

Rechtssache C-582/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

5. November 2020

Vorlegendes Gericht:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

23. Juli 2020

Rechtsmittelführerin:

SC Cridar Cons SRL

Rechtsmittelgegnerin:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Rechtsmittel bei der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) gegen das Urteil der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien), mit der die Klage der SC Cridar Cons SRL auf Aufhebung von Steuerwaltungsakten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, d. h. eines Steuerbescheids und einer Entscheidung über den Einspruch gegen den Steuerbescheid, abgewiesen wurde

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen nach Art. 267 AEUV um Auslegung der Richtlinie 2006/112, insbesondere der Art. 167, 168 und 178, und von Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

Vorlagefragen

1. Sind die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die es den Steuerbehörden, nachdem sie einen Steuerbescheid erlassen haben, mit dem die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug abgelehnt wird, erlauben, die Entscheidung über den Verwaltungsrechtsbehelf bis zum Abschluss eines Strafverfahrens auszusetzen, das zusätzliche objektive Anhaltspunkte für die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Steuerhinterziehung liefern könnte?
2. Könnte die Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union auf die vorstehende Frage anders ausfallen, wenn dem Steuerpflichtigen während der Aussetzung der Entscheidung über den Verwaltungsrechtsbehelf vorläufige Maßnahmen gewährt würden, mit denen die Wirkungen der Versagung des Vorsteuerabzugsrechts ausgesetzt werden?

Angeführte Rechtsvorschriften und Rechtsprechung der Union

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, insbesondere Art. 167, 168 und 178

Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Art. 47

Urteil vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373), Rn. 37 und 38; Urteil vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), Rn. 25 und 26; Urteil vom 8. Mai 2013, Petroma Transports u. a. (C-271/12, EU:C:2013:297), Rn. 22; Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), Rn. 36; Urteil vom 22. Dezember 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), Rn. 24; Urteil vom 6. September 2012, Tóth (C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549), Rn. 25 und 26; Urteil vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), Rn. 28 und 53; Urteil vom 13. Februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), Rn. 26

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Gesetz Nr. 207/2015 über die Steuerverfahrensordnung), Art. 95 über den Steuerbescheid und Art. 113, 118, 127, 128 und 131 betreffend den Gegenstand und die Durchführung der Steuerprüfung, die Aussetzung der Steuerprüfung, die erneute Steuerprüfung und das Ergebnis der Steuerprüfung

Art. 132 dieses Gesetzes sieht vor, dass die Steuerprüfungsbehörde verpflichtet ist, die Strafverfolgungsbehörden mit den Feststellungen zu befassen, die bei der

Steuerprüfung getroffen wurden und den Tatbestand einer Straftat erfüllen könnten.

Art. 268 Abs. 1 dieses Gesetzes sieht vor, dass gegen die Steuerforderung und gegen andere Steuerverwaltungsakte Einspruch eingelegt werden kann, der einen Verwaltungsrechtsbehelf darstellt und demjenigen, der sich durch einen Steuerverwaltungsakt in seinen Rechten verletzt fühlt, nicht das Recht nimmt, gerichtlich dagegen vorzugehen.

Art. 273 dieses Gesetzes regelt die Entscheidung über den Einspruch, die im System der Verwaltungsrechtsbehelfe bestandskräftig ist und die Behörde, die die angefochtenen Steuerverwaltungsakte erlassen hat, bindet.

Art. 277 regelt die Aussetzung des Verwaltungsverfahrens zur Entscheidung über die Verwaltungsbeschwerde und sieht dafür vor, dass die zuständige Entscheidungsbehörde das Verfahren durch eine mit Gründen versehene Entscheidung insbesondere dann aussetzen kann, wenn die Behörde, die die Steuerprüfung durchgeführt hat, die Justizbehörden auf das Vorliegen von Indizien für die Begehung einer Straftat in Bezug auf die Beweismittel im Zusammenhang mit der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage hingewiesen hat, deren Feststellung den Ausgang des Verwaltungsverfahrens beeinflussen könnte.

Art. 278 Abs. 1 dieses Gesetzes sieht vor, dass die Einlegung der Verwaltungsbeschwerde gegen den Steuerverwaltungsakt die Vollziehung des Steuerverwaltungsakts nicht aussetzt; nach Abs. 2 berührt dieser Artikel jedoch nicht das Recht des Beschwerdeführers, gemäß der Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (Gesetz Nr. 554/2004 über das Verwaltungsgerichtsverfahren) die Aussetzung der Vollziehung des Steuerverwaltungsakts zu beantragen.

Art. 281 sieht vor, dass die Entscheidung über die Verwaltungsbeschwerde u. a. dem Beschwerdeführer mitgeteilt wird und dass dieser die Entscheidung zusammen mit den Steuerunterlagen, auf die darin Bezug genommen wird, vor dem zuständigen Verwaltungsgericht anfechten kann.

Art. 350 sieht vor, dass die Steuerbehörden in hinreichend begründeten Fällen nach Einleitung des Strafverfahrens und nach Stellungnahme der Staatsanwaltschaft ersucht werden können, Steuerprüfungen entsprechend den festgelegten Zielen durchzuführen.

Gesetz Nr. 554/2004 über das Verwaltungsgerichtsverfahren

Art. 14 „Aussetzung der Vollziehung der Handlung“

„(1) In hinreichend begründeten Fällen kann der Geschädigte zur Abwendung eines unmittelbar bevorstehenden Schadens nach Anrufung der Behörde, die die Handlung vorgenommen hat, oder der übergeordneten Behörde nach Art. 7 beim

zuständigen Gericht beantragen, die Vollziehung des einseitigen Verwaltungsakts bis zur Verkündung des Urteils des Tatsachengerichts auszusetzen. Erhebt der Geschädigte nicht innerhalb von 60 Tagen Klage auf Aufhebung der Handlung, endet die Aussetzung kraft Gesetzes und ohne jede Formalität. ...“

Art. 15 „Antrag auf Aussetzung in der Hauptsache“

„(1) Der Kläger kann die Aussetzung der Vollziehung des einseitigen Verwaltungsakts aus den in Art. 14 genannten Gründen bei dem Gericht beantragen, das für die vollständige oder teilweise Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts zuständig ist. In diesem Fall kann das Gericht die Aussetzung des angefochtenen Verwaltungsakts bis zur endgültigen und unwiderruflichen Entscheidung über die Sache anordnen. Der Aussetzungsantrag kann entweder gleichzeitig mit der Klage in der Hauptsache oder mit einem gesonderten Antrag bis zur Entscheidung in der Hauptsache eingereicht werden. ...“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Cridar Cons SRL, die eine wirtschaftliche Tätigkeit im Bereich des Straßen- und Autobahnbaus ausübt, wurde von der Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsud (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Bistrița-Năsud) einer Steuerprüfung über die Mehrwertsteuerpflichten für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 30. April 2014 unterzogen. Die Steuerbehörde stellte mit Steuerprüfungsbericht und Steuerbescheid vom 15. Juli 2014 fest, dass die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt seien, und beanstandete keine Umsätze als fiktiv oder nicht existent.
- 2 Anfang 2015 eröffnete die Staatsanwaltschaft bei der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) eine strafrechtliche Ermittlungsakte, in der mehrere Personen, darunter der Geschäftsführer der Cridar Cons SRL, der Steuerhinterziehung beschuldigt wurden. Vor diesem Hintergrund ersuchte die Staatsanwaltschaft die Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Cluj-Napoca) Anfang 2016 um eine erneute Steuerprüfung bei der Cridar Cons SRL, da es Beweise dafür gebe, dass diese in der Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2015 bei mehreren Unternehmen fiktive Käufe getätigt habe.
- 3 Die beantragte erneute Steuerprüfung erfolgte im Oktober 2016 durch die Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Cluj) und bezog sich ausschließlich auf die Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 30. April 2014. Mit Steuerprüfungsbericht und Steuerbescheid vom 3. November 2016 lehnte diese Behörde die Anerkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug für sämtliche Erwerbsvorgänge der Cridar Cons SRL bei fünf von der Staatsanwaltschaft benannten Unternehmen ab und setzte gegen die Cridar Cons SRL zusätzliche

Steuern in Höhe von 2 103 272 rumänischen Lei (Mehrwertsteuer und Körperschaftsteuer) fest.

- 4 Diese ablehnende Entscheidung stützte sich auf eine Reihe von zuvor festgestellten Unregelmäßigkeiten bei fünf Lieferanten der Klägerin, so dass die Steuerbehörde zu dem Schluss kam, dass ein begründeter Verdacht bestehe, dass die bei diesen fünf Lieferanten der Klägerin getätigten Käufe fiktiv gewesen seien und dass die späteren Lieferungen an die Klägerin keine tatsächliche Grundlage hätten, wodurch künstliche Situationen entstanden seien, um die notwendigen Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die geprüfte Gesellschaft ihre Kosten fiktiv erhöhen und die Vorsteuer abziehen könne, ohne dass ein realer wirtschaftlicher Vorgang zugrunde liege.
- 5 Unmittelbar nach Erlass dieser Steuerverwaltungsakte erstattete die Steuerbehörde mit Antrag vom 3. November 2016 bei der Staatsanwaltschaft Strafanzeige wegen Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit den untersuchten Umsätzen. Im Übrigen war dieser Sachverhalt bereits Gegenstand der oben genannten strafrechtlichen Ermittlungsakte.
- 6 Die Klägerin focht den Steuerbescheid vom 3. November 2016 am 15. November 2016 an. In der Folge beantragte sie bei der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) gemäß Art. 14 des Gesetzes Nr. 554/2004, diesen Steuerbescheid bis zur Entscheidung des Tatsachengerichts auszusetzen. Die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) gab dem Aussetzungsantrag statt. Diese Entscheidung wurde am 17. Januar 2019 rechtskräftig, nachdem das von den Steuerbehörden eingelegte Rechtsmittel zurückgewiesen worden war.
- 7 Mit Einspruchsentscheidung vom 16. März 2017 setzte die Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Cluj-Napoca) die Prüfung des Einspruchs gemäß Art. 277 Abs. 1 Buchst. a der Steuerverfahrensordnung mit der Begründung aus, dass *„[d]ie mit der Entscheidung über den Einspruch befasste Behörde ... nicht in der Sache entscheiden [kann], bevor nicht eine abschließende Entscheidung in dem Strafverfahren ergangen ist, mit dem der Verdacht der Überprüfungsbehörden, dass die von der Einspruchsführerin mit [den fünf Handelspartnern] getätigten Geschäfte tatsächlich nicht stattgefunden haben, bestätigt oder entkräftet wird“*.
- 8 Am 29. Juni 2017 erhob die Klägerin Klage bei der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) und beantragte, die Entscheidung über den Einspruch und den Steuerbescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, hilfsweise, die Entscheidung über den Einspruch aufzuheben und die Steuerbehörde anzuweisen, über die Begründetheit des Einspruchs zu entscheiden. Die Klage wurde am 29. September 2017 abgewiesen, da das Gericht der Auffassung war, dass die Steuerbehörde entscheiden dürfe, dass die Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch zweckmäßig sei, um zu verhindern, dass in Bezug auf die gleiche Rechtslage widersprüchliche Entscheidungen ergingen. Auch die Vollziehung des Steuerbescheids sei nicht auszusetzen, da die Bewilligung des

Antrags nach Art. 14 des Gesetzes Nr. 554/2004 keine Bindungswirkung für die Entscheidung über einen gemäß Art. 15 dieses Gesetzes gestellten Antrag habe.

- 9 Die Cridar Cons SRL legte gegen das Urteil der Curtea de Apel Cluj ein Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht, der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof), ein.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 10 Die Klägerin trägt vor, dass ihr zwar zunächst das Abzugsrecht zuerkannt worden sei, dass später aber im Zusammenhang mit einer von den Strafverfolgungsbehörden ausdrücklich beantragten erneuten Steuerprüfung auf der Grundlage von Beweisen, die auch von diesen Stellen vorgelegt worden seien, davon ausgegangen worden sei, dass die von ihr getätigten Käufe fiktiv gewesen seien. Im Stadium des Einspruchs widersprach die mit der Entscheidung über den Einspruch befasste Behörde dieser Auslegung und wies darauf hin, dass die Steuerprüfungsabteilung nur über Indizien dafür verfügt habe, dass die Käufe der Gesellschaft fiktiv hätten sein können, und dass diese Fragen erst nach endgültiger Erledigung der Strafsache geklärt worden seien.
- 11 Unter diesen Umständen trägt die Klägerin vor, dass sie an der Ausübung ihres Rechts auf Vorsteuerabzug gehindert sei, weil sie eine Voraussetzung – nämlich die Bestätigung des tatsächlichen Vorliegens der Umsätze durch das Strafverfahren – nicht erfülle, die weder in der Richtlinie 2006/112 noch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs vorgesehen sei.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 12 Das vorlegende Gericht verweist zunächst auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Recht auf Vorsteuerabzug, zu den formellen und materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts sowie zum Verhältnis zwischen dem Recht auf Vorsteuerabzug und dem in der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen. Es weist weiter darauf hin, dass es nicht feststellen kann, ob die im Steuerbescheid herangezogenen objektiven Umstände im Licht dieser Rechtsprechung ausreichen, um eine Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu begründen, da die materielle Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids nicht Gegenstand des Rechtsstreits ist.
- 13 Bei der von der Steuerbehörde beschlossenen Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass die im Rahmen des Strafverfahrens erhobenen Beweise objektive Anhaltspunkte für den Verdacht liefern könnten, der diese Behörde dazu veranlasst hatte, das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen.

- 14 Die Klägerin kann keine gerichtliche Entscheidung über die Begründetheit des Einspruchs verlangen, da nach ständiger Rechtsprechungspraxis der Gerichte zu Art. 281 der Steuerverfahrensordnung die gerichtliche Anfechtung eines Steuerbescheids nur zusammen mit der Entscheidung über den Einspruch möglich ist. Trotz ihrer Bezeichnung als „Entscheidung über den Einspruch“ wird in der Entscheidung vom 16. März 2017 nicht über den Einspruch der Klägerin entschieden, sondern die Entscheidung darüber nur ausgesetzt.
- 15 Außerdem führt nach Art. 278 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung die Einlegung des Einspruchs nicht zur Aussetzung der Vollziehung des Steuerverwaltungsakts, was auch für die Dauer der Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch gilt.
- 16 Die Aussetzung der Vollziehung des Steuerverwaltungsakts nach den Art. 14 und 15 des Gesetzes Nr. 554/2004 könnte dieser Situation bis zur Beilegung des Rechtsstreits abhelfen, aber das Verfahren nach dem Gesetz Nr. 554/2004 garantiert nicht die Aussetzung der Vollziehung der Handlung, da die Gerichte von Fall zu Fall entscheiden.
- 17 Das vorliegende Gericht fragt sich daher, ob ein solches Vorgehen, bei dem zunächst ein Steuerbescheid erlassen wird, der unmittelbare Auswirkungen hat, weil das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, ohne dass die Steuerbehörde zu diesem Zeitpunkt über alle objektiven Anhaltspunkte für die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Mehrwertsteuerhinterziehung verfügt, und dann in dem Zeitpunkt, zu dem der Einspruch eingelegt wird, die Entscheidung darüber bis zur Klärung des Sachverhalts in einem Strafverfahren ausgesetzt wird, in dem Ermittlungen durchgeführt werden, die gerade darauf abzielen, die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der fraglichen Steuerhinterziehung festzustellen, den in der Richtlinie 2006/112 festgelegten Neutralitätsgrundsatz verletzen kann.
- 18 Das Verfahren könnte im Übrigen auch Fragen zu seiner Vereinbarkeit mit dem durch Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union garantierten Recht auf ein faires Verfahren aufwerfen, da der Steuerbescheid in dem Zeitraum, in dem das Verfahren zur Entscheidung über den Einspruch ausgesetzt ist, seine Vollstreckbarkeit behält, ohne dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hätte, ihn vor Gericht anzufechten (da eine solche Klage vom Erlass einer Entscheidung über die Begründetheit des Einspruchs abhängt).
- 19 Zur einschlägigen nationalen Rechtsprechung wird ausgeführt, dass die nationalen Gerichte, da die Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch eine Ermessensentscheidung ist, sowohl Klagen abgewiesen haben als auch Klagen stattgegeben, die Entscheidung über die Aussetzung der Entscheidung über den Einspruch aufgehoben und die Steuerbehörde verpflichtet haben, über die Begründetheit des Einspruchs zu entscheiden. Teilweise wurde auch die Entscheidung über die Aussetzung des Einspruchs mit der Begründung aufgehoben, dass es, sofern die Steuerbehörde in der Lage gewesen sei, den Steuerbescheid ohne die Klärungen aus dem

Strafverfahren zu erlassen, keinen Grund gebe, nicht über den Einspruch zu entscheiden.

- 20 Das vorliegende Gericht weist ferner darauf hin, dass die zu erlassende Entscheidung nicht anfechtbar ist, so dass es nach Art. 267 Abs. 3 AEUV verpflichtet ist, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen.

ARBEITSDOKUMENT