

**Zadeva C-81/20**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

12. februar 2020

**Predložitveno sodišče:**

Tribunalul București (Romunija)

**Datum predložitve odločbe:**

19. december 2019

**Pritožnica:**

SC Mitliv Exim SRL

**Nasprotni stranki:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Pritožba, s katero družba SC Mitliv Exim SRL predlaga Tribunalului București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija), naj nasprotnima strankama Agenția Națională de Administrare Fiscală (nacionalna agencija davčne uprave; v nadaljevanju: ANAF) in Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generalna direkcija za velike davčne zavezance, v nadaljevanju: DGAMC) naloži plačilo obresti na vplačila pritožnice, ki jih ta domnevno ni bila dolžna plačati.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

V skladu s členom 267 PDEU se predlaga razlaga členov 2 in 273 Direktive 2006/112/ES, člena 325 PDEU in člena 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah.

## Vprašanja za predhodno odločanje

1) Ali določbe člena 2 in člena 273 Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 20[0]6 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, člena 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah in člena 325 PDEU v zvezi z okoliščinami, kakršne so v postopku v glavni stvari, nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, ki omogoča sprejetje/izvajanje ukrepov za sankcioniranje davčnega zavezanca, ki je pravna oseba, tako v upravnem kot kazenskem postopku, v postopkih, ki se odvijajo vzporedno zoper njega, za ista materialna dejanja davčne utaje, v primeru, v katerem je mogoče sankcijo v upravnem postopku opredeliti kot kazensko v skladu z merili, ki jih je v svoji sodni praksi določilo evropsko sodišče, in v kolikšni meri so vsa ta dejstva skupno gledano zoper obravnavanega zavezanca pretirana?

2) Ali je, glede na odgovor na prvo vprašanje, treba pravo Evropske unije razlagati tako, da to nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v sporu o glavni stvari, ki državi omogoča, da prek svojih davčnih organov v okviru upravnega postopka ne upošteva istih dejanj davčne utaje za že vplačane odškodnine zaradi kaznivega dejanja in ki hkrati predstavlja znesek, ki pokriva davčno škodo, zaradi česar ta znesek za določeno časovno obdobje ni razpoložljiv, da se nato davčnemu zavezancu v okviru upravnega postopka naložijo tudi dodatne davčne obveznosti, vezane na že poravnani dolg?

## Navedene določbe prava Unije in sodna praksa

Člen 325 PDEU

Člen 50 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, člen 2(1) in člen 273

Sodba Sodišča z dne 20. marca 2018, Menci (C-524/15), točke od 44 do 63; sodba Sodišča z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), točke od 25 do 27 in 37; sodba Sodišča z dne 5. junija 2012, Bonda (C-489/10), točke od 37 do 44; sodba Sodišča z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi (C-398/09), točka 17, in sodba Sodišča z dne 18. aprila 2013, Irimie (C-565/11), točki 26 in 27

Sodba Evropskega sodišča za človekove pravice z dne 15. novembra 2016, A in B proti Norveški, odstavek 130, v kateri je odločilo, da je treba dokazati, da so bili dvojni postopki (upravni in kazenski) povezani z namenom povezave v smiselno celoto, ob mnenju, da to ne pomeni zgolj, da se morajo zastavljeni cilji in sredstva, ki se uporabljajo za doseg tega cilja, v bistvu dopolnjevati in predstavljati časovno povezavo, ampak tudi, da morajo biti možne posledice sestave pravne obravnave, ki se nanaša na zadevno vedenje, sorazmerne in predvidljive za posameznika.

## Navedene nacionalne določbe

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (zakon št. 241/2005 o preprečevanju davčne utaje in boju proti njej), člen 9, odstavek 1, točka c), ki določa, da je vpis stroškov, katerih podlaga niso realni posli, ali vpis drugih fiktivnih poslov v knjigovodske evidence ali druge računovodske dokumente kaznivo dejanje davčne utaje, ki se kaznuje z zaporno kaznijo od 2 do 8 let in prepovedjo uresničevanja nekaterih pravic, če se to izvede z namenom izogibanja izpolnjevanju davčnih obveznosti, in člen 10, odstavek 1, ki za kaznivo dejanje davčne utaje določa, da se zakonske omejitve kazenske sankcije za storjena dejanja zmanjšajo na polovico, če obdolženec med predkazenskim postopkom ali med postopkom do prve obravnave v celoti izpolni zahteve oškodovanca.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zakon št. 207/2015 o zakoniku o davčnem postopku) s poznejšimi spremembami in dopolnitvami

- člen 168(1) in (2), ki določa, da se na zahtevo zavezanca vrnejo vsa neupravičeno plačana plačila;
- člen 178, ki določa, da se v primeru davčnih terjatev, ki se odpravijo s pobotom, obresti in periodične denarne kazni, če obstajajo, izračunajo do datuma, določenega v členu 167(4);
- člen 182, ki določa, da je pri zneskih, ki jih je treba vrniti ali povrniti iz davčnega proračuna, davčni zavezanec upravičen do obresti do prenehanja obveznosti povračila in da v primeru preplačil v korist davčnega zavezanca, ki izhajajo iz preklica davčnega upravnega akta, davčni zavezanec ima pravico do obresti od dneva prenehanja davčne terjatve do dneva vračila ali nadomestila terjatve davčnega zavezanca, ki izhaja iz odprave davčnega upravnega akta; te obresti se ne določijo, če je davčni zavezanec zahteval odškodnino za škodo na podlagi pogojev v skladu s členom 18 Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (zakon št. 554/2004 o upravnem sporu), pa tudi v skladu s členom 107(5) Codul de procedură fiscală (zakonik o davčnem postopku);
- člen 277(1)(a), ki določa prekinitev pritožbenega postopka po upravni poti, če se je organ, ki je izvajal dejavnost nadzora, obrnil na nacionalno zakonodajo, kar zadeva obstoj znakov kaznivega dejanja, katerega preiskava bi vplivala na rešitev upravnega postopka;
- člena 352 in 353, na podlagi katerih za upravne postopke, sprožene pred 1. januarjem 2016, še naprej velja predhodna zakonodaja;

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (odločba predsednika nacionalne agencije davčne uprave št. 2047/2016) za odobritev postopka dodeljevanja ali vračila na konte, tj. na konte za proračunske prihodke, vezane na prihodke, knjižene na konto 50.86.09 „Stanje vplačanih

zneskov, ki predstavlja povzročeno in povrnjeno škodo v skladu s členom 10 zakona št. 241/2005“ (odločba št. 2047/2016).

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 1 Pritožnica je bila predmet predkazenskih postopkov zaradi kaznivih dejanj goljufije na področju DDV, ki potekajo na podlagi spisa Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (preiskovalna direkcija za boj proti organiziranemu kriminalu in terorizmu – območna enota Craiova, Romunija; v nadaljevanju: DIICOT).
- 2 Po sprožitvi predkazenskih postopkov, vezanih na kaznivo dejanje, določeno v členu 9(1)(c) zakona št. 241/2005, je državno tožilstvo odredilo izvedbo tehnično-znanstvenih pogledov s strani inšpektorjev preiskovalne direkcije DIICOT ter izdelavo izvedenskega davčnega mnenja, v katerih so bile ugotovljene davčne obveznosti v skupnem znesku 9.238.577 romunskih levov (v nadaljevanju: RON), od tega je družba SC MITLIV EXIM SRL dolgovala znesek 3.527.305 RON za obdobje od 1. novembra 2011 do 21. septembra 2012 zaradi nepriznanja pravice do odbitka DDV v zvezi z nakupom blaga družbe dobaviteljice, ki ga je družba kupila od ciprske družbe.
- 3 Po tem, ko je ANAF dne 28. oktobra 2014 zahtevala vračilo teh zneskov, ki so oškodovali državni davčni proračun, je pritožnica med 12. decembrom 2014 in 29. septembrom 2015 s petimi vplačili plačala znesek 3.527.305 RON, ki je bil začasno odmerjen za pritožnico na podlagi spisa, ki ga je zoper njo odprla DIICOT z namenom uporabe določb člena 10(1) zakona št. 241/2005.
- 4 Med 21. oktobrom 2015 in 22. februarjem 2016 je pri pritožnici potekal davčni pregled, katerega predmet sta bila DDV in davek na dohodke pravnih oseb za obdobje od 1. januarja 2010 do 30. junija 2015, ki se je zaključil 25. februarja 2016 z izdajo odločbe o odmeri davka in poročilom o davčnem pregledu istega dne, na katerega je bil določen dodatni davek na dohodek (2.351.535 RON), dodatni DDV (3.718.357 RON), obresti, vezane na dodatni davek na dohodek (942.836 RON), periodične denarne kazni v zvezi z dodatnim davkom na dohodek (357.576 RON), obresti v zvezi z dodatnim DDV (1.560.395 RON) in zamudne obresti v zvezi z dodatnim DDV (551.459 RON).
- 5 Na podlagi zahtevka, ki ga je pritožnica podala dne 7. marca 2016, so davčni organi dne 9. marca 2016 izvedli vračilo zneska v višini 3.527.305 RON, plačanega v predkazenskem postopku, na podlagi obveznosti, ki so jih določili organi finančnega inšpekcijskega nadzora.
- 6 Pritožnica je zoper odločbo o odmeri davka in poročilo o davčnem pregledu dne 31. marca 2016 vložila upravno pritožbo; organ, pristojen za odločanje o slednjem, je v zvezi z zneskom 9.148.714 RON odredil začasno prekinitev postopka na podlagi členov 277 in 279 zakonika o davčnem postopku, v zvezi z zneskom 289.424 RON pa je pritožbo zavrnil kot neutemeljeno.

- 7 Pritožba, ki jo je pritožnica vložila pri Curtea de Apel Craiova (pritožbeno sodišče v Craiovi, Romunija) zoper poročilo o davčnem pregledu, odločbo o odmeri davka in odločitev o pritožbi, je bila delno sprejeta, v višini 289.424 RON, v preostalem delu pa zavrnjena. Ta sodba je bila izpodbijana s pritožbo, ki jo trenutno obravnava Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija).
- 8 Na podlagi zahteve, ki je bila dne 28. oktobra 2016 predložena DGAMC, je pritožnica zahtevala obresti, vezane na znesek 3.527.305 RON, vplačan v okviru predkazenskega postopka in vrnjen v skladu s členom 167 zakonika o davčnem postopku. Ta zahteva je bila zavrnjena kot neutemeljena, ker je bila vplačana vsota porabljena za izpolnitev obveznosti, ugotovljenih na podlagi odločbe o odmeri davka z dne 25. februarja 2016.
- 9 Dne 8. decembra 2017 je Curtea de Apel Craiova pritožnico kazensko obsodilo in ji naložilo solidarno plačilo zneska v višini 9.238.577 RON kot odškodnino za civilno škodo, povzročeno Romuniji, skupaj z zapadlimi dodatnimi davčnimi obveznostmi, v skladu z določbami zakonika o davčnem postopku, od trenutka njihove zapadlosti do datuma plačila celotnega zneska, pri čemer se plačila pritožnice preverijo, ukrep zamrznitve zalog blaga pa se ohrani do plačila zneska v višini 9.238.577 RON.
- 10 Vzporedno s sporom, ki je trenutno v obravnavi pri Înalta Curte de Casație și Justiție, in glede na to, da so pristojni davčni organi zavrnili zahtevek za plačilo obresti, je pritožnica dne 16. februarja 2017 pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo, s katero je zahtevala, da se pristojnemu davčnemu organu naloži plačilo obresti v višini 696.940 RON za začasno izvedena plačila.

### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 11 Pritožnica trdi, da so davčni organi določili dodatne davčne obveznosti tudi za znesek, plačan med potekom predkazenskega postopka, čeprav je bil znesek na razpolago državi, kazensko sodišče pa je izreklo sodbo, s katero ji je naložilo solidarno plačilo celotne škode, povzročene državi, čeprav je bil znesek, ki ji je bil naložen, že na razpolago na računu državnih organov.
- 12 Pritožnica predlaga plačilo obresti za plačane zneske z namenom zmanjšanja kazenske sankcije za kritje škode zaradi kaznivega dejanja, za katerega meni, da je enaka davčni kazni.
- 13 Meni, da plačilo, izvedeno v predkazenskem postopku, ne more ustvariti zgolj možnosti, da se ga v kazenskem postopku upošteva z znižanjem kazensko določenih sankcij na polovico, ne da bi to vplivalo tudi na davčni vidik zadeve. Ker gre za isti DDV, dolgovan Romuniji, ki izhaja iz istih dejanj (davčne utaje, ki se pripisuje družbi), je bil v praksi ta DDV prejet dvakrat, skupaj s povezanimi dodatnimi obveznostmi.

**Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 14 Tribunalul București ugotavlja, da je v obravnavi možnost izvedbe dveh ločenih postopkov zoper pritožnico, enega upravnega in enega kazenskega postopka, za ista dejanja davčne utaje, v situaciji, v kateri plačilo, izvršeno v predkazenskem postopku, ni bilo priznano niti z davčnega niti s civilnega vidika kazenskega postopka.
- 15 Zato iz odločbe o odmeri davka z dne 25. februarja 2016 in poročila o davčnem pregledu z istim dnem izhaja, da so bile dodatne obveznosti v zvezi z dodatnim DDV izračunane od datuma zapadlosti, 25. oktobra 2010, do 25. januarja 2016, vključno z obdobjem od decembra 2014 do septembra 2015, v katerem je pritožnica izvedla plačilo zneska 3.527.305 RON, ki je bil na razpolago državnim organom v tem celotnem obdobju.
- 16 Pritožnica je izrecno navedla, da je bilo plačilo zgoraj navedenega zneska izvršeno tako za zmanjšanje kazni kot za prekinitev teka obresti in zamudnih obresti, česar pa davčni organi pri izvedbi davčnega pregleda niso upoštevali, tako so ji določili obresti in zamudne obresti tudi za obdobje, v katerem je pritožnica vnaprej plačala znesek, ki je predstavljal dodatni DDV.
- 17 V primeru, ko je bilo pri davčnem pregledu v celoti zajeto obdobje, v katerem je potekala kazenska preiskava, je v sporu v glavni stvari pomembno prekrivanje obdobji, ki so predmet teh dveh postopkov, tj. obdobje od 1. novembra 2011 do 21. septembra 2012, kajti pritožnica je zahtevala zgolj obresti, vezane na neupravičeno plačilo DDV za to obdobje.
- 18 Pri vsakem od teh dveh postopkov, kazenskem in davčnem, je bila ugotovljena škoda zaradi izogibanja plačilu DDV v državni proračun na podlagi istih dejanj, ki jih je storila pritožnica: škoda zaradi kaznivega dejanja v višini 3.527.305 RON in davčna škoda v višini 3.718.357 RON (dodatni DDV, h kateremu se prištejejo dodatne obveznosti).
- 19 Predložitveno sodišče zastavlja vprašanje glede morebitne pretiranosti nekaterih kazni, naloženih davkoplačevalcu v dvojnem postopku, kazenskem in davčnem, in v zvezi s tem opozarja na zgoraj navedeno sodno prakso Sodišča in Evropskega sodišča za človekove pravice, v skladu s katero mora nacionalna zakonodaja, ki dovoljuje kumulacijo postopkov in kazni, izpolnjevati vrsto pogojev, da je to dopustno.
- 20 Predložitveno sodišče meni, da če se šteje, da je znesek zapadel že v obdobju, v katerem je bila uvedena kazenska preiskava, upravno-davčni dokumenti, izdani v času davčnega pregleda, ne bi smeli vključevati dodatnih obveznosti v zvezi s tem zneskom, ker je bil ta na razpolago institucijam, zoper katere je bila vložena pritožba, če pa bi znesek zapadel v trenutku izdaje upravno-davčnih ukrepov na podlagi davčnega pregleda, bi bila pritožnica upravičena do obresti in zamudnih obresti, vezanih na obdobje od decembra 2014 do septembra 2015, v katerem je

bil znesek na razpolago državnim organom, ti pa zneska niso prejeli na podlagi davčne terjatve ali pravnomočne sodbe.

DELOVNI DOKUMENT