

Byla C-582/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. lapkričio 5 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. liepos 23 d.

Kasatorė:

SC Cridar Cons SRL

Kitos kasacinio proceso šalys:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Pagrindinės bylos dalykas

Înalta Curte de Casație și Justiție (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas) pateiktas skundas dėl *Curții de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) sprendimo, kuriuo atmestas kasatorės *SC Cridar Cons SRL* ieškinys dėl tam tikrų administracinių sprendimų PVM mokesčio srityje, t. y. pranešimo apie perskaičiuotą mokesį ir sprendimo dėl skundo, pateikto dėl pranešimo apie perskaičiuotą mokesį, panaikinimo.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Pagal SESV 267 straipsnį prašoma išaiškinti Direktyvą 2006/112/EB, visų pirma jos 167, 168, 178 straipsnius ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnį.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesčių administratoriai, pateikę pranešimą apie perskaičiuotą mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, gali sustabdyti administracinio skundo nagrinėjimą, kol bus priimtas sprendimas baudžiamojoje byloje, kurioje gali būti pateikta papildomų objektyvių įrodymų, susijusių su apmokestinamojo asmens dalyvavimu mokesčių sukčiavime?

2. Ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jei apmokestinamasis asmuo administracinio skundo nagrinėjimo sustabdymo laikotarpiu galėtų pasinaudoti laikinosiomis priemonėmis, kuriomis sustabdomas atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą galiojimas?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos ir Sąjungos jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, visų pirma jos 167, 168 ir 178 straipsniai

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis

2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Mahagében ir Dávid* (C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373) 37 ir 38 punktai; 2012 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774) 25 ir 26 punktai; 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297) 22 punktas; 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775) 36 punktas; 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818) 24 punktas; 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549) 25 ir 26 punktai; 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719) 28 ir 53 punktai; 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69) 26 punktas.

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Įstatymas Nr. 207/2015 dėl Mokesčių procedūros kodekso) 95 straipsnis, susijęs su pranešimu apie perskaičiuotą mokestį, ir 113, 118, 127, 128 ir 131 straipsniai, susiję atitinkamai su mokesčio patikrinimo objektu ir taisyklėmis, mokesčio patikrinimo sustabdymu, nauju mokesčiu patikrinimu ir mokesčio patikrinimo rezultatais.

Šio įstatymo 132 straipsnyje numatyta, kad mokesčio patikrinimo institucija privalo kreiptis į valstybinio kaltinimo institucijas, atsižvelgdama į mokesčio patikrinimo metu padarytas išvadas, kuriose gali būti nustatyta nusikalstama veika atitinkančių požymių.

To paties įstatymo 268 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad bet kuris asmuo, manantis, kad jo teisės buvo pažeistos administraciniu aktu, turi teisę pateikti skundą dėl reikalavimo dokumento ir kitų administracinių mokesčių aktų; toks skundas yra laikomas administraciniu skundu ir nepanaikina teisės kreiptis į teismą.

Minėto įstatymo 273 straipsnyje reglamentuojamas sprendimas dėl skundo, kuris yra galutinis administracinių priemonių sistemoje ir privalomas mokesčių administratoriui, priėmusiam ginčijamus administracinius sprendimus dėl mokesčių.

277 straipsnyje reglamentuojamas skundo nagrinėjimo procedūros sustabdymas administracine tvarka ir numatyta, kad kompetentinga sprendimą priimanti institucija gali sustabdyti procedūrą priimdama motyvuotą sprendimą, be kita ko, tuo atveju, kai priežiūros institucija kreipėsi į kompetentingas institucijas dėl nusikalstamą veiką atitinkančių požymių, kurie yra susiję su įrodymais dėl apmokestinamosios vertės nustatymo ir kurių konstatavimas galėtų turėti įtakos administracinės procedūros rezultatams.

To paties įstatymo 278 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad skundo pateikimas administracine tvarka nesustabdo administracinio akto dėl mokesčių vykdymo, o 2 dalyje nustatyta, kad vis dėlto šis straipsnis neturi įtakos pareiškėjo teisei prašyti sustabdyti administracinio akto vykdymą pagal *Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ* (Įstatymas Nr. 554/2004 dėl administracinio bylinėjimosi taisyklių).

281 straipsnyje nustatyta, kad apie sprendimą dėl skundo, be kita ko, pranešama skundą pateikusiam asmeniui, ir jis gali apskųsti šį sprendimą kartu su mokesčiais dokumentais, kuriais jis yra grindžiamas, kreipdamasis į kompetentingą administracinį teismą.

350 straipsnyje nustatyta, kad tinkamai pagrįstais atvejais, iškelus baudžiamąją bylą ir remiantis prokuratūros nuomone, mokesčių administratoriaus gali būti paprašyta atlikti mokesčinius patikrinimus nurodytais tikslais.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

14 straipsnis „Dokumento vykdymo sustabdymas“

„Tinkamai pagrįstais atvejais ir siekiant užkirsti kelią neišvengiamai žalai, nukentėjęs asmuo, kuris pagal 7 straipsnį kreipėsi į aktą priėmusią valdžios instituciją arba aukštesnio lygio instituciją, gali prašyti kompetentingo teismo sustabdyti vienašalio administracinio akto vykdymą, kol byla iš esmės nagrinėjantis teismas priims sprendimą. Jeigu nukentėjęs asmuo per 60 dienų nepateikia prašymo panaikinti akto, sustabdymo galiojimas nutraukiamas automatiškai ir be jokių formalumų <...>“.

15 straipsnis „Prašymas sustabdyti sprendimo vykdymą pagrindinėje byloje“

„Dėl 14 straipsnyje numatytų priežasčių pareiškėjas gali prašyti sustabdyti vienašalio administracinio akto vykdymą, pateikdamas prašymą teismui, turinčiam jurisdikciją panaikinti visą ginčijamą aktą ar jo dalį. Tokiu atveju teismas gali nurodyti sustabdyti ginčijamo administracinio akto taikymą, kol bus priimtas galutinis ir neatšaukiamas sprendimas byloje. Prašymas sustabdyti sprendimo vykdymą gali būti pateiktas kartu su pagrindiniu skundu arba atskiruoju skundu, kol bus priimtas sprendimas dėl skundo esmės. <...>“.

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud* (Bistricos-Neseudo viešųjų finansų direkcija) atliko bendrovės *Cridar Cons SRL*, vykdančios ekonominę veiklą kelių ir greitkelių tiesimo srityje, mokesčių auditą dėl prievolių, susijusių su pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), įvykdytą 2011 m. sausio 1 d. – 2014 m. balandžio 30 d. laikotarpiu. Mokestinio patikrinimo akte ir 2014 m. liepos 15 d. pranešime apie perskaiciuotą mokestį mokesčių administratorius konstatavo, kad buvo įvykdytos materialinės ir formalios teisės į PVM atskaitosą suteikimo sąlygos, ir nepateikė jokie prieštaravimo dėl tariamo sandorių fiktyvumo ar netikrumo.
- 2 2015 m. pradžioje prokuratūra prie *Curtii de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) iškėlė baudžiamąją bylą, kurioje keliems asmenims, įskaitant bendrovės *Cridar Cons SRL* direktorių, buvo pateikti kaltinimai dėl mokesčių vengimo. Šiomis aplinkybėmis 2016 m. pradžioje minėta prokuratūra paprašė *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužo-Napokos viešųjų finansų regioninė generalinė direkcija) atlikti naują mokestinį patikrinimą bendrovėje *Cridar Cons SRL*, nes buvo įrodymų, kad 2011 m. sausio 1 d. – 2015 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu ji vykdė fiktyvius pirkimus iš įvairių bendrovių.
- 3 Naują patikrinimą *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (Klužo viešųjų finansų regioninė administracija) atliko 2016 m. spalio mėn., ir jis apėmė tik PVM, mokėtiną už 2011 m. sausio 1 d. – 2014 m. balandžio 30 d. laikotarpį. Mokestinio patikrinimo akte ir 2016 m. lapkričio 3 d. pranešimu apie perskaiciuotą mokestį ši institucija atsisakė suteikti teisę į PVM atskaitą dėl visų *Cridar Cons SRL* atliktų įsigijimo sandorių, sudarytų su penkiomis prokuratūros nurodytomis bendrovėmis, ir nustatė bendrovei 2 103 272 Rumunijos lėjų (RON) mokestinę (PVM ir pelno mokesčio) prievolę.
- 4 Šis sprendimas nesuteikti teisės į atskaitą buvo grindžiamas keliais pažeidimais, susijusiais su įsigijimo sandoriais, sudarytais su penkiomis kasatorės tiekėjomis, todėl mokesčių administratorius padarė išvadą, kad yra įtarimų, jog įsigijimo sandoriai, sudaryti su penkiomis kasatorės tiekėjomis, yra fiktyvūs ir kad su jais susijęs prekių tiekimas neturėjo jokio realaus pagrindo, todėl buvo dirbtinai sudarytos būtinos sąlygos, kad bendrovė, kurioje atliktas patikrinimas, galėtų fiktyviai padidinti savo išlaidas ir atskaityti PVM, nesudarydama realių ekonominių sandorių, kuriais pagrindžiamos tokios išlaidos.

- 5 Priėmėš šiuos su mokesčiais susijusius aktus, mokesčių administratorius 2016 m. lapkričio 3 d. pateikė prokuratūrai skundą baudžiamojoje byloje dėl faktinių aplinkybių, susijusių su mokesčių vengimu vykdant analizuojamus sandorius. Be to, dėl šių faktinių aplinkybių jau buvo iškelta minėta baudžiamoji byla.
- 6 2016 m. lapkričio 15 d. kasatorė apskundė 2016 m. lapkričio 3 d. pranešimą apie perskaičiuotą mokestį. Vėliau, remdamasi *Legge n. 554/2004* (Įstatymas Nr. 554/2004) 14 straipsniu, ji prašė *Curții de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) sustabdyti šio pranešimo apie perskaičiuotą mokestį vykdymą, kol būtų iš esmės nagrinėjantis teismas priims sprendimą. *Curții de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) patenkino prašymą sustabdyti procedūrą ir jo sprendimas, atmetus mokesčių administratoriaus pateiktą apeliacinį skundą, tapo galutinis 2019 m. sausio 17 d.
- 7 2017 m. kovo 16 d. sprendimu dėl skundo *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužo-Napokos regioninė viešųjų finansų generalinė direkcija) sustabdė mokestinio skundo nagrinėjimą pagal *Codul de procedură fiscală* (Mokesčių procedūros kodeksas) 277 straipsnio 1 dalies a punktą ir nurodė, kad „už skundo nagrinėjimą atsakinga institucija negali priimti sprendimo dėl ginčo esmės, kol nebus baigta nagrinėti baudžiamoji byla, kurioje bus patvirtinti arba paneigti priežiūros institucijų įtarimai dėl kasatorės sandorių, įvykdytų su penkiais komerciniais partneriais, tikrumo“.
- 8 2017 m. birželio 29 d. bendrovė kasatorė apskundė sprendimą *Curții de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas), iš esmės prašydama panaikinti sprendimą dėl skundo ir pranešimą apie perskaičiuotą mokestį dėl procedūrinių priežasčių, o nepatenkinus šio reikalavimo – panaikinti sprendimą dėl skundo ir nurodyti mokesčių administratoriui priimti sprendimą dėl skundo esmės. 2017 m. rugsėjo 29 d. šis skundas buvo atmetas, nes teismas nusprendė, kad mokesčių administratorius turėjo teisę įvertinti skundo dėl mokesčių sustabdymo tikslingumą, kad būtų išvengta prieštaringų sprendimų, susijusių su ta pačia teisine situacija, priėmimo, ir kad netgi nebuvo pagrindo sustabdyti pranešimo apie perskaičiuotą mokestį vykdymo, nes prašymo, pateikto pagal *Legge n. 554/2004* (Įstatymas Nr. 554/2004) 14 straipsnį, priėmimas neturi *res judicata* galios nagrinėjant prašymą, pateiktą pagal to paties įstatymo 15 straipsnį.
- 9 *Cridar Cons SRL* dėl *Curții de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) sprendimo pateikė kasacinį skundą *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 10 Kasatorė teigia, kad, nors iš pradžių jai buvo suteikta teisė į atskaitą, vėliau atliekant naują mokestinį patikrinimą, kurio reikalavo už valstybinį kaltinimą atsakingos institucijos, remiantis tų pačių institucijų pateiktais įrodymais buvo nuspręsta, kad jos įvykdyti išigijimai buvo fiktyvūs. Tačiau skundo dėl mokesčių

nagrinėjimo etapu už skundo nagrinėjimą atsakinga institucija prieštaravo tokiam aiškinimui ir tvirtino, kad mokestinio patikrinimo skyrius turėjo tik kai kurių įrodymų, kad bendrovės įsigijimai galėjo būti fiktyvūs ir kad šie aspektai galėjo būti galutinai išaiškinti tik baigus nagrinėti baudžiamąją bylą.

- 11 Tai patikslindama kasatorė teigia, kad jai nebuvo leista pasinaudoti teise į atskaitą, nes nebuvo įvykdyta viena sąlyga, t. y. sandorių tikrumo patvirtinimas baudžiamojo proceso metu, kuri nėra numatyta nei Direktyvoje 2006/112/EB, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas visų pirma primena Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su teise į PVM atskaitą, formaliomis ir materialinėmis šios teisės įgyvendinimo sąlygomis, taip pat santykiu tarp teisės į atskaitą ir Direktyvoje 2006/112/EB numatyto tikslo kovoti su mokesčių sukčiavimu, mokesčių vengimu ir bet koku piktnaudžiavimu. Jis taip pat tvirtina negalintis nustatyti, ar, atsižvelgiant į šią jurisprudenciją, pranešime apie perskaičiuotą mokesčių nurodytų objektyvių aplinkybių pakanka, kad būtų galima pagrįsti atsisakymą suteikti teisę į atskaitą, nes pranešimo apie perskaičiuotą mokesčių teisėtumas iš esmės nėra ginčo dalykas.
- 13 Mokesčių administratoriaus sprendimas sustabdyti administracinio skundo nagrinėjimą buvo grindžiamas tuo, kad per baudžiamąjį procesą surinkti įrodymai gali padėti nustatyti objektyvius požymius, kurie pagrįstų įtarimus, dėl kurių ši institucija atsisakė suteikti teisę į PVM atskaitą.
- 14 Šiomis aplinkybėmis kasatorė negali pasiekti, kad būtų priimtas teismo sprendimas dėl skundo esmės, nes pagal nusistovėjusią teismų jurisprudenciją, susijusią su Mokesčių procedūros kodekso 281 straipsniu, skundas dėl pranešimo apie perskaičiuotą mokesčių gali būti nagrinėjamas tik priėmus sprendimą dėl administracinio skundo. Tačiau analizuojant pavadinimą „sprendimas dėl skundo“, 2017 m. kovo 16 d. sprendimu neišsprendžiamas kasatorės skundo klausimas, o tik sustabdomas skundo nagrinėjimas.
- 15 Be to, pagal *Legea n. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (Įstatymas Nr. 207/2015 dėl Mokesčių procedūros kodekso) 278 straipsnio 1 dalį pateikus skundą nesustabdomas administracinio akto dėl mokesčių vykdymas, o tai taikoma ir administracinio skundo nagrinėjimo sustabdymo laikotarpiu.
- 16 Administracinio mokestinio akto vykdymo sustabdymas pagal *Legge n. 554/2004* (Įstatymas Nr. 554/2004) 14 ir 15 straipsnius galėtų būti priemonė šiai padėčiai ištaisyti, kol bus išspręstas ginčas, tačiau *Legge n. 554/2004* (Įstatymas Nr. 554/2004) reglamentuojama procedūra nėra garantuojamas akto vykdymo sustabdymas, nes teismai vertina kiekvieną konkretų atvejį.

- 17 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla klausimas, ar *modus operandi*, kai, pirma, pateikiamas pranešimas apie perskaičiuotą mokestį, dėl kurio nedelsiant atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, nors mokesčių administratorius tuo momentu neturi visų objektyvių įrodymų, susijusių su apmokestinamojo asmens dalyvavimu PVM sukčiavime, ir, antra, pateikiamas administracinis skundas, kurio nagrinėjimas sustabdomas, kol nebus išaiškinta faktinė padėtis baudžiamojoje byloje, kurioje atliekamas tyrimas siekiant tiksliai nustatyti apmokestinamojo asmens dalyvavimą mokesčių sukčiavime, nėra veiksmi, kuriais pažeidžiamas Direktyvoje 2006/112/EB įtvirtintas neutralumo principas.
- 18 Be to, vykstant procedūrai taip pat gali kilti klausimų dėl jos suderinamumo su Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnyje užtikrinama teise į teisingą bylos nagrinėjimą, nes laikotarpiu, kai administracinio skundo nagrinėjimas sustabdomas, pranešimas apie perskaičiuotą mokestį išlieka vykdytinas, o apmokestinamasis asmuo neturi galimybės jį apskusti teisme (kadangi tokie veiksmi siejami su sprendimo dėl administracinio ginčo esmės priėmimu).
- 19 Aptariant atitinkamą nacionalinę teismų praktiką, pažymėtina, jog atsižvelgiant į tai, kad galimybė sustabdyti skundo nagrinėjimą yra klausimas, susijęs su konkrečiau atveju nagrinėjimu, nacionaliniai teismai tiek atmeta skundus, tiek juos patenkina ir panaikina sprendimą sustabdyti skundo nagrinėjimą, nes būtent mokesčių administratorius turi priimti sprendimą dėl administracinio skundo esmės. Taip pat pasitaikė atvejų, kai sprendimas sustabdyti administracinio skundo nagrinėjimą buvo panaikintas motyvuojant tuo, kad turint omenyje tai, jog mokesčių administratorius galėjo pateikti pranešimą apie perskaičiuotą mokestį be privalomų paaiškinimų, susijusių su baudžiamąja byla, nėra jokios priežasties, dėl kurios būtų užkirstas kelias priimti sprendimą dėl administracinio skundo.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas taip pat pažymi, kad būsimas sprendimas negali būti skundžiamas, todėl pagal SESV 267 straipsnio trečią pastraipą jis privalo kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.