

**Byla C-81/20**

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį**

**Gavimo data:**

2020 m. vasario 12 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Tribunalul București* (Rumunija)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. gruodžio 19 d.

**Pareiškėja:**

*SC Mitliv Exim SRL*

**Atsakovai:**

*Agenția Națională de Administrare Fiscală*

*Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili*

---

**Pagrindinės bylos dalykas**

Skundas, kuriuo bendrovė *SC Mitliv Exim SRL* prašo *Tribunalului București* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) priteisti iš atsakovų *Agenția Națională de Administrare Fiscală* (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra, toliau – ANAF) ir *Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Didžiųjų mokesčių mokėtojų generalinis direktoratas, toliau – DGAMC) palūkanas nuo pareiškėjos sumokėtų sumų, kurios tariamai neturėjo būti sumokėtos.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Pagal SESV 267 straipsnį prašoma išaiškinti Direktyvos 2006/112/EB 2 ir 273 straipsnius, SESV 325 straipsnį ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnį.

## Prejudiciniai klausimai

1. Ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio ir 273 straipsnio, Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnio ir SESV 325 straipsnio nuostatas, susijusias su pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybėmis, yra draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, koks aptariamam pagrindinėje byloje, pagal kuriuos leidžiama priimti ir (arba) taikyti sankcijas mokesčių mokėtojui juridiniam asmeniui, kuriam dėl tos pačios materialiosios sudėties mokesčių vengimo veikos lygiagrečiai iškelta tiek administracinė byla, tiek baudžiamoji byla, tokioje situacijoje, kai, vadovaujantis Europos Sąjungos teismo jurisprudencijoje nustatytais kriterijais, vykstant administraciniam procesui skirta sankcija gali būti kvalifikuojama ir kaip baudžiamoji pobūdžio sankcija, ir kokia apimtimi visos šios vienu metu susiklosčiusios situacijos tampa per didelę našta aptariamam mokesčių mokėtojui?

2. Ar, atsižvelgiant į atsakymą į pirmą klausimą, Europos Sąjungos teisės aktus reikia aiškinti taip, kad jais yra draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kuri valstybei, veikiančiai per savo mokesčių administratorių, yra leidžiama, vykstant administraciniam procesui, nagrinėjant tos pačios materialiosios sudėties veiką – mokesčių vengimą – neatsižvelgti į sumą, kuri jau buvo sumokėta atlyginant dėl nusikalstamos veikos padarytą žalą, kuria tuo pačiu metu atlyginta mokesstinė žala, ir dėl tos priežasties tam tikrą nustatytą laikotarpį neleisti disponuoti ta suma, o vėliau, vykstant administraciniam procesui, nustatyti mokesčių mokėtojui ir papildomas mokesčines prievoles, susijusias su jau gražinta skola?

## Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija

SESV 325 straipsnis.

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 50 straipsnis

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis

Teisingumo Teismo 2018 m. kovo 20 d. Sprendimo *Menci* (C-524/15) 44–63 punktai; Teisingumo Teismo 2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson* (C-617/10) 25–27 ir 37 punktai; Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 5 d. Sprendimo *Bonda* (C-489/10) 37–44 punktai; Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Lady & Kid ir kt.* (C-398/09) 28 punktas ir Teisingumo Teismo 2013 m. balandžio 18 d. Sprendimo *Irimie* (C-565/11) 26 ir 27 punktai

Europos Žmogaus Teisių Teismo 2016 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *A ir B prieš Norvegiją* 130 punktas, kuriame nurodoma, kad reikia įrodyti, jog dvigubas procesas (administracinis ir baudžiamasis) buvo susiję ir sudarėdarnią visumą, ir nuspręsta, kad tai reiškia ne tik tai, kad siekiami tikslai ir tiems tikslams

įgyvendinti naudojamos priemonės iš esmės turi vieni kitus papildyti ir būti susieti laiko atžvilgiu, bet ir tai, kad galimos aptariamam elgesiui taikytino teisinio vertinimo priemonių pasekmės turi būti proporcingos ir prognozuojamos asmeniui.

### **Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos**

*Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale* (Įstatymas Nr. 241/2005 dėl kovos su mokesčių vengimu ir jo prevencijos) 9 straipsnio 1 dalies c punktas, pagal kurį mokesčių vengimu, t. y. nusikalstama veika, už kurią baudžiama laisvės atėmimu 2–8 metams ir teisės naudotis tam tikromis teisėmis atėmimu, yra pripažįstamas realiais sandoriais nepagrįstų išlaidų įtraukimas į apskaitos sistemą ar kitus buhalterinius dokumentus, ar kitų fiktyvių buhalterinių operacijų įregistravimas, jeigu tai buvo padaryta siekiant išvengti mokesčių prievolių vykdymo, ir 10 straipsnio 1 dalis, pagal kurią nusikalstamos veikos – mokesčių vengimo – atveju įstatymuose nustatyta bausmė sumažinama perpus, jeigu per ikiteisminį tyrimą arba, vykstant teisminiam procesui, iki pirmojo teismo posėdžio kaltinamasis įvykdo visus civilinio ieškovo reikalavimus.

*Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (Įstatymas Nr. 207/2015, kuriuo nustatomas Mokestinių ginčų teisenos kodeksas) ir paskesni pakeitimai bei papildymai:

- 168 straipsnio 1 ir 2 dalys, kuriose numatyta, kad bet kokia nepagrįstai sumokėta suma yra gražinama mokesčių mokėtojui pateikus prašymą;
- 178 straipsnis, kuriame yra numatyta, kad tuo atveju, kai mokesčių skolos padengiamos atliekant įskaitymą, galimai mokėtinos palūkanos ir delspinigiai, jeigu jie mokėtini, yra apskaičiuojami iki 167 straipsnio 4 dalyje numatytos datos;
- 182 straipsnis, kuriame numatyta, kad, kai sumos turi būti gražinamos iš valstybės biudžeto, mokesčių mokėtojas turi teisę gauti palūkanas, kol įvykdoma gražinimo prievolė, ir kad tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo reikalavimai yra grindžiami mokesčio administracinio akto panaikinimu, mokesčių mokėtojas įgyja teisę į palūkanas nuo dienos, kai įvykdė mokesčio reikalavimą, iki dienos, kai dėl mokesčių administravimo akto panaikinimo susidaręs mokesčių mokėtojo kreditas buvo sugrąžintas arba įskaitytas; tokios palūkanos neskaičiuojamos tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas paprašo atlyginti žalą *Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ* (Administracinės teisenos įstatymas Nr. 554/2004) 18 straipsnyje nustatytomis sąlygomis ir *Codul de procedură fiscală* (Mokestinių ginčų teisenos kodeksas) 107 straipsnio 5 dalyje numatytu atveju;
- 277 straipsnio 1 dalies a punktas, kuriame numatyta galimybė administracine tvarka sustabdyti skundo nagrinėjimą, kai patikrinimą atlikusi įstaiga kreipiasi į teisėsaugos organus dėl nusikalstamos veikos požymių, kurių nustatymas darytų poveikį sprendimo administracinėje byloje priėmimui;

– 352 ir 353 straipsniai, pagal kuriuos iki 2016 m. sausio 1 d. pradėtoms administracinėms procedūroms yra taikomi anksčiau galioję teisės aktai;

*Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016* (Nacionalinės mokesčių administravimo agentūros pirmininko nutartis Nr. 2047/2016 dėl procedūros, pagal kurią lėšos paskirstomos arba gražinamos pagal biudžeto įplaukų eilutes, būtent tas, kurios atitinka įplaukas, inkasuojant priskiriamas eilutei 50.86.09 „Inkasuotų sumų likutis, sudarantis pagal *Legea nr. 241/2005* 10 straipsnį padarytą ir atlygintą žalą“, patvirtinimo, toliau – *Ordinul nr. 2047/2016*).

### **Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas**

- 1 *Directia de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova* (Organizuoto nusikalstamumo ir terorizmo tyrimų direktorato Krajovos teritorinė tarnyba, toliau – DIICOT) nagrinėjamoje byloje pradėtas ikiteisminis tyrimas dėl pareiškėjos nusikalstamos veikos – PVM sukčiavimo.
- 2 Pradėjus ikiteisminį tyrimą dėl nusikalstamos veikos, numatytos *Legea nr. 241/2005* 9 straipsnio 1 dalies c punkte, prokuratūra nurodė atlikti techninius-mokslinius tyrimus, kuriuos vykdo DIICOT inspektoriai, ir buhalterijos ekspertizę, po kurių buvo nustatyta bendra mokesčių prievolių suma, lygi 9 238 577 Rumunijos lėjų (RON), iš kurių 3 527 305 RON sudarė SC MITLIV EXIM SRL už laikotarpį nuo 2011 m. lapkričio 1 d. iki 2012 m. rugsėjo 21 d. mokėtina suma, susidariusi nesuteikus jai teisės į PVM atskaitą už prekes, įsigytas iš tiekėjos – bendrovės, kuri savo ruožtu jas buvo įsigijusi iš vienos Kipro bendrovės.
- 3 Po to, kai 2014 m. spalio 28 d. ANAF pareiškė civilinį ieškinį dėl šių sumų, kurias sudarė valstybės biudžetui padaryta žala, pareiškėja nuo 2014 m. gruodžio 12 d. iki 2015 m. rugsėjo 29 d. penkiais mokėjimo nurodymais sumokėjo 3 527 305 RON sumą, kuri buvo laikinai nustatyta kaip jos mokėtina DIICOT tirtoje byloje, kad galėtų pasinaudoti *Legea nr. 241/2005* 10 straipsnio 1 dalies nuostatomis.
- 4 Per laikotarpį nuo 2015 m. spalio 21 d. iki 2016 m. vasario 22 d. buvo atliktas pareiškėjos mokesčių patikrinimas, kurio metu tikrintas PVM ir pajamų mokesčiai nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2015 m. birželio 30 d., ir kurį užbaigus 2016 m. vasario 25 d. buvo parengtas pranešimas apie mokesčio perskaičiavimą; tą pačią dieną buvo parengta ir mokesčio patikrinimo ataskaita, kurioje buvo nustatytos pareiškėjos vykdytinos mokesčių prievolės: papildomai priskaičiuotas pajamų mokeskis (2 351 535 RON), PVM (3 718 357 RON), palūkanos nuo papildomo pajamų mokesčio (357 576 RON), palūkanos nuo papildomo PVM (1 560 395 RON) ir delpinigiaai nuo papildomo PVM (551 459 RON).

- 5 2016 m. kovo 7 d. pareiškėjai pateikus prašymą, 2016 m. kovo 9 d. mokesčių administratorius įskaitė ikiteisminio tyrimo metu sumokėtą 3 527 305 RON sumą per mokestinį patikrinimą nustatytoms prievolėms įvykdyti.
- 6 2016 m. kovo 31 d. pareiškėja padavė administracinį skundą dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą ir mokestinio patikrinimo ataskaitos; įstaiga, kompetentinga priimti sprendimą dėl administracinio skundo, nusprendė skundo dėl 9 148 714 RON sumos nagrinėjimą sustabdyti pagal *Codul de procedură fiscală* 277 ir 279 straipsnius, o skundą dėl 289 424 RON sumos atmesti kaip nepagrįstą.
- 7 Pareiškėjos *Curtea de Apel Craiova* (Krajojvos apeliacinis teismas, Rumunija) pareikštas ieškinys dėl patikrinimo ataskaitos, pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą ir sprendimo dėl skundo buvo iš dalies patenkintas dėl 289 424 RON sumos, bet likusi jo dalis buvo atmesta. Skundą dėl šio sprendimo šiuo metu nagrinėja *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis Kasacinis ir Teisingumo Teismas, Rumunija).
- 8 Prašyme, kurį 2016 m. spalio 28 d. pateikė DGAMC, pareiškėja prašė skaičiuoti palūkanas nuo 3 527 305 RON sumos, kuri buvo sumokėta ikiteisminio tyrimo metu ir įskaityta pagal *Codul de procedură fiscală* 167 straipsnį. Šis prašymas buvo atmestas kaip nepagrįstas, motyvuojant tuo, kad sumokėta suma buvo panaudota 2016 m. vasario 25 d. pranešime apie mokesčių perskaičiavimą nustatytoms mokestinėms prievolėms įvykdyti.
- 9 2017 m. gruodžio 8 d., po to, kai buvo nustatyti pareiškėjos atlikti mokėjimai ir pratęstas 9 238 577 RON vertės prekių atsargų areštas, *Curtea de Apel Craiova* nubaudė pareiškėją pagal baudžiamosios teisės nuostatas ir nurodė jai solidariai sumokėti Rumunijos valstybei 9 238 577 RON žalos atlyginimą pagal civilinį ieškinį bei įvykdyti pagal *Codul de procedură fiscală* (Mokestinių ginčų teisenos kodeksas) nustatytas papildomas mokestines prievoles, vykdytinas nuo jų įvykdymo termino pabaigos iki visos sumos sumokėjimo datos.
- 10 Šiuo metu ginčą nagrinėjant *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis Kasacinis ir Teisingumo Teismas), atsižvelgdama į tai, kad kompetentingos mokesčių institucijos atmetė prašymą mokėti palūkanas, pareiškėja 2017 m. vasario 16 d. pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuriame paprašė nurodyti kompetentingai mokesčių institucijai sumokėti jai 696 940 RON palūkanų už jos atliktus laikinus mokėjimus.

### **Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 11 Pareiškėja teigia, kad mokesčių institucijos taip pat nustatė papildomas mokestines prievoles, susijusias su ikiteisminio tyrimo metu sumokėta suma, nors ta suma disponavo valstybė, o baudžiamųjų bylų teismas priėmė apkaltinamąjį nuosprendį, kuriame nurodė pareiškėjai solidariai sumokėti visą valstybei

padarytos žalos sumą, nors pareiškėjos mokėtina suma jau buvo pervesta į valstybės institucijų sąskaitą.

- 12 Bendrovė pareiškėja prašo, kad jai būtų sumokėtos palūkanos nuo sumų, kurias, siekdama bausmės sumažinimo, ji buvo sumokėjusi atlygindama žalą, padarytą dėl nusikalstamos veikos, kuri, jos nuomone, sutampa su mokestiniu nusikaltimu.
- 13 Ji mano, kad vykstant ikiteisminiam tyrimui atliktas mokėjimas negali būti laikomas tikrai suteikiančiu galimybę tikėtis, kad, atsižvelgiant į jį, baudžiamojoje byloje bus perpus sumažinta bausmė, nesukeliant pasekmių ir mokesčių sričiai. Kadangi turimas omenyje tas pats Rumunijos valstybei mokėtinas PVM, įsiskolintas dėl tos pačios materialiosios sudėties nusikalstamos veikos (mokesčių vengimo, kuriuo kaltinama bendrovė), šis PVM praktiškai buvo surinktas du kartus, o kartu buvo nustatytos atitinkamos papildomos prievolės.

### **Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 14 *Tribunalul București* pažymi, kad yra svarstoma galimybė pareiškėjai iškelti dvi atskiras bylas – administracinę ir baudžiamąją – dėl tos pačios materialiosios sudėties veikos – mokesčių vengimo, tokiomis aplinkybėmis, kai vykdamas tyrimą baudžiamojoje byloje atliktas mokėjimas nėra pripažintas nei mokestiniu aspektu, nei pagal baudžiamajame procese taikomas civilinės teisės normas.
- 15 Vis dėlto iš 2016 m. vasario 25 d. pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą ir tos pačios dienos mokestinio patikrinimo ataskaitos matyti, kad su papildomai priskaičiuotų PVM susijusios papildomos prievolės buvo apskaičiuotos už laikotarpį nuo mokėjimo termino pabaigos dienos, 2010 m. spalio 25 d., iki 2016 m. sausio 25 d., įtraukiant ir 2014 m. gruodžio mėn. – 2015 m. rugsėjo mėn. laikotarpį, per kurį pareiškėja sumokėjo 3 527 305 RON sumą, kuria valstybės institucijos disponavo visą tą laikotarpį.
- 16 Vis dėlto pareiškėja specialiai nurodė, kad pirmiau minėtas mokėjimas buvo atliktas tiek siekiant bausmės sumažinimo, tiek siekiant nutraukti palūkanų ir delspinigių skaičiavimą, bet, vykdydamos mokestinį patikrinimą, mokesčių institucijos vis dėlto neatsižvelgė į šį aspektą ir nustatė, kad ji turi sumokėti palūkanas bei delspinigius ir už tą laikotarpį, per kurį iš anksto sumokėjo papildomai priskaičiuoto PVM sumą.
- 17 Turint omenyje, kad mokestinio patikrinimo metu buvo aprėptas visas laikotarpis, kai vykdytas tyrimas baudžiamojoje byloje, nagrinėjant pagrindinį ginčą svarbu pažymėti, kad abiejose bylose nagrinėjami laikotarpiai iš dalies sutampa, t. y. jos abi apima laikotarpį nuo 2011 m. lapkričio 1 d. iki 2012 m. rugsėjo 21 d., nes pareiškėja paprašė, kad jai būtų sumokėtos palūkanos tik nuo PVM, nepagrįstai sumokėto už tą laikotarpį.
- 18 Abiejose bylose – tiek baudžiamojoje, tiek mokestinėje – buvo nustatyta žala, padaryta vengiant sumokėti PVM į valstybės biudžetą ir grindžiama pareiškėjos

padaryta tos pačios materialiosios sudėties nusikalstama veika: dėl nusikalstamos veikos padaryta 3 527 305 RON žala ir 3 718 357 RON mokestinė žala (papildomai priskaičiuotas PVM su papildomomis prievolėmis).

- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, problemų kyla dėl to, kad kai kurios taikomos dvejopos – baudžiamosios ir mokestinės – sankcijos gali tapti per didele našta mokesčių mokėtojui, ir, atsižvelgdamas į šias aplinkybes jis primena pirmiau nurodytą Teisingumo Teismo ir Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudenciją, pagal kurią nacionalinės teisės aktai, kuriais leidžiamas bylų ir sankcijų sutapimas, yra taikytini, jeigu atitinka tam tikras sąlygas.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, jeigu suma laikoma mokėtina nuo laikotarpio, kai buvo pradėtas baudžiamosios bylos tyrimas, mokestinio patikrinimo metu parengtuose administraciniuose mokesčių aktuose neturėjo būti nustatytos papildomos prievolės prie tos sumos, nes institucijos atsakovės jau ta suma disponavo, o tuo atveju, jeigu suma būtų laikoma mokėtina nuo mokestinio patikrinimo metu parengtų administracinių mokesčių aktų datos, pareiškėja turėtų teisę į palūkanas ir delspinigius už laikotarpį nuo 2014 m. gruodžio mėn. iki 2015 m. rugsėjo mėn., kurių suma valstybės institucijos jau disponavo, nes ji buvo gauta nesant mokesčių kredito dokumento ar galutinio teismo sprendimo.

DARBINIS VEIKIMAS