

Zadeva C-430/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v smislu člena 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

3. junij 2019

Predložitveno sodišče:

Tribunalul Cluj (Romunija)

Datum predložitvene odločbe:

15. maj 2019

Tožeča stranka:

SC C. F. SRL

Toženi stranki:

A. J. F. P. M.

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

Predmet postopka v glavni stvari

Tožba v upravnem in davčnem sporu, ki jo je vložila tožeča stranka, družba SC C. F. SRL v postopku proti Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (okrajna uprava za javne finance v M., Romunija, v nadaljevanju: A. J. F. P. M.) in proti Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (generalni direktorat za javne finance v C., Romunija, v nadaljevanju: D. G. R. F. P. C.), katere predmet je pritožba zoper davčni upravni akt.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (sodišče v Cluju – senat za upravne in davčne spore, delovne spore in spore na področju socialne varnosti) na podlagi člena 267 PDEU prosi za razlago načela spoštovanja pravice do obrambe z vidika pravice do vpogleda v upravni spis ter za razlago tako imenovane „teorije o nedolžni stranki“.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba z vidika načela spoštovanja pravice do obrambe, kot je bilo do zdaj določeno v sodni praksi Sodišča (zadeve Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda in Ispas), davčni upravni akt, izdan v zvezi z zasebnim subjektom, izrecno razglasiti za ničen, če zasebni subjekt ni imel možnosti vpogleda v informacije, na podlagi katerih je bil izdan v zvezi z njim davčni upravni akt, čeprav se ta akt nanaša na nekatere dele upravnega spisa?
2. Ali načela nevtralnosti, sorazmernosti in enakovrednosti nasprotujejo izvajanju pravice do odbitka v zvezi z DDV in davkom od dohodkov pravnih oseb v primeru družbe, ki ji z davčnega vidika ni mogoče očitati nezakonitega ravnanja, vendar ji je bilo zavrnjeno izvajanje pravice do odbitka v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb zaradi davčnega ravnanja dobaviteljev, katerega neustreznost se domneva na podlagi dokazov, kot je pomanjkanje človeških virov in prevoznih sredstev, k čemur pa se pridružuje dejstvo, da davčni organ ni predložil dokaza o nobeni dejavnosti, iz katere bi izhajala davčna/kazenska odgovornost zadevnih dobaviteljev?
3. Ali je s pravom Unije združljiva nacionalna praksa, v skladu s katero je treba za izvajanje pravice do odbitka v zvezi z DDV in davkom od dohodkov pravnih oseb imeti poleg računa za odbitek davka druga dokazila, kot sta na primer predračun ali poročilo o napredovanju del, pri čemer ta dokazila v nacionalni davčni zakonodaji niso jasno in natančno opredeljena?
4. Ali je z vidika sodbe v zadevi WebMindLicenses mogoče ugotoviti, da gre za davčno goljufijo, če davčni zavezanec pridobi blago in storitve od drugega davčnega zavezanca, za katerega velja drug davčni sistem od tistega, ki velja za zadevnega davčnega zavezanca?

Navedene določbe prava Unije

Načelo spoštovanja pravice do obrambe ter načela nevtralnosti, sorazmernosti in enakovrednosti

Navedene nacionalne določbe

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zakon št. 207/2015 o zakoniku o davčnem postopku)

Člen 9(1) in člen 46(2)(j), ki določata obveznost davčnega organa, da davčnemu zavezancu omogoči, da izrazi svoje stališče, in da to dejstvo navede v izdanem davčnem aktu

Člen 278(1), v skladu s katerim se v primeru upravne pritožbe ne odloži izvršitev davčnega upravnega akta

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 207/2015 o davčnem zakoniku), ki se uporablja od 1. januarja 2016

člen 11(1)

„Davčni organi pri določitvi višine davka, dajatve ali obveznega socialnega prispevka lahko ne upoštevajo transakcije, ki nima ekonomskega namena, tako da prilagodijo njene davčne učinke, ali pa lahko obliko transakcije ali dejavnosti prerazvrstijo tako, da se odraža njuna ekonomska vsebina“.

Člen 25(1)

„Za določitev davčnega rezultata se upoštevajo odbitni stroški, stroški za razvoj poslovnih dejavnosti, vključno s tistimi, ki jih urejajo veljavni normativni akti, ter vpisnine, članarine in prispevki, plačani gospodarskim in industrijskim zbornicam, organizacijam delodajalcev in sindikatom.“

Člen 299(1)(a) v zvezi z obveznostjo davčnega zavezanca za namene DDV, da ima račun in dokazilo o plačilu DDV, plačanem ali dolgovanem na viru.

Prej veljavni davčni zakonik (zakon št. 571/2003) – člen 11(1), člen 21(1), člen 146(1)(a) – določbe, ki ustrezajo navedenim členom novega davčnega zakonika.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 C. F. SRL je družba romunskega zasebnega prava, katere poslovna dejavnost je izkoriščanje gozdnih virov. A. J. F. P. M. je med 29. avgustom 2016 in 13. aprilom 2017 nad to družbo izvedla davčni nadzor. Predmet tega davčnega nadzora sta bila davek od dohodkov pravnih oseb za obdobje od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2016 in davek na dodano vrednost (DDV) za obdobje od 1. marca 2014 do 31. decembra 2016.
- 2 Po zadevnem nadzoru so bile ugotovljene dodatne davčne obveznosti v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb in v zvezi z DDV. Družba C. F. SRL je vložila davčno pritožbo zoper odločbo o odmeri in poročilo o davčnem nadzoru, ki ju je izdala A. J. F. P. M. Navedena družba se je sklicevala na različne nepravilnosti davčnega inšpekcijskega nadzora, tako v zvezi z vprašanji, ki se nanašajo na davčni postopek, kot tudi v zvezi vprašanji, ki se nanašajo na materialno davčno pravo.
- 3 Pritožba družbe C. F. SRL je bila delno zavrnjena kot neutemeljena, delno pa ji je bilo ugodeno, pri čemer je bila enoti za davčni inšpekcijski nadzor naložena ponovna izvedba davčnega inšpekcijskega nadzora. Kar zadeva del pritožbe, ki je bil zavrjen, je družba C. F. SRL vložila tožbo za razglasitev ničnosti pri Tribunalul Cluj (višje sodišče v Cluju, Romunija). Na prvem mestu, družba C. F. SRL je ob sklicevanju na sodbo Sodišča z dne 25. oktobra 2011, Solvay/Komisija

(C-109/10 P, EU:C:2011:686), predlagala razglasitev ničnosti upravnih aktov o nadzoru, ker ji je bila v upravnem delu postopka zavrnjena pravica do vpogleda v celoten upravni spis.

- 4 Že v pisnem delu predhodnega postopka z upravno pritožbo naj bi tožeča stranka organe za davčni inšpekcijski nadzor prosila za uveljavljanje svoje pravice do vpogleda v celoten upravni spis. Ta predlog je bil vložen v položaju, v katerem je bil davčni nadzor za šest mesecev odložen, da bi lahko nadzor izvedel drug organ, ki opravlja naloge davčnega nadzora, kot je Direcția Regională Antifraudă O. (generalni direktorat za preprečevanje goljufij v O., Romunija, v nadaljevanju: D. R. A. F. O.), in da bi se vložila tožba pri organih, ki so pristojni za izvedbo kazenskega postopka. Nadzor organov, pristojnih za izvedbo kazenskega postopka, se je končal s sprejetjem odločbe o ustavitvi postopka. Poleg tega je družba C. F. SRL navedla nekatere procesne nepravilnosti.
- 5 Družba C. F. SRL je bila poleg tega obdolžena, da je bila v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb in v zvezi z DDV vpletena v fiktivne transakcije. Po navedbah romunskih davčnih organov so bile poslovne transakcije družbe C. F. SRL z dvema poslovnima partnerjema fiktivne, ker naj ta dva dobavitelja ne bi imela tehnične in logistične zmožnosti za zagotovitev zadevnih storitev. Davčni organi nameravajo doseči razglasitev odgovornosti družbe C. F. SRL za ravnanje njenih dobaviteljev, ki naj bi bilo z davčnega vidika neustrezno.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 6 Kar zadeva vpogled v akte, ki se nanašajo na nadzor, tožeča stranka, družba C. F. SRL meni, da po ponovni uvedbi postopka davčnega inšpekcijskega nadzora ni bila nikakor obveščena, kako bo nadzor, ki ga je opravil drug organ za nadzor, vplival na davčni inšpekcijski nadzor. Poleg tega naj se ne bi bilo mogoče veljavno sklicevati na procesne nepravilnosti, ki jih je ugotovila tožeča stranka, ker naj se o njeni pravici do vpogleda v upravni spis o davčnem inšpekcijskem nadzoru ne bi niti formalno razpravljalo.
- 7 A. J. F. P. M. se v odgovoru na tožbo sklicuje na dejstvo, da je D.R.A.F.O. v letu 2013 pridobil originalne računovodske vknjižbe in da so bili ti pozneje posredovani Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (tožilstvo pri sodišču v Cluju, Romunija), ki je izvedlo preiskavo v zvezi s storitvijo kaznivih dejanj v gozdarskem sektorju s strani družbe C. F. SRL. Poleg tega je bilo poudarjeno, da je enota za davčni inšpekcijski nadzor preučila računovodske listine družbe C. F. SRL na sedežu Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (tožilstvo pri sodišču v Cluju). A. J. F. P. M. poleg tega meni, da je bila pravica družbe C. F. SRL do obrambe spoštovana, saj naj bi bil zakoniti zastopnik družbe povabljen na sedež davčnega organa, da bi prejel primerek upravnega akta o nadzoru.
- 8 Kar zadeva pripis davčnega ravnanja dobaviteljem, po mnenju družbe C. F. SRL, ki temelji na sodni praksi Sodišča Evropske unije v zvezi s tako imenovano „teorijo o nedolžni stranki“, te družbe ni mogoče šteti za odgovorno za domnevno

neustrezno davčno ravnanje njenih dobaviteljev. Družba C. F. SRL meni, da ni mogoče sprejeti trditve organov za davčni inšpekcijski nadzor, v skladu s katero naj bi fiktivnost zadevnih transakcij izhajala iz dejstva, da ne more predložiti drugih dokazil poleg računa za odbitek davka, saj naj bi bilo na ravni sodne prakse romunskega vrhovnega sodišča, Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija), razglašeno, da je edino dokazilo, zahtevano v romunski davčni zakonodaji za uveljavljanje pravice do odbitka DDV in davkov od dohodkov pravnih oseb, račun za odbitek davka.

- 9 Družba C. F. SRL izpodbija tudi drugo trditev enote za davčni inšpekcijski nadzor, v skladu s katero fiktivnost transakcij, preučenih v obravnavanem primeru, izhaja iz dejstva, da sta morali zadevni družbi dobaviteljici plačati davek od dohodkov mikropodjetij, ki znaša 3 % od prometa, medtem ko bi C F. SRL morala plačati davek od dohodkov pravnih oseb v višini 16 % ustvarjenega dobička. Družba C. F. SRL je navedla stališče, v skladu s katerim ni vprašljiva škoda za državni proračun, in sicer glede na sodno prakso Sodišča v zadevi WebMindLincenses (sodba z dne 17. decembra 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), ker naj bi njena dobavitelja izvajala zakonito možnost v okviru drugačnega davčnega sistema, kot je tisti, ki ga je izbrala družba C. F. SRL.
- 10 Davčni organ A. J. F. P. M. v odgovoru na tožbo, ki ga je predložil, dosledno povzema akt o davčnem nadzoru in se v njem ne sklicuje na sodno prakso Sodišča Evropske unije.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 11 Kar zadeva pravno vprašanje vpogleda v upravni spis, se predložitveno sodišče sklicuje na sodno prakso Sodišča v zvezi z načelom spoštovanja pravice do obrambe, zlasti sodbe z dne 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, točka 36), sodbo z dne 3. julija 2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, točka 73), in sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, točka 39).
- 12 Predložitveno sodišče poudarja, da romunski zakonodajalec po izdaji sodbe v zadevi Ispas ni sprejel nobenega ukrepa za ureditev pojma „pravica do vpogleda v upravni spis“, natančneje, pod katerimi pogoji se ta uresničuje in zlasti katero kazen mora naložiti nacionalno sodišče, ki ugotovi, da je bila ta pravica kršena. Predložitveno sodišče poleg tega navaja, da v romunskem davčnem postopku predložitev predhodne upravne tožbe nima učinka odložitve izvršitve, kot jasno izhaja iz ubeseditve člena 278(1) zakonika o davčnem postopku.
- 13 Glede na to ima predložitveno sodišče resne dvome glede kazni, ki jo mora naložiti v nacionalnem sporu za upravni akt o nadzoru, ki ga je izdala A. J. F. P. M. zaradi kršitve pravice do vpogleda v upravni spis. Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da se razhaja tudi sodna praksa nacionalnih sodišč o kazni, ki se naloži v primeru kršitve pravice do obrambe.

- 14 V zadevi Ispas Sodišču ni bilo treba pojasniti, katero procesno kazen mora nacionalno sodišče naložiti, če ugotovi, da je bila kršena pravica davčnega zavezanca do vpogleda v upravni spis. Nazadnje, predložitveno sodišče želi izvedeti, kakšno kazen je treba po mnenju Sodišča naložiti v primeru kršitve pravice družbe, kot je tožeča stranka, do obrambe, če se tej ne prizna pravica do vpogleda v upravni spis, glede na evropsko zakonodajo v zvezi s spoštovanjem pravice do obrambe.
- 15 Drugo pravno vprašanje se nanaša na pogoje, pod katerimi se lahko v skladu s pravom Evropske unije prizna odgovornost družbe, kot je tožeča stranka, za domnevno neustrezno ravnanje njenih dobaviteljev. Predložitveno sodišče poudarja, da v okviru davčnega nadzora A. J. F. P. M. ne navaja dejstva, da družbi, ki zagotavljata storitve družbi C. F. SRL, nista spoštovali obveznosti priglasitve, računovodskih obveznosti in obveznosti plačila v državni proračun, temveč dejstvo, da za ti družbi dobaviteljici velja davčni sistem, ki se zdi A. J. F. P. M. ugodnejši od tistega, v okviru katerega deluje družba C. F. SRL. Predložitveno sodišče meni, da različnosti davčnega sistema med ponudnikom storitve in njegovim prejemnikom, ki sta samo izvajanje zakonite možnosti, ne moreta pomeniti položaja davčne goljufije. Zato zgoraj navedeno sodišče meni, da je za rešitev obravnavanega spora zelo koristna razlaga, ki jo bo dalo Sodišče v zvezi s tako imenovano „teorijo o nedolžni stranki“, glede na poseben položaj obravnavanega primera in glede na svojo predhodno sodno prakso.
- 16 Kar zadeva sodno prakso, predložitveno sodišče navaja sodbe Evropskega sodišča za človekove pravice (sodba EKČP z dne 18. junija 2010, Business Support Center proti Bolgariji, pritožba št. 6689/03, točka 24, in sodba EKČP z dne 22. januarja 2009, Bulves AD Bulgaria, pritožba št. 3991/03), in sodbe Sodišča (sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121; sodba z dne 21. decembra 2011, Ciccala, C-482/10, EU:C:2011:868, točke od 17 do 19; sodba z dne 6. septembra 2012, Gabor Toth, C-324/11, EU:C:2012:549; sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen EOOD, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 31, in sodba z dne 22. januarja 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 52).
- 17 Predložitveno sodišče ima poleg tega dvome v zvezi z dokazili, ki jih je zahtevala enota A. J. F. P. M. za davčni inšpekcijski nadzor za utemeljitev pravice do odbitka v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb in v zvezi z DDV. V skladu s členom 178(a) Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je edina formalna zahteva, določena z zakonodajo Unije, posedovanje računa za odbitek davka. Vendar so bile na ravni vrhovnega sodišča sprejete rešitve o konkretnih primerih, v katerih je bilo ugotovljeno, da je treba za uveljavljanje pravice do odbitka davka od dohodkov pravnih oseb poleg računa predložiti tudi druga dokazila. Zato predložitveno sodišče meni, da je tudi s tega vidika za rešitev spora treba razložiti načelo prevlade vsebine nad obliko, pri kateri bi se upoštevala posebnost obravnavanega primera.