

Rechtssache C-81/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

12. Februar 2020

Vorlegendes Gericht:

Tribunalul București (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

19. Dezember 2019

Klägerin:

SC Mitliv Exim SRL

Beklagte:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Klage der SC Mitliv Exim SRL beim Tribunalul București (Landgericht Bukarest) auf Verurteilung der Agenția Națională de Administrare Fiscală (Nationale Steuerverwaltungsbehörde, im Folgenden: ANAF) und der Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generaldirektion für die Verwaltung von Großsteuerzahlern, im Folgenden: DGAMC) zur Zahlung von Zinsen auf von der Klägerin angeblich rechtsgrundlos gezahlte Beträge

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV um Auslegung der Art. 2 und 273 der Richtlinie 2006/112/EG, von Art. 325 AEUV und von Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

Vorlagefragen

1. Stehen die Art. 2 und 273 der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 20[0]6 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union und Art. 325 AEUV unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, die zulässt, dass sanktionierende Maßnahmen gegenüber einer steuerpflichtigen juristischen Person sowohl im Verwaltungsverfahren als auch im Strafverfahren – Verfahren, die wegen derselben materiellen Tat der Steuerhinterziehung parallel gegen sie geführt werden – erlassen oder durchgeführt werden, wenn die Sanktion aus dem Verwaltungsverfahren gemäß den vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung aufgestellten Kriterien als auch strafrechtlicher Natur eingestuft werden kann, und inwieweit sind alle diese Schritte in ihrer Kombination in Bezug auf diesen Steuerpflichtigen unverhältnismäßig?

2. Ist das Unionsrecht in Anbetracht der Antwort auf die erste Frage dahin auszulegen, dass es einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, die es dem Staat über seine Steuerorgane erlaubt, für dieselbe materielle Tat der Steuerhinterziehung im Verwaltungsverfahren nicht den Betrag zu berücksichtigen, der für den durch eine Straftat entstandenen Schaden bereits gezahlt wurde und zugleich auch der Betrag ist, der den Steuerschaden abdeckt, so dass über diesen Betrag für eine bestimmte Zeit nicht verfügt werden kann, um dann gegen den Steuerpflichtigen im Verwaltungsverfahren auch steuerliche Nebenforderungen für die bereits beglichene Schuld festzusetzen?

Einschlägige Vorschriften des Unionsrechts und Rechtsprechung

Art. 325 AEUV

Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 2 Abs. 1 und Art. 273

Urteile des Gerichtshofs vom 20. März 2018, Menci (C-524/15), Rn. 44 bis 63, vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), Rn. 25 bis 27 und 37, vom 5. Juni 2012, Bonda (C-489/10), Rn. 37-44, vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a. (C-398/09), Rn. 17, und vom 18. April 2013, Irimie (C-565/11), Rn. 26 und 27

Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 15. November 2016, A und B/Norwegen, § 130, wonach nachgewiesen werden muss, dass die beiden Verfahren (das verwaltungsrechtliche und das strafrechtliche) miteinander verbunden wurden, um ein zusammenhängendes Ganzes zu ergeben, wobei dies nicht nur bedeutet, dass die verfolgten Ziele und die zu ihrer Erreichung

eingesetzten Mittel im Wesentlichen komplementär und zeitlich miteinander verbunden sein müssen, sondern auch, dass die möglichen Folgen der Organisation der rechtlichen Behandlung des in Rede stehenden Verhaltens für die betroffene Person verhältnismäßig und vorhersehbar sein müssen.

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (Gesetz Nr. 241/2005 zur Verhinderung und Bekämpfung der Steuerhinterziehung), Art. 9 Abs. 1 Buchst. c, wonach es eine mit einer Freiheitsstrafe von 2 bis 8 Jahren und dem Entzug bestimmter Rechte bedrohte Steuerhinterziehung darstellt, wenn in Rechnungslegungsunterlagen oder sonstigen Buchführungsunterlagen Kosten, denen keine tatsächlichen Umsätze zugrunde liegen, oder sonstige fiktive Umsätze erfasst werden, soweit dies zu dem Zweck geschieht, die Steuerpflicht zu umgehen, und Art. 10 Abs. 1, wonach im Fall einer Steuerhinterziehung die für die Tat gesetzlich festgelegten Strafobergrenzen halbiert werden, wenn der Beschuldigte während der strafrechtlichen Ermittlungen oder des Gerichtsverfahrens bis zum ersten Verhandlungstag die Forderungen der Zivilpartei vollständig befriedigt

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Gesetz Nr. 207/2015 über die Steuerverfahrensordnung) mit späteren Änderungen und Ergänzungen

- Art. 168 Abs. 1 und 2, wonach zu Unrecht gezahlte Beträge dem Steuerpflichtigen auf Antrag zurückgezahlt werden;
- Art. 178, wonach für Steuerforderungen, die durch Aufrechnung erloschen sind, gegebenenfalls Zinsen und Zuschläge wegen Verzugs bis zu dem in Art. 167 Abs. 4 genannten Tag berechnet werden;
- Art. 182, wonach der Steuerpflichtige Anspruch auf Zinsen auf vom Staatshaushalt zurückzuzahlende oder zu erstattende Beträge bis zum Erlöschen der Erstattungspflicht hat und bei Forderungen des Steuerpflichtigen, die sich aus der Aufhebung eines Steuerverwaltungsakts ergeben, auf Zinsen von dem Tag an, an dem die Steuerforderung erloschen ist, bis zum Tag der Begleichung oder Aufrechnung der aus der Aufhebung des Steuerverwaltungsakts entstandenen Forderung des Steuerpflichtigen, wobei die Zinsen nicht gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige eine Entschädigung gemäß Art. 18 der Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Gesetz Nr. 554/2004 über das Verwaltungsgerichtsverfahren) beantragt hat oder im Fall von Art. 107 Abs. 5 der Steuerverfahrensordnung;
- Art. 277 Abs. 1 Buchst. a, der die Aussetzung des Verfahrens zur Entscheidung über die verwaltungsrechtliche Anfechtung vorsieht, wenn die Behörde, die die Überprüfung vorgenommen hat, die Justizbehörden auf das Vorliegen von Indizien für die Begehung einer Straftat hingewiesen hat, deren Feststellung sich auf den Ausgang des Verwaltungsverfahrens auswirken würde;

– Art. 352 und 353, wonach vor dem 1. Januar 2016 eingeleitete Verwaltungsverfahren weiterhin dem alten Recht unterliegen.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 pentru aprobarea procedurii de distribuire sau restituire în conturile, respectiv din conturile de venituri bugetare corespunzătoare a sumelor încasate în contul 50.86.09 „Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile articolului 10 din Legea nr. 241/2005“ (Ordinul nr. 2047/2016) (Anweisung Nr. 2047/2019 des Präsidenten der ANAF über die Genehmigung der Verfahren zur Verteilung oder Rückerstattung auf Konten bzw. aus Konten für Haushaltseinnahmen von Beträgen, die auf das Konto 50.86.09 [„Saldo der eingenommenen Beträge, die dem entstandenen und gemäß Art. 10 des Gesetzes Nr. 241/2005 ersetzten Schaden entsprechen“] eingezahlt wurden)

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Gegen die Klägerin wurde wegen Mehrwertsteuerbetrugs in einem Verfahren strafrechtlich ermittelt, das von der Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (Direktion für die Ermittlung von Straftaten der organisierten Kriminalität und des Terrorismus – Ortsdienststelle Craiova, im Folgenden: DIICOT) durchgeführt wurde.
- 2 Nach Aufnahme der strafrechtlichen Ermittlungen wegen einer Straftat nach Art. 9 Abs. 1 Buchst. c des Gesetzes Nr. 241/2005 ordnete die Staatsanwaltschaft eine technisch-wissenschaftliche Feststellung durch die Inspektoren der DIICOT und die Erstellung eines Buchprüfungsgutachtens an, aus denen sich Steuerforderungen in Höhe von insgesamt 9 238 577 RON ergab, davon 3 527 305 RON zu Lasten der SC MITLIV EXIM SRL für den Zeitraum vom 1. November 2011 bis 21. September 2012, da sie kein Recht auf Abzug der Vorsteuer auf den Erwerb von Gegenständen von einem Lieferer habe, der die Gegenstände seinerseits von einem Unternehmen aus Zypern erworben habe.
- 3 Nachdem die ANAF am 28. Oktober 2014 im Hinblick auf die in der vorstehenden Randnummer genannten Beträge – als dem Staatshaushalt entstandener Schaden – dem Strafverfahren als Zivilpartei beigetreten war, zahlte die Klägerin vom 12. Dezember 2014 bis 29. September 2015 in fünf aufeinanderfolgenden Raten einen Betrag von 3 527 305 RON, der im von der DIICOT durchgeführten Verfahren vorläufig zu ihren Lasten festgestellt worden war, damit Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 241/2005 auf sie Anwendung fand.
- 4 Vom 21. Oktober 2015 bis 22. Februar 2016 wurde die Klägerin einer Steuerprüfung unterzogen, die eine Überprüfung im Hinblick auf die Mehrwertsteuer und die Körperschaftsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 30. Juni 2015 zum Gegenstand hatte. Die Prüfung endete am 25. Februar 2016 mit Erlass eines Steuerbescheids und eines Steuerprüfungsberichts, mit denen zu Lasten der Klägerin zusätzliche Körperschaftsteuer (2 351 535 RON), zusätzliche Mehrwertsteuer (3 718 357 RON), Zinsen bezüglich der Körperschaftsteuer

(942 836 RON), Verspätungszuschläge bezüglich der zusätzlichen Körperschaftsteuer (357 576 RON), Zinsen bezüglich der zusätzlichen Mehrwertsteuer (1 560 395 RON) und Verspätungszuschläge bezüglich der zusätzlichen Mehrwertsteuer (551 459 RON) festgesetzt wurden.

- 5 Auf Antrag der Klägerin vom 7. März 2016 nahmen die Steuerbehörden am 9. März 2016 eine Aufrechnung des während der strafrechtlichen Ermittlungen gezahlten Betrags von 3 527 305 RON mit den von den Steuerprüfungsorganen festgesetzten Steuerforderungen vor.
- 6 Gegen den Steuerbescheid und den Steuerprüfungsbericht legte die Klägerin am 31. März 2016 Einspruch ein. Die für die Entscheidung über den Einspruch zuständige Behörde ordnete gemäß der Art. 277 und 279 der Steuerverfahrensordnung die Aussetzung der Entscheidung für den Betrag von 9 148 714 RON an und wies den Einspruch für den Betrag von 289 424 RON als unbegründet zurück.
- 7 Der bei der Curtea de Apel Craiova (Berufungsgericht Craiova) erhobenen Klage der Klägerin gegen den Prüfungsbericht, den Steuerbescheid und die Entscheidung über den Einspruch wurde bezüglich eines Betrags von 289 424 RON stattgegeben und im Übrigen abgewiesen. Gegen dieses Urteil wurde ein Rechtsmittel eingelegt, das derzeit bei der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof) anhängig ist.
- 8 Am 28. Oktober 2016 beantragte die Klägerin bei der DGAMC die Zahlung von Zinsen auf den während der strafrechtlichen Ermittlungen gezahlten und gemäß Art. 167 der Steuerverfahrensordnung aufgerechneten Betrag von 3 527 305 RON. Dieser Antrag wurde mit der Begründung als unbegründet abgelehnt, dass der gezahlte Betrag zur Tilgung der mit Steuerbescheid vom 25. Februar 2016 festgestellten Forderungen verwendet worden sei.
- 9 Am 8. Dezember 2017 wurde die Klägerin von der Curtea de Apel Craiova strafrechtlich verurteilt sowie zur gesamtschuldnerischen Zahlung einer zivilrechtlichen Entschädigung in Höhe von 9 238 577 RON an den rumänischen Staat und von steuerlichen Nebenforderungen gemäß den Bedingungen der Steuerverfahrensordnung vom Zeitpunkt ihrer Fälligkeit bis zur vollständigen Zahlung, wobei die von der Klägerin geleistete Zahlung festgestellt und die Beschlagnahme des Warenvorrats bis zu einem Betrag von 9 238 577 RON aufrechterhalten wurde.
- 10 Parallel zum derzeit bei der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof) anhängigen Rechtsstreit erhob die Klägerin wegen der Ablehnung des Antrags auf Zinszahlungen durch die zuständigen Steuerbehörden am 16. Februar 2017 beim vorlegenden Gericht Klage auf Verurteilung der zuständigen Steuerbehörde zur Zahlung der auf die vorläufig geleisteten Zahlungen entfallenden Zinsen in Höhe von 696 940 RON.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 11 Die Klägerin macht geltend, die Steuerbehörden hätten auch für den in der Phase der strafrechtlichen Ermittlungen gezahlten Betrag Nebenforderungen festgesetzt, obwohl dieser Betrag dem Staat zur Verfügung gestanden habe. Das Strafgericht habe sie zur gesamtschuldnerischen Zahlung des gesamten dem Staat entstandenen Schadens verurteilt, obwohl der gegen sie festgesetzte Betrag den staatlichen Organen bereits gutgeschrieben gewesen sei.
- 12 Die Klägerin beantragt die Zahlung von Zinsen auf die Beträge, die zur Abmilderung der Strafe – des durch eine Straftat entstandenen Schadens – gezahlt worden seien, der ihrer Ansicht nach dem Steuerschaden entspreche.
- 13 Es dürfe nicht sein, dass die Zahlung während der strafrechtlichen Ermittlungen nur im Strafverfahren verwertet werden könne, indem die Strafobergrenze halbiert werde, ohne dass sie auch im Steuerbereich Wirkungen entfalte. Da es sich um dieselbe dem rumänischen Staat geschuldete Mehrwertsteuer handle, die sich aus derselben materiellen Tat (Steuerhinterziehung, wie sie ihr vorgeworfen werde) ergebe, sei diese Mehrwertsteuer zusammen mit den dazugehörigen Nebenforderungen praktisch zweimal erhoben worden.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 14 Das Tribunalul București führt aus, dass die Möglichkeit zur Diskussion steht, gegen die Klägerin wegen derselben materiellen Tat der Steuerhinterziehung zwei verschiedene Verfahren, ein Verwaltungs- und ein Strafverfahren, zu führen, wenn die während der strafrechtlichen Ermittlungen geleistete Zahlung weder im steuerlichen noch im zivilrechtlichen Teil des Strafverfahrens anerkannt wird.
- 15 Aus dem Steuerbescheid vom 25. Februar 2016 und dem Steuerprüfungsbericht vom selben Tag geht hervor, dass die mit der zusätzlich festgesetzten Mehrwertsteuer im Zusammenhang stehenden Nebenforderungen ab dem Fälligkeitsdatum, dem 25. Oktober 2010, bis zum 25. Januar 2016 berechnet wurden und damit den Zeitraum von Dezember 2014 bis September 2015 einschließen, in dem die Klägerin den Betrag von 3 527 305 RON gezahlt hatte, der den staatlichen Organen in diesem gesamten Zeitraum zur Verfügung stand.
- 16 Die Klägerin hat jedoch ausdrücklich klargestellt, dass die betreffende Zahlung sowohl zur Strafverkürzung als auch zur Beendigung des Auflaufens der Zinsen und der Vertragsstrafen erfolgt sei, was die Steuerbehörden jedoch bei der Steuerprüfung nicht berücksichtigt hätten, da sie ihr auch für den Zeitraum, in dem sie den zusätzlich festgesetzten Mehrwertsteuerbetrag im Voraus gezahlt habe, Zinsen und Verspätungszuschläge auferlegt hätten.
- 17 Da die Steuerprüfung den gesamten Zeitraum umfasste, in dem strafrechtliche Ermittlungen durchgeführt wurden, ist im Ausgangsrechtsstreit von Bedeutung, dass sich die von den beiden Verfahren betroffenen Zeiträume überschneiden

haben, nämlich vom 1. November 2011 bis 21. September 2012, denn die Klägerin hat nur für diesen Zeitraum die Zinsen auf die zu Unrecht gezahlte Mehrwertsteuer verlangt.

- 18 In jedem dieser beiden Verfahren, dem strafrechtlichen und dem steuerrechtlichen, wurde ein Schaden festgestellt, der dadurch entstanden sein soll, dass dem Staatshaushalt die Zahlung der Mehrwertsteuer vorenthalten wurde, und der auf der gleichen materiellen Tat der Klägerin beruht: 3 527 305 RON durch eine Straftat entstandener Schaden und 3 718 357 RON Steuerschaden (zusätzlich festgesetzte Mehrwertsteuer und Nebenforderungen).
- 19 Das vorliegende Gericht wirft die Frage auf, ob Sanktionen, die gegen den Steuerpflichtigen unter einem doppelten Blickwinkel, einem strafrechtlichen und einem steuerrechtlichen, verhängt werden, unverhältnismäßig sind, und verweist in diesem Zusammenhang auf die oben angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, wonach eine nationale Regelung, die eine Kumulierung von Verfahren und Sanktionen zulässt, nur zulässig ist, wenn sie eine Reihe von Voraussetzungen erfüllt.
- 20 Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts hätten, wenn der Betrag als bereits während der strafrechtlichen Ermittlungen fällig angesehen würde, die anlässlich der Steuerprüfung erlassenen Steuerverwaltungsakte nicht die Nebenforderungen zu diesem Betrag umfassen dürfen, da der Betrag den beklagten Organen zur Verfügung stand. Würde der Betrag als zum Zeitpunkt des Erlasses der Steuerverwaltungsakte anlässlich der Steuerprüfung fällig angesehen, hätte die Klägerin einen Anspruch auf Zinsen und Verspätungszuschläge für den Zeitraum Dezember 2014 bis September 2015, in dem der Betrag den staatlichen Organen zur Verfügung stand, zumal er erhoben wurde, ohne dass ein Steuererhebungsbescheid oder ein rechtskräftiges Urteil vorgelegen hätte.