

Mål C-582/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

5 november 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

23 juli 2020

Klagande:

SC Cridar Cons SRL

Motparter:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Saken i det nationella målet

Överklagande, som ingetts till Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen, Rumänien), av det avgörande som meddelades av Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien), genom vilket sistnämnda domstol ogillade klagandebolaget SC Cridar Cons SRL:s överklagande med yrkande om upphävande av vissa administrativa skatteåtgärder på mervärdesskatteområdet, det vill säga ett beskattningsbeslut och ett beslut avseende begäran om omprövning av beskattningsbeslutet.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Med stöd av artikel 267 FEUF begärs en tolkning av direktiv 2006/112, särskilt av artiklarna 167, 168 och 178 i direktivet och av artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som ger skattemyndigheterna, efter att de har utfärdat ett beskattningsbeslut i vilket rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt nekas, rätt att vilandeförklara handläggningen av en begäran om omprövning i avvaktan på utgången i ett brottmålsförfarande som skulle kunna ge ytterligare objektiva uppgifter om den beskattningsbara personens inblandning i skatteundandragande?
2. Blir EU-domstolens svar på föregående fråga ett annat om den beskattningsbara personen, under vilandeförklaringen av handläggningen av begäran om omprövning, kan dra fördel av interimistiska åtgärder för att skjuta upp verkningarna av beslutet att neka avdragsrätt för mervärdesskatt?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 167, 168 och 178.

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, artikel 47.

Dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373), punkterna 37 och 38, dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), punkterna 25 och 26, dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297), punkt 22, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), punkt 36, dom av den 22 december 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), punkt 24, dom av den 6 september 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), punkterna 25 och 26, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), punkterna 28 och 53, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), punkt 26.

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (lag nr 207/2015 om skatteförfarandelagen), artikel 95, avseende beskattningsbeslut, och artiklarna 113, 118, 127, 128 och 131, vilka avser syftet med och reglerna för att genomföra en skattekontroll, avbrott i skattekontrollen, den nya skattekontrollen respektive resultatet av skattekontrollen.

I artikel 132 i nämnda lag föreskrivs en skyldighet, för det organ som utför skattekontrollen, att vända sig till de myndigheter som ansvarar för lagföring mot bakgrund av de konstateranden som gjorts i samband med skattekontrollen och som skulle kunna uppfylla rekvisiten för brott.

I artikel 268.1 i samma lag föreskrivs att en begäran om omprövning kan inges mot kravet på inbetalning av skatt och mot andra beskattningsbeslut. Begäran om omprövning är en form av administrativt överklagande och innebär inte att den som anser sig ha fått sina rättigheter kränkta till följd av ett beskattningsbeslut fräntas rätten att överklaga till domstol.

Artikel 273 i ovannämnda lag reglerar omprövningsbeslutet, vilket är slutgiltigt enligt systemet för administrativa rättsmedel och är bindande för den skattemyndighet som har vidtagit de administrativa skatteåtgärder som angripits.

Artikel 277 reglerar vilandeförklaring av förfarandet för omprövning och föreskriver för det syftet att det behöriga beslutsfattande organet kan vilandeförklara förfarandet, genom motiverat beslut, bland annat när den myndighet som har utfört kontrollverksamheten har vänt sig till de behöriga myndigheterna med avseende på att det föreligger indicier på att ett brott har begåtts, i samband med bevisning avseende fastställandet av beskattningsunderlaget, och styrkande av brottet skulle kunna inverka på utgången i förvaltningsförfarandet.

I artikel 278.1 i samma lag föreskrivs att ingivandet av en begäran om omprövning inte medför uppskov med verkställigheten av beskattningsbeslutet, och i artikel 278.2 föreskrivs att denna artikel dock inte ska påverka rätten för den som begär omprövning att ansöka om uppskov med verkställigheten av beskattningsbeslutet, enligt Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (lag nr 554/2004 om regler för förvaltningsmål).

I artikel 281 föreskrivs att omprövningsbeslutet ska delges bland annat den som har begärt omprövning och att denna person kan överklaga detta beslut tillsammans med de beskattningsbeslut som beslutet avser till behörig förvaltningsdomstol.

I artikel 350 föreskrivs att det i vederbörligen motiverade fall, efter det att ett brottmålsförfarande har inletts och efter yttrande av allmän åklagare, kan begäras att skattemyndigheterna ska utföra skattekontroller i enlighet med de fastställda målen.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

Artikel 14 ”Uppskov med verkställigheten av beslutet”

”I vederbörligen motiverade fall och för att förhindra en omedelbart förestående skada får den skadelidande personen, efter att, i enlighet med artikel 7, ha vänt sig till den myndighet som har antagit beslutet eller den närmast överordnade myndigheten, ansöka om att den behöriga domstolen ska förordna om uppskov med verkställigheten av det ensidiga förvaltningsbeslutet till dess att målet avgjorts i sak. Om den skadelidande personen inte framställer ett yrkande om upphävande av beslutet inom 60 dagar, upphör vilandeförklaringen enligt lag och utan några formkrav ...”

Artikel 15 ”Ansökan om uppskov med verkställigheten i huvudmålet”

”Klaganden får begära uppskov med verkställigheten av det ensidiga förvaltningsbeslutet, på de grunder som föreskrivs i artikel 14, genom ansökan som inges till den domstol som är behörig att upphäva delar eller hela det angripna beslutet. I ett sådant fall kan domstolen förordna om uppskov med verkställigheten av det angripna förvaltningsbeslutet till dess att det slutgiltiga och oåterkalleliga avgörandet i målet har meddelats. Ansökan om uppskov med verkställigheten får inges samtidigt med att talan väcks i huvudmålet eller genom en fristående talan, till dess att dom har avkunnats i sak ...”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Bolaget Cridar Cons SRL, som bedriver ekonomisk verksamhet inom sektorn för anläggandet av vägar och motorvägar, blev föremål för en skattekontroll som utfördes av Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Distriktsmyndigheten för offentliga finanser i Bistrița-Năsăud). Skattekontrollen avsåg skyldigheter på mervärdesskatteområdet avseende perioden från den 1 januari 2011 till den 30 april 2014. I en skattekontrollrapport och i ett beskattningsbeslut av den 15 juli 2014 konstaterade skattemyndigheten att de materiella och formella villkoren var uppfyllda för att bevilja rätt till avdrag för mervärdesskatt och den framställde inte någon invändning om att transaktionerna var fiktiva eller orrealistiska.
- 2 I början av år 2015 inledde åklagarmyndigheten vid Curtea de Apel Cluj en förundersökning avseende anklagelser om skatteundandragande gentemot olika personer, däribland bolaget Cridar Cons SRL:s företagsledare. I det sammanhanget begärde åklagarmyndigheten, i början av år 2016, att Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca) skulle genomföra en ny skattekontroll hos bolaget Cridar Cons SRL, eftersom det fanns bevis för att bolaget, under perioden den 1 januari 2011–31 december 2015, hade utfört fiktiva förvärv från olika bolag.
- 3 Den begärda nya kontrollen utfördes i oktober 2016 av Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Distriktsmyndigheten för offentliga finanser i Cluj) och avsåg enbart mervärdesskatt för perioden den 1 januari 2011–30 april 2014. I en skattekontrollrapport och i ett beskattningsbeslut av den 3 november 2016 beslutade denna myndighet att inte bevilja rätt till avdrag för mervärdesskatt för samtliga de köpetransaktioner som Cridar Cons SRL utfört med fem bolag som angavs av åklagarmyndigheten och påförde bolaget skattetillägg på 2 103 272 rumänska lei (RON) (mervärdesskatt och inkomstskatt).
- 4 Nämnda avslagsbeslut grundades på en rad oegentligheter som upptäcktes i föregående led, hos fem av klagandebolagets leverantörer, och därför fann skattemyndigheten att det förelåg en skälig misstanke om att de förvärv som gjorts

från klagandebolagets fem leverantörer var fiktiva och att de därpå följande leveranserna till klagandebolaget inte hade något stöd i verkligheten, vilket gav upphov till konstlade situationer i syfte att skapa de förhållanden som krävs för att det bolag som kontrollen avsåg fiktivt ska öka sina egna kostnader och göra avdrag för mervärdesskatt utan att någon verklig ekonomisk transaktion motiverar detta.

- 5 Efter att ha utfärdat dessa beskattningsbeslut, vände sig skattemyndigheten till åklagarmyndigheten och ingav en brottsanmälan den 3 november 2016 om att gärningar begåtts i form av skatteundandragande i samband med de granskade transaktionerna. För övrigt var dessa gärningar redan föremål för ovan nämnda brottmålsförfarande.
- 6 Den 15 november 2016 överklagade klagandebolaget beskattningsbeslutet av den 3 november 2016. Därefter yrkade bolaget att Curtea de Apel Cluj, enligt artikel 14 i lag nr 554/2004, skulle bevilja uppskov med verkställigheten av detta beskattningsbeslut till dess att målet avgjorts i sak. Curtea de Apel Cluj biföll ansökan om uppskov med verkställigheten och dess beslut vann laga kraft den 17 januari 2019 till följd av avslaget på det överklagande som skattemyndigheterna hade ingett.
- 7 Genom omprövningsbeslut av den 16 mars 2017 beslutade Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca) att vilandeförklara handläggningen av begäran om omprövning, med tillämpning av artikel 277.1 a i Codul de procedură fiscală (skatteförfarandelagen), genom att slå fast att *”den myndighet som ansvarar för att pröva begäran om omprövning kan inte avgöra tvisten i sak innan brottmålsförfarandet har avslutats, som bekräftar eller motbevisar kontrollmyndighetens misstankar avseende huruvida det faktiskt har ägt rum transaktioner som klaganden har utfört”* med sina fem handelspartner.
- 8 Den 29 juni 2017 överklagade klagandebolaget beslutet till Curtea de Apel Cluj och yrkade, i första hand, att omprövningsbeslutet och beskattningsbeslutet skulle upphävas på processuella grunder och, i andra hand, att omprövningsbeslutet skulle upphävas och att skattemyndigheten skulle åläggas att pröva begäran om omprövning i sak. Detta överklagande ogillades, eftersom domstolen ansåg att skattemyndigheten får bedöma huruvida det är lämpligt att vilandeförklara handläggningen av begäran om omprövning för att undvika att det meddelas motstridiga avgöranden avseende samma rättsliga situation och att det inte heller fanns skäl att bevilja uppskov med verkställigheten av beskattningsbeslutet, eftersom ett bifall på den ansökan som ingetts enligt artikel 14 i lag nr 554/2004 inte har rättskraft vid prövningen av en ansökan som ingetts enligt artikel 15 i samma lag.
- 9 Cridar Cons SRL har överklagat den dom som Curtea de Apel Cluj meddelat till Înalta Curte de Casație și Justiție, som är den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 10 Klagandebolaget hävdar att även om bolaget till en början beviljades avdragsrätt, ansågs det senare, i samband med en ny skattekontroll som uttryckligen begärdes av de myndigheter som ansvarar för lagföring, att de förvärv som bolaget hade gjort var fiktiva, på grundval av bevis som tillhandahållits av dessa myndigheter. I samband med omprövningen motsade dock den myndighet som hade i uppgift att pröva begäran om omprövning denna tolkning, och hävdade att enheten för skattekontroll endast hade tillgång till några indicier på att bolagets förvärv hade kunnat vara fiktiva och att dessa aspekter skulle klargöras först när brottmålsförfarandet slutgiltigt avslutades.
- 11 Efter att ha påpekat detta hävdar klagandebolaget att det hindras från att utöva sin rätt till avdrag på grund av att ett villkor inte är uppfyllt – nämligen att det under brottmålsförfarandet bekräftas att transaktionerna verkligen ägde rum – vilket varken föreskrivs i direktiv 2006/112 eller följer av EU-domstolens praxis.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 12 Den hänskjutande domstolen erinrar först och främst om EU-domstolens praxis avseende rätten att dra av mervärdesskatt, de formella och materiella villkoren för att utöva denna rätt samt förhållandet mellan avdragsrätten och målsättningen att bekämpa skatteundandragande, skatteflykt och eventuellt missbruk som föreskrivs i direktiv 2006/112. Den hänskjutande domstolen hävdar vidare att den inte kan fastställa huruvida de objektiva uppgifter som beaktades i beskattningsbeslutet, mot bakgrund av denna rättspraxis, är tillräckliga för att ligga till grund för att neka avdragsrätt, eftersom beskattningsbeslutets lagenlighet i materiellt hänseende inte utgör föremålet för tvisten.
- 13 Genom vilandeförklaringen av handläggningen av begäran om omprövning, som beslutades av skattemyndigheten, togs det hänsyn till den omständigheten att de bevis som samlades in i samband med brottmålsförfarandet skulle kunna ge objektiva uppgifter som kan utgöra stöd för de misstankar som hade föranlett denna myndighet att neka avdragsrätt för mervärdesskatt.
- 14 I det sammanhanget kan klagandebolaget inte få till stånd ett rättsligt avgörande avseende begäran om omprövning eftersom ett beskattningsbeslut, enligt domstolarnas fasta praxis avseende artikel 281 i skatteförfarandelagen, endast kan överklagas tillsammans med det beslut i vilket det tas ställning till begäran om omprövning. I motsats till beteckningen ”beslut i vilket det tas ställning till begäran om omprövning”, tar beslutet av den 16 mars 2017 inte ställning till klagandebolagets begäran om omprövning, utan vilandeförklarar endast handläggningen av denna.
- 15 Vidare följer det av artikel 278.1 i Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (skatteförfarandelagen) att ingivandet av en begäran om omprövning inte medför uppskov med verkställigheten av beskattningsbeslutet, och detta gäller

även så länge vilandeförklaringen av handläggningen av begäran om omprövning varar.

- 16 Uppskov med verkställigheten av beskattningsbeslutet enligt artiklarna 14 och 15 i lag nr 554/2004 skulle kunna avhjälpa denna situation till dess att tvisten avgjorts, men det förfarande som regleras i lag nr 554/2004 garanterar inte ett uppskov med verkställigheten av beslutet, eftersom domstolarna gör en bedömning från fall till fall.
- 17 Den hänskjutande domstolen vill följaktligen få klarhet i huruvida ett sådant tillvägagångssätt – på grundval av vilket det, i ett första skede, utfärdas ett beskattningsbeslut som får omedelbara verkningar för nekandet av avdragsrätten för mervärdesskatt, utan att skattemyndigheten i det skedet har tillgång till alla objektiva uppgifter om den beskattningsbara personens inblandning i undandragande av mervärdesskatt, och därefter, när begäran om omprövning inges, handläggningen av denna begäran vilandeförklaras så länge den faktiska situationen inte har klargjorts inom ramen för ett brottmålsförfarande där det sker utredningar just i syfte att fastställa den beskattningsbara personens inblandning i det aktuella skatteundandragandet – kan strida mot neutralitetsprincipen som stadgas i direktiv 2006/112.
- 18 Förfarandet skulle för övrigt kunna väcka frågor även vad avser dess förenlighet med rätten till en rättvis rättegång som garanteras i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, eftersom beskattningsbeslutet, under den period då omprövningsförfarandet vilandeförklaras, behåller sin verkställbarhet utan att den beskattningsbara personen har möjlighet att överklaga beslutet till domstol (eftersom ett sådant överklagande är beroende av att det har fattats ett avgörande i sak i förvaltningsärendet).
- 19 Vad beträffar relevant nationell rättspraxis har de nationella domstolarna, eftersom möjligheten att vilandeförklara handläggningen av överklagandet är en fråga som ska bedömas i det enskilda fallet, tagit ställning genom att antingen ogilla överklaganden eller bifalla överklaganden och upphäva beslutet om vilandeförklaring av handläggningen av begäran om omprövning, eftersom skattemyndigheten är skyldig att fatta ett avgörande i sak avseende begäran om omprövning. Det har även förekommit lösningar där beslutet om vilandeförklaring av handläggningen av begäran om omprövning har upphävts med motiveringen att det inte finns något skäl som kan utgöra hinder för ett omprövningsbeslut, förutsatt att skattemyndigheten kan utfärda ett beskattningsbeslut utan att det krävs sådana klargöranden som ligger till grund för brottmålsförfarandet.
- 20 Den hänskjutande domstolen påpekar vidare att det avgörande som ska fattas inte kan överklagas, vilket gör att nämnda domstol är skyldig att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF.