

Дело C-81/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

12 февруари 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunalul București (Румъния)

Дата на акта за преюдициално запитване:

19 декември 2019 г.

Жалбоподател:

SC Mitliv Exim SRL

Ответници:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Предмет на главното производство

Жалба, с която SC Mitliv Exim SRL иска от Tribunalului București (Градски съд Букурещ, Румъния) да осъди ответниците Agenția Națională de Administrare Fiscală (Национална агенция „Данъчна администрация“; наричана по-нататък „ANAF“) и Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Генерална дирекция „Големи данъкоплатци“; наричана по-нататък „DGAMC“) да платят лихви върху суми, платени от жалбоподателя и за които се твърди, че са недължими.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на член 2 и член 273 от Директива 2006/112/ЕО, на член 325 ДФЕС и на член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз.

Преюдициални въпроси

1) Следва ли при обстоятелства като тези в главното производство разпоредбите на членове 2 и 273 от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 20[0]6 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз, както и на член 325ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която позволява налагането/въвеждането на санкции срещу данъчнозадължено юридическо лице както в административното, така и в наказателното производство — производства, които се водят едновременно срещу него, при едни и същи фактически обстоятелства — избягване на данъчно облагане, при положение че санкцията в административното производство може да се квалифицира и като наказателноправна по своя характер в съответствие с критериите, определени от европейския съд в неговата практика, и до каква степен съвкупното прилагане на тези мерки по отношение на едно и също данъчнозадължено лице има прекомерен характер?

2) С оглед на отговора на въпрос 1, следва ли правото на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която позволява на държавата, чрез своите данъчни органи, да не вземе предвид, при едни и същи фактически обстоятелства по избягване на данъчно облагане, в административното производство сумата, вече изплатена като парично обезщетение за вреди от престъпно деяние, и която в същото време покрива данъчните вреди, като по този начин за определен период от време тази сума не е налична, а след това в административното производство установява за данъчнозадълженото лице, и допълнителни данъчни задължения за вече погасеното задължение?

Релевантни разпоредби от правото на Съюза и съдебна практика на ЕС

Член 325ДФЕС

Член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз.

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, член 2, параграф 1, и член 273

Решение на Съда от 20 март 2018 г., Menci (C-524/15), т. 44—63; решение на Съда от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10), т. 25—27 и 37; решение на Съда от 5 юни 2012 г., Bonda (C-489/10), т. 37—44; решение на Съда от 6 септември 2011 г., Lady & Kid и др. (C-398/09), т. 17 и решение на Съда от 18 април 2013 г., Irimie (C-565/11), т. 26 и 27

Решение на Европейския съд по правата на човека от 15 ноември 2016 г., А и В с/у Норвегия, точка 130, в което е постановено, че е необходимо да се докаже, че дублиращите производства (административно и наказателно) са били кумулирани с цел включване в една последователна цялост, като се приема, че това означава не само, че преследваните цели и използваните средства за тяхното постигане трябва по същество да се допълват и да бъдат свързани във времето, но и че евентуалните последици от правното третиране на въпросното деяние, трябва да бъдат пропорционални и предвидими за лицата.

Релевантни разпоредби на националното право

Член 9, алинея първа, буква с) от Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale [Закон № 241/2005 за предотвратяване и противодействие на избягването на данъци], съгласно който съставлява престъпление избягване на данъци и се наказва със затвор от 2 до 8 години и със забрана на някои права отчитането в счетоводните документи или в други счетоводни документи на някои разходи, които нямат в основата си реални операции или отчитането на други фиктивни операции, ако е извършено с цел избягване на плащане на данъчни задължения, и член 10, алинея първа, съгласно който при извършването на престъпление избягване на данъци, пределите на предвиденото в закона наказание за извършеното деяние се намаляват наполовина, ако в хода на разследването или на наказателното производство до първото съдебно заседание обвиняемият изпълни изцяло исканията на гражданския ищец.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Закон № 207/2015 за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс), и последващите изменения и допълнения

- член 168, параграфи 1 и 2, който предвижда, че всяка недължимо платена сума се възстановява по искане на данъчнозадълженото лице;
- член 178, който предвижда, че в случай на данъчни кредити, погасени чрез прихващане, лихвите и периодичните санкционни плащания, когато е приложимо, се изчисляват до датата, предвидена в член 167, параграф 4;
- член 182, който предвижда, че за сумите, които следва да бъдат възстановени или върнати от държавния бюджет, данъчнозадълженото лице има право на лихвите до погасяването на задължението за възстановяване и че, в случай на вземания на данъчнозадълженото лице вследствие на отмяната на данъчно-административен акт, данъчнозадълженото лице има право на лихвите, считано от деня, в който е погасило данъчния кредит и до деня на възстановяване или на прихващане на кредита на данъчнозадълженото лице вследствие на отмяната на данъчно-административния акт; тези лихви не се разрешават в случай, че данъчнозадълженото лице е поискало обезщетение за вредите при

условията на член 18 от Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Закон № 554/2004 за административните спорове), както и в случая, предвиден в член 107, параграф 5 от Codul de procedură fiscală (Данъчнопроцесуален кодекс);

– член 277, параграф 1, буква а), който предвижда спиране на производството по жалба, подадена по административен ред, когато органът, осъществяващ контрол, сезира съдебните органи за наличието на данни за престъпление, чието установяване би повлияло върху разрешаването на спора в административното производство;

– членове 352 и 353, съгласно които административните производства, образувани преди 1 януари 2016 г., продължават да се разглеждат съгласно предишното законодателство;

Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (Заповед № 2047/2016 на председателя на национална агенция „Данъчна администрация“) за одобряване на процедура по разнасяне или възстановяване по сметките, съответно по приходните бюджетни сметки, съответстващи на сумите, постъпили по сметка 50.86.09 „Салдо на постъпили суми, представляващо причинената и възстановена вреда съгласно член 10 от Legea nr. 241/2005“ (Ordinul nr. 2047/2016)

Кратко описание на фактите и на главното производство

- 1 Срещу жалбоподателя е образувано досъдебно производство за престъпления в областта на измамите с ДДС в рамките на проверка, образувана от Direcţia de Investigare a Infraacţiunilor de Criminalitate Organizată şi Terorism – Serviciul teritorial Craiova (Дирекция за разследване на организираната престъпност и тероризма — Териториална служба Крайова; наричана по-нататък „DIICOT“).
- 2 След образуването на досъдебно производство във връзка с престъпление по член 9, параграф 1, буква с) от Legea nr. 241/2005, прокурорът разпорежда извършването на криминално техническа експертиза инспектори на DIICOT и счетоводна експертиза, при която се установяват данъчни задължения за обща сума от 9 238 577 RON (румънски леи), от които 3 527 305 RON на SC MITLIV EXIM SRL за периода от 1 ноември 2011 г. до 21 септември 2012 г., дължими поради непризнаване правото за приспадане на ДДС във връзка със закупуване на стоки от дружеството доставчик, което на свой ред ги е закупило от кипърско дружество.
- 3 След като на 28 октомври 2014 г. ANAF се е конституирала като граждански ищец по отношение на тези суми, които представляват нанесена на държавния бюджет вреда, в периода от 12 декември 2014 г. и 29 септември 2015 г. с пет платежни нареждания жалбоподателят е платил сумата от 3 527 305 RON, определена като обезпечителна мярка в образуваната от DIICOT

преписка, с цел да се ползва от разпоредбите на член 10, параграф 1 от Legea nr. 241/2005.

- 4 В периода между 21 октомври 2015 г. и 22 февруари 2016 г. жалбоподателят е обект на данъчна ревизия с предмет ДДС и корпоративен данък за периода от 1 януари 2010 г. до 30 юни 2015 г., която приключва с издаването на акт за установяване на данъчно задължение на 25 февруари 2016 г. и ревизионен доклад от същата дата, с които се установяват данъчни задължения за допълнителен корпоративен данък (2 351 535 RON), допълнителен ДДС (3 718 357 RON), лихви, свързани с допълнителния корпоративен данък (942 836 RON), лихви за забава във връзка с допълнителния корпоративен данък (357 576 RON), лихви, свързани с допълнителния ДДС (1 560 395 RON) и мораторни лихви, свързани с допълнителния ДДС (551 459 RON).
- 5 След отправена на 7 март 2016 г. молба от жалбоподателя, на 9 март 2016 г. данъчните органи извършват прихващане на сумата от 3 527 305 RON, платена в хода на досъдебното производство, със задълженията, установени от проверяващите данъчни органи.
- 6 На 31 март 2016 г. жалбоподателят подава жалба по административен ред срещу акта за установяване на данъчно задължение и ревизионния доклад; компетентният да се произнесе по нея орган на основание на членове 277 и 279 от Codul de procedură fiscală спира производството по отношение на сумата от 9 148 714 RON , а по отношение на сумата от 289 424 RON — отхвърля жалбата като неоснователна.
- 7 Подадената от жалбоподателя жалба пред Curtea de Apel Craiova (Апелативен съд Крайова, Румъния) срещу доклада от проверката, акта за установяване на данъчно задължение и решението, постановено по жалбата, подадена по административен ред, е частично уважена, по отношение на сумата от 289 424 RON, и отхвърлена в останалата ѝ част. Срещу това съдебно решение е подадена жалба, понастоящем висяща пред Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния).
- 8 С молба, подадена до DGAMC на 28 октомври 2016 г., жалбоподателят иска лихвите върху сумата от 3 527 305 RON, платена в хода на досъдебното производство и прихваната съгласно член 167 от Codul de procedură fiscală. Тази молба е отхвърлена като неоснователна, с мотива че платената сума е използвана, за да се погасят задължения, установени с акта за установяване на данъчно задължение от 25 февруари 2016 г.
- 9 На 8 декември 2017 г. жалбоподателят е осъден с присъда от Curtea de Apel Craiova и му е разпоредено да заплати солидарно сумата от 9 238 577 RON като обезщетение по гражданския иск по отношение на румънската държава, с акцесорни данъчни задължения, дължими съгласно Codul de procedură fiscală от момента на падежа до датата на пълното изплащане, като са

установени извършените от него плащания и е оставен в сила запорът върху стоковете наличности до размера от 9 238 577 RON.

- 10 Успоредно с висящия понастоящем спор пред Înalta Curte de Casație și Justiție и предвид отхвърлянето от страна на компетентните данъчни органи на искането за изплащане на лихви, на 16 февруари 2017 г. жалбоподателят подава пред запитващата юрисдикция жалба, с която иска компетентният данъчен орган да бъде осъден да заплати лихви в размер на 696 940 RON за плащанията по обезпечителните мерки.

Основни доводи на страните по главното производство

- 11 Жалбоподателят твърди, че данъчните органи са определили допълнителните данъчни задължения и по отношение на сумата, платена в хода на досъдебното производство, въпреки че тя е била на разположение на държавата, а наказателният съд е постановил присъда, която го осъжда солидарно за цялата вреда, причинена на държавата, въпреки че определената му сума вече е била предоставена на разположение по сметката на държавните органи.
- 12 Дружеството жалбоподател иска да му бъдат платени лихви върху сумите, платени като парично обезщетение на вредата от престъпно деяние с цел намаляване на наказанието, която счита за идентична с данъчната вреда.
- 13 То счита, че извършеното в хода на разследването плащане не може да поражда единствено възможността да бъде взето предвид в наказателното производство за намаляване наполовина на пределите на наказанието, без да произведе действие и в данъчната област. Тъй като става въпрос за един и същ ДДС, дължим на румънската държава, в резултат от едни и същи конкретни деяния (за избягване на данъчно облагане, в каквото се обвинява дружеството), на практика този ДДС е бил получен два пъти, заедно със съответните допълнителни задължения.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 14 Tribunalul București отбелязва, че се разглежда възможността срещу жалбоподателя да се водят две отделни производства, административно и наказателно, за едни и същи конкретни деяния за избягване на данъчно облагане, при положение, че плащането, извършено в хода на наказателното разследване, не е признато нито от гледна точка на данъчното облагане, нито от гледна точка на гражданския аспект на наказателния процес.
- 15 От акта за установяване на данъчно задължение от 25 февруари 2016 г. и от ревизионния доклад от същата дата обаче е видно, че допълнителните задължения, свързани с допълнителния ДДС, са били изчислени от датата на падежа 25 октомври 2010 г. до 25 януари 2016 г., като се включва и периодът

от декември 2014 г. до септември 2015 г., през който жалбоподателят е извършил плащането на сумата от 3 527 305 RON, която е била на разположение на държавните органи през целия този период.

- 16 Жалбоподателят обаче изрично е посочил, че посоченото плащане е извършено както с цел намаляване на наказанието, така и с цел спиране начисляването на лихвите и на мораторните лихви, който аспект обаче данъчните органи не са взели предвид при извършената данъчна проверка, като са начислили лихви и мораторни лихви и за периода, в който той авансово е платил сумата, представляваща допълнителния ДДС.
- 17 При положение, че данъчната проверка обхваща целия период, в който се е водило наказателното разследване, релевантно в спора по главното производство е припокриването на периодите предмет на тези две производства, а именно периодът от 1 ноември 2011 г. до 21 септември 2012 г., тъй като жалбоподателят иска само лихвите върху недължимото плащане на ДДС, съответстващо на този период.
- 18 Във всяко от двете производства, наказателното и данъчното, е установена вреда във връзка с избягване плащането на ДДС в държавния бюджет, която се основава на едни и същи конкретни деяния, извършени от жалбоподателя: вредата от престъпно деяние в размер на 3 527 305 RON и данъчната вреда в размер на 3 718 357 RON (допълнителен ДДС, към който се добавят допълнителните задължения).
- 19 Запитващата юрисдикция повдига въпроса за евентуалния прекомерен характер на някои санкции, приложени спрямо данъчнозадълженото лице в двойна перспектива, наказателна и данъчна, и припомня в този контекст практиката на Съда и на Европейския съд по правата на човека, посочена по-горе, че за да бъде допустима дадена национална правна уредба, която разрешава кумулирането на производства и на санкции, тя следва да отговаря на редица условия.
- 20 Според запитващата юрисдикция, ако сумата се счита за дължима още от периода, в който е образувано наказателното разследване, данъчно-административните актове, издадени във връзка с данъчната проверка не би следвало да включват допълнителни задължения, свързани с тази сума, тъй като последната е била на разположение на институциите ответници, а ако сумата се счита за дължима от момента на издаване на данъчно-административните актове във връзка с данъчния контрол, жалбоподателят би имал право на лихвите и на мораторните лихви за периода декември 2014 г. — септември 2015 г., в който сумата е била на разположение на органите на държавата, тъй като е била получена при липсата на основание за данъчен кредит или на окончателно съдебно решение.