

**Predmet C-81/20****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.  
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

12. veljače 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunalul București (Rumunjska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

19. prosinca 2019.

**Tužitelj:**

SC Mitliv Exim SRL

**Tuženici:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Predmet glavnog postupka**

Tužba kojom društvo SC Mitliv Exim SRL od Tribunalula București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) zahtijeva da tuženicima Agenția Națională de Administrare Fiscală (Državna agencija za poreznu upravu, Rumunjska, u daljnjem tekstu: ANAF) i Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Glavna uprava za velike porezne obveznike, Rumunjska, u daljnjem tekstu: DGAMC) naloži isplatu kamata koje se odnose na iznose koje je tužitelj platio, a koje navodno nije dugovao.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

U skladu s člankom 267. UFEU-a traži se tumačenje članka 2. i 273. Direktive 2006/112/EZ, članka 325. UFEU-a i članka 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima.

## Prethodna pitanja

1. Protive li se odredbama članka 2. i članka 273. Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 20[0]6. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, članka 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravila i članka 325. UFEU-a, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se dopušta donošenje/provođenje mjera sankcija protiv poreznog obveznika koji je pravna osoba, kako u upravnom tako i u kaznenom postupku, uzimajući u obzir da su to postupci koji se protiv njega vode istodobno za iste materijalne radnje utaje poreza, u situaciji u kojoj se može smatrati da je sankcija u upravnom postupku također kaznenopravne prirode, u skladu s kriterijima koje je odredio Sud Europske unije u svojoj sudskoj praksi, te u kojoj su mjeri svi ti elementi prekomjerni u odnosu na poreznog obveznika o kojem je riječ?

2. Treba li, s obzirom na odgovor na prvo pitanje, pravo Europske unije tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se državi dopušta da posredstvom vlastitih poreznih tijela za ista materijalna djela porezne utaje u okviru upravnog postupka ne uzme u obzir iznos koji je već plaćen za štetu nastalu počinjenjem kaznenog djela te koji istodobno predstavlja i iznos koji pokriva poreznu štetu, na način da taj iznos postane nedostupan na određeno razdoblje kako bi se potom na teret poreznog obveznika u okviru upravnog postupka mogle utvrditi i sporedne porezne obveze za dug koji je već plaćen?

## Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa

Članak 325. UFEU-a

Članak 50. Povelje Europske unije o temeljnim pravima

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, članak 2. stavak 1. i članak 273.

Presuda Suda od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15), točke 44. do 63.; presuda Suda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10), točke 25. do 27. i točka 37.; presuda Suda od 5. lipnja 2012., Bonda (C-489/10), točke 37. do 44.; presuda Suda od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr. (C-398/09), točka 17. i presuda Suda od 18. travnja 2013., Irimie (C-565/11), točke 26. i 27.

Presuda Europskog suda za ljudska prava od 15. studenoga 2016., A i B protiv Norveške, točka 130. u kojoj je utvrđeno da treba dokazati da su dvojni postupci (upravni i kazneni) povezani kako bi činili koherentnu cjelinu, pri čemu se smatralo da to ne znači samo da se ciljevi koji se nastoje postići i sredstva upotrijebljena za postizanje tog cilja trebaju u bitnome preklapati i da trebaju biti vremenski povezani, nego i da moguće posljedice organizacije sustava pravnog

tretmana koji se primjenjuje na ponašanje o kojem je riječ trebaju biti razmjerne i predvidljive za pojedinca.

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (Zakon br. 241/2005 o sprečavanju i borbi protiv utaje poreza), članak 9. stavak 1. točka (c), na temelju kojeg zabilješka u poslovnim knjigama ili drugim računovodstvenim dokumentima, troškova koji se ne temelje na stvarnim transakcijama ili zabilješka drugih fiktivnih transakcija, predstavlja kazneno djelo utaje poreza kažnjivo kaznom zatvora u trajanju od dvije do osam godina i zabranom ostvarivanja određenih prava, ako je izvršena s ciljem izbjegavanja ispunjenja poreznih obveza, te članak 10. stavak 1. na temelju kojeg se, u slučaju kaznenog djela utaje poreza, zakonom zapriječena visina kazne za počinjena djela smanjuje za polovicu ako optuženik tijekom preliminarne istrage ili tijekom postupka, do prve rasprave, u potpunosti ispuni imovinskopravni zahtjev.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Zakon br. 207/2015 o Zakoniku o poreznom postupku) i naknadne izmjene i dopune:

- članak 168. stavci 1. i 2. kojim se predviđa da se na zahtjev poreznog obveznika vraća svaki neopravdano plaćeni iznos;
- članak 178. koji propisuje da se u slučaju poreznih potraživanja koja su prestala postojati na temelju prijeboja, kamate i naknade na zakašnjela plaćanja, ako postoje, izračunavaju do datuma predviđenog člankom 167. stavkom 4.;
- članak 182. kojim se predviđa da u pogledu iznosa koje treba vratiti ili nadoknaditi iz državnog proračuna, porezni obveznik ima pravo na kamate do prestanka obveze povrata i da u slučaju potraživanja poreznog obveznika koja proizlaze iz poništenja poreznog upravnog akta, porezni obveznik ima pravo na kamate od dana kada je prestalo postojati porezno potraživanje do dana povrata ili prijeboja potraživanja poreznog obveznika koje proizlazi iz poništenja poreznog upravnog akta; te se kamate ne mogu priznati u slučaju u kojem je porezni obveznik zatražio naknadu štete pod uvjetima iz članka 18. Legee nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Zakon br. 554/2004 o upravnim sporovima), ni u slučaju predviđenom člankom 107. stavkom 5. Codula de procedură fiscală (Zakonik o poreznom postupku);
- članak 277. stavak 1. točka (a) kojim se propisuje prekid postupka povodom prigovora u upravnom postupku ako tijelo koje je provelo nadzornu aktivnost, pred ovlaštenim tijelima pokrene postupak u pogledu postojanja sumnje o kaznenom djelu, čije bi utvrđivanje utjecalo na rješavanje upravnog postupka;
- članci 352. i 353. u skladu s kojima upravni postupci pokrenuti prije 1. siječnja 2016. i dalje podliježu prethodnom zakonodavstvu;

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (Rješenje predsjednika Državne agencije za poreznu upravu br. 2047/2016) za odobrenje postupka raspodjele ili povrata na račune, odnosno na račune prihoda proračuna koji odgovaraju primljenim iznosima na račun 50.86.09 „Saldo primljenih iznosa koji predstavlja štetu koja je prouzročena i u pogledu koje je izvršen povrat u skladu s člankom 10. Legee nr. 241/2005” (Ordinul nr. 2047/2016)

### **Kratak prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka**

- 1 Tužitelj je predmet preliminarne istrage zbog kaznenih djela prijevare u području PDV-a, u okviru spisa Direcție de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (Uprava za istrage organiziranog kriminala i terorizma – Područna služba u Craiovi, Rumunjska, u daljnjem tekstu: DIICOT).
- 2 Nakon pokretanja preliminarne istrage koja se odnosi na kazneno djelo iz članka 9. stavka 1. točke (c) Zakona br. 241/2005, državno odvjetništvo naložilo je izradu tehničko-znanstvenih nalaza koje sastavljaju inspektori DIICOT-a i provođenje računovodstvenog vještačenja, na temelju kojih su utvrđene porezne obveze u ukupnom iznosu od 9 238 577 rumunjskih leua, od kojeg 3 527 305 rumunjskih leua na teret društva SC MITLIV EXIM SRL za razdoblje od 1. studenoga 2011. do 21. rujna 2012., dugovanog zbog nepriznavanja prava na odbitak PDV-a koji se odnosi na stjecanja robe društva dobavljača koje je pak tu robu steklo od ciparskog društva.
- 3 Nakon što je ANAF 28. listopada 2014. podnio imovinskopravni zahtjev u pogledu tih iznosa koji su predstavljali štetu nanесenu državnom proračunu, tužitelj je u razdoblju od 12. prosinca 2014. do 29. rujna 2015. na temelju pet naloga za plaćanje uplatio iznos od 3 527 305 rumunjskih leua, koji je privremeno utvrđen na njegov teret u spisu DIICOT-a s ciljem primjene odredbi članka 10. stavka 1. Legee nr. 241/2005.
- 4 U razdoblju između 21. listopada 2015. i 22. veljače 2016., tužitelj je bio podvrgnut poreznoj inspekciji koja se odnosila na PDV i porez na dobit za razdoblje od 1. siječnja 2010. do 30. lipnja 2015., koja je zaključena izdavanjem rješenja o utvrđenju obveze 25. veljače 2016. i izvješća o poreznoj inspekciji od istog dana, u kojima su na njegov teret utvrđene porezne obveze koje se sastoje od dodatnog poreza na dobit (2 351 535 rumunjskih leua), dodatnog PDV-a (3 718 357 rumunjskih leua), kamata koje se odnose na dodatni porez na dobit (942 836 rumunjskih leua), naknade na zakašnjela plaćanja koje se odnose na dodatni porez na dobit (357 576 rumunjskih leua), kamata koje se odnose na dodatni PDV (1 560 395 rumunjskih leua) i zateznih kamata koje se odnose na dodatni PDV (551 459 rumunjskih leua).

- 5 Nakon što je tužitelj 7. ožujka 2016. podnio zahtjev, porezna tijela izvršila su 9. ožujka 2016. prijebaj iznosa od 3 527 305 rumunjskih leua uplaćenog tijekom preliminarne istrage, s obvezama koje su utvrdila tijela poreznog nadzora.
- 6 Tužitelj je 31. ožujka 2016. podnio upravni prigovor protiv rješenja o utvrđenju obveze i izvješća o poreznoj inspekciji; tijelo nadležno za odlučivanje o potonjem prigovoru naložilo je prekid postupka na temelju članaka 277. i 279. Zakonika o poreznom postupku u pogledu iznosa od 9 148 714 rumunjskih leua i odbijanje prigovora kao neosnovanog u pogledu iznosa od 289 424 rumunjskih leua.
- 7 Tužba koju je tužitelj podnio Curtei de Apel Craiova (Žalbeni sud u Craiovi, Rumunjska) protiv izvješća o inspekciji, rješenja o utvrđenju obveze i odluke o prigovoru, djelomično je prihvaćena u pogledu iznosa od 289 424 rumunjskih leua, dok je u preostalom dijelu odbijena. Ta je presuda pobijana žalbom koja je trenutačno u tijeku pred Înalta Curteom de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska).
- 8 Zahtjevom koji je 28. listopada 2016. podnesen DGAMC-u, tužitelj je zatražio isplatu kamata koje se odnose na iznos od 3 527 305 rumunjskih leua koji je plaćen tijekom preliminarne istrage i u pogledu kojeg je izvršen prijebaj u skladu s člankom 167. Zakonika o poreznom postupku. Taj je zahtjev odbijen kao neosnovan uz obrazloženje da je plaćeni iznos upotrijebljen kako bi se ispunile obveze utvrđene rješenjem o utvrđenju obveze od 25. veljače 2016.
- 9 Curtea de Apel Craiova (Žalbeni sud u Craiovi) proglasila je krivim tužitelja 8. prosinca 2017. u kaznenom postupku te mu je naložila solidarno plaćanje iznosa od 9 238 577 rumunjskih leua kao naknadu građanskopravne štete koja je prouzročena rumunjskoj državi, uključujući dodatne porezne obveze koje se, u skladu sa Zakonikom o poreznom postupku, duguju od trenutka njihova dospijeca do dana izvršenja plaćanja u cijelosti, pri čemu su utvrđena plaćanja koja je izvršio tužitelj i zadržana je privremena mjera osiguranja oduzimanjem zaliha robe do iznosa od 9 238 577 rumunjskih leua.
- 10 Usporedo sa sporom koji je trenutačno u tijeku pred Înalta Curteom de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) i s obzirom na to da su nadležna porezna tijela odbila zahtjev za isplatu kamata, tužitelj je 16. veljače 2017. podnio tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev, kojom zahtijeva da se nadležnom poreznom tijelu naloži isplata kamata u iznosu od 696 940 rumunjskih leua za plaćanja izvršena na privremenoj osnovi.

### **Glavni argumenti stranaka u glavnom postupku**

- 11 Tužitelj smatra da su porezna tijela utvrdila dodatne porezne obveze i za iznos plaćen tijekom preliminarne istrage iako je iznos bio na raspolaganju državi, a kazneni je sud izrekao osuđujuću presudu kojom je tužitelju naložio solidarno plaćanje cjelokupne štete prouzročene državi, unatoč tomu što je iznos koji je utvrđen na njegov teret već stavljen na raspolaganje na računu državnih tijela.

- 12 Društvo tužitelj zahtijeva isplatu kamata za iznose plaćene, za potrebe smanjenja kazne, kao pokriće za štetu nastalu počinjenjem kaznenog djela, za koju smatra da je jednaka onoj poreznoj.
- 13 Tužitelj smatra da plaćanje koje je izvršeno tijekom preliminarne istrage ne može dovesti samo do mogućnosti da se to plaćanje uzme u obzir u kaznenom postupku time da se smanji visina kazne za polovicu a da to ne proizvede učinke i u području oporezivanja. Budući da je riječ o istom PDV-u koji se duguje rumunjskoj državi i koji proizlazi iz istih materijalnih djela (porezne utaje koja se pripisuje društvu), taj je PDV u praksi naplaćen dvaput, zajedno s dodatnim obvezama koje su s time povezane.

### **Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 14 Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu) navodi da je sporna mogućnost vođenja dvaju različitih postupaka protiv tužitelja, upravnog i kaznenog, za ista materijalna djela porezne utaje, u situaciji u kojoj se plaćanje izvršeno tijekom kaznene istrage ne priznaje ni s poreznog ni s građanskog aspekta kaznenog postupka.
- 15 Stoga, iz rješenja o utvrđenju obveze od 25. veljače 2016. i izvješća o poreznoj inspekciji koje je doneseno istog dana, proizlazi da su dodatne obveze koje se odnose na dodatni PDV izračunane od datuma dospijeca, 25. listopada 2010., do 25. siječnja 2016., uključujući i razdoblje od prosinca 2014. do rujna 2015. u kojem je tužitelj izvršio plaćanje iznosa od 3 527 305 rumunjskih leua, koji je bio na raspolaganju državnim tijelima tijekom cijelog tog razdoblja.
- 16 Međutim, tužitelj je izričito naveo da je navedeno plaćanje izvršeno s ciljem smanjenja kazne i s ciljem zaustavljanja tijeka kamata i zateznih kamata, aspekt koji porezna tijela, međutim, nisu uzela u obzir u okviru provedene porezne inspekcije, pri čemu su na njegov teret utvrđene kamate i zatezne kamate i za razdoblje u kojem je tužitelj unaprijed uplatio iznos koji je predstavljao dodatni PDV.
- 17 U situaciji u kojoj je porezna inspekcija u cijelosti obuhvatila razdoblje u kojem se provodila kaznena istraga, u glavnom je postupku relevantno preklapanje razdoblja koja su predmet tih dvaju postupaka, odnosno razdoblje od 1. studenoga 2011. do 21. rujna 2012., s obzirom na to da je tužitelj zahtijevao samo isplatu kamata koje se odnose na prekomjerno plaćeni PDV za to razdoblje.
- 18 U svakom od dvaju postupaka, kaznenom i poreznom, utvrđena je šteta zbog utaje plaćanja PDV-a u državni proračun, koja se temelji na istim materijalnim djelima koje je izvršio tužitelj: šteta nastala počinjenjem kaznenog djela u iznosu od 3 527 305 rumunjskih leua i porezna šteta u iznosu od 3 718 357 rumunjskih leua (dodatni PDV kojem se dodaju sporedne obveze).

- 19 Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje o eventualnoj prekomjernosti tih sankcija koje se primjenjuju na poreznog obveznika s dvostrukog gledišta, kaznenog i poreznog, i u tom kontekstu podsjeća na prethodno navedenu sudsku praksu Suda i Europskog suda za ljudska prava, u skladu s kojom nacionalna odredba kojom se dopušta kumuliranje postupaka i sankcija treba ispuniti niz uvjeta kako bi bila dopuštena.
- 20 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ako se smatra da se iznos duguje već od razdoblja u kojem je pokrenuta kaznena istraga, u porezne upravne akte koji su doneseni u okviru porezne inspekcije nisu se trebale uključiti sporedne obveze koje se odnose na taj iznos jer je taj potonji iznos bio na raspolaganju tuženim institucijama, dok bi tužitelj, u slučaju ako se smatra da se iznos duguje od trenutka donošenja poreznih upravnih akta u okviru poreznog nadzora, imao pravo na kamate i zatezne kamate koje se odnose na razdoblje od prosinca 2014. do rujna 2015., u kojem je iznos bio na raspolaganju državnim tijelima, s obzirom na to da je naplaćen u nedostatku temelja poreznog potraživanja ili pravomoćne presude.

RADNI DOKUMENT