaže Sud ne omogu?uje zaklju?ak da se ?lankom 213. Zakonika o poreznom postupku, kojim se, prema informacijama koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, ure?uje žalbeni postupak, predvi?a bilo kakvo ograni?enje prava podnositelja žalbe na saslušanje u slu?aju da rumunjska porezna uprava svoju odluku namjerava temeljiti na novim ?injanim i pravnim elementima o kojima zainteresirana osoba nije mogla zauzeti stajalište. Naprotiv, iz ?etvrtog pitanja i razmatranja koja se na njega odnose proizlazi da sud koji je uputio zahtjev smatra da propuštanje saslušanja društva C prije donošenja odluke o njegovoj žalbi zapravo predstavlja „nepravilnost” koja može povrijediti pravo na saslušanje.

116 Me?utim, kao što je to pravilno istaknuo sud koji je uputio zahtjev, svaka povreda prava obrane tijekom upravnog postupka ne mora nužno dovesti do poništenja odluke donesene slijedom tog postupka.

117 U tom pogledu Sud je presudio da, ako pretpostavke pod kojima se mora jam?iti poštovanje

prava obrane i posljedice povrede tog prava nisu utvrđene pravom Unije, te su pretpostavke i te posljedice obuhvaćene nacionalnim pravom, pod uvjetom da su mjere usvojene u tu svrhu iste vrste kao i one na koje bi pojedinci imali pravo u usporedivoj situaciji u nacionalnom pravu (načelo ekvivalentnosti) i da ne štine praktično nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava koja im dodjeljuje pravni poredak Unije (načelo djelotvornosti) (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 75. i navedena sudska praksa).

118 To je rješenje primjenjivo u području PDV-a s obzirom na to da Direktiva 2006/112 ne sadržava odredbe o žalbenim postupcima koje bi države članice trebale prenijeti (vidjeti po analogiji presudu od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 76.).

119 Međutim, iako države članice smiju dopustiti ostvarivanje prava na obranu prema istim pravilima kojima su uređene unutarnje situacije, ta pravila moraju biti u skladu s pravom Unije i osobito ne smiju dovesti u pitanje korisni učinak Direktive 2006/112 (vidjeti po analogiji presudu od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 77.).

120 Međutim, posljedica obveze nacionalnog suda da jamči puni učinak prava Unije nije uvijek poništenje osporavane odluke, iako su prilikom njezina donošenja povrijeđena prava obrane. Naime, takva povreda, a posebice prava na saslušanje, dovodi do poništenja odluke donesene na kraju predmetnog upravnog postupka samo ako bi navedeni postupak bez te nepravilnosti mogao imati drukčiji ishod (vidjeti u tom smislu presude od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 78. i 79.; od 20. prosinca 2017., Prequ'italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, t. 62. i od 4. lipnja 2020., C. F. (Porezni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, t. 35.). S druge strane, nije relevantna okolnost da je istodobno s tužbom podnesenom protiv tog akta došlo do suspenzije akta čije se poništenje traži.

121 Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni u kojoj je mjeri žalbeni postupak mogao imati drukčiji ishod da je društvo C bilo saslušano tijekom tog postupka.

122 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na četvrto pitanje valja odgovoriti tako da opće načelo prava Unije o poštovanju prava obrane treba tumačiti na način da se, u okviru upravnog žalbenog postupka protiv poreznog rješenja kojim se određuje PDV, kada nadležno tijelo donese odluku koja se temelji na novim činjenicama i pravnim elementima o kojima zainteresirana osoba nije mogla zauzeti stajalište, zahtijeva da se odluka donesena slijedom tog postupka poništi ako bi, kada ne bi bilo te nepravilnosti, ishod postupka mogao biti drukčiji, čak i ako je, na zahtjev zainteresirane osobe, došlo do odgode izvršenja tog poreznog rješenja istodobno s pravnim sredstvom podnesenim protiv te odluke.

Troškovi

123 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 (deveto vijeće) odlučuje:

1. Članak 64. Direktive 2006/112/EZ Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/117/EZ od 16. prosinca 2008.

treba tumačiti na način da:

u području primjene stavka 1. tog članka ulaze isporuke usluga koje se kontinuirano pružaju tijekom određenog razdoblja, poput onih koje na temelju rumunjskog prava obavljaju stečajni upravitelji i likvidatori u korist poduzetnika koji su predmet stečajnog postupka, s obzirom na to da, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, te usluge uzrokuju niz izvoda iz računa ili niz plaćanja.

2. Članak 64. stavak 1. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2008/117,

treba tumačiti na način da se:

u slučaju da do plaćanja naknade za usluge obuhvaćene područjem primjene te odredbe ne može doći zbog manjka likvidnosti na dužnikovim računima, na temelju navedene odredbe ne može smatrati da obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost nastaje tek u trenutku stvarnog primitka naknade.

3. Članak 168. točku (a) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2008/117,

treba tumačiti na način da:

kako bi se utvrdilo postojanje izravne i neposredne veze između, s jedne strane, konkretne ulazne transakcije i, s druge strane, izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak, valja utvrditi objektivni sadržaj tih transakcija, što podrazumijeva uzimanje u obzir svih okolnosti u kojima su se odvijale navedene transakcije, to jest, među ostalim, stvarnog korištenja robe i usluga koje je stekao porezni obveznik u prethodnoj transakciji i isključivog uzroka tog stjecanja, a da povećanje prometa ili povećanje obujma oporezovanih transakcija nisu relevantni elementi u tom pogledu.

4. Opće načelo prava Unije o poštovanju prava obrane

treba tumačiti na način da se:

u okviru upravnog žalbenog postupka protiv poreznog rješenja kojim se određuje porez na dodanu vrijednost, kada nadležno tijelo donese odluku koja se temelji na novim činjenicama i pravnim elementima o kojima zainteresirana osoba nije mogla zauzeti stajalište, zahtijeva da se odluka donesena slijedom tog postupka poništi ako bi, kada ne bi bilo te nepravilnosti, ishod postupka mogao biti drukčiji, čak i ako je, na zahtjev zainteresirane osobe, došlo do odgode izvršenja tog poreznog rješenja istodobno s pravnim sredstvom podnesenim protiv te odluke.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski