

Zadeva C-582/20

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

5. november 2020

Predložitveno sodišče:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romunija)

Datum predložitvene odločbe:

23. julij 2020

Pritožnica:

SC Cridar Cons SRL

Nasprotni stranki:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Predmet postopka v glavni stvari

Pritožba pri Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija) zoper sodbo Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija), s katero je to zavrnilo tožbo družbe SC Cridar Cons SRL za razveljavitev nekaterih upravnih davčnih odločb na področju DDV, in sicer odločbo o odmeri davka in odločbo o zavrnitvi pritožbe zoper odločbo o odmeri davka.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

V skladu s členom 267 PDEU se prosi za razlago Direktive 2006/112/ES, zlasti členov 167, 168 in 178, ter člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki davčnim organom po izdaji odločbe o odmeri davka, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka vstopnega DDV, omogoča, da prekinejo preučitev upravne pritožbe do izida kazenskega postopka, ki bi lahko zagotovil dodatne objektivne elemente v zvezi s sodelovanjem davčnega zavezanca v davčni goljufiji?

2. Ali je lahko odgovor Sodišča Evropske unije na prejšnje vprašanje drugačen, če se lahko med zadržanjem postopka preučitve upravne pritožbe za davčnega zavezanca uporabijo začasni ukrepi, s katerimi se prekinejo učinki zavrnitve pravice do odbitka DDV?

Navajane določbe prava Unije in sodna praksa Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti členi 167, 168 in 178

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 47

Sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373), točki 37 in 38; z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), točki 25 in 26; z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297), točka 22; z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), točka 36; z dne 22. decembra 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), točka 24; z dne 6. septembra 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), točki 25 in 26; z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), točki 28 in 53, in z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), točka 26.

Navajane nacionalne določbe

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zakon št. 207/2015 o zakoniku o davčnem postopku), člen 95, ki se nanaša na odločbo o odmeri davka, ter členi 113, 118, 127, 128 in 131, ki se nanašajo na davčni nadzor in pravila v zvezi z njegovo izvedbo, začasno prekinitev davčnega nadzora, novi davčni nadzor in rezultat davčnega nadzora

Člen 132 navedenega zakona določa obveznost organa za davčni nadzor, da glede na ugotovitve pri davčnem nadzoru, ki bi lahko pomenile, da je prišlo do kaznivega dejanja, zadevo predloži organom pregona.

Člen 268(1) istega zakona določa, da se zoper davčno terjatev in zoper druge davčne upravne akte lahko vloži ugovor kot upravna pritožba, ki ne odvzame

pravice do pravnega sredstva osebi, ki meni, da so ji bile z davčnim upravnim aktom kršene pravice.

Člen 273 navedenega zakona ureja odločbo o pritožbi, ki je v sistemu upravnih pravnih sredstev dokončna in zavezujoča za davčni organ, ki je sprejel izpodbijane upravne davčne odločbe.

Člen 277 ureja prekinitiv pritožbenega postopka po upravni poti in v ta namen določa, da lahko organ, pristojen za odločanje, z obrazloženim sklepom prekine postopek, med drugim, če se je nadzorni organ obrnil na pristojne organe v zvezi s sumom storitve kaznivega dejanja, povezanim z dokazi, ki se nanašajo na določitev davčne osnove in katerih preučitev bi lahko vplivala na izid upravnega postopka.

Člen 278 tega zakona v prvem odstavku določa, da vložitev pritožbe v upravnem postopku ne zadrži izvršitve davčnega upravnega akta, in v drugem odstavku, da ta člen ne vpliva na pravico pritožnika, da predlaga odlog izvršitve davčnega upravnega akta v skladu z Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (zakon št. 554/2004 o upravnem postopku).

Člen 281 določa, da se odločitev o pritožbi sporoči med drugim pritožniku in da lahko ta odločitev skupaj z davčnimi akti, na katere se odločitev nanaša, izpodbija pred pristojnim upravnim sodiščem.

Člen 350 določa, da se lahko v ustrezno utemeljenih primerih po začetku kazenskega postopka na podlagi mnenja javnega tožilstva od davčnih organov zahteva, naj izvedejo davčni nadzor v skladu z določenimi cilji.

Zakon št. 554/2004 o upravnem postopku

Člen 14 „Zadržanje izvršitve akta“

„V ustrezno utemeljenih primerih in da bi se preprečila neposredna škoda, lahko oškodovanec po tem, ko je bila zadeva v skladu s členom 7 predložena javnemu organu, ki je akt izdal, ali nadrejenemu organu, pristojnemu sodišču predlaga, naj enostransko odredi zadržanje izvršitve upravnega akta do izreka sodišča, ki odloča o zadevi. Če oškodovanec v 60 dneh ne vloži predloga za razglasitev ničnosti akta, zadržanje preneha po uradni dolžnosti in brez kakršnih koli formalnosti. [...]“.

Člen 15 „Predlog za zadržanje izvršitve postopka v glavni stvari“

„Tožeča stranka lahko predlaga odlog izvršitve enostranskega upravnega akta iz razlogov, navedenih v členu 14, in sicer tako, da pri pristojnem sodišču predlaga, naj izpodbijani akt v celoti ali delno razglasi za ničen. V tem primeru lahko sodišče zadrži izvršitev izpodbijanega upravnega akta, dokler v zadevi ni sprejeta dokončna in nepreklicna odločitev. Predlog za zadržanje izvršitve postopka se

lahko vložijo hkrati z glavno tožbo ali z ločeno tožbo do rešitve spora o glavni stvari. [...]“

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Družba Cridar Cons SRL, ki je gospodarsko dejavna na področju gradnje cest in avtocest, je bila predmet davčnega nadzora, ki ga je izvedla Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (uprava za javne finance okrožja Bistrița-Năsăud, Romunija) in se je nanašal na obveznosti plačila davka na dodano vrednost za obdobje od 1. januarja 2011 do 30. aprila 2014. Davčni organ je v poročilu o davčnem nadzoru in odločbi o odmeri davka z dne 15. julija 2014 ugotovil, da so bili vsebinski in formalni pogoji za priznanje pravice do odbitka DDV izpolnjeni, in ni podal nobenih ugovorov glede domnevne fiktivnosti ali nerealnosti transakcij.
- 2 V začetku leta 2015 je državno tožilstvo pri Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju) preučilo kazenski spis, v katerem so bile različnim osebam, med katerimi je bil direktor družbe Cridar Cons SRL, očitane davčne utaje. V tem okviru je v začetku leta 2016 to tožilstvo naročilo Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalni generalni urad za javne finance v kraju Cluj-Napoca), naj v družbi Cridar Cons SRL opravi nov davčni nadzor, saj naj bi obstajali dokazi, da je med 1. januarjem 2011 in 31. decembrom 2015 družba opravila fiktivne nakupe pri različnih družbah.
- 3 Zahtevani novi nadzor je oktobra 2016 izvedla Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (okrožna uprava za javne finance v Cluju, Romunija), nanašal pa se je izključno na DDV za obdobje od 1. januarja 2011 do 30. aprila 2014. Ta organ je s poročilom o davčnem nadzoru in odločbo o odmeri davka z dne 3. novembra 2016 zavrnil priznanje pravice do odbitka DDV za vse transakcijske pridobitve, ki jih je opravila družba Cridar Cons SRL s petimi družbami, ki jih je navedlo državno tožilstvo, in družbi naložil dodatno plačilo davkov v višini 2.103.272 romunskih levov (RON) (plačilo DDV in davka od dohodka).
- 4 Zadevna odločba o zavrnitvi je temeljila na vrsti nepravilnosti, ki so bile ugotovljene pri petih dobaviteljih pritožnice, tako da je davčna uprava ugotovila, da obstaja utemeljen sum, da so bili nakupi petih dobaviteljev pritožnice fiktivni in nadaljnje dobave pritožnici niso imele dejanske podlage, kar je privedlo do umetnih položajev, da bi se ustvarili pogoji, potrebni za to, da bi družba, ki je predmet nadzora, fiktivno povečala lastne stroške in odbila DDV brez dejanskih ekonomskih transakcij, ki bi to upravičile.
- 5 Davčni organ je po izdaji teh davčnih aktov zadevo predložil državnemu tožilstvu z vložitvijo kazenske ovadbe z dne 3. novembra 2016 o storitvi dejanj, ki pomenijo izogibanje plačilu davka v zvezi z analiziranimi transakcijami. Poleg tega so bila ta dejstva že predmet zgoraj navedenega kazenskega postopka.

- 6 Pritožnica je dne 15. novembra 2016 vložila pritožbo zoper odločbo o odmeri davka z dne 3. novembra 2016. Nato je Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju) na podlagi člena 14 zakona št. 554/2004 predlagala, naj zadrži izvršitev te odločbe o odmeri davka, dokler se o tem ne izreče sodišče, ki odloča o glavni stvari. Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju) je predlogu za zadržanje izvršitve ugodilo, njegova odločitev pa je po zavrnitvi pritožbe, ki so jo vložili davčni organi, postala pravnomočna 17. januarja 2019.
- 7 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalni generalni urad za javne finance v kraju Cluj-Napoca) je z odločbo o pritožbi z dne 16. marca 2017 v skladu s členom 277(1)(a) Codul de procedură fiscală (zakonik o davčnem postopku) prekinil preučitev davčne pritožbe, pri čemer je navedel, da *„organ, pristojen za obravnavo pritožbe, o sporu ne more vsebinsko odločiti pred zaključkom kazenskega postopka, ki bi potrdil ali zanikal sume nadzornega organa v zvezi z dejanskim obstojem transakcij, ki jih je opravila pritožnica“* s petimi poslovnimi partnerji.
- 8 Pritožnica je 29. junija 2017 zoper to odločbo vložila tožbo pri Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju), s katero je primarno predlagala, naj se odločba o pritožbi in odločba o odmeri davka razveljavita iz postopkovnih razlogov, podredno pa, da naj se odločba o pritožbi razveljavi in naj sem davčnemu organu naloži, da odloči o pritožbi. Ta tožba je bila 29. septembra 2017 zavrnjena, ker je sodišče štelo, da lahko davčni organ veljavno presodi, ali je bilo zadržanje izvršitve davčne pritožbe primerno, da bi se preprečilo sprejetje nasprotujočih si odločb v zvezi z istim pravnim položajem, in da tudi ni razloga za zadržanje izvršitve odločbe o odmeri davka, ker ugoditev zahtevi, vloženi na podlagi člena 14 zakona št. 554/2004, pri obravnavi predloga, vloženga na podlagi člena 15 zadevnega zakona, nima učinka pravnomočnosti.
- 9 Družba Cridar Cons SRL je zoper sodbo Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju) vložila kasacijsko pritožbo pri Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče), ki je predložitveno sodišče.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 10 Pritožnica trdi, da čeprav ji je bila najprej priznana pravica do odbitka, je bilo pozneje v okviru novega davčnega nadzora, ki so ga izrecno zahtevali organi pregona, na podlagi dokazov, ki so jih predložili ti organi, ugotovljeno, da so bili nakupi, ki jih je opravila pritožnica, fiktivni. Vendar je organ, ki je obravnaval pritožbo, v fazi davčne pritožbe tej razlagi nasprotoval in navedel, da je imela enota za davčni nadzor na voljo zgolj indice, da bi lahko bili nakupi družbe fiktivni in da bi lahko bili ti vidiki pojasnjeni šele ob koncu kazenskega postopka.
- 11 Po tem pojasnilu pritožnica trdi, da ji je onemogočeno uveljavljanje pravice do odbitka davka zaradi neizpolnjevanja pogoja – in sicer potrditve pristnosti transakcij v kazenskem postopku – ki ni določen niti v Direktivi 2006/112 niti v sodni praksi Sodišča.

Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 12 Predložitveno sodišče se zlasti sklicuje na sodno prakso Sodišča v zvezi s pravico do odbitka DDV, formalne in vsebinske pogoje za uveljavljanje te pravice ter na razmerje med pravico do odbitka in ciljem preprečevanja davčnih utaj, izogibanja in morebitnih zlorab iz Direktive 2006/112. Navaja tudi, da ob upoštevanju te sodne prakse ne more ugotoviti, ali objektivni elementi, ki so bili upoštevani v odločbi o odmeri davka, zadostujejo za utemeljitev zavrnitve pravice do odbitka, saj vsebinska legitimnost odločbe o odmeri davka ni predmet spora.
- 13 Z zadržanjem preučitve upravne pritožbe, o katerem je odločil davčni organ, je bilo upoštevano dejstvo, da bi se z dokazi, zbranimi v kazenskem postopku, lahko zagotovili objektivni dokazi, ki bi lahko utemeljili sum, na podlagi katerega je ta organ zavrnil pravico do odbitka DDV.
- 14 V tem okviru pritožnica ne more pridobiti vsebinske sodne odločbe o pritožbi, saj je v skladu z ustaljeno sodno prakso sodišč v zvezi s členom 281 zakonika o davčnem postopku pritožba zoper odločbo o odmeri davka mogoča le skupaj z odločbo o upravni pritožbi. V nasprotju z njenim poimenovanjem „odločba o pritožbi“, namreč z odločbo z dne 16. marca 2017 ni bila sprejeta odločitev o pritožbi pritožnice, temveč se je zgolj zadržala njena preučitev.
- 15 Poleg tega v skladu s členom 278(1) zakona št. 207/2015 o zakoniku o davčnem postopku vložitev pritožbe ne zadrži izvršitve upravnega akta s področja davkov, kar velja tudi za trajanje zadržanja preučitve upravne pritožbe.
- 16 Zadržanje izvršitve upravnega akta s področja davkov na podlagi členov 14 in 15 zakona št. 554/2004 bi lahko to stanje odpravilo, dokler spor ne bo rešen, vendar postopek, ki ga ureja zakon št. 554/2004, ne zagotavlja zadržanja izvršitve akta, ker sodišča presojujejo vsak primer posebej.
- 17 Zato se predložitveno sodišče sprašuje, ali tak pristop, s katerim se najprej izda odločba o odmeri davka, ki ima takojšnje učinke za zavrnitev pravice do odbitka DDV, ne da bi imel davčni organ takrat na voljo vse objektivne elemente v zvezi z vpletenostjo davčnega zavezanca v davčno goljufijo na področju DDV, nato pa se ob vložitvi upravne pritožbe preučitev te upravne pritožbe zadrži, dokler dejansko stanje ni ugotovljeno v okviru kazenskega postopka, v katerem se izvajajo preiskave, namenjene prav ugotavljanju vpletenosti davčnega zavezanca v zadevno davčno goljufijo, ne krši načela nevtralnosti, določenega v Direktivi 2006/112.
- 18 V postopku bi se lahko pojavila tudi vprašanja o združljivosti tega pristopa s pravico do poštenega sojenja, ki je zagotovljena s členom 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, saj v obdobju, v katerem je izvajanje upravnega pritožbenega postopka zadržano, odločba o odmeri davka ohrani svojo izvršilno naravo, ne da bi imel davčni zavezanec možnost, da jo izpodbija pred sodiščem (ker se za tako tožbo zahteva sprejetje vsebinske odločitve o upravni pritožbi).

- 19 Kar zadeva upošteveno nacionalno sodno prakso, so nacionalna sodišča, ker se možnost zadržanja preučitve pritožbe presoja v vsakem primeru posebej, odločila tako z zavrnitvijo pritožb kot z ugoditvijo pritožbam in razveljavitvijo odločbe o zadržanju preučitve pritožbe, saj mora davčni organ vsebinsko odločiti o upravni pritožbi. Na voljo so bile tudi rešitve za razglasitev ničnosti odločb o zadržanju preučitve upravne pritožbe z obrazložitvijo, da zato, ker je davčni organ lahko izdal odločbo o odmeri davka, ne da bi bilo treba razjasniti kazenski postopek, ni razloga, da bi se preprečila odločitev o upravni pritožbi.
- 20 Predložitveno sodišče poleg tega ugotavlja, da zoper odločitev, ki jo je treba sprejeti, ni mogoče vložiti pritožbe, zato mora v skladu s členom 267, tretji odstavek, PDEU pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

DELOVNI DOKUMENT