

Дело C-582/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

5 ноември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

23 юли 2020 г.

Жалбоподател:

SC Cridar Cons SRL

Ответници:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Предмет на главното производство

Жалба, подадена до Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния) срещу решението на Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж, Румъния), с което се отхвърля жалбата на SC Cridar Cons SRL за отмяна на някои данъчни административни актове по ДДС, а именно акт за установяване на данъчни задължения и решение по жалбата по административен ред, подадена срещу акта за установяване на данъчни задължения.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на Директива 2006/112, по-специално на членове 167, 168 и 178 от нея, както и на член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз.

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която позволява на данъчните органи, след като издадат акт за установяване на задължения, с който се отказва признаването на правото на приспадане на ДДС за получени доставки, да спрат разглеждането на жалбата по административен ред до приключването на наказателно производство, което би могло да предостави допълнителни обективни данни за участието на данъчнозадълженото лице в данъчната измама?

2. Може ли отговорът на Съда на Европейския съюз на предходния въпрос да бъде различен, ако по време на спирането на разглеждането на жалбата по административен ред данъчнозадълженото лице може да се възползва от временни мерки за спиране на последиците от отказа на правото на приспадане на ДДС?

Разпоредби на правото на Съюза и практика на Съда, на които е направено позоваване

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално членове 167, 168 и 178

Харта на основните права на Европейския съюз, член 47

Решения от 21 юни 2012 г., Mahagében и Dávid (C-80/11 и C-142/11, EU:C:2012:373), т. 37 и 38; от 6 декември 2012 г., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), т. 25 и 26; от 8 май 2013 г., Petroma Transports и др. (C-271/12, EU:C:2013:297), т. 22; от 19 октомври 2017 г., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), т. 36; от 22 декември 2010 г., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), т. 24; от 6 септември 2012 г., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), т. 25 и 26; от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), т. 28 и 53; от 13 февруари 2014 г., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), т. 26

Национални разпоредби, на които е направено позоваване

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Закон № 207/2015 за Данъчно-процесуалния кодекс), член 95 относно акта за установяване на данъчни задължения и членове 113, 118, 127, 128 и 131, отнасящи се съответно до предмета и правилата за провеждане на данъчната ревизия, спирането на данъчната ревизия, повторната данъчна ревизия и резултата от данъчната ревизия.

Член 132 от този закон предвижда задължение за органа, извършващ данъчната ревизия, да сезира органите, отговорни за наказателното преследване, с оглед на констатациите, направени по време на данъчната ревизия, които биха могли да съставляват престъпление.

Член 268, параграф 1 от същия закон предвижда, че срещу акта за установяване на задължения, както и срещу другите данъчни административни актове може да бъде подадена жалба, която представлява жалба по административен ред и не лишава от правото да се обърне към съда всяко лице, което счита, че правата му са нарушени от данъчен административен акт.

Член 273 от посочения закон урежда решението по жалбата по административен ред, което е окончателно в системата на административните средства за обжалване и обвързва данъчния орган, издал обжалваните данъчни административни актове.

Член 277 урежда спирането на производството по жалбата по административен ред и за тази цел предвижда, че компетентният орган за вземане на решения може да спре производството с мотивирано решение, *inter alia*, когато органът, който е извършил ревизията, сезира компетентните органи за наличието на данни за извършено престъпление във връзка със средствата за доказване, свързани с определянето на облагаемата основа, и чието установяване би могло да повлияе върху резултата от административното производство.

Член 278, параграф 1 от същия закон предвижда, че подаването на жалба по административен ред не спира изпълнението на данъчния административен акт, а параграф 2 — че въпреки това този член не засяга правото на жалбоподателя да поиска спиране на изпълнението на данъчния административен акт в съответствие с *Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ* (Закон № 554/2004 за уреждане на административните спорове).

Член 281 предвижда, че решението по жалбата по административен ред се съобщава, *inter alia*, на жалбоподателя и че той може да обжалва това решение заедно с данъчните актове, за които то се отнася, пред компетентния административен съд.

Член 350 предвижда, че в надлежно обосновани случаи, след образуване на наказателното производство, по преценка на прокуратурата може да бъде поискано от данъчните органи да извършат данъчни проверки в съответствие с определените цели.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (Закон № 554/2004 за уреждане на административните спорове)

Член 14 „Спиране на изпълнението на акта“

„В надлежно обосновани случаи и с цел да се предотврати непосредствена вреда, след като на основание член 7 сезира публичния орган, издал акта, или висшестоящия орган, пострадалото лице може да поиска от компетентния съд да разпорежи спиране на изпълнението на едностранния административен акт до постановяването на решение от съда, разглеждащ делото по същество. Ако пострадалото лице не подаде искане за отмяна на акта в срок до 60 дни, спирането се преустановява по право и без никакви формалности. [...]“.

Член 15 „Искане за спиране на производството по главната жалба“

„Спирането на изпълнението на едностранния административен акт може да бъде поискано от жалбоподателя на основанията, посочени в член 14, с искане до съда, компетентен да отмени обжалвания акт изцяло или частично. В този случай съдът може да разпорежи спиране на изпълнението на обжалвания административен акт до постановяване на окончателно и неотменимо решение по делото. Искането за спиране на изпълнението може да бъде подадено едновременно с главната жалба или с отделна молба, до постановяването на решение от съда, разглеждащ делото по същество [...]“.

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Окръжна администрация за публични финанси, Бистрица-Нъсуд) извършва данъчна ревизия на дружеството Cridar Cons SRL, развиващо икономическа дейност в областта на строителството на пътища и автомагистрала, във връзка със задълженията за данък върху добавената стойност (ДДС) за периода от 1 януари 2011 г. до 30 април 2014 г. С ревизионен акт и акт за установяване на задължения от 15 юли 2014 г. данъчният орган установява, че са изпълнени материалноправните и формалните изисквания за признаване на правото на приспадане на ДДС, и не повдига никакви възражения относно предполагаем фиктивен или нереален характер на сделките.
- 2 В началото на 2015 г. прокуратурата към Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж) образува наказателно дело, в което са формулирани обвинения за укриване на данъци срещу няколко лица, включително управителя на дружеството Cridar Cons SRL. В този контекст в началото на 2016 г. тази прокуратура иска от Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Генерална регионална дирекция за публични финанси, Клуж-Напока) да извърши повторна данъчна ревизия в дружеството Cridar Cons SRL, тъй като имало доказателства, че в периода от 1 януари 2011 г. до 31 декември 2015 г. то е извършило фиктивни покупки от няколко дружества.
- 3 Поисканата повторна ревизия е извършена през октомври 2016 г. от Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Окръжна администрация за публични финанси, Клуж) и се отнася само до ДДС за периода от 1 януари

2011 г. до 30 април 2014 г. С ревизионен акт и с акт за установяване на задължения от 3 ноември 2016 г. този орган отказва да признае правото на приспадане на ДДС за всички сделки по закупуване, осъществени от Cridar Cons SRL с пет посочени от прокуратурата дружества, и налага на дружеството допълнителни данъчни задължения в размер на 2 103 272 RON (румънски леи) (ДДС и данък върху доходите).

- 4 Това решение за отказ се основава на редица нередности, установени по-рано при петима от доставчиците на жалбоподателя, така че данъчният орган прави извода, че съществува основателно подозрение, че извършените от петимата доставчици на жалбоподателя покупки са фиктивни и че последващите продажби на последния нямат никаква реална основа, което води до изкуствени положения, с цел да се създадат необходимите условия проверяваното дружество да увеличи фиктивно разходите си и да приспадне ДДС без реална икономическа операция, която да оправдава това.
- 5 След издаването на тези данъчни актове на 3 ноември 2016 г. данъчният орган подава до прокуратурата сигнал за извършването на деяния, съставляващи данъчна измама, във връзка с анализирани сделки. Всъщност посочените деяния вече са били предмет на горепосоченото наказателно производство.
- 6 На 15 ноември 2016 г. жалбоподателят обжалва акта за установяване на данъчни задължения от 3 ноември 2016 г. Впоследствие на основание член 14 от Закон № 554/2004 той иска от Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж) да спре изпълнението на този акт за установяване на данъчни задължения до постановяването на решение от съда, разглеждащ делото по същество. Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж) уважава искането за спиране на изпълнението, а решението му влиза в сила на 17 януари 2019 г., след отхвърлянето на подадената от данъчните органи жалба.
- 7 С решение по жалбата по административен ред от 16 март 2017 г. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Генерална регионална дирекция за публични финанси, Клуж-Напока) спира разглеждането на данъчната жалба в съответствие с член 277, параграф 1, буква а) от Codul de procedură fiscală (Данъчно-процесуален кодекс), като посочва, че *„organът, отговорен за разглеждането на жалбата по административен ред, не може да се произнесе по съществуването на спора преди приключването на наказателното производство, с което се потвърждават или опровергават подозренията на контролните органи относно реалното съществуване на сделките, извършени от жалбоподателя“* с петимата търговски партньори.
- 8 На 29 юни 2017 г. дружеството жалбоподател подава жалба срещу решението пред Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж), като главното му искане е да се отмени на процесуално основание решението по жалбата по административен ред и актът за установяване на данъчни задължения и при условията на евентуалност да се отмени решението по жалбата по

административен ред и да бъде задължен данъчният орган да се произнесе по съществуващата жалба по административен ред. На 29 септември 2017 г. тази жалба е отхвърлена, тъй като съдът приема, че данъчният орган има право да прецени целесъобразността на спирането на производството по данъчната жалба, за да се избегне постановяването на противоречиви решения по едно и също правно положение, и също така, че няма причина да се спре изпълнението на акта за установяване на данъчни задължения, тъй като уважаването на искането по член 14 от Закон № 554/2004 няма силата на пресъдено нещо при разглеждането на искане, подадено на основание член 15 от същия закон.

- 9 Cridar Cons SRL подава касационна жалба срещу решението на Curtea de Apel Cluj от 29 юли 2017 г. пред запитващата юрисдикция Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд).

Основни доводи на страните в главното производство

- 10 Жалбоподателят твърди, че макар първоначално да му е било признато правото на приспадане, впоследствие, в рамките на повторна данъчна ревизия, изрично поискана от органите на наказателно преследване, е било прието въз основа на доказателства, представени от същите тези органи, че извършените от него покупки са фиктивни. Във фазата на обжалването по административен ред обаче органът, на който е възложено разглеждането на жалбата, прави различно тълкуване и посочва, че отделът за данъчна ревизия е разполагал само с някои индикации, че покупките на дружеството можело да бъдат фиктивни и че тези аспекти ще бъдат изяснени едва при окончателното приключване на наказателното производство.
- 11 След това уточнение жалбоподателят поддържа, че е възпрепятстван да упражни правото си на приспадане поради неизпълнение на условие — а именно потвърждаването в наказателното производство на действителното извършване на сделките — което не е предвидено нито в Директива 2006/112, нито в практиката на Съда.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 12 Запитващата юрисдикция припомня най-напред практиката на Съда относно правото на приспадане на ДДС, формалните и материалноправните условия за упражняване на това право, както и отношението между правото на приспадане и целта за борба с неплащането на данъци, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби, предвидено в Директива 2006/112. Освен това тя твърди, че не може да определи дали с оглед на тази съдебна практика посочените в акта за установяване на данъчни задължения обективни данни са достатъчни, за да обосноват отказ на право на приспадане, тъй като материалната законосъобразност на акта за установяване на данъчни задължения не е предмет на спора.

- 13 При спирането на разглеждането на жалбата по административен ред, постановено от данъчния орган, е взет предвид фактът, че събраните в рамките на наказателното производство доказателства биха могли да предоставят обективни данни в подкрепа на подозренията, които са накарали този орган да откаже правото на приспадане на ДДС.
- 14 В този контекст жалбоподателят не може да получи съдебно решение по съществуващата на подадената жалба по административен ред, тъй като съгласно постоянната практика на съдилищата по член 281 от Данъчно-процесуалния кодекс обжалването на акт за установяване на данъчни задължения е възможно само заедно с решението по административната жалба. Въпреки наименованието си „решение по жалбата по административен ред“ обаче, в решението от 16 март 2017 г. няма произнасяне по жалбата по административен ред, подадена от жалбоподателя, а само се спира нейното разглеждане.
- 15 Освен това съгласно член 278, параграф 1 от Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Данъчно-процесуален кодекс) подаването на жалбата по административен ред не спира изпълнението на данъчния административен акт, което важи и за срока на спиране на разглеждането на административната жалба.
- 16 Спирането на изпълнението на данъчния административен акт съгласно членове 14 и 15 от Закон № 554/2004 би могло да поправи това положение до решаването на спора, но уреденото в Закон № 554/2004 производство не гарантира спирането на изпълнението на акта, тъй като съдилищата преценяват във всеки отделен случай.
- 17 Следователно запитващата юрисдикция иска да се установи дали такъв *modus operandi* — при който първоначално се издава акт за установяване на данъчни задължения, пораждащ незабавни последици, с цел да се откаже правото на приспадане на ДДС, без към този момент данъчният орган да разполага с всички обективни данни, свързани с участието на данъчнозадълженото лице в данъчната измама с ДДС, впоследствие, при подаване на административната жалба, разглеждането на последната се спира до изясняване на фактическото положение в рамките на наказателно производство, в което се провежда разследване, насочено именно към установяване на участието на данъчнозадълженото лице във въпросната данъчна измама — не може да доведе до нарушаване на принципа на неутралност, заложен в Директива 2006/112.
- 18 Освен това производството би могло да повдигне и въпроси относно съвместимостта му с правото на справедлив съдебен процес, гарантирано от член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз, доколкото в периода, през който производството по административната жалба е спряно, актът за установяване на данъчни задължения запазва своята изпълняемост, без данъчнозадълженото лице да има възможност да го обжалва по съдебен

ред (тъй като това действие зависи от приемането на решение по същество по административната жалба).

- 19 Що се отнася до релевантната национална съдебна практика, след като възможността за спиране на разглеждането на жалбата по съдебен ред е въпрос, който подлежи на преценка във всеки отделен случай, националните съдилища се произнасят или като отхвърлят жалбите, или като уважават същите и отменят решението за спиране на разглеждането на жалбата по административен ред, тъй като данъчният орган е длъжен да се произнесе по съществуващото на административната жалба. Има и решения за отмяна на решението за спиране на производството по административната жалба с мотива, че щом като данъчният орган е бил в състояние да издаде акта за установяване на данъчни задължения, без да са необходими разяснения, свързани с наказателното производство, няма никаква причина, която да възпрепятства решението по административната жалба.
- 20 Запитващата юрисдикция отбелязва също, че предстоящото решение не подлежи на обжалване, така че съгласно член 267, трета алинея ДФЕС тя е длъжна да отправи до Съда преюдициално запитване.