

Sprawa C-81/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

12 lutego 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunalul București (Rumunia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

19 grudnia 2019 r.

Strona skarżąca:

SC Mitliv Exim SRL

Druga strona postępowania:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Przedmiot postępowania głównego

Skarga, w której SC Mitliv Exim SRL wnosi do Tribunalul București (sądu okręgowego w Bukareszcie, Rumunia) o zasądzenie od drugiej strony postępowania Agenția Națională de Administrare Fiscală (krajowej agencji administracji podatkowej, zwanej dalej „ANAF-em”) i Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (dyrekcji generalnej ds. dużych podatników, zwanej dalej „DGAMC”) zapłaty odsetek od kwot zapłaconych przez skarżącą, które jej zdaniem były nienależne.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Na podstawie art. 267 TFUE tutejszy sąd wnosi o dokonanie wykładni art. 2 i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, art. 325 TFUE i art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

Pytania prejudycjalne

1) Czy przepisy art. 2 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 20[0]6 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej i art. 325 TFUE, w odniesieniu do okoliczności takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, stoją na przeszkodzie uregulowaniom krajowym takim jak uregulowania będące przedmiotem postępowania głównego, które umożliwiają przyjęcie/wykonanie środków sankcjonujących wobec podatnika będącego osobą prawną zarówno w postępowaniu administracyjnym, jak i w postępowaniu karnym, prowadzonym równoległe przeciwko danemu podatnikowi, w związku z tymi samymi czynami polegającymi na unikaniu opodatkowania, w sytuacji gdy sankcję w postępowaniu administracyjnym można uznać za mającą również charakter karny zgodnie z kryteriami określonymi przez sąd Unii w jego orzecznictwie, oraz w jakim stopniu wszystkie te działania, rozpatrywane łącznie, mają nadmierny charakter w stosunku do danego podatnika?

2) Czy w świetle odpowiedzi na pytanie pierwsze prawo Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniom krajowym takim jak uregulowania będące przedmiotem postępowania głównego, które zezwalają państwu, za pośrednictwem jego organów podatkowych, na nieuwzględnienie w odniesieniu do tych samych czynów polegających na unikaniu opodatkowania, w ramach postępowania administracyjnego, kwoty już zapłaconej tytułem szkody wyrządzonej w wyniku przestępstwa, która stanowi jednocześnie również kwotę pokrywającą szkodę podatkową, tak że dysponowanie tą kwotą nie jest możliwe przez pewien okres, a następnie nałożenie na podatnika w ramach postępowania administracyjnego również dodatkowych zobowiązań podatkowych z tytułu spłaconego już długu?

Przywołane przepisy prawa Unii i orzecznictwo

Artykuł 325 TFUE

Artykuł 50 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 2 ust. 1 i art. 273

Wyroki Trybunału: z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15), pkt 44–63; z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10), pkt 25–27, 37; z dnia 5 czerwca 2012 r., Bonda (C-489/10), pkt 37–44; z dnia 6 września 2011 r., Lady & Kid i in. (C-398/09), pkt 17; z dnia 18 kwietnia 2013 r., Irimie (C-565/11), pkt 26, 27

Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 15 listopada 2016 r., A i B przeciwko Norwegii, § 130, w którym stwierdzono, iż konieczne jest wykazanie, że oba postępowania (administracyjne i karne) zostały powiązane w celu ich połączenia w jedną, spójną całość, oraz uznano, iż oznacza to nie tylko,

że zamierzone cele i środki użyte do ich osiągnięcia muszą być zasadniczo komplementarne i powiązane czasowo, lecz także, że ewentualne konsekwencje traktowania z punktu widzenia prawa, mającego zastosowanie do danego zachowania, muszą być proporcjonalne i możliwe do przewidzenia dla jednostki.

Przywołane przepisy prawa krajowego

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (ustawa nr 241/2005 o zapobieganiu unikaniu opodatkowania i zwalczaniu unikania opodatkowania), art. 9 ust. 1 lit. c), zgodnie z którym stanowi przestępstwo unikania opodatkowania podlegające karze pozbawienia wolności od dwóch do ośmiu lat oraz zakazowi wykonywania niektórych praw ujmowanie w księgach rachunkowych lub w innych dokumentach księgowych kosztów, których podstawy nie stanowią rzeczywiste transakcje, lub ujmowanie innych fikcyjnych transakcji, jeżeli odbywa się to w celu uchylecia się od wykonania zobowiązań podatkowych, oraz art. 10 ust. 1, zgodnie z którym w przypadku przestępstwa unikania opodatkowania granice kary przewidzianej ustawą za popełnione czyny obniża się o połowę, jeżeli w toku postępowania przygotowawczego lub w ramach postępowania sądowego do chwili pierwszej rozprawy oskarżony spełni w pełni roszczenia powoda cywilnego.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (ustawa nr 207/2015 ustanawiająca kodeks postępowania podatkowego), wraz z późniejszymi zmianami:

- art. 168 ust. 1 i 2, który stanowi, że każda nienależnie zapłacona kwota podlega zwrotowi na wniosek podatnika;
- art. 178, który stanowi, że w przypadku wierzytelności podatkowych, które wygasły w wyniku potrącenia, ewentualne odsetki i odsetki za zwłokę oblicza się do dnia określonego w art. 167 ust. 4;
- art. 182, który stanowi, że w przypadku kwot, które muszą zostać zwrócone z budżetu państwa, podatnik ma prawo do odsetek do dnia wygaśnięcia obowiązku zwrotu oraz że w przypadku wierzytelności podatnika wynikających ze stwierdzenia nieważności podatkowego aktu administracyjnego podatnik ma prawo do odsetek od dnia, w którym wygasła wierzytelność podatkowa, do dnia zwrotu lub potrącenia wierzytelności podatnika wynikającej ze stwierdzenia nieważności podatkowego aktu administracyjnego; odsetki te nie są przyznawane w przypadku, gdy podatnik zażądał odszkodowania na warunkach określonych w art. 18 Legea nr 554/2004 a contenciosului administrativ (ustawy nr 554/2004 o postępowaniu sądowym w sprawach administracyjnych), oraz w przypadku, o którym mowa w art. 107 ust. 5 Codul de procedură fiscală (kodeksu postępowania podatkowego);
- art. 277 ust. 1 lit. a), który przewiduje zawieszenie postępowania w sprawie sprzeciwu w drodze administracyjnej, jeżeli organ, który przeprowadził kontrolę,

wskazał organom prawnym na istnienie poszlak przestępstwa, którego stwierdzenie miałyby wpływ na wynik postępowania administracyjnego;

– art. 352 i art. 353, zgodnie z którymi postępowania administracyjne wszczęte przed dniem 1 stycznia 2016 r. podlegają poprzednio obowiązującym przepisom;

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (zarządzenie prezesa krajowej agencji administracji podatkowej nr 2047/2016) w sprawie zatwierdzenia procedury wpłaty lub zwrotu na rachunki bądź z rachunków dochodów budżetowych odpowiadających kwotom wpłaconym na rachunek 50.86.09 „Saldo pobranych kwot, które odpowiada szkodzi wyrządzonej i naprawionej zgodnie z art. 10 Legea nr 241/2005” (Ordinul nr. 2047/2016).

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Skarżąca została objęta postępowaniem przygotowawczym w przedmiocie oszustw związanych z VAT w ramach sprawy prowadzonej przez Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (wydział śledczy ds. przestępczości zorganizowanej i terroryzmu – oddział terenowy w Krajowej, zwany dalej „DIICOT”).
- 2 Po wszczęciu postępowania przygotowawczego w sprawie przestępstwa przewidzianego w art. 9 ust. 1 lit. c) Legea nr 241/2005 prokurator zarządził przeprowadzenie badań techniczno-naukowych, które zostały wykonane przez inspektorów DIICOT, oraz sporządzenie opinii biegłego rewidenta, w wyniku których stwierdzono zobowiązania podatkowe na łączną kwotę 9 238 577 lei (zwanych dalej „RON”), w tym spółkę SC MITLIV EXIM SRL obciążała kwota 3 527 305 RON za okres od 1 listopada 2011 r. do 21 września 2012 r., należna z powodu braku uznania prawa do odliczenia VAT za zakupy towarów od spółki będącej dostawcą, która z kolei nabyła je od spółki cypryjskiej.
- 3 Po wniesieniu w dniu 28 października 2014 r. przez ANAF powództwa cywilnego w odniesieniu do wspomnianych kwot, które stanowiły szkodę dla budżetu państwa, skarżąca zapłaciła w okresie od 12 grudnia 2014 r. do 29 września 2015 r., w ramach pięciu transakcji płatniczych, kwotę 3 527 305 RON, która została tymczasowo ustalona wobec niej w sprawie prowadzonej przez DIICOT, w celu skorzystania z przepisów art. 10 ust. 1 Legea nr 241/2005.
- 4 W okresie od 21 października 2015 r. do 22 lutego 2016 r. skarżąca została poddana kontroli podatkowej, której przedmiotem był VAT i podatek dochodowy za okres od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2015 r. Kontrola ta zakończyła się wydaniem w dniu 25 lutego 2016 r. decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego oraz protokołu kontroli podatkowej, na podstawie których obciążono skarżącą zobowiązaniami podatkowymi obejmującymi domiar podatku dochodowego (2 351 535 RON), domiar VAT (3 718 357 RON), odsetki od

domiaru podatku dochodowego (942 836 RON), odsetki za zwłokę od domiaru podatku dochodowego (357 576 RON), odsetki od domiaru VAT (1 560 395 RON) oraz odsetki za zwłokę od domiaru VAT (551 459 RON).

- 5 Po otrzymaniu wniosku skarżącej w dniu 7 marca 2016 r. organy podatkowe dokonały w dniu 9 marca 2016 r. potrącenia kwoty 3 527 305 RON zapłaconej w toku postępowania przygotowawczego z zobowiązaniami ustalonymi przez organy kontroli podatkowej.
- 6 W dniu 31 marca 2016 r. skarżąca wniosła sprzeciw od decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego i protokołu kontroli podatkowej; organ właściwy do wydania decyzji w tej sprawie postanowił w odniesieniu do kwoty 9 148 714 RON zawiesić postępowanie na podstawie art. 277 i art. 279 Codul de procedură fiscală, a w odniesieniu do kwoty 289 424 RON – oddalić sprzeciw jako bezzasadny.
- 7 Odwołanie wniesione przez skarżącą do Curtea de Apel Craiova (sądu apelacyjnego w Krajowej, Rumunia) od protokołu kontroli, decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego i decyzji w przedmiocie sprzeciwu zostało częściowo uwzględnione w odniesieniu do kwoty 289 424 RON, a w pozostałym zakresie zostało oddalone. Od wyroku tego wniesiono skargę, która jest obecnie zawisła przed Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższym sądem kasacyjnym, Rumunia).
- 8 We wniosku złożonym do DGAMC w dniu 28 października 2016 r. skarżąca wniosła o zapłatę odsetek od kwoty 3 527 305 RON zapłaconej w toku postępowania przygotowawczego i potrąconej zgodnie z art. 167 Codul de procedură fiscală. Wspomniany wniosek został oddalony jako bezzasadny, co uzasadniono tym, że zapłacona kwota została wykorzystana w celu spłaty zobowiązań określonych decyzją o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 25 lutego 2016 r.
- 9 W dniu 8 grudnia 2017 r. skarżąca została skazana wyrokiem karnym przez Curtea de Apel Craiova (sąd apelacyjny w Krajowej) oraz nakazano jej zapłatę solidarnie kwoty 9 238 577 RON tytułem odszkodowania cywilnego na rzecz państwa rumuńskiego wraz z należnymi dodatkowymi zobowiązaniami podatkowymi zgodnie z Codul de procedură fiscală od dnia ich wymagalności do dnia pełnej zapłaty, przy czym stwierdzono płatności dokonane przez skarżącą i utrzymano zajęcie zabezpieczające zapasu towarów do kwoty 9 238 577 RON.
- 10 Równoległe do sporu zawisłego obecnie przed Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższym sądem kasacyjnym) oraz w związku z oddaleniem przez właściwe organy podatkowe wniosku o zapłatę odsetek w dniu 16 lutego 2017 r. skarżąca wniosła skargę do sądu odsyłającego, w której wniosła o zasądzenie od właściwego organu podatkowego zapłaty odsetek w wysokości 696 940 RON od płatności dokonanych tymczasowo.

Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

- 11 Skarżąca twierdzi, że organy podatkowe ustaliły dodatkowe zobowiązania podatkowe również w odniesieniu do kwoty zapłaconej w toku postępowania przygotowawczego, chociaż kwota ta została oddana do dyspozycji państwa, a sąd karny wydał wyrok, w którym nakazał skarżącej zapłatę solidarnie całej szkody wyrządzonej państwu, mimo iż nałożona na nią kwota została już oddana do dyspozycji na rachunku organów państwowych.
- 12 Spółka skarżąca wnosi o zapłatę odsetek od kwot zapłaconych tytułem naprawienia szkody wyrządzonej w wyniku przestępstwa, w celu zmniejszenia kary, którą to szkodę owa spółka uważa za tożsamą ze szkodą podatkową.
- 13 Skarżąca uważa, że płatność dokonana w toku postępowania przygotowawczego nie może prowadzić jedynie do możliwości jej uwzględnienia w postępowaniu karnym poprzez obniżenie górnej granicy kary o połowę, nie wywołując skutków również w kwestiach podatkowych. Ze względu na to, że chodzi o ten sam VAT należny państwu rumuńskiemu, wynikający z tych samych czynów (unikanie opodatkowania, które jest zarzucane spółce), w praktyce wspomniany VAT został pobrany dwukrotnie wraz z odnoszącymi się do niego zobowiązaniami dodatkowymi.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 14 Tribunalul București (sąd okręgowy w Bukareszcie) wskazuje, że przedmiotem sporu jest możliwość przeprowadzenia wobec skarżącej dwóch oddzielnych postępowań, administracyjnego i karnego, w odniesieniu do tych samych czynów unikania opodatkowania, w sytuacji gdy płatność dokonana w toku karnego postępowania przygotowawczego nie jest uznawana ani z podatkowego, ani z cywilnego punktu widzenia postępowania karnego.
- 15 W związku z powyższym z decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 25 lutego 2016 r. oraz z protokołu kontroli podatkowej z tego samego dnia wynika, że dodatkowe zobowiązania dotyczące domiaru VAT zostały obliczone od dnia wymagalności, to znaczy od dnia 25 października 2010 r. do dnia 25 stycznia 2016 r., uwzględniając także okres od grudnia 2014 r. do września 2015 r., w którym skarżąca dokonała płatności kwoty 3 527 305 RON, która pozostawała do dyspozycji organów państwowych przez cały ten okres.
- 16 Skarżąca wskazała jednak wyraźnie, że wspomniana wyżej płatność została dokonana zarówno w celu obniżenia kary, jak i przerwania biegu naliczania odsetek i odsetek za zwłokę, czego jednak organy podatkowe nie wzięły pod uwagę przy przeprowadzaniu kontroli podatkowej, nakładając na skarżącą odsetki i odsetki za zwłokę również za okres, w którym zapłaciła ona z góry kwotę stanowiącą domiar VAT.

- 17 W sytuacji gdy kontrola podatkowa w pełni obejmowała okres, w którym było prowadzone karne postępowanie przygotowawcze, w sporze głównym istotne jest nałożenie się okresów objętych rzeczonymi dwoma postępowaniami, to znaczy okresu od 1 listopada 2011 r. do 21 września 2012 r., ponieważ skarżąca wniosła jedynie o zapłatę odsetek związanych z nienależną zapłatą VAT odpowiadającego wspomnianemu okresowi.
- 18 W każdym z dwóch postępowań, karnym i podatkowym, stwierdzono szkodę wyrządzoną budżetowi państwa wynikającą z uchylania się od płacenia VAT, która opiera się na tych samych czynach popełnionych przez skarżącą: na szkodzie wyrządzonej w wyniku przestępstwa w wysokości 3 527 305 RON oraz na szkodzie podatkowej w wysokości 3 718 357 RON (domiar VAT oraz dodatkowe zobowiązania).
- 19 Sąd odsyłający podnosi kwestię możliwego nadmiernego charakteru niektórych sankcji nałożonych na podatnika pod dwoma względami, karnym i podatkowym, oraz przypomina w tym kontekście wskazane wyżej orzecznictwo Trybunału i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, zgodnie z którym uregulowanie krajowe zezwalające na kumulację postępowań i sankcji musi spełniać szereg przesłanek, aby było dopuszczalne.
- 20 Zdaniem sądu odsyłającego, jeżeli kwota zostanie uznana za należną już od okresu, w którym wszczęto karne postępowanie przygotowawcze, akty administracyjno-podatkowe wydane w toku kontroli podatkowej nie powinny być obejmować dodatkowych zobowiązań związanych z ową kwotą, ponieważ była ona do dyspozycji instytucji będących drugą stroną postępowania, natomiast jeżeli rzeczona kwota zostanie uznana za należną od chwili wydania aktów administracyjno-podatkowych w ramach kontroli podatkowej, wówczas skarżąca miałaby prawo do odsetek i odsetek za zwłokę za okres od grudnia 2014 r. do września 2015 r., w którym kwota pozostawała do dyspozycji organów państwowych, gdyż została ona pobrana w braku wierzytelności podatkowej lub prawomocnego wyroku.