

Sag C-81/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

12. februar 2020

Forelæggende ret:

Tribunalul București (Rumænien)

Afgørelse af:

19. december 2019

Sagsøger:

SC Mitliv Exim SRL

Sagsøgte:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Hovedsagens genstand

Søgsmål, hvorved sagsøgeren SC Mitliv Exim SRL for Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) har nedlagt påstand om, at de sagsøgte Agenția Națională de Administrare Fiscală (skattestyrelsen, herefter »ANAF«) og Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generaldirektoratet for store skatteydere, herefter »DGAMC«) tilpligtes at betale renter vedrørende de beløb, som sagsøgeren har betalt, men som angiveligt er blevet opkrævet uretmæssigt.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodningen om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrører fortolkningen af artikel 2 og 273 i direktiv 2006/112/EF, artikel 325 TEUF samt artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

Præjudicielle spørgsmål

1) Er bestemmelserne i artikel 2 og 273 i Rådets direktiv 2006/112 af 28. november 20[0]6 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder samt artikel 325 TEUF under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som giver mulighed for at træffe/gennemføre sanktionsforanstaltninger over for en afgiftspligtig juridisk person under såvel den administrative som den strafferetlige procedure, der begge gennemføres sideløbende mod vedkommende, som følge af de samme faktiske handlinger i form af afgiftsunddragelse i en situation, hvor sanktionen i den administrative procedure ligeledes kan kvalificeres som havende strafferetlig karakter i overensstemmelse med de kriterier, som Domstolen har fastlagt i sin praksis, og i hvilket omfang skal disse foranstaltninger samlet anses for at være for vidtgående i forhold til den omhandlede afgiftspligtige?

2) Skal EU-retten i lyset af besvarelsen af det første spørgsmål fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter staten, gennem dennes egne skatteorganer, hvad angår de samme faktiske handlinger i form af afgiftsunddragelse inden for rammerne af den administrative procedure kan beslutte ikke at tage hensyn til betaling af et beløb for skade som følge af et strafbart forhold, der samtidig dækker det afgiftsmæssige tab, således at den afgiftspligtige ikke kan råde over dette beløb i en bestemt periode, og herefter under den samme administrative procedure kan fastsætte yderligere afgiftsforpligtelser for den afgiftspligtige også hvad angår den allerede indfriede gæld?

Anførte EU-retlige forskrifter og anført praksis

Artikel 325 TEUF

Artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder

Rådets direktiv 2006/112 af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 2, stk. 1, og artikel 273

Domstolens dom af 20. marts 2018, Menci (C-524/15), præmis 44-63, af 26. februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), præmis 25-27 og 37, af 5. juni 2012, Bonda (C-489/10), præmis 37-44, af 6. september 2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09), præmis 17, og af 18. april 2013, Irimie (C-565/11), præmis 26 og 27

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom af 15. november 2016, A og B mod Norge, præmis 130, hvori det blev fastslået, at det skal påvises, at de to procedurer (administrativ og strafferetlig) er blevet forbundet med henblik på at blive integreret i en kohærent helhed, således at det ikke kun er de formål, der forfølges, og de midler, der anvendes til at nå disse mål, som skal være komplementære og tidsmæssigt forbundne, men ligeledes skal de mulige

konsekvenser af organiseringen af den retlige behandling af den pågældende omstændighed være forholdsmæssige og forudsigelige for de berørte personer.

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (lov nr. 241/2005 om forebyggelse og bekæmpelse af skatteunddragelse), artikel 9, stk. 1, litra c) i henhold til hvilken angivelser i regnskabsdokumenter eller andre former for regnskabsmæssige dokumenter af omkostninger, der ikke har grundlag i virkelige transaktioner, eller registrering af andre fiktive transaktioner, såfremt dette sker med henblik på at unddrage sig opfyldelse af afgiftsmæssige forpligtelser, udgør afgiftsunddragelse og straffes med fængsel i 2-8 år og forbud mod udøvelse af visse rettigheder, og artikel 10, stk. 1, i henhold til hvilken strafferammen for afgiftsunddragelse nedsættes til det halve, såfremt den tiltalte under de indledende undersøgelser eller under retssagen inden det første retsmøde fuldt ud opfylder de civilretlige krav.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (lov nr. 207/2015 om skatteprocedure), med senere ændringer og tilføjelser:

- Artikel 168, stk. 1 og 2, hvorefter ethvert fejlagtigt betalt beløb tilbagebetales på den afgiftspligtiges anmodning.
- Artikel 178, ifølge hvilken renter og strafrenter vedrørende afgiftsfordringer, der er blevet indfriet gennem modregning, i givet fald påløber indtil den i artikel 167, stk. 4, fastsatte dato.
- Artikel 182, som bestemmer, at den afgiftspligtige med hensyn til de beløb, der skal tilbagebetales eller godtgøres fra statens budget, har ret til renter indtil datoen for tilbagebetalingspligtens ophør, og hvad angår fordringer som følge af annullationen af en skatteretlig forvaltningsakt har den afgiftspligtige ret til renter fra dagen for indfrielse af afgiftsfordringen indtil dagen for tilbagebetaling eller modregning af den afgiftspligtiges fordring som følge af annullationen af den skatteretlige forvaltningsakt; disse renter betales ikke, såfremt den afgiftspligtige har anmodet om erstatning for tab i henhold til betingelserne i artikel 18 i Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (lov nr. 554/2004 om forvaltningsretlige sager) og heller ikke i tilfældet i artikel 107, stk. 5, i Codul de procedură fiscală.
- Artikel 277, stk. 1, litra a), hvorefter den administrative klageprocedure udsættes, såfremt kontrolorganet har indbragt sagen for retten på grundlag af indicier for et strafbart forhold, hvis fastlæggelse påvirker løsningen af den administrative procedure.
- Artikel 352 og 353, der bestemmer, at administrative procedurer indledt inden den 1. marts 2016 fortsat omfattes af den tidligere gældende lovgivning.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (dekret nr. 2047/2016 fra skattestyrelsens formand) om godkendelse af proceduren til fordeling eller tilbagebetaling henholdsvis til konti eller fra budgetindtægtskonti af beløb betalt til konto 50.86.09 »Saldo af beløb opkrævet som erstatning for tab i henhold til artikel 10 i lov nr. 241/2005« (Ordinul nr. 2047/2016).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren var genstand for indledende undersøgelser på grundlag af momssvig inden for rammerne af en procedure indledt af Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (efterforskningsafdelingen til bekæmpelse af organiseret kriminalitet og terrorisme – lokalkontoret i Craiova, herefter »DIICOT«).
- 2 Efter iværksættelsen af de indledende undersøgelser på grundlag af det strafbare forhold ifølge artikel 9, stk. 1, litra c), i lov nr. 241/2005 besluttede anklagemyndigheden, at DIICOT's inspektører skulle gennemføre teknisk-videnskabelige kontroller, og indhentede en regnskabssagkyndig udtalelse, som viste afgiftsforpligtelser for et samlet beløb på 9 238 577 lei (herefter »RON«), hvoraf SC MITLIV EXIM SRL blev pålagt et beløb på 3 527 305 RON, som vedrørte perioden fra den 1. november 2011 til den 21. september 2012 som følge af afslag på retten til at fradrage momsen af køb af varer fra leverandøren, som selv havde erhvervet dem fra et selskab i Cypern.
- 3 Efter at ANAF den 28. oktober 2014 indtrådte i den strafferetlige procedure som civil part med hensyn til de ovennævnte beløb, som udgjorde et tab for staten, foretog sagsøgeren, med fem successive indbetalinger mellem den 12. december 2014 og den 29. september 2015, en betaling af et beløb på 3 527 305 RON, som foreløbigt var blevet lagt selskabet til last i den af DIICOT indledte procedure, for at kunne opnå nedsættelsen i henhold til bestemmelserne i artikel 10, stk. 1, i lov nr. 241/2005.
- 4 Mellem den 21. oktober 2015 og den 22. februar 2016 var sagsøgeren genstand for en afgifts- og skattekontrol vedrørende moms og selskabsskat for perioden fra den 1. januar 2010 til den 30. juni 2015, som førte til udstedelsen den 25. februar 2016 af en afgiftsansættelse og en skattekontrolrapport, der fastsatte afgifts- og skatteforpligtelser i form af supplerende selskabsskat (2 351 535 RON), supplerende moms (3 718 357 RON), renter vedrørende supplerende selskabsskat (942 836 RON), strafrenter vedrørende supplerende selskabsskat (357 576 RON), renter vedrørende supplerende moms (1 560 395 RON) og morarenter vedrørende supplerende moms (551 459 RON).
- 5 På sagsøgerens anmodning af 7. marts 2016 modregnede skattemyndighederne den 9. marts 2016 det beløb på 3 527 305 RON, som var blevet betalt i løbet af de indledende undersøgelser, med de af skattekontrolorganerne fastsatte forpligtelser.

- 6 Den 31. marts 2016 indgav sagsøgeren en administrativ klage over afgiftsansættelsen og skattekontrolrapporten; det organ, som havde kompetence til at vurdere klagen, besluttede at udsætte proceduren i henhold til artikel 277 og 279 i Codul de procedură fiscală hvad angår beløbet på 9 148 714 RON, hvorimod klagen med hensyn til beløbet på 289 424 RON blev forkastet.
- 7 Sagsøgerens søgsmål til prøvelse af kontrolrapporten, afgiftsansættelsen og afgørelsen om klagen blev delvist taget til følge af Curtea de Apel Craiova (appeldomstolen i Craiova, Rumænien) for et beløb på 289 424 RON, men blev i øvrigt forkastet. Denne dom blev indanket, og sagen verserer nu ved Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstolen, Rumænien).
- 8 Den 28. oktober 2016 fremsatte sagsøgeren over for DGAMC en begæring om betaling af renter vedrørende beløbet på 3 527 305 RON, som var blevet betalt i løbet af de indledende undersøgelser og modregnet i henhold til artikel 167 i Codul de procedură fiscală. Der blev givet afslag på denne begæring med den begrundelse, at det betalte beløb var blevet anvendt til at indfri de forpligtelser, der var blevet fastsat i afgiftsansættelsen af 25. februar 2016.
- 9 Den 8. december 2017 idømte Curtea de Apel Craiova sagsøgeren en solidarisk hæftelse for et beløb på 9 238 577 RON i erstatning for det af den rumænske stat lidte civile tab samt yderligere afgiftsforpligtelser i henhold til Codul de procedură fiscală fra tidspunktet for deres forfald indtil datoen for fuldstændig betaling, idet appeldomstolen anerkendte, at sagsøgeren havde foretaget delbetalinger, og opretholdt foranstaltningen om beslaglæggelse af sagsøgerens varelager for et samlet beløb på 9 238 577 RON.
- 10 Sideløbende med den nu ved Înalta Curte de Casație și Justiție verserende sag og henset til de kompetente skatteorganers afslag på begæringen om betaling af renter har sagsøgeren ved stævning af 16. februar 2017 anlagt søgsmål ved den forelæggende ret med påstand om, at det kompetente skatteorgan tilpligtes at betale renter for et beløb af 696 940 RON vedrørende de foreløbige betalinger.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 11 Sagsøgeren har gjort gældende, at skatteorganerne fastsatte yderligere afgiftsforpligtelser også vedrørende det beløb, som var blevet betalt i løbet af de indledende undersøgelser, selv om beløbet var til rådighed for staten, og ved strafferetlig dom blev sagsøgeren idømt en solidarisk hæftelse for statens samlede tab, selv om sagsøgerens del af det omhandlede beløb allerede var blevet stillet til rådighed for de statslige myndigheder på deres konto.
- 12 Sagsøgeren har nedlagt påstand om betaling af renter vedrørende de beløb, som – med henblik på at opnå en nedsættelse af straffen – blev betalt i form af erstatning for skaden som følge af et strafbart forhold, hvilken efter sagsøgerens opfattelse falder sammen med det afgiftsmæssige tab.

- 13 Ifølge sagsøgeren skal den under de indledende undersøgelser foretagne betaling ikke kun vurderes i løbet af den strafferetlige procedure, således at strafferammen nedsættes til det halve, men den skal også have skatteretlige virkninger. Eftersom der er tale om samme moms, som skal betales til den rumænske stat på grundlag af de samme faktiske handlinger (afgiftsunddragelse, som er blevet tilregnet selskabet), er denne moms reelt blevet opkrævet to gange, sammen med de dertil hørende yderligere forpligtelser.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 14 Spørgsmålet er ifølge Tribunalul București, om sagsøgeren kan være genstand for to forskellige procedurer, en administrativ og en strafferetlig, for de samme faktiske handlinger i form af afgiftsunddragelse i en situation, hvor den betaling, som blev foretaget under den strafferetlige efterforskning, hverken anerkendes i skatteretlig henseende eller hvad angår de civilretlige aspekter af den strafferetlige procedure.
- 15 Det fremgår af afgiftsansættelsen af 25. februar 2016 og af skattekontrolrapporten af samme dato, at de yderligere forpligtelser vedrørende supplerende moms blev opgjort fra forfaldsdatoen den 25. oktober 2010 til den 25. januar 2016, idet opgørelsen også omfattede perioden december 2014 til september 2015, hvor sagsøgeren foretog betalingen af beløbet på 3 527 305 RON, som derfor var til rådighed for de statslige myndigheder i hele denne periode.
- 16 Sagsøgeren har udtrykkeligt anført, at den ovenstående betaling blev foretaget både for at opnå en nedsættelse af straffen og for at afbryde påløbet af renter og morarenter, hvilket skatteorganerne imidlertid ikke tog hensyn til under skattekontrollen, således at sagsøgeren blev pålagt at betale renter og morarenter selv for perioden efter sagsøgerens betaling af det beløb, som svarede til supplerende moms.
- 17 I en situation, hvor skattekontrollen omfattede hele den periode, hvori den strafferetlige efterforskning blev gennemført, er den af begge procedurer omfattede periode – dvs. perioden fra den 1. november 2011 til den 21. september 2012 – relevant i hovedsagen, fordi sagsøgeren alene har nedlagt påstand om betaling af renter vedrørende uretmæssig opkrævning af moms svarende til denne periode.
- 18 I hver af de to procedurer, nemlig den strafferetlige og den skatteretlige, blev der fastlagt et tab for staten som følge af momsunddragelse på grundlag af de samme af sagsøgeren begåede faktiske handlinger: skaden som følge af et strafbart forhold svarende til 3 527 305 RON og det afgiftsmæssige tab på 3 718 357 RON (supplerende moms, ud over de yderligere forpligtelser).
- 19 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om visse foranstaltninger skal anses for at være for vidtgående i forhold til den omhandlede afgiftspligtige set ud fra et strafferetligt og et skatteretligt aspekt, og har i denne sammenhæng erindret om

den ovenfor anførte praksis fra Domstolen og Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, ifølge hvilken en national lovgivning, som giver mulighed for kumulation af procedurer og sanktioner, kun kan finde anvendelse, såfremt den opfylder en række betingelser.

- 20 Hvis det omhandlede beløb skal anses for at være skyldigt allerede fra det tidspunkt, hvor den strafferetlige efterforskning blev indledt, burde de i forbindelse med skattekontrollen udstedte skatteretlige forvaltningsakter ifølge den forelæggende ret ikke omfatte de yderligere forpligtelser vedrørende dette beløb, fordi det sidstnævnte beløb var til rådighed for de sagsøgte myndigheder, hvorimod sagsøgeren, såfremt beløbet skal anses for at være skyldigt på tidspunktet for udstedelse af de skatteretlige forvaltningsakter som et led i skattekontrollen, ville have ret til renter og morarenter vedrørende perioden december 2014 til september 2015, hvori beløbet var til rådighed for de statslige organer, idet det blev opkrævet i mangel af et grundlag i form af en afgiftsfordring eller en endelig dom.

ARBEJDSDOKUMENT