

Sag C-430/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

3. juni 2019

Forelæggende ret:

Tribunalul Cluj (Rumænien)

Afgørelse af:

15. maj 2019

Sagsøger:

SC C. F. SRL

Sagsøgte:

A. J. F. P. M.

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

Hovedsagens genstand

Forvaltnings- og skatteretlig sag anlagt af sagsøgeren, selskabet C. F. SRL, mod Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (myndigheden for offentlige finanser i distriktet M., Rumænien, herefter »A. J. F. P. M.«) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i C., Rumænien, herefter »D. G. R. F. P. C.«) vedrørende en klage over en skatteretlig forvaltningsakt.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

I henhold til artikel 267 TEUF anmoder Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (retten i første instans i Cluj – Afdelingen for forvaltnings- og skatteretlige sager, sager vedrørende arbejdsforhold og social sikring) om fortolkning af princippet om overholdelse af retten til forsvar med hensyn til retten til aktindsigt i

administrative sagsakter samt om fortolkning af den såkaldte »teori om den uskyldige part«.

Præjudicielle spørgsmål

1. Kan og skal en skatteretlig forvaltningsakt truffet over for en privatperson annulleres som åbenbart ugyldig i lyset af princippet om overholdelse af retten til forsvar, som hidtil udviklet i Domstolens praksis (Solvay-dommen, Sopropé-dommen og Ispas-dommen), såfremt privatpersonen ikke har haft mulighed for at få adgang til de oplysninger, hvorpå den skatteretlige forvaltningsakt er blevet truffet over for vedkommende, selv om denne forvaltningsakt henviser til en række oplysninger i de respektive administrative sagsakter?

2. Er princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og ækvivalensprincippet til hinder for udøvelse af retten til at fradrage moms og opnå fradrag i selskabsskat, såfremt et selskab udviser en upåklagelig skattemæssig adfærd, men nægtes retten til at fradrage selskabsskat som følge af en skattemæssig adfærd udvist af leverandører, som formodes at være ukorrekt på grundlag af elementer såsom mangel af menneskelige ressourcer og transportmidler, og skattemyndighederne oven i købet ikke fremsætter beviser for aktiviteter, som følge af hvilke de respektive leverandører kan pålægges skattemæssigt/strafferetligt ansvar?

3. Er en national praksis forenelig med EU-retten, såfremt udøvelsen af retten til at fradrage moms og til at opnå adgang til fradrag i selskabsskat er betinget af, at henholdsvis den afgiftspligtige og den skattepligtige er i besiddelse af anden dokumentation i tillæg til faktura, eksempelvis et overslag og et dokument om arbejdernes fremskridt, idet denne supplerende dokumentation ikke er fastsat klart og præcist i den nationale skattelovgivning?

4. Kan det i lyset af WebMindLicenses-dommen antages, at der foreligger skattesvig, hvis en skattepligtig køber varer og tjenesteydelser fra en anden skattepligtig, der drager fordel af en forskellig skatteordning end den førstnævnte?

Anførte EU-retlige forskrifter

Princippet om overholdelse af retten til forsvar, princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og ækvivalensprincippet

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (lov nr. 207/2015 om skatteprocedure)

Artikel 9, stk. 1, og artikel 46, stk. 2, litra j), hvorefter skattemyndighederne skal give den skattepligtige lejlighed til at udtale sig og oplyse herom i den trufne skatteretlige foranstaltning.

Artikel 278, stk. 1, hvorefter en administrativ klage ikke udsætter gennemførelsen af den anfægtede skatteretlige forvaltningsakt.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skat), i kraft siden 1. januar 2016

Artikel 11, stk. 1

»Ved fastlæggelse af beløbet for en afgift, en skat eller et obligatorisk socialt bidrag kan skattemyndighederne se bort fra en transaktion uden økonomisk formål og tilpasse transaktionens skattemæssige virkninger eller omklassificere formen af en transaktion eller aktivitet med henblik på at afspejle transaktionens eller aktivitetens økonomiske indhold.«

Artikel 25, stk. 1

»Ved fastlæggelse af det skattemæssige resultat er udgifter i forbindelse med udøvelse af økonomiske aktiviteter, herunder de i gældende lovgivningsakter regulerede, samt registreringsafgifter, gebyrer og bidrag indbetalt til handels- og industrikamre, arbejdsgiverorganisationer og fagforeninger, fradragsberettigede.«

Artikel 299, stk. 1, litra a), om den afgiftspligtige persons pligt til at være i besiddelse af faktura og bevis for den indgående moms, der er betalt eller skal betales.

Den tidligere gældende skattelov (lov nr. 571/2003) – artikel 11, stk. 1, artikel 21, stk. 1, og artikel 146, stk. 1, litra a) – hvis bestemmelser svarer til de ovennævnte artikler i den nye skattelov.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 C. F. SRL er et rumænsk privatretligt selskab, hvis formål består i udnyttelse af skovressourcer. I perioden fra den 29. august 2016 til den 13. april 2017 blev selskabet genstand for en skattekontrol fra A. J. F. P. M. Denne kontrol vedrørte selskabsskatten for perioden fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2016 samt merværdiafgiften (moms) for perioden fra den 1. marts 2014 til den 31. december 2016.
- 2 Som følge af den nævnte kontrol blev selskabet pålagt supplerende forpligtelser med hensyn til selskabsskat og moms. Selskabet C. F. SRL indgav skatteretlig klage over skatteansættelsen samt skattekontrolrapporten udstedt af A. J. F. P. M. Selskabet påberåbte sig en række uregelmæssigheder i skattekontrollen hvad angår skatteprocessuelle spørgsmål og skatteretlige materielle spørgsmål.

- 3 Den af selskabet C. F. SRL indgivne klage blev delvis forkastet og delvis tiltrådt, idet skattekontrollenheden blev pålagt at foretage en ny skattekontrol. Hvad angår den del af klagen, som blev forkastet, har selskabet C. F. SRL anlagt annullationssøgsmål ved Tribunalul Cluj (retten i første instans i Cluj, Rumænien). Selskabet C. F. SRL har med henvisning til Domstolens dom af 25. oktober 2011, Solvay mod Kommissionen (C-109/10 P, EU:C:2011:686), først og fremmest nedlagt påstand om annullation af de administrative undersøgelsesakter, fordi selskabet i den administrative procedure blev nægtet aktindsigt i samtlige administrative sagsakter.
- 4 Allerede under den skriftlige fase i den indledende administrative klageprocedure anmodede sagsøgeren skattekontrolorganerne om at kunne udøve sin ret til aktindsigt i samtlige administrative sagsakter. Denne anmodning blev fremsat i en situation, hvor skattekontrollen var suspenderet i seks måneder for at tillade, at et andet organ med skattekontrolopgaver, dvs. Direcția Regională Antifraudă O. (det regionale direktorat for bekæmpelse af svig i O., Rumænien, herefter »D. R. A. F. O.«), og de myndigheder, der har kompetence til at gennemføre en straffesag, kunne foretage deres respektive undersøgelser. De myndigheder, der har kompetence til at gennemføre en straffesag, traf efter den pågældende undersøgelse foranstaltning om henlæggelse. Selskabet C. F. SRL påberåbte sig endvidere en række proceduremæssige uregelmæssigheder.
- 5 Selskabet C. F. SRL blev afslutningsvis foreholdt deltagelse i kunstige transaktioner vedrørende selskabsskat og moms. Ifølge de rumænske skattemyndigheder var de økonomiske transaktioner, som selskabet gennemførte med to kommercielle partnere, kunstige, fordi disse to leverandører ikke havde den tekniske og logistiske kapacitet til at tilvejebringe de pågældende tjenesteydelser. Skattemyndighederne har nedlagt påstand om, at selskabet C. F. SRL skal pålægges ansvar for leverandørers formodede ukorrekte skattemæssige adfærd.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 6 Hvad angår retten til aktindsigt i undersøgelsesakterne har selskabet C. F. SRL gjort gældende, at selskabet efter genoptagelsen af skattekontrollen på ingen måde er blevet orienteret om, hvilken indflydelse det andet kontrolorgans undersøgelse har haft på skattekontrollen. Endvidere kunne de af sagsøgeren konstaterede proceduremæssige uregelmæssigheder ikke på relevant vis påberåbes, fordi der end ikke formelt blev rejst spørgsmål om sagsøgerens ret til aktindsigt i skattekontrollens administrative sagsakter.
- 7 I sit svarskrift har A. J. F. P. M. anført, at de oprindelige regnskabsdokumenter blev indleveret til D. R. A. F. O. i løbet af 2013 og efterfølgende oversendt til Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (anklagemyndigheden ved retten i første instans i Cluj, Rumænien), som gennemførte undersøgelser om, hvorvidt selskabet C. F. SRL havde gjort sig skyldig i lovovertrædelser på skovområdet. Sagsøgte

har tilføjet, at skattekontrollenheden vurderede selskabet C. F. SRL's regnskabsdokumenter ved kontoret til Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj. Endvidere er A. J. F. P. M. af den opfattelse, at selskabet C. F. SRL's ret til forsvar er blevet overholdt, fordi selskabets juridiske repræsentant blev indbudt til skattemyndighedernes kontor for at modtage en genpart af den administrative undersøgelsesakt.

- 8 Med hensyn til ansvaret for leverandørers skattemæssige adfærd er selskabet C. F. SRL på grundlag af Domstolens praksis vedrørende den såkaldte »teori om den uskyldige part« af den opfattelse, at selskabet ikke kan pålægges ansvar for leverandørers formodede ukorrekte skattemæssige adfærd. Selskabet C. F. SRL har gjort gældende, at skattekontrolorganernes argument om, at den kunstige karakter af de omhandlede transaktioner kan udledes af, at selskabet ikke kan fremvise anden dokumentation i tillæg til faktura, ikke kan tiltrædes, fordi den rumænske øverste retsinstans, dvs. Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol, Rumænien), har fastslået, at fremlæggelse af en faktura er det eneste dokument, som i henhold til den rumænske skattelovgivning kan godtgøre retten til at fradrage moms og opnå fradrag i selskabsskat.
- 9 Selskabet C. F. SRL har også anfægtet et andet af skattekontrollenhedens argumenter, hvorefter den kunstige karakter af de i den foreliggende situation vurderede transaktioner kan udledes af, at de pågældende leverandørselskaber var omfattet af skatten af mikrovirksomheders indtjening, dvs. 3% af omsætningen, hvorimod selskabet C. F. SRL var omfattet af selskabsskat på 16% af indtjeningen. I lyset af Domstolens afgørelse i WebMindLicenses-sagen (dom af 17.12.2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832) er selskabet C. F. SRL af den opfattelse, at det ikke kan belastes for et muligt tab for statskassen som følge af, at selskabets leverandører i henhold til lov valgte en forskellig skatteordning end den af selskabet C. F. SRL valgte.
- 10 Skattemyndighedernes svarskrift gengiver nøjagtigt skattekontrollens foranstaltning, og i svarskriftet har A. J. F. P. M. ikke henvist til Domstolens praksis.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 11 Hvad angår det retlige spørgsmål om aktindsigt i administrative sagsakter har den forelæggende ret henvist til Domstolens praksis vedrørende princippet om overholdelse af retten til forsvar, især dom af 18. december 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 36), af 3. juli 2014, Kamino Logistics [og Datema Hellmann Worldwide Logistics] (C-129/13 [og C-130/13], EU:C:2014:2041, præmis 73), og af 9. november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 39).
- 12 Den forelæggende ret har bemærket, at den rumænske lovgiver efter Ispasdommen ikke har truffet foranstaltninger for at tilpasse begrebet »retten til aktindsigt i administrative sagsakter« og nærmere bestemt ikke har fastsat

betingelserne for udøvelsen heraf, og først og fremmest hvilken sanktion der skal anvendes af en national retsinstans, som konstaterer tilsidesættelsen af denne ret. Den forelæggende ret har også bemærket, at indgivelsen af en indledende administrativ klage i den rumænske skatteprocedure ikke udsætter gennemførelsen af den anfægtede retsakt, sådan som det klart fremgår af ordlyden af artikel 278, stk. 1, i Codul de procedură fiscală.

- 13 På ovenstående baggrund nærer den forelæggende ret alvorlig tvivl om den sanktion, som retten skal anvende i den nationale tvist vedrørende A. J. F. P. M.'s administrative undersøgelsesakt som følge af tilsidesættelse af retten til aktindsigt i administrative sagsakter. Den forelæggende ret har endvidere bemærket, at der foreligger uensartet praksis ved de nationale retter med hensyn til sanktionen ved tilsidesættelse af retten til forsvar.
- 14 I Ispas-sagen blev Domstolen ikke anmodet om at afklare, hvilken processuel sanktion der skal anvendes af en national retsinstans, som konstaterer tilsidesættelsen af en skattepligtigs ret til aktindsigt i administrative sagsakter. Sammenfattende ønsker den forelæggende ret oplyst, hvilken sanktion der ifølge Domstolen skal anvendes ved tilsidesættelse af retten til forsvar for et selskab som sagsøgeren, såfremt selskabet nægtes aktindsigt i administrative sagsakter i relation til det EU-retlige princip om overholdelse af retten til forsvar.
- 15 Det andet retlige spørgsmål vedrører betingelserne for, at et selskab som sagsøgeren i henhold til EU-retten kan pålægges ansvar som følge af en formodet ukorrekt adfærd udvist af selskabets leverandører. Den forelæggende ret har bemærket, at A. J. F. P. M. inden for rammerne af skattekontrollen ikke gjorde gældende, at de to selskaber, der havde leveret tjenesteydelser til selskabet C. F. SRL, ikke havde opfyldt deres forpligtelser hvad angår angivelse, regnskaber og indbetaling til staten, men i stedet den omstændighed, at disse to leverandørselskaber drog fordel af en skatteordning, som A. J. F. P. M. betragter som gunstigere end den, som omfatter selskabet C. F. SRL's aktiviteter. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at forskellige skatteordninger mellem leverandøren og erhververen af en tjenesteydelse alene afspejler et lovbestemt valg og ikke kan anses for at være skattesvig. Som en konsekvens heraf finder den forelæggende ret det særligt hensigtsmæssigt for at kunne træffe afgørelse i den foreliggende tvist at opnå Domstolens fortolkning af den såkaldte »teori om den uskyldige part« i lyset af den særlige foreliggende situation og Domstolens praksis.
- 16 Hvad angår retspraksis har den forelæggende ret henvist til domme afsagt af Menneskerettighedsdomstolen (dom af 18.6.2010 i sagen Business Support Centre mod Bulgarien, sag nr. 6689/03, § 24, og af 22.1.2009 i sagen Bulves AD mod Bulgarien, sag nr. 3991/03) og af Domstolen (dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, af 21.12.2011, Cicala, C-482/10, EU:C:2011:868, præmis 17-19, af 6.9.2012, Gábor Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, af 13.2.2014, Maks Pen EOOD, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 31, og af 22.1.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 52).

- 17 Den forelæggende ret nærer afslutningsvis tvivl om den dokumentation, som skattekontrollenheden ved A. J. F. P. M. kræver for at indrømme retten til at opnå fradrag i selskabsskat og momsfradrag. I henhold til artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem skal den afgiftspligtige person alene opfylde en enkelt formel betingelse i henhold til EU-retten, og navnlig være i besiddelse af en faktura. Imidlertid har den højeste retsinstans i specifikke tilfælde fastslået, at retten til at fradrage selskabsskat er betinget af, at den skattepligtige i tillæg til en faktura fremviser anden dokumentation. Derfor er den forelæggende ret også ud fra dette synspunkt af den opfattelse, at det for at kunne træffe afgørelse i tvisten er nødvendigt at opnå en fortolkning af princippet om forrang til indholdet frem for til formen under hensyntagen til de særlige omstændigheder i den foreliggende sag.

ARBEJDSDOKUMENT