

Sprawa C-582/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

5 listopada 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

23 lipca 2020 r.

Strona skarżąca:

SC Cridar Cons SRL

Druga strona postępowania:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Przedmiot postępowania głównego

Skarga kasacyjna wniesiona do Înalta Curte de Casație și Justiție (wysokiego trybunału kasacyjnego i sprawiedliwości, Rumunia) na orzeczenie Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu, Rumunia), w którym oddalono skargę spółki SC Cridar Cons SRL – strony skarżącej – o stwierdzenie nieważności określonych administracyjnych decyzji podatkowych w dziedzinie VAT, a mianowicie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz decyzji w przedmiocie zażalenia wniesionego na decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Na podstawie art. 267 TFUE sąd odsyłający wnosi o dokonanie wykładni dyrektywy 2006/112, w szczególności art. 167, 168 i 178 oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

Pytania prejudycjalne

1. Czy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, które umożliwiają organom podatkowym – po wydaniu przez nie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w której odmówiono przyznania prawa do odliczenia VAT naliczonego – zawieszenie rozpatrywania zażalenia w oczekiwaniu na zakończenie postępowania karnego mogącego dostarczyć innych obiektywnych wskazówek co do udziału podatnika w oszustwie podatkowym?
2. Czy odpowiedź Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na poprzednie pytanie byłaby inna, jeżeli w okresie zawieszenia rozpatrywania zażalenia podatnik mógłby skorzystać ze środków tymczasowych prowadzących do zawieszenia skutków odmowy prawa do odliczenia VAT?

Powołane przepisy prawa Unii i orzecznictwo Unii

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 168 i 178.

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 47.

Wyroki z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), pkt 37, 38; z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), pkt 25, 26; z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297), pkt 22; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), pkt 36; z dnia 22 grudnia 2010 r., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), pkt 24; z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), pkt 25, 26; z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), pkt 28, 53; z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), pkt 26.

Przywołane przepisy prawa krajowego

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (ustawa nr 207/2015 ustanawiająca kodeks postępowania podatkowego), art. 95 dotyczący decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz art. 113, 118, 127, 128 i 131 dotyczące, odpowiednio przedmiotu i zasad przeprowadzenia kontroli podatkowej, zawieszenia kontroli podatkowej, nowej kontroli podatkowej oraz wyniku kontroli podatkowej.

Artykuł 132 tej ustawy nakłada na organ kontroli podatkowej obowiązek zwrócenia się organów ścigania w razie dokonania, w ramach kontroli podatkowej, ustaleń mogących świadczyć o występowaniu znamion przestępstwa.

Artykuł 268 ust. 1 tej ustawy przewiduje, że możliwe jest wniesienie zażalenia w związku z jakimkolwiek roszczeniem podatkowym i innym podatkowym aktem administracyjnym, w formie skargi administracyjnej, z zachowaniem prawa zwrócenia się do sądu, przysługującego każdemu kto uważa, że jego prawa zostały naruszone w wyniku aktu organu podatkowego.

Artykuł 273 tej ustawy reguluje decyzję w przedmiocie zażalenia, która w systemie administracyjnych środków odwoławczych jest ostateczna i wiąże organ podatkowy, który wydał będące przedmiotem zażalenia podatkowe decyzje administracyjne.

Artykuł 277 reguluje zawieszenie postępowania w przedmiocie zażalenia w trybie administracyjnym i przewiduje w tym celu, że właściwy organ wydający decyzję może zawiesić postępowanie, w oparciu o uzasadnioną decyzję, między innymi w sytuacji gdy organ dokonujący kontroli zwrócił się do właściwych organów w związku z zaistnieniem przesłanek wskazujących na popełnienie czynu niedozwolonego w zakresie środków dowodowych dotyczących określenia podstawy opodatkowania, które w razie ich potwierdzenia mogłyby wpłynąć na wynik postępowania administracyjnego.

Artykuł 278 tej ustawy przewiduje, w ust. 1, że wniesienie zażalenia na drodze administracyjnej nie powoduje zawieszenia wykonania podatkowego aktu administracyjnego, a w ust. 2, że przepis ten nie wpływa jednak na prawo wnoszącego zażalenie do żądania zawieszenia wykonania podatkowego aktu administracyjnego w rozumieniu *Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ* (ustawy nr 554/2004 o postępowaniu administracyjnym).

Artykuł 281 stanowi, że decyzja w przedmiocie zażalenia jest doręczana między innymi wnoszącemu zażalenie, który może zaskarżyć tę decyzję wraz z aktami podatkowymi, będących jej przedmiotem do właściwego sądu administracyjnego.

Artykuł 350 przewiduje, że w należycie uzasadnionych przypadkach, po wszczęciu postępowania karnego można, po uprzednim wyrażeniu stanowiska przez prokuraturę, zwrócić się do organów podatkowych o przeprowadzenie kontroli podatkowej zgodnie z wyznaczonymi celami.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

Artykuł 14 – „Zawieszenie wykonania aktu”

„W należycie uzasadnionych przypadkach i w celu uniknięcia bezpośredniej szkody, po wniesieniu sprawy w rozumieniu art. 7 do organu, który wydał akt lub organu wyższego stopnia, poszkodowany może zwrócić się do właściwego sądu o nakazanie zawieszenia wykonania jednostronnego aktu administracyjnego do czasu wydania przez sąd orzeczenia co do istoty. Jeżeli poszkodowany w terminie 60 dni nie zażąda stwierdzenia nieważności aktu, zawieszenie wykonania ustaje z mocy prawa i bez żadnych formalności. [...]”

Artykuł 15 „Żądanie zawieszenia wykonania w ramach skargi głównej”

„Skarżący może wnieść o zawieszenie wykonania jednostronnego aktu administracyjnego ze względów, o których mowa w art. 14, wraz ze skierowanym do sądu żądaniem stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu w części lub w całości. W takim przypadku sąd może postanowić o zawieszeniu wykonania zaskarżonego aktu administracyjnego aż do czasu wydania ostatecznego i prawomocnego orzeczenia w sprawie. Wniosek o zawieszenie wykonania może zostać złożony razem ze skargą główną lub w ramach niezależnego środka prawnego do czasu wydania rozstrzygnięcia co do istoty. [...]”

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania

- 1 Spółka Cridar Cons SRL, działająca w sektorze budowy dróg i autostrad została poddana kontroli podatkowej, przeprowadzonej przez Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (organ ds. finansów publicznych okręgu Bistrița-Năsăud), mającej za przedmiot zobowiązania w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT) w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 20 kwietnia 2014 r. W sprawozdaniu z kontroli podatkowej i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 15 lipca 2014 r. organ podatkowy stwierdził, że spełnione zostały materialne i formalne przesłanki przyznania prawa do odliczenia VAT i nie podniósł żadnego zarzutu co do fikcyjnego lub nierzeczywistego charakteru transakcji.
- 2 Na początku 2015 prokuratura przy Curtea de Apel Cluj (sądzie apelacyjnym w Klużu) wszczęła postępowanie karne, w ramach którego zostały sformułowane zarzuty w odniesieniu do określonych osób, w tym wobec członka zarządu spółki Cridar Cons SRL. W tym kontekście na początku 2016 r. prokuratura ta zwróciła się do Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalnej dyrekcji generalnej finansów publicznych w Klużu-Napoce) o przeprowadzenie nowej kontroli podatkowej w spółce Cridar Cons SRL, gdyż istniały dowody na to, że w okresie od 1 stycznia 2011 do 31 grudnia 2015 r., dokonała ona fikcyjnych zakupów od różnych spółek.
- 3 Nowa kontrola podatkowa, która była przedmiotem wniosku prokuratury, została przeprowadzona w październiku 2016 r. przez Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (organ ds. finansów publicznych okręgu Kluż) i dotyczyła wyłącznie TVA za okres od 1 stycznia 2011 r. do 30 kwietnia 2014 r. W sprawozdaniu z kontroli podatkowej i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 3 listopada 2016 r., organ ten odmówił uznania prawa do odliczenia VAT w stosunku do wszystkich transakcji nabycia zawartych przez Cridar Cons SRL z pięcioma spółkami wskazanymi przez prokuraturę oraz nałożył na spółkę dodatkowe zobowiązanie podatkowe w kwocie 2 103 272 lei rumuńskich (RON) (VAT i podatek dochodowy).
- 4 Podstawą decyzji odmownej był szereg nieprawidłowości popełnionych na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw u pięciu dostawców skarżącej, w związku

z czym organ podatkowy stwierdził, że uzasadnione są podejrzenia, iż dokonane przez pięciu dostawców skarżącej zakupy były fikcyjne i że następujące po nich dostawy na jej rzecz nie miały żadnej realnej podstawy, prowadząc do powstania sztucznych sytuacji w celu stworzenia warunków koniecznych do tego, aby spółka poddana kontroli zwiększyła fikcyjnie własne wydatki i odliczyła VAT, bez rzeczywistej transakcji gospodarczej uzasadniającej takie działanie.

- 5 Po wydaniu tych aktów podatkowych, organ podatkowy w dniu 3 listopada 2016 r. skierował do prokuratury zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa dotyczące dokonania czynności stanowiących uchylanie się od opodatkowania w związku z kontrolowanymi transakcjami. Te same zdarzenia były już przy tym przedmiotem rzeczonoego postępowania karnego.
- 6 W dniu 15 listopada 2016 r. skarżąca zaskarżyła decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 3 listopada 2016 r. Następnie, zwróciła się ona do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu), na podstawie art. 14 ustawy nr 554/2004 o zawieszenie wykonania tej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego do czasu wydania rozstrzygnięcia przez sąd co do istoty. Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu) uwzględnił wniosek o zawieszenie wykonania, a orzeczenie sądu w następstwie oddalenia odwołania organu podatkowego, w dniu 17 stycznia 2019 r. stało się prawomocne.
- 7 Decyzją w przedmiocie zażalenia z dnia 16 marca 2017 r., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalna dyrekcja generalna finansów publicznych w Klużu-Napoce) zawiesiła rozpatrywanie zażalenia podatkowego na podstawie art. 277 ust. 1 lit. a) Codul de procedură fiscală (kodeksu postępowania podatkowego), stwierdzając, że „organ badający zażalenie nie może rozstrzygać co do istoty sporu przed zakończeniem postępowania karnego, potwierdzającego lub odpierającego podejrzenia organu przeprowadzającego kontrolę dotyczące rzeczywistego charakteru transakcji dokonanych przez skarżącą” z pięcioma partnerami handlowymi.
- 8 W dniu 29 czerwca 2017 r. skarżąca spółka zaskarżyła decyzję do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu) wnosząc, tytułem żądania głównego o stwierdzenie ze względów proceduralnych nieważności decyzji w przedmiocie zażalenia oraz decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, a tytułem żądania ewentualnego, o stwierdzenia nieważności decyzji w przedmiocie zażalenia oraz zobowiązanie organu podatkowego do rozstrzygnięcia zażalenia co do istoty. W dniu 29 września 2017 r. powyższy środek zaskarżenia został oddalony, w zakresie w jakim sąd uznał, że organ podatkowy może zgodnie z prawem zawiesić rozpatrywanie zażalenia podatkowego w celu uniknięcia wydania sprzecznych decyzji dotyczących tej samej sytuacji prawnej oraz że nie było powodu dla zawieszenia wykonania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, gdyż uwzględnienie wniosku złożonego w rozumieniu art. 14 ustawy nr 554/2004 nie ma powagi rzeczy osądzonej w ramach badania wniosku złożonego w rozumieniu art. 15 tej ustawy.

- 9 Od wyroku Curtea de Apel Cluj, Cridar Cons SRL wniosła skargę kasacyjną do Înalta Curte de Casație și Justiție (wysokiego trybunału kasacyjnego i sprawiedliwości), będącego sądem odsyłającym.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 10 Skarżąca twierdzi, że mimo iż na początku przyznano jej prawo do odliczenia, to następnie w ramach nowej kontroli podatkowej przeprowadzonej na wyraźny wniosek organu śledczego, na podstawie dowodów przedstawionych przez ten organ uznane zostało, że dokonane przez nią nabycia były fikcyjne. Jednakże na etapie zażalenia organ właściwy do jego rozpatrzenia zaprzeczył takiej wykładni i stwierdził, że wydział kontroli podatkowej dysponował wyłącznie określonymi wskazówkami świadczącymi o tym, że nabycia dokonane przez spółkę mogły być fikcyjne i że kwestie te zostaną wyjaśnione wyłącznie po ostatecznym zakończeniu postępowania karnego.
- 11 Wobec powyższego skarżąca twierdzi, że uniemożliwiono jej skorzystanie z prawa do odliczenia z uwagi na brak spełnienia jednej przesłanki – to znaczy potwierdzenia w postępowaniu karnym rzeczywistego charakteru transakcji – co nie jest przewidziane ani w dyrektywie 2006/112 ani w orzecznictwie Trybunału.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 12 Sąd odsyłający przypomina przede wszystkim orzecznictwo Trybunału dotyczące prawa do odliczenia VAT, formalnych i materialnych przesłanek skorzystania z tego prawa oraz związku między prawem do odliczenia a celem w postaci zwalczania oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć, przewidzianym w dyrektywie 2006/112. Sąd ten twierdzi ponadto, że nie może rozstrzygnąć, czy w świetle tego orzecznictwa obiektywne elementy uwzględnione w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego są wystarczające do odmówienia prawa do odliczenia, zważywszy że zgodność z prawem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie stanowi przedmiotu sporu.
- 13 Zawieszając rozpatrywanie zażalenia na mocy decyzji organu podatkowego, wzięto pod uwagę fakt, że dowody zgromadzone w ramach postępowania karnego mogłyby wskazywać na obiektywne okoliczności mogące potwierdzać podejrzenia tego organu prowadzące go do odmówienia prawa do odliczenia.
- 14 W tym kontekście skarżąca nie mogła uzyskać orzeczenia sądowego rozstrzygającego co do istoty zażalenia, gdyż zgodnie z utrwaloną praktyką sądową dotyczącą art. 281 kodeksu postępowania podatkowego, zaskarżenie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego jest możliwe wyłącznie wraz z decyzją rozstrzygającą w przedmiocie zażalenia. Tymczasem wbrew jej nagłówkowi, który brzmiał „decyzja w przedmiocie zażalenia” -

decyzja z dnia 16 marca 2017 r nie rozstrzyga zażalenia skarżącej, a wyłącznie zawiesza badanie zażalenia.

- 15 Ponadto, zgodnie z art. 278 ust. 1 ustawy nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (kodeks postępowania podatkowego) wniesienie zażalenia nie zawiesza wykonania aktu podatkowego, również na czas zawieszenia rozpatrywania zażalenia.
- 16 Zawieszenie wykonania administracyjnego aktu podatkowego w rozumieniu art. 14 i 15 ustawy nr 554/2004 może zarządzić takiej sytuacji do czasu rozstrzygnięcia sporu, ale postępowanie uregulowane w ustawie nr 554/2004 nie gwarantuje zawieszenia wykonania aktu, gdyż sądy dokonują oceny w każdym poszczególnym przypadku.
- 17 W rezultacie sąd odsyłający zastanawia się, czy taki modus operandi – zgodnie z którym najpierw zostaje wydana decyzja określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która wywołuje bezpośrednie skutki do celów odmowy prawa do odliczenia VAT, przy czym organ podatkowy nie dysponuje w odnośnej chwili wszystkimi obiektywnymi okolicznościami co do udziału podatnika w oszustwie podatkowym dotyczącym VAT, a następnie, po wniesieniu zażalenia, rozpatrywanie zażalenia zostaje zawieszono do czasu ustalenia stanu faktycznego w ramach postępowania karnego, w którym wyjaśniany jest udział podatnika w odnośnym oszustwie podatkowym – nie narusza zasady neutralności podatkowej ustanowionej w dyrektywie 2006/112.
- 18 Działanie to może również budzić wątpliwości co do jego zgodności z prawem do rzetelnego procesu, zagwarantowanym w art. 47 Kartu praw podstawowych Unii w zakresie w jakim w czasie zawieszenia postępowania w przedmiocie zażalenia, decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego nadal podlega wykonaniu, przy czym podatnik nie ma możliwości zaskarżenia tego do sądu (gdyż takie zaskarżenie jest uzależnione od wydania decyzji rozstrzygającej w przedmiocie administracyjnego środka zaskarżenia co do istoty).
- 19 Zgodnie z odnośnym orzecznictwem krajowym możliwość zawieszenia badania środka zaskarżenia jest poddawana ocenie w każdym poszczególnym przypadku. W związku z tym sądy krajowe albo oddalały skargi albo uwzględniały je, stwierdzając nieważność decyzji o zawieszeniu rozpatrywania zażalenia, w zakresie w jakim organ podatkowy jest zobowiązany do wydania rozstrzygnięcia w przedmiocie zażalenia co do istoty. Sądy wydały również orzeczenia stwierdzające nieważność decyzji o zawieszeniu rozpatrywania zażalenia, w uzasadnieniu których stwierdzono, że ponieważ organ podatkowy mógł wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, bez konieczności posiadania wyjaśnień uzyskanych w postępowaniu karnym, nie występuje żaden powód uniemożliwiający wydanie decyzji w przedmiocie zażalenia.

- 20 Sąd odsyłający zauważa ponadto, że rozstrzygnięcie, które ma wydać nie podlega zaskarżeniu, w związku z czym zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE jest on zobowiązany przedłożyć Trybunałowi wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

DOKUMENT ROBOCZY