

Sag C-582/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

5. november 2020

Forelæggende ret:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumænien)

Afgørelse af:

23. juli 2020

Appellant:

SC Cridar Cons SRL

Indstævnte:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Hovedsagens genstand

Appel ved Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol) til prøvelse af den afgørelse, hvormed Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj, Rumænien) forkastede SC Cridar Cons SRL's søgsmål med påstand om annullation af en række afgiftsretlige forvaltningsakter på momsområdet, navnlig en afgiftsansættelse og en afgørelse om klagen over afgiftsansættelsen.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodningen om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrører fortolkningen af direktiv 2006/112, især artikel 167, 168 og 178, samt artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, ifølge hvilken afgiftsmyndighederne efter at have udstedt en afgiftsansættelse, hvormed de har nægtet retten til at fradrage indgående moms, kan udsætte behandlingen af den administrative klage i afventning af udfaldet af en straffesag, hvori yderligere objektive forhold vedrørende den afgiftspligtige persons deltagelse i afgiftssvig kan fremkomme?

2. Kan Den Europæiske Unions Domstols besvarelse af det foregående spørgsmål påvirkes af, at den afgiftspligtige person i den periode, hvor behandlingen af den administrative klage er udsat, kan drage fordel af foreløbige foranstaltninger, som kan udsætte virkningerne af, at retten til momsfradrag er blevet nægtet?

Anførte EU-retlige forskrifter og anført praksis fra Domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, især artikel 167, 168 og 178

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, artikel 47

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

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (lov nr. 207/2015 om skatteprocedure), artikel 95 vedrørende afgiftsansættelsen samt artikel 113, 118, 127, 128 og 131 angående henholdsvis genstanden for og reglerne for gennemførelse af afgiftskontrollen, udsættelsen af afgiftskontrollen, den nye afgiftskontrol og udfaldet af afgiftskontrollen

Denne lovs artikel 132 bestemmer, at afgiftskontrolorganet skal indbringe sagen for de myndigheder, der har kompetence til at gennemføre en straffesag, i lyset af de i forbindelse med afgiftskontrollen fastlagte forhold, som kan udgøre en overtrædelse.

I henhold til samme lovs artikel 268, stk. 1, kan der indgives klage over kravet eller de øvrige afgiftsretlige forvaltningsakter, idet der er tale om en administrativ klage, som ikke fratager enhver, hvis rettigheder efter vedkommendes opfattelse er blevet krænkede ved en afgiftsretlig forvaltningsakt, retten til at anlægge sag.

Den nævnte lovs artikel 273 regulerer klageafgørelsen, som er endelig inden for rammerne af administrative procedurer og bindende for den afgiftsmyndighed, som har udstedt de anfægtede afgiftsretlige forvaltningsakter.

Artikel 277 omhandler udsættelsen af den administrative klageprocedure og bestemmer, at det kompetente afgørende organ ved begrundet afgørelse kan udsætte proceduren, bl.a. såfremt kontrolmyndigheden har indbragt sagen for de kompetente myndigheder på grundlag af indicier for en overtrædelse med hensyn til bevismidler vedrørende fastsættelsen af afgiftsgrundlaget, og fastlæggelsen af overtrædelsen kan påvirke udfaldet af den administrative procedure.

Samme lovs artikel 278 bestemmer i stk. 1, at indgivelsen af den administrative klage ikke udsætter den afgiftsretlige forvaltningsakts fuldbyrdelse, og i stk. 2, at denne artikel ikke berører klagerens ret til at begære, at den afgiftsretlige forvaltningsakts fuldbyrdelse udsættes i medfør af Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (lov nr. 554/2004 om forvaltningsretlige sager).

I medfør af artikel 281 skal klageafgørelsen meddeles bl.a. klageren, som kan anfægte afgørelsen sammen med de afgiftsretlige retsakter, som afgørelsen refererer til, ved den kompetente forvaltningsdomstol.

Artikel 350 bestemmer, at afgiftsmyndighederne i behørigt begrundede tilfælde, efter indledningen af straffesagen og efter rådgivning fra den offentlige anklager, kan anmodes om at gennemføre afgiftskontroller i overensstemmelse med de fastsatte formål.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ

Artikel 14 »Udsættelse af retsaktens fuldbyrdelse«

»I behørigt begrundede tilfælde og med henblik på at undgå en overhængende skade kan den skadelidte, efter at have indgivet klage til den udstedende offentlige myndighed eller den hierarkisk overordnede myndighed i henhold til artikel 7, begære, at den kompetente retsinstans beslutter at udsætte den ensidige forvaltningsakts fuldbyrdelse, indtil den realitetsbehandlende ret har truffet afgørelse. Såfremt den skadelidte ikke nedlægger påstand om annullation af retsakten inden for 60 dage, ophører udsættelsen lovmæssigt og uden formaliteter. [...].«

Artikel 15 »Begæring om udsættelse i hovedsøgsmålet«

»Klageren kan begære udsættelse af den ensidige forvaltningsakts fuldbyrdelse af de i artikel 14 nævnte grunde ved at anlægge sag med påstand om hel eller delvis

annullation af den anfægtede retsakt ved den kompetente ret. I dette tilfælde kan retten beslutte at udsætte den anfægtede forvaltningsakt på den endelige og uigenkaldelige afgørelse i sagen. Begæringen om udsættelse kan fremsættes samtidigt med hovedsøgsmålet eller ved særskilt søgsmål, indtil afgørelsen om sagens realitet træffes. [...]«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Selskabet Cridar Cons SRL, som udøver økonomisk virksomhed i branchen for vej- og motorvejsbyggeri, blev genstand for en afgiftskontrol fra Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (myndigheden for offentlige finanser i Bistrița-Năsăud-distriktet) vedrørende forpligtelser på området for merværdiafgift (moms) for perioden mellem den 1. januar 2011 og den 30. april 2014. Afgiftsmyndigheden fastlagde i afgiftskontrolrapport og afgiftsansættelse af 15. juli 2014, at de materielle og formelle betingelser for udøvelsen af retten til momsfradrag var opfyldt, og fremsatte ingen indsigelser med hensyn til en angivelig fiktiv eller ikke reel karakter af transaktionerne.
- 2 I starten af 2015 indledte anklagemyndigheden ved Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj) en straffesag, hvori flere personer, herunder selskabet Cridar Cons SRL's direktør, blev foreholdt afgiftsunddragelse. I denne sammenhæng anmodede nævnte anklagemyndighed i starten af 2016 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca) om at foretage en ny afgiftskontrol af selskabet Cridar Cons SRL, fordi der efter anklagemyndighedens opfattelse forelå bevis for, at selskabet i perioden mellem den 1. januar 2011 og den 31. december 2015 havde gennemført fiktive erhvervelser fra flere selskaber.
- 3 Den nye afgiftskontrol blev foretaget i oktober 2016 af Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (myndigheden for offentlige finanser i Cluj-distriktet) og vedrørte alene momsen for perioden mellem den 1. januar 2011 og den 30. april 2014. Ved afgiftskontrolrapport og afgiftsansættelse af 3. november 2016 nægtede denne myndighed retten til momsfradrag for alle transaktioner, som Cridar Cons SRL havde gennemført med fem selskaber, som anklagemyndigheden havde angivet, og pålagde selskabet supplerende skatte- og afgiftsforpligtelser for et beløb på 2 103 272 rumænske lei (RON) (moms og indkomstskat).
- 4 Denne afgørelse om nægtelse var baseret på en række uregelmæssigheder, som var blevet fastlagt i det foregående omsætningsled hos fem af appellants leverandører, således at afgiftsmyndigheden konkluderede, at der forelå begrundet mistanke om, at erhvervelserne udført af appellants fem leverandører var fiktive, og at de efterfølgende leveringer til appellanten ikke havde reelt grundlag og derimod udgjorde kunstige situationer med henblik på at skabe forudsætningerne for, at det kontrollerede selskab kunne forøge sine udgifter på en

fiktiv måde og fradrage momsens uden en reel økonomisk transaktion, som kunne begrunde fradraget.

- 5 Da disse afgiftsretlige retsakter var udstedt, indbragte afgiftsmyndigheden sagen for anklagemyndigheden på grundlag af politianmeldelse af 3. november 2016 for forhold, som kunne udgøre afgiftsunddragelse i relation til de undersøgte transaktioner. Disse forhold var i øvrigt allerede genstand for den ovennævnte straffesag.
- 6 Den 15. november 2016 anfægtede appellantens afgiftsansættelsen af 3. november 2016. Efterfølgende indgav appellant til Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj) i medfør af artikel 14 i lov nr. 554/2004 begæring om, at denne afgiftsansættelse skulle udsættes på den realitetsbehandlede rets afgørelse. Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj) tog begæringen om udsættelse til følge, og denne afgørelse blev endelig den 17. januar 2019, efter at afgiftsmyndighedernes appel blev forkastet.
- 7 Med klageafgørelse af 16. marts 2017 udsatte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca) den afgiftsretlige klages behandling i overensstemmelse med artikel 277, stk. 1, litra a), i Codul de procedură fiscală (loven om skatteprocedure), idet det fastslog, at *»den myndighed, der skal behandle klagen, ikke må træffe afgørelse om tvistens realitet før afslutningen af den straffesag, som be- eller afkræfter kontrolmyndighedens mistanker om den reelle karakter af de transaktioner, som klageren har udført«* med de fem forretningspartnere.
- 8 Den 29. juni 2017 anlagde selskabet sag til prøvelse af afgørelsen ved Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj) og nedlagde principalt påstand om, at klageafgørelsen og afgiftsansættelsen skulle annulleres af processuelle grunde, og subsidiært om, at klageafgørelsen skulle annulleres, og at afgiftsmyndigheden skulle tilpligtes at træffe afgørelse om klagens realitet. Denne sag blev forkastet den 29. september 2017, fordi retten fandt, at afgiftsmyndigheden lovligt kan vurdere, om det er hensigtsmæssigt at udsætte den afgiftsretlige klage med henblik på at undgå, at der træffes modstridende afgørelser med hensyn til den samme retlige situation, og at der ikke var grund til at udsætte afgiftsansættelsens fuldbyrdelse, eftersom det forhold, at begæringen i medfør af artikel 14 i lov nr. 554/2004 tages til følge, ikke har retskraft for behandlingen af en begæring, som fremsættes i medfør af samme lovs artikel 15.
- 9 Cridar Cons SRL har iværksat kassationsappel ved Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstolen), som er den forelæggende ret, til prøvelse af dommen afsagt af Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj).

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 10 Appellanten har gjort gældende, at selv om den indledningsvis blev indrømmet fradragsret, blev det efterfølgende – inden for rammerne af en ny afgiftskontrol,

som de myndigheder, der havde kompetence til at gennemføre straffesagen, udtrykkeligt havde anmodet om – på grundlag af beviser indgivet af disse myndigheder lagt til grund, at appellants erhvervelser var fiktive. Den myndighed, der skulle behandle den afgiftsretlige klage, modsagde imidlertid denne fortolkning under behandlingen heraf og fastslog, at afgiftskontrolorganet alene rådede over nogle indicier om, at selskabets erhvervelser kunne være fiktive, og at disse aspekter først ville blive afklaret ved den endelige afslutning af straffesagen.

- 11 På denne baggrund har appellanten gjort gældende, at den er blevet nægtet udøvelsen af fradragsretten som følge af manglende opfyldelse af en betingelse – dvs. fastlæggelse i straffesagen af, at transaktionerne er reelle – som hverken er fastsat i direktiv 2006/112 eller i Domstolens praksis.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 12 Den forelæggende ret har først og fremmest anført Domstolens praksis om retten til momsfradrag, de formelle og materielle betingelser for udøvelsen af denne ret samt forholdet mellem fradragsretten og det i direktiv 2006/112 fastsatte formål om bekæmpelse af enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug. Den forelæggende ret har tilføjet, at den i lyset af denne retspraksis ikke kan afgøre, om de i afgiftsansættelsen vurderede objektive forhold er tilstrækkelige til at begrunde nægtelsen af fradragsretten, fordi den materielle lovlighed af afgiftsansættelsen ikke er omfattet af tvistens genstand.
- 13 Afgiftsmyndigheden besluttede at udsætte den administrative klages behandling under hensyntagen til, at de under straffesagen indhentede beviser ville kunne lede til objektive forhold, som ville kunne bekræfte de mistanker, på baggrund af hvilke afgiftsmyndigheden havde nægtet retten til momsfradrag.
- 14 I denne sammenhæng kan appellanten ikke opnå en retsafgørelse om klagens realitet, fordi en afgiftsansættelse ifølge fast retspraksis vedrørende artikel 281 i Codul de procedură fiscală (loven om skatteprocedure) kun kan anfægtes sammen med afgørelsen om den administrative klage. På trods af sin betegnelse som »klageafgørelse« afgør afgørelsen af 16. marts 2017 ikke appellants klage, men begrænser sig til at udsætte behandlingen heraf.
- 15 I henhold til artikel 278, stk. 1, i Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (loven om skatteprocedure) bevirker indgivelsen af klagen endvidere ikke, at den afgiftsretlige forvaltningsakts fuldbyrdelse udsættes, og dette gælder ligeledes i hele den periode, hvor behandlingen af den administrative klage er udsat.
- 16 Udsættelsen af den afgiftsretlige forvaltningsakts fuldbyrdelse i medfør af artikel 14 og 15 i lov nr. 554/2004 kan afhjælpe denne situation, indtil der træffes afgørelse i tvisten, men den i lov nr. 554/2004 regulerede procedure sikrer ikke

forvaltningsaktens udsættelse, fordi retsinstanserne foretager en vurdering i hvert enkelt tilfælde.

- 17 I konsekvens heraf spørger den forelæggende ret, om en sådan modus operandi – hvorefter der først udstedes en afgiftsansættelse, som afføder umiddelbare virkninger med hensyn til nægtelsen af retten til momsfradrag, uden at afgiftsmyndigheden på det konkrete tidspunkt råder over alle objektive forhold vedrørende den afgiftspligtige persons deltagelse i momssvig, og derefter, når der indgives administrativ klage, udsættes behandlingen heraf, indtil den faktiske situation er afklaret under en straffesag, hvor der gennemføres undersøgelser netop med henblik på at fastlægge, om den afgiftspligtige person har deltaget i den omhandlede afgiftssvig – kan udgøre en tilsidesættelse af neutralitetsprincippet fastsat i direktiv 2006/112.
- 18 I øvrigt næres der endvidere tvivl om, hvorvidt proceduren er forenelig med retten til en retfærdig rettergang, som sikres ved artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, eftersom afgiftsansættelsen i den periode, hvor den administrative klageprocedure er udsat, fastholder sin eksigible karakter, uden at den afgiftspligtige person kan anfægte den ved en retsinstans (fordi et søgsmål af denne art er betinget af, at der træffes en afgørelse om den administrative klages realitet).
- 19 For så vidt angår den relevante nationale retspraksis har de nationale retter, idet muligheden for at udsætte klagens behandling er et spørgsmål, som vurderes i hvert enkelt tilfælde, truffet afgørelser i begge retninger, og navnlig taget klagen til følge eller givet afslag på den, samt annulleret afgørelsen om udsættelse af klagens behandling, fordi afgiftsmyndigheden har pligt til at træffe afgørelse om den administrative klages realitet. I nogle tilfælde er afgørelsen om udsættelse af den administrative klage blevet annulleret med den begrundelse, at eftersom afgiftsmyndigheden kan udstede afgiftsansættelsen uden behov for afklaringer vedrørende straffesagen, foreligger der ingen grund, som kan være til hinder for afgørelsen om den administrative klage.
- 20 Den forelæggende ret har afslutningsvis anført, at den afgørelse, som vil blive truffet, ikke kan appelleres, således at den har pligt til at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF.