

**C-81/20. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. február 12.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Tribunalul București (Románia)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2019. december 19.

**Felperes:**

SC Mitliv Exim SRL

**Alperesek:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Az alapeljárás tárgya**

Kereset, amellyel az SC Mitliv Exim SRL azt kéri, hogy a Tribunalului București (bukaresti törvényszék, Románia) kötelezze az alperes Agenția Națională de Administrare Fiscală (nemzeti adóhatóság, Románia; a továbbiakban: ANAF) és Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (kiemelt adózók főigazgatósága, Románia; DGAMC) a felperes által állítólagosan jogalap nélkül megfizetett összegek után járó kamatok megfizetésére.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az EUMSZ 267. cikkén alapuló kérelem, amelynek tárgyát a 2006/112/EK irányelv 2. és 173. cikkének, az EUMSZ 325. cikknek, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája 50. cikkének értelmezése képezi.

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1) Ellentétes-e alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények vonatkozásában a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 20[0]6. november 28-i 2006/112 tanácsi irányelv 2. és 273. cikkének, az Európai Unió Alapjogi Chartája 50. cikkének és az EUMSZ 325. cikknek a rendelkezéseivel az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi szankciós intézkedések elfogadását/végrehajtását az adóalanynak minősülő jogi személlyel szemben mind a közigazgatási eljárásban, mind pedig a büntetőeljárásban, amely eljárások az ezen jogi személlyel szemben ugyanazon, adóelkerülésnek minősülő konkrét cselekmények miatt párhuzamosan folynak, abban az esetben, ha az uniós bíróság által az ítélezési gyakorlatában meghatározott szempontok szerint a közigazgatási eljárásban a szankciónak büntetőjogi jellege is van, és e halmozott helyzetek összessége milyen mértékben jelent túlzott terhet a szóban forgó adóalany számára?

2) Az 1) kérdésre adott válasz tükrében úgy kell-e értelmezni az uniós jogot, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az állam számára, hogy saját adóhatóságai révén ugyanezen, adóelkerülésnek minősülő anyagi jogi tények vonatkozásában a közigazgatási eljárás keretében ne vegye figyelembe a bűncselekménnyel okozott kár megtérítése jogcímén már megfizetett összeget, amely egyidejűleg az adókárt fedező összegnek is minősül, oly módon, hogy az egy meghatározott időszakra nem áll rendelkezésre, később pedig az adóalany terhére a közigazgatási eljárás keretében később a már kiegyenlített tartozáshoz kapcsolódóan járulékos adókötelezettségeket is megállapítson?

## **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és a hivatkozott ítélezési gyakorlat**

EUMSZ 325. cikk

Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikke

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdése és 273. cikke

A Bíróság 2018. március 20-i Menci ítélete (C-524/15), 44–63. pont; a Bíróság 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélete (C-617/10), 25–27. és 37. pont; a Bíróság 2012. június 5-i Bonda ítélete (C-489/10), 37–44. pont; a Bíróság 2011. szeptember 6-i Lady & Kid és társai ítélete (C-398/09), 17. pont; a Bíróság 2013. április 18-i Irimie ítélete (C-565/11), 26. és 27. pont

Az Emberi Jogok Európai Bírósága 2016. november 15-i A és B kontra Norvégia ítéletének 130. pontja, amelyben az Emberi Jogok Európai Bírósága megállapította, hogy bizonyítani kell azt, hogy a két eljárást (közigazgatási eljárás és büntetőeljárás), oly módon kapcsolták össze egymással, hogy azok egységes egésznek alkotnak, és ennek nem csak azt kell jelentenie, hogy a követett céloknak

és az e célok megvalósításához alkalmazott eszközöknek lényegében ki kell kiegészíteniük egymást és egymáshoz időben kell kapcsolódniuk, hanem a szóban forgó magatartás jogi megítélése lehetséges jogkövetkezményeinek is arányosaknak és az egyén számára kiszámíthatóknak kell lenniük.

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (az adóelkerülés megelőzéséről és az ellene való küzdelemről szóló 241/2005. sz. törvény; a továbbiakban: 241/2005. sz. törvény) 9. cikke (1) bekezdésének c) pontja, amelynek értelmében az adókötelezettségek teljesítésének elkerülése céljából nem valós ügyleteken alapuló költségeknek a könyvelésben és más számviteli jellegű dokumentumokban történő rögzítése vagy más, nem valós ügyletek nyilvántartásba vétele adóelkerülésnek minősül, amely kettőtől nyolc évig terjedő szabadságvesztéssel és egyes jogok gyakorlásától való eltiltással büntetendő, valamint a 10. cikk (1) bekezdése, amelynek értelmében a törvény által az elkövetett cselekmények tekintetében előírt büntetési tétel határai a felére csökkennek, ha a vádlott a magánfél követelésének a nyomozás során vagy a büntetőeljárás keretében az első tárgyalásig teljes egészében eleget tesz.

A többször módosított és kiegészített legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvről szóló 207/2015. sz. törvény)

- a 168. cikk (1) és (2) bekezdése, amely akként rendelkezik, hogy az adóalany kérelmére vissza kell fizetni minden, jogalap nélkül megfizetett összeget;
- a 178. cikk, amely akként rendelkezik, hogy a beszámítás révén megszünt adókövetelések esetén a kamatokat és – adott esetben – a késedelmi pótlékot a 167. cikk (4) bekezdésében meghatározott napig kell felszámítani;
- a 182. cikk, amely akként rendelkezik, hogy az állami költségvetésből visszafizetendő vagy visszatérítendő összegek után az adóalanyt kamat illeti meg a visszafizetési kötelezettség teljesítéséig terjedő időszakra vonatkozóan, és hogy az adóalanyt valamely adóigazgatási aktus megsemmisítéséből eredő adókövetelése esetén az adótartozás teljesítésének napjától az adóigazgatási aktus megsemmisítéséből eredő követelésének visszafizetése vagy beszámítása napjáig terjedő időszakra kamat illeti meg; nem jár kamat, ha az adóalany a károk megtérítését kérte a Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (a közigazgatási jogvitáról szóló 554/2004. sz. törvény) 18. cikkében meghatározott feltételek mellett, és a Codul de procedură fiscală (adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv) 107. cikkének (5) bekezdésében meghatározott esetben;
- a 277. cikk (1) bekezdésének a) pontja, amely a közigazgatási panasz eljárás felfüggesztéséről rendelkezik arra az esetre, ha az ellenőrzési tevékenységet végző szerv a bírósághoz fordult olyan bűncselekményre utaló jelek miatt, amely

bűncselekmény elkövetésének megállapítása kihatna a közigazgatási eljárás eredményére;

– a 352. és 353. cikk, amelynek értelmében a 2016. január 1. előtt indult közigazgatási eljárásokra továbbra is a korábbi szabályozást kell alkalmazni.

„A beszedett összegeknek az okozott és Legea nr. 241/2005 [241/2005. sz. törvény] 10. cikke értelmében megtérített kárnak megfelelő egyenlege” címet viselő 50.86.09-es számlára beérkezett összegeknek a megfelelő költségvetési bevételi számlákon történő elosztására vagy az e számlákra történő visszafizetésére irányuló eljárás jóváhagyásáról szóló ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (a nemzeti adóhatóság elnökének 2047/2016. sz. rendelete) (a továbbiakban: 2047/2016. sz. rendelet)

### **A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása**

- 1 A felperes vonatkozásában héacsalás bűncselekményének elkövetése miatt előzetes nyomozást folytattak a Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (szervezett bűnözés és terrorizmus elleni nyomozó igazgatóság, craiovai területi szolgálat, Románia; a továbbiakban: DIICOT) által vizsgált dosszié keretében.
- 2 Az ügyész az előzetes nyomozásnak a 241/2005. sz. törvény 9. cikke (1) bekezdése c) pontja szerinti bűncselekmény elkövetése miatt történő megindítását követően elrendelte, hogy a DIICOT nyomozói végezzenek műszaki és tudományos bizonyításfelvételt, valamint hogy készüljön számviteli szakvélemény; összesen 9 238 577 román lej (a továbbiakban: RON) összegű adófizetési kötelezettséget, ebből az SC MITLIV EXIM SRL terhére a 2011. november 1. és 2012. szeptember 21. közötti időszak vonatkozásában 3 527 305 RON összegű adófizetési kötelezettséget állapítottak meg amiatt, hogy az SC MITLIV EXIM SRL nem volt jogosult levonni az értékesítő társaságnak egy ciprusi társaságtól megvásárolt termékei beszerzéséhez kapcsolódó héát.
- 3 A felperes – azt követően, hogy az ANAF 2014. október 28-án magánfélként lépett fel az állami költségvetésben okozott kárnak minősülő ezen összegek tekintetében – a célból, hogy a 241/2005. sz. törvény 10. cikkének (1) bekezdésében szereplő rendelkezések szerinti kedvezményt igénybe vehesse, 2014. december 12. és 2015. szeptember 29. között öt fizetési megbízás révén megfizette azt a 3 527 305 RON összeget, amelyet a DIICOT által vizsgált dossziében ideiglenesen a terhére róttak.
- 4 2015. október 21. és 2016. február 22. között a felperesnél a 2010. január 1. és 2015. június 30. közötti időszak vonatkozásában héa és jövedelemadó tárgyában adóellenőrzést végeztek, amely egy adómegállapítási határozatnak 2016. február 25-én történő meghozatalával és egy adóellenőrzési jegyzőkönyvnek ugyanezen a napon történő felvételével zárult; a szóban forgó határozatban és jegyzőkönyvben a felperes terhére adókötelezettséget, ezen belül pedig jövedelemadó-különbözetet

(2 351 535 RON), héakülönbözetet (3 718 357 RON), jövedelemadó-különbözet után járó kamatot (942 836 RON), jövedelemadó-különbözet után járó késedelmi pótlékot (357 576 RON), héakülönbözet után járó kamatot (1 560 395 RON) és héakülönbözet után járó késedelmi pótlékot (551 459 RON) állapítottak meg.

- 5 Az adóhatóság a felperes 2016. március 7-i kérelmét követően 2016. március 9-én intézkedtek az előzetes nyomozás során megfizetett 3 527 305 RON összegnek az adóellenőrzési szervek által megállapított kötelezettségekkel történő kompenzációja iránt.
- 6 2016. március 31-én a felperes közigazgatási panaszt nyújtott be az adómegállapítási határozattal és az adóellenőrzési jegyzőkönyvvel szemben; a panasz elbírálására hatáskörrel rendelkező szerv az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv 277. és 279. cikke alapján 9 148 714 RON összeg vonatkozásában az eljárást felfüggesztette, míg 289 424 RON összeg vonatkozásában a panaszt mint megalapozatlant elutasította.
- 7 A Curtea de Apel Craiova (craiovai ítélőtábla, Románia) részben, 289 424 RON összeg vonatkozásában helyt adott a felperes által az ellenőrzési jegyzőkönyv, az adómegállapítási határozat és a panasz tárgyában hozott határozat ellen előterjesztett keresetnek, a fennmaradó részében pedig elutasította azt. Ezen ítélet ellen a felperes jogorvoslati kérelmet terjesztett elő, amelynek elbírálása jelenleg folyamatban van az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélőszék, Románia) előtt.
- 8 A felperes a DGAMC-hoz 2016. október 28-án benyújtott kérelmében kérte az előzetes nyomozás során megfizetett, és az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyv 167. cikkével összhangban beszámított 3 527 305 RON összeg után járó kamatok megfizetését. A DGAMC e kérelmet mint megalapozatlant azzal az indokolással utasította el, hogy a megfizetett összeget a 2016. február 25-i adómegállapítási határozatban rögzített kötelezettségek teljesítésére használták fel.
- 9 2017. december 8-án a Curtea de Apel Craiova (craiovai ítélőtábla) a felperest büntetőügyben elítélte, és a román államnak okozott polgári jogi károk megtérítése jogcímén 9 238 577 RON összegnek és járulékos adóterheknek – az adóeljárásra vonatkozó törvénykönyvvel összhangban az esedékesség időpontjától a teljes összeg megfizetésének napjáig terjedő időszakra vonatkozóan történő – egyetemleges megfizetésére kötelezte, a felperes által teljesített kifizetések megállapításával és azzal, hogy az árukészlet ideiglenes zár alá vételét a 9 238 577 RON összeg megfizetéséig fenntartotta.
- 10 2017. február 16-án a felperes – az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélőszék) előtt jelenleg folyamatban lévő jogvitával párhuzamosan és a kamatfizetési kérelemnek a hatáskörrel rendelkező adóhatóság általi elutasítására tekintettel – keresetet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé, amelyben azt kérte, hogy e bíróság kötelezze a hatáskörrel rendelkező

adóhatóságot az ideiglenesen teljesített kifizetések után járó kamatok 696 940 RON összegben történő megfizetésére.

### **Az alapeljárás feleinek főbb érvei**

- 11 A felperes előadja, hogy az adóhatóságok az előzetes nyomozás során megfizetett összeg vonatkozásában is megállapítottak járulékos adókötelezettségeket, noha ez az összeg az állam rendelkezésére állt, és a büntetőbíróság olyan büntetőítéletet hozott, amellyel őt az államnak okozott teljes kár egyetemleges megfizetésére kötelezte, noha a terhére megállapított összeget már befizette az állami hatóságok számlájára.
- 12 A felperes társaság a bűncselekménnyel okozott, álláspontja szerint az adókérral egyező kár fedezése érdekében a büntetés mérséklése céljából megfizetett összegek után járó kamatok megfizetését követeli.
- 13 A felperes úgy véli, hogy az előzetes nyomozás során teljesített kifizetés nem pusztán a büntetőeljárásban vehető figyelembe a büntetési tételhatárok felére való csökkentésével, annak adózási szempontból is joghatásokat kell kiváltania. Mivel a román állam részére megfizetendő, ugyanazokból (a társaság terhére rótt adóelkerülésnek minősülő) anyagi jogi tényekből eredő ugyanazon összegről van szó, a szóban forgó héát a járulékos terhekkel együtt gyakorlatilag kétszer szedték be.

### **Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása**

- 14 A Tribunalul București (bukaresti törvényszék) rámutat arra, hogy az képezi vita tárgyát, hogy a felperessel szemben ugyanazon, adóelkerülésnek minősülő anyagi jogi tények miatt folytatható-e két külön eljárás – egy közigazgatási eljárás és egy büntetőeljárás – abban az esetben, ha a bűnügyi nyomozás során teljesített kifizetést sem adózási szempontból, sem polgári jogi igény büntetőeljárásban történő teljesítéseként nem ismerik el.
- 15 Ezért a 2016. február 25-i adómegállapítási határozatból és az ugyanezen a napon felvett adóellenőrzési jegyzőkönyvből is az következik, hogy a héakülönbözethez kapcsolódó járulékos kötelezettségeket a lejárati napjától, vagyis 2010. október 25-től a 2016. január 25-ig terjedő időszakra állapították meg, vagyis arra, a 2014. december és 2015. szeptember közötti időszakra is, amelyben a felperes kifizette a 3 527 305 RON összeget, amely ezen egész időszakban az állami hatóságok rendelkezésére állt.
- 16 Márpedig a felperes kifejezetten rámutatott arra, hogy a fent említett kifizetést a büntetés mérséklése, illetve a kamatok és késedelmi pótlék esedékessé válásának félbeszakítása céljából teljesítette, amit azonban az adóhatóságok nem vettek figyelembe a lefolytatott adóellenőrzés alkalmával, mivel a héakülönbözethez

minősülő összeg általa történő előzetes megfizetésének időszaka vonatkozásában is kamatokat és késedelmi kamatokat állapítottak meg terhére.

- 17 Mivel az adóellenőrzés a bűnügyi nyomozás időszakát teljes mértékben lefedte, az alapügyben relevanciával bír a két eljárás tárgyát képező időszakok átfedése, vagyis a 2011. november 1. és 2012. szeptember 21. közötti időszak, mivel a felperes a jogalap nélkül megfizetett hea után járó kamatok megfizetését kizárólag ezen időszakra vonatkozóan kérte.
- 18 A felperes által elkövetett ugyanazon anyagi jogi tények alapján mindkét eljárásban, a büntetőeljárásban és az adóigazgatási eljárásban is, a héának az állami költségvetésbe történő megfizetésének elkerülésével történő károkozást – 3 527 305 RON összegű, bűncselekménnyel okozott kárt és 3 718 357 RON összegű adókárt (héakülönbözetet, valamint járulékos terheket) – állapítottak meg.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy esetlegesen nem túlzottak-e ezek, az adóalannyal szemben kétszeresen – büntetőjogi és adózási szempontból – alkalmazott szankciók, és ezzel összefüggésben a Bíróságnak és az Emberi Jogok Európai Bíróságának a fentiekben említett azon ítélezési gyakorlatára emlékeztet, amelynek értelmében az eljárások és szankciók halmozását lehetővé tévő nemzeti szabályozásnak több feltételt is kell teljesítenie ahhoz, hogy az elfogadható legyen.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy amennyiben úgy kell tekinteni, hogy az összeg már a bűnügyi nyomozás megindításának időszakától kezdve esedékessé vált, az adóellenőrzés alkalmával meghozott adóigazgatási aktusok nem tartalmazhatták volna az ezen összeghez kapcsolódó járulékos kötelezettségeket, mivel ez az összeg az alperes intézmények rendelkezésére állt, amennyiben viszont úgy kell tekinteni, hogy ez az összeg az adóellenőrzés alkalmával meghozott adóigazgatási aktusok meghozatalának időpontjától vált esedékessé, a felperest a 2014. december és 2015. szeptember közötti időszakra vonatkozóan megillették volna a kamatok és a késedelmi pótlékok, mivel az összeg ezen időszakban az állami szervek rendelkezésére állt, tekintettel arra, hogy azt adótartozás vagy jogerős ítélet jogcíme nélkül szedték be.