

Lieta C-81/20

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2020. gada 12. februāris

Iesniedzējtiesa:

Tribunalul București (Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 19. decembris

Prasītāja:

SC Mitliv Exim SRL

Atbildētāji:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Pamatlietas priekšmets

Prasība, ar kuru *SC Mitliv Exim SRL* lūdz *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) piespriest atbildētājiem *Agenția Națională de Administrare Fiscală* (Valsts nodokļu dienests; turpmāk tekstā – “ANAF”) un *Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili* (Lielo nodokļu maksātāju pārvaldības ģenerāldirekcija; turpmāk tekstā – “DGAMC”) samaksāt procentus par prasītājas iemaksātajām summām, kuras it kā nebija maksājamas.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu tiek lūgts interpretēt Direktīvas 2006/112/EK 2. un 273. pantu, LESD 325. pantu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pantu.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112 (20[0]6. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta un 273. panta, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. panta un LESD 325. panta noteikumiem saistībā ar tādiem apstākļiem kā pamatlietā aplūkoti ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, kas ļauj attiecībā uz nodokļu maksātāju – juridisku personu gan administratīvā tiesvedībā, gan kriminālprocesā, kas vienlaikus notiek attiecībā uz šo personu par vienām un tām pašām konkrētām izvairīšanās no nodokļu maksāšanas darbībām, pieņemt/īstenot soda pasākumus situācijā, kad administratīvajā tiesvedībā piespriests sods var tikt kvalificēts arī kā kriminālsods atbilstoši kritērijiem, kurus savā judikatūrā identificējusi Eiropas tiesa, un kādā apjomā šo situāciju kopums kumulatīvi ir jau pārmērīgs attiecībā pret konkrēto nodokļu maksātāju?

2) Vai, ievērojot atbildi uz pirmo jautājumu, Eiropas Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka tām pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā un kas ļauj valstij ar tās nodokļu iestāžu starpniecību par vienām un tām pašām konkrētām izvairīšanās no nodokļu maksāšanas darbībām administratīvā tiesvedībā neņemt vērā summu, kas jau samaksāta kā noziedzīga nodarījuma rezultātā nodarīta kaitējuma atlīdzība un kas vienlaikus ir arī summa, kura sedz nodokļu parādu, kā rezultātā minētā summa uz noteiktu laiku kļūst nepieejama, un vēlāk administratīvajā tiesvedībā noteikt nodokļu maksātājam arī papildu nodokļu saistības par jau samaksāto parādu?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra

LESD 325. pants

Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pants

Padomes Direktīva 2006/112 (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, 2. panta 1. punkts un 273. pants

Tiesas spriedums, 2018. gada 20. marts, *Menci* (C-524/15), 44.-63. punkts; Tiesas spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10), 25.-27. un 37. punkts; Tiesas spriedums, 2012. gada 5. jūnijs, *Bonda* (C-489/10), 37.-44. punkts; Tiesas spriedums, 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c. (C-398/09), 17. punkts, un Tiesas spriedums, 2013. gada 18. aprīlis, *Irimie* (C-565/11), 26. un 27. punkts

Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2016. gada 15. novembra spriedums A un B pret Norvēģiju, 130. punkts, kurā tā nosprieda, ka ir jāpierāda, ka dubultie procesi (administratīva tiesvedība un kriminālprocess) ir apvienoti, lai integrētu tos konsekventā vienumā, uzskatot, ka tas nozīmē ne tikai to, ka izvairītajiem mērķiem un minētā mērķa sasniegšanai izmantotajiem līdzekļiem ir jābūt būtībā savstarpēji papildinošiem un saistītiem laikā, bet arī to, ka juridiskā režīma, kas

piemērojams konkrētajai rīcībai, iespējamām sekām ir jābūt samērīgām un indivīdam paredzamām.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (Likums Nr. 241/2005 par izvairīšanās no nodokļu samaksas profilaksi un apkarošanu) 9. panta 1. punkta c) apakšpunkts, saskaņā ar kuru noziedzīgu nodarījumu – izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas tiek sodīts ar brīvības atņemšanu no diviem līdz astoņiem gadiem un aizliegumu izmantot vairākas tiesības, veido tādu izdevumu reģistrēšana grāmatvedības uzskaites dokumentos vai citos grāmatvedības dokumentos, kuru pamatā nav reāli darījumi, vai citu fiktīvu darījumu reģistrēšana, ja tas darīts, lai izvairītos no nodokļu saistību izpildes, un 10. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru noziedzīga nodarījuma – izvairīšanās no nodokļu maksāšanas gadījumā tiesību aktos paredzētie soda ierobežojumi par izdarīto tiek samazināti uz pusi, ja pirmstiesas izmeklēšanas laikā vai tiesvedības laikā, pirms pirmās tiesas sēdes, apsūdzētais pilnībā izpilda puses, kura cēlusi civilprasību kriminālprocesā, prasības.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Likums Nr. 207/2015. par Nodokļu procesa kodeksu), un turpmākie grozījumi un papildinājumi

- 168. panta 1. un 2. punkts, kurā ir paredzēts, ka jebkura nepienācīgi iemaksātā summa pēc nodokļu maksātāja lūguma tiek tam atmaksāta;
- 178. pants, kurā ir paredzēts, ka kompensācijas veidā dzēstu nodokļu prasījumu gadījumā nokavējuma procenti un kavējuma nauda attiecīgā gadījumā tiek aprēķināti līdz 167. panta 4. punktā noteiktajam datumam;
- 182. pants, kurā ir paredzēts, ka attiecībā uz summām, kas jāatmaksā vai jāatlīdzina no valsts budžeta, nodokļu maksātājam ir tiesības uz procentiem līdz atmaksas pienākuma izpildes dienai un ka tādu nodokļa maksātāja prasījumu gadījumā, kuri izriet no administratīva akta nodokļu jomā atcelšanas, nodokļu maksātājam ir tiesības uz procentiem no nodokļu prasījuma dzēšanas dienas līdz dienai, kad no administratīvā akta nodokļu jomā atcelšanas izrietošais nodokļu maksātāja prasījums tiek atmaksāts vai kompensēts; minētie procenti netiek piešķirti nedz gadījumā, kad nodokļu maksātājs ir lūdzis zaudējumu atlīdzību ar *Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ* (Likums Nr. 554/2004 par administratīvo procesu) 18. pantā minētajiem nosacījumiem, nedz gadījumā, kas paredzēts *Codul de procedură fiscală* (Nodokļu procesuālais kodekss) 107. panta 5. punktā;
- 277. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kurā ir paredzēts apturēt administratīvās sūdzības izskatīšanas procesu, ja iestāde, kas veikusi pārbaudi, ir vērsusies tiesu iestādēs saistībā ar norādēm par noziedzīgu nodarījumu, kuru konstatēšana var ietekmēt administratīvas tiesvedības iznākumu;

– 352. un 353. pants, saskaņā ar kuriem administratīvas tiesvedības, kas sāktas pirms 2016. gada 1. janvāra, paliek pakļautas agrākajiem tiesību aktiem;

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (Valsts nodokļu dienesta priekšsēdētāja rīkojums Nr. 2047/2016), ar ko apstiprina procedūru, kādā veic sadali vai atmaksu kontos, attiecīgi budžeta ieņēmumu kontos, kuri atbilst summām, kas iekasētas kontā 50.86.09 “Iekasēto summu, kas veido radītos un atgūtos zaudējumus saskaņā ar *Legea nr. 241/2005* 10. pantu, saldo” (*Ordinul nr. 2047/2016*)

Īss lietas apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova* (Organizētās noziedzības un terorisma noziegumu izmeklēšanas direkcija, Krajoavas teritoriālā nodaļa; turpmāk tekstā – “*DIICOT*”) ierosinātas lietas ietvaros attiecībā uz prasītāju tika veikta pirmstiesas izmeklēšana par noziedzīgu nodarījumu – krāpšanu PVN jomā.
- 2 Pēc pirmstiesas izmeklēšanas sākšanas par noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēts *Legea nr. 241/2005* 9. panta 1. punkta c) apakšpunktā, prokurors lika *DIICOT* inspektoriem iegūt tehniski-zinātniskos konstatējumus un veikt grāmatvedības ekspertīzi, no kā izrietēja nodokļu saistības par kopsummu 9 238 577 Rumānijas leju (turpmāk tekstā – “*RON*”) apmērā, no kuras *SC MITLIV EXIM SRL* tika noteikts samaksāt 3 527 305 *RON* par laikposmu no 2011. gada 1. novembra līdz 2012. gada 21. septembrim, proti, summu, kas tika aprēķināta pēc atteikuma atzīt tiesības atskaitīt PVN par piegādātājas sabiedrības preču iegādēm, kas tās savukārt bija iegādājusies no kādas Kipras sabiedrības.
- 3 Pēc tam, kad *ANAF* 2014. gada 28. oktobrī kriminālprocesā cēla civilprasību par minētajām summām, kas veidoja zaudējumus valsts budžetam, prasītāja laikposmā no 2014. gada 12. decembra līdz 2015. gada 29. septembrim ar pieciem maksājuma rīkojumiem samaksāja summu 3 527 305 *RON* apmērā, kas attiecībā uz to bija provizoriski noteikta *DIICOT* ierosinātajā lietā, lai izmantotu *Legea nr. 241/2005* 10. panta 1. punkta noteikumus.
- 4 Laikposmā no 2015. gada 21. oktobra līdz 2016. gada 22. februārim attiecībā uz prasītāju tika veikta nodokļu pārbaude, kuras priekšmets bija PVN un ienākuma nodoklis par laikposmu no 2010. gada 1. janvāra līdz 2015. gada 30. jūnijam un kuras noslēgumā tika izdots 2016. gada 25. februāra paziņojums par nodokli un ar to pašu datumu datēts nodokļu pārbaudes ziņojums, kurā nodokļu maksātājam bija noteiktas nodokļu saistības, ko veidoja nodoklis par papildu ienākumiem (2 351 535 *RON*), papildu PVN (3 718 357 *RON*), procenti par nodokli par papildu ienākumiem (942 836 *RON*), kavējuma nauda par nodokli par papildu ienākumiem (357 576 *RON*), procenti par papildu PVN (1 560 395 *RON*) un nokavējuma procenti par papildu PVN (551 459 *RON*).

- 5 Pēc prasītājas 2016. gada 7. marta pieteikuma nodokļu iestādes 2016. gada 9. martā kompensēja summu 3 527 305 RON apmērā, kas bija samaksāta pirmstiesas izmeklēšanas laikā, pildot nodokļu pārbaudes iestāžu noteiktās saistības.
- 6 Par paziņojumu par nodokli un par nodokļu pārbaudes ziņojumu prasītāja 2016. gada 31. martā iesniedza administratīvu sūdzību; par šo jautājumu spriest kompetentā iestāde noteica apturēt tiesvedību par summu 9 148 714 RON apmērā, pamatojoties uz *Codul de procedură fiscală* 277. un 279. pantu, un par summu 289 424 RON apmērā – noraidīt sūdzību kā nepamatotu.
- 7 Apelācijas sūdzība, ko prasītāja iesniedza *Curtea de Apel Craiova* (Kraļovas apelācijas tiesa, Rumānija) par pārbaudes ziņojumu, par paziņojumu par nodokli un par lēmumu par sūdzību, tika daļēji apmierināta par summu 289 424 RON apmērā un tika noraidīta pārējā daļā. Minētais spriedums tika pārsūdzēts ar kasācijas sūdzību, kuru pašlaik izskata *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstākā kasācijas tiesa, Rumānija).
- 8 Ar pieteikumu, kas 2016. gada 28. oktobrī iesniegts *DGAMC*, prasītāja lūdza procentus par summu 3 527 305 RON apmērā, kas bija iemaksāta pirmstiesas izmeklēšanas laikā un kompensēta atbilstoši *Codul de procedură fiscală* 167. pantam. Minētais pieteikums tika noraidīts kā nepamatots, kā pamatojumu izvirzot to, ka iemaksātā summa ir tikusi izmantota 2016. gada 25. februāra paziņojumā par nodokli noteikto nodokļu saistību dzēšanai.
- 9 2017. gada 8. decembrī *Curtea de Apel Craiova* piesprieda prasītājam kriminālsodu, piespriežot tai solidāri samaksāt summu 9 238 577 RON apmērā kā kompensāciju par Rumānijas valstij nodarīto civila rakstura kaitējumu, ar pienācīgajām papildu nodokļu saistībām atbilstoši *Codulul de procedură fiscală*, no to izpildes termiņa iestāšanās brīža līdz maksājuma pilnīgas veikšanas dienai, turklāt bija ņemti vērā tās jau veiktie maksājumi un saglabāts preču krājumu arests kā prasības nodrošinājums, nepārsniedzot summu 9 238 577 RON apmērā.
- 10 Paralēli strīdam, ko pašlaik izskata *Înalta Curte de Casație și Justiție*, un ņemot vērā, ka kompetentās nodokļu iestādes bija noraidījušas procentu samaksas lūgumu, prasītāja 2017. gada 16. februārī iesniedza sūdzību iesniedzējtiesā, lūdzot piespriest kompetentajai nodokļu iestādei samaksāt procentus 696 940 RON apmērā par provizoriski veiktajiem maksājumiem.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 11 Prasītāja apgalvo, ka nodokļu iestādes ir noteikušas papildu nodokļu saistības arī par summu, kas iemaksāta pirmstiesas izmeklēšanas laikā, lai gan summa bija valsts rīcībā, un krimināllietu tiesa pasludināja spiedumu, ar kuru lika tai solidāri pilnībā atmaksāt visus valstij nodarītos zaudējumus, lai gan tai piesprietā maksājamā summa jau bija nodota valsts pārvaldes iestāžu rīcībā tās kontā.

- 12 Sabiedrība – prasītāja lūdz samaksāt procentus par summām, kas soda samazināšanas nolūkā iemaksātas noziedzīgā nodarījuma – ko prasītāja uzskata par to pašu ar nodokļiem saistīto noziedzīgo nodarījumu – radītā kaitējuma segšanai.
- 13 Tā uzskata, ka pirmstiesas izmeklēšanas laikā veiktais maksājums nevar radīt tikai iespēju tikt ņemtam vērā kriminālprocesā, uz pusi samazinot soda maksimālo apmēru, neradot sekas arī nodokļu jomā. Tā kā runa ir par to pašu PVN, kas maksājams Rumānijas valstij un kas izriet no tām pašām konkrētajām darbībām (izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, par ko sabiedrība tiek apsūdzēta), minētais PVN praksē ir iekasēts divreiz, kopā ar attiecīgajām papildu saistībām.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 14 *Tribunalul București* norāda, ka tiek apšaubīta iespēja attiecībā uz prasītāju īstenot divas atsevišķas tiesvedības – vienu administratīvu tiesvedību un vienu kriminālprocesu – par vienām un tām pašām konkrētajām darbībām – izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, situācijā, kad kriminālizmeklēšanas laikā veikts maksājums netiek atzīts nedz nodokļu aspektā, nedz kriminālprocesa ietvaros celtās civilprasības aspektā.
- 15 Tāpēc no 2016. gada 25. februāra paziņojuma par nodokli un no tajā pašā datumā sagatavotā nodokļu pārbaudes ziņojuma izriet, ka ar papildu PVN saistītās papildu saistības ir aprēķinātas no termiņa iestāšanās dienas, 2010. gada 25. oktobra, līdz 2016. gada 25. janvārim, iekļaujot arī laikposmu no 2014. gada decembra līdz 2015. gada septembrim, kad prasītāja samaksāja summu 3 527 305 RON apmērā, kas visu minēto laikposmu palika valsts iestāžu rīcībā.
- 16 Prasītāja konkrēti norādīja, ka iepriekš minētais maksājums tika veikts gan soda samazināšanas nolūkā, gan, lai pārtrauktu procentu un nokavējuma procentu uzkrāšanos, – aspekts, ko nodokļu iestādes tomēr neņēma vērā veiktās nodokļu pārbaudes laikā, uzrēķinot prasītājai procentus un nokavējuma procentus arī par laikposmu, kurā tā avansā samaksāja summu, kas veidoja papildu PVN.
- 17 Situācijā, kad veiktajā nodokļu pārbaudē ir pilnīgi iekļauts laikposms, kurā notika kriminālizmeklēšana, pamatlietā ir svarīga laikposmu, kas ir abu tiesvedību priekšmets, pārklāšanās – proti, laikposms no 2011. gada 1. novembra līdz 2012. gada 21. septembrim, jo prasītāja lūdza tikai procentus par PVN, kas nepamatoti bija samaksāts par atbilstošo laikposmu.
- 18 Katrā no abiem procesiem – gan kriminālprocesā, gan ar nodokļiem saistītajā procesā – tika konstatēts kaitējums, kas radies, [nodokļu maksātājam] izvairoties no PVN iemaksas valsts budžetā, kas balstās uz tām pašām prasītājas veiktajām konkrētajām darbībām: noziedzīga nodarījuma radītie zaudējumi 3 527 305 RON apmērā un kaitējums nodokļu jomā 3 718 357 RON apmērā (papildu PVN, kam pieskaitītas papildu saistības).

- 19 Iesniedzējtiesa izvirza jautājumu par dažu sodu, kas nodokļu maksātājam tiek piemēroti dubultā perspektīvā – kriminālā un nodokļu –, iespējamo pārmērīgo raksturu un šajā sakarā atgādina iepriekš minēto Tiesas un Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru valsts tiesiskajam regulējumam, kas atļauj kumulatīvu tiesvedību un sodus, lai tas būtu pieļaujams, ir jāatbilst veselai virknei nosacījumu.
- 20 Pēc iesniedzējtiesas domām, ja tiktu uzskatīts, ka summa bija maksājama jau laikposmā, kad tika sākta kriminālizmeklēšana, nodokļu pārbaudes ietvaros izdotajiem administratīvajiem aktiem nodokļu jomā nebūtu bijis jāiekļauj papildu saistības par minēto summu, jo šī summa bija iestāžu – atbildētāju rīcībā, savukārt, ja tiktu uzskatīts, ka summa bija maksājama no brīža, kad nodokļu pārbaudes ietvaros tika izdoti administratīvie akti nodokļu jomā, prasītājam būtu bijušas tiesības uz procentiem un nokavējuma procentiem par laikposmu no 2014. gada decembra līdz 2015. gada septembrim, kamēr summa bija valsts iestāžu rīcībā, jo tā bija saņemta bez tiesībām uz nodokļu prasījumu un bez galīga sprieduma.

DARBA VERSIJS