

Mål C-81/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

12 februari 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunalul București (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 december 2019

Klagande:

SC Mitliv Exim SRL

Motparter:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Saken i det nationella målet

Talan genom vilken SC Mitliv Exim SRL (nedan kallat Mitliv) har yrkat att Tribunalul București ska förplikta motparterna Agenția Națională de Administrare Fiscală (nationella skattemyndigheten, nedan kallad ANAF) och Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generaldirektoratet för stora skattebetalare, nedan kallat DGAMC) att betala ränta på belopp som klaganden har betalat, men som enligt klaganden har uppburits på ett otillbörligt sätt.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande har framställts med stöd av artikel 267 FEUF och avser tolkningen av artiklarna 2 och 273 i direktiv 2006/112/EG, artikel 325 FEUF samt artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Utgör bestämmelserna i artiklarna 2 och 273 i rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 20[0]6 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt artikel 325 FEUF hinder för en nationell lagstiftning som den aktuella i det nationella målet, när det gäller sådana omständigheter som de aktuella i det nationella målet, vilken medger att det vidtas/tillämpas sanktionsåtgärder mot en skattskyldig juridisk person såväl under det administrativa förfarandet som det straffrättsliga förfarandet, vilka genomförs parallellt mot den berörda personen, till följd av samma skatteundandraganden i en situation där påföljden i det administrativa förfarandet likaledes kan kvalificeras som straffrättslig i enlighet med de kriterier som har fastställts i EU-domstolens praxis, och i vilken mån ska en kumulering av dessa situationer i sin helhet anses alltför betungande för den skattskyldiga person som berörs av dem?

2) Ska unionsrätten, mot bakgrund av svaret på fråga 1, tolkas på så sätt att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som den aktuella i det nationella målet, enligt vilken staten genom sina skattemyndigheter i samband med det administrativa förfarandet och med avseende på samma skatteundandraganden kan avstå från att beakta det belopp som redan har betalats för den skada som har orsakats av ett brott, vilket samtidigt även utgör det belopp som täcker de uteblivna skatteintäkterna och på så sätt inte är disponibelt under en viss period, och sedan i samband med det administrativa förfarandet kan påföra den skattskyldiga personen accessoriska skatteförpliktelser även med avseende på den redan betalade skulden?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis

Artikel 325 FEUF

Artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

Artiklarna 2.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Domstolens dom av den 20 mars 2018, Menci (C-524/15), punkterna 44–63, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), punkterna 25–27 och 37, dom av den 5 juni 2012, Bonda (C-489/10), punkterna 37–44, dom av den 6 september 2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09), punkt 17, och dom av den 18 april 2013, Irimie (C-565/11), punkterna 26 och 27

Europadomstolens dom av den 15 november 2016, A och B/Norge, punkt 130, där det slogs fast dels att det måste visas att de båda förfarandena (det administrativa förfarandet och det straffrättsliga förfarandet) har kopplats samman för att integreras till en sammanhängande helhet, dels att detta inte bara innebär att de eftersträvade målen och de medel som används för att uppnå dessa mål i huvudsak

måste komplettera varandra och vara kronologiskt sammanlänkade utan även att de tänkbara följderna av den rättsliga behandling som är tillämplig på det aktuella handlandet måste vara proportionerliga och förutsebara för den enskilde.

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (lag nr 241/2005 om förebyggande och motverkande av skatteundandragande). I artikel 9.1 c definieras brottet skatteundandragande, som är förenat med 2 till 8 års fängelse och med förbud mot att utöva vissa rättigheter, som en notering i bokföringen och i andra räkenskapshandlingar av kostnader som inte vilar på faktiska transaktioner eller som en registrering av andra fiktiva transaktioner, om detta har genomförts i syfte att undgå skatteförpliktelser. I artikel 10.1 i samma lag anges att straffets längd för brottet skatteundandragande ska halveras om den tilltalade under pågående förundersökning eller brottmålsprocess, fram till den första förhandlingen, fullgör vad som yrkats av målsäganden.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (lag nr 207/2015, skatteprocesslagen), i dess ändrade och kompletterade lydelse:

- Artikel 168.1 och 168.2 där det föreskrivs att alla belopp som har betalats felaktigt ska återbetalas på den skattskyldiga personens begäran.
- Artikel 178 enligt vilken ränta och straffavgifter på skattefordringar som har reglerats genom kvittning i förekommande fall löper fram till det datum som anges i artikel 167.4.
- Artikel 182 där det stadgas att den skattskyldiga personen har rätt till ränta på belopp som återbetalas eller ersätts med offentliga medel fram till dess att återbetalningsskyldigheten är fullgjord. Om den skattskyldiga personens fordringar följer av att en skatterättslig förvaltningshandling har ogiltigförklarats, har den skattskyldiga personen rätt till ränta från och med den dag då skattefordran har slutbetalats och fram till den dag då den skattskyldiga personens fordran till följd av ogiltigförklaringen av den skatterättsliga förvaltningshandlingen har återbetalats eller reglerats genom kvittning. Denna ränta medges inte om den skattskyldiga personen har begärt ersättning för skada enligt de villkor som anges i artikel 18 i Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (lag nr 554/2004 om förvaltningsrättsliga mål) och inte heller i det fall som anges i artikel 107.5 i Codul de procedură fiscală.
- Artikel 277.1 a där det föreskrivs att det administrativa överklagandeförfarandet ska vilandeförklaras om kontrollorganet har dragit saken inför domstol på grund av indicier som tyder på ett brott vars fastställande skulle inverka på det administrativa förfarandets utgång.
- Artiklarna 352 och 353 där det stadgas att administrativa förfaranden som har inletts före den 1 januari 2016 omfattas av den tidigare gällande lagstiftningen.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (beslut nr 2047/2016 av ordföranden för nationella skattemyndigheten) för godkännande av förfarandet för fördelning eller återbetalning till konton respektive från konton för budgetintäkter av belopp som uppburits på konto 50.86.09 ”Saldo av belopp som uppburits som ersättning för den åsamkade skadan enligt artikel 10 i lag nr 241/2005”.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Mitliv blev föremål för en förundersökning angående mervärdesskattebedrägeri inom ramen för en brottsutredning inledd av Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (direktoratet för undersökning av organiserad brottslighet och terrorism – regionenheten i Craiova, Rumänien, nedan kallat DIICOT).
- 2 Efter inledandet av förundersökningen gällande misstanke om brott enligt artikel 9.1 c i lag nr 241/2005 beslutade åklagaren att inspektörerna vid DIICOT skulle genomföra teknisk-vetenskapliga utredningar och inhämtade ett sakkunnigutlåtande. Dessa utredningar visade på skatteförpliktelser för ett sammanlagt belopp om 9 238 577 lei (nedan kallade RON), varav Mitliv påfördes 3 527 305 RON för perioden från den 1 november 2011 till den 21 september 2012 på grund av att bolaget inte tillerkändes rätten att göra avdrag för mervärdesskatten för förvärv av varor från leverantören, som i sin tur hade förvärvat dem från ett bolag i Cypern.
- 3 Den 28 oktober 2014 trädde ANAF in som målsägande för dessa belopp, vilka utgjorde en skada som statskassan åsamkats. Mellan den 12 december 2014 och den 29 september 2015 gjorde Mitliv fem betalningar som sammanlagt uppgick till 3 527 305 RON – vilket preliminärt hade fastställts och påförts bolaget under den av DIICOT inledda brottsutredningen – för att komma i åtnjutande av lättnaderna enligt bestämmelserna i artikel 10.1 i lag nr 241/2005.
- 4 Under perioden från den 21 oktober 2015 till den 22 februari 2016 var Mitliv föremål för en skatterevision med avseende på mervärdesskatt och bolagsskatt för perioden från den 1 januari 2010 till den 30 juni 2015. Denna skatterevision utmynnade i att det utfärdades ett beskattningsbeslut och en skatterevisionspromemoria den 25 februari 2016, genom vilka Mitliv påfördes skatteförpliktelser i form av ett tillägg på bolagsskatten (2 351 535 RON), ett mervärdesskattetillägg (3 718 357 RON), ränta på tillägg på bolagsskatt (942 836 RON), straffavgifter på tillägg på bolagsskatt (357 576 RON), ränta på mervärdesskattetillägg (1 560 395 RON) och dröjsmålsränta på mervärdesskattetillägg (551 459 RON).
- 5 Efter en ansökan från Mitliv av den 7 mars 2016 beslutade skattemyndigheterna den 9 mars 2016 om kvittning av det belopp om 3 527 305 RON som bolaget hade

betalat under förundersökningen med de förpliktelser som hade fastställts av skattekontrollorganen.

- 6 Den 31 mars 2016 ingav Mitliv administrativt överklagande av beskattningsbeslutet och skatterevisionspromemorian. Den instans som var behörig att pröva överklagandet beslutade såvitt avsåg beloppet om 9 148 714 RON att förklara förfarandet vilande med stöd av artiklarna 277 och 279 i Codul de procedură fiscală, medan överklagandet såvitt avsåg beloppet om 289 424 RON ogillades eftersom det saknade grund.
- 7 Mitlivs överklagande av skatterevisionspromemorian, beskattningsbeslutet och beslutet avseende överklagandet bifölls delvis av Curtea de Apel Craiova såvitt avsåg beloppet om 289 424 RON och ogillades i övrigt. Mitliv överklagade denna dom och målet pågår nu vid Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen, Rumänien).
- 8 Den 28 oktober 2016 inkom Mitliv med en ansökan om att DGAMC skulle betala ränta på det belopp om 3 527 305 RON som bolaget hade betalat under förundersökningen och som hade varit föremål för kvittning i enlighet med artikel 167 i Codul de procedură fiscală. Ansökan avslogs såsom ogrundad med den motiveringen att det betalade beloppet hade använts för att uppfylla förpliktelser som hade fastställts i beskattningsbeslutet av den 25 februari 2016.
- 9 Den 8 december 2017 dömdes Mitliv av Curtea de Apel Craiova i ett brottmål och förpliktades dessutom att solidariskt betala 9 238 577 RON i civilrättsligt skadestånd till rumänska staten. Mitliv påfördes även accessoriska skatteförpliktelser i enlighet med Codul de procedură fiscală som skulle beräknas från och med förfallodagen för dessa skatteförpliktelser till och med det datum då full betalning hade skett. Vidare fastställde Curtea de Apel Craiova de betalningar som Mitliv hade gjort och även beslaget av varulagret till ett samlat belopp om 9 238 577 RON.
- 10 Parallellt med det mål som för närvarande pågår vid Înalta Curte de Casație și Justiție, och med beaktande av att de behöriga skattemyndigheterna avlog ansökan om betalning av ränta, har Mitliv genom ansökan av den 16 februari 2017 överklagat till den hänskjutande domstolen och yrkat att den behöriga skattemyndigheten ska förpliktas att betala ränta för ett belopp om 696 940 RON på de betalningar som bolaget gjorde under förundersökningen.

Parternas huvudargument

- 11 Mitliv har anfört att skattemyndigheterna fastställde accessoriska skatteförpliktelser även såvitt avser det belopp som hade betalats under förundersökningen trots att beloppet stod till statens förfogande. Vidare meddelades en dom i brottmål genom vilken Mitliv förpliktades att solidariskt ersätta hela den skada som staten hade åsamkats, trots att det belopp som Mitliv

ålades att betala redan hade ställts till de statliga myndigheternas förfogande på deras konto.

- 12 Mitliv har yrkat betalning av ränta på de belopp som bolaget betalade för att – i syfte att komma i åtnjutande av en nedsättning av straffet – täcka den skada som har orsakats av ett brott, som enligt bolagets uppfattning sammanfaller med den skada som har orsakats genom uteblivna skatteintäkter.
- 13 Enligt Mitlivs uppfattning ska den betalning som gjordes under förundersökningen inte enbart tas i beaktande under brottmålsförfarandet, vilket innebär att straffet halveras, utan den ska även ha skatterättsliga verkningar. Eftersom det handlar om samma mervärdesskatt som skulle betalas till rumänska staten till följd av samma faktiska handlingar (det vill säga skatteundandraganden som tillskrivs bolaget), har denna mervärdesskatt i praktiken uppburits två gånger tillsammans med motsvarande accessoriska förpliktelser.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 14 Tribunalul București påpekar att frågan aktualiseras huruvida det är möjligt att genomföra två olika förfaranden mot Mitliv, närmare bestämt ett administrativt förfarande och ett straffrättsligt förfarande, för samma skatteundandraganden i en situation där den betalning som gjordes under den straffrättsliga undersökningen varken erkänns i skattemässigt hänseende eller vad gäller de civilrättsliga aspekterna av det straffrättsliga förfarandet.
- 15 Det framgår av beskattningsbeslutet av den 25 februari 2016 och av skatterevisionspromemorian av samma datum att de accessoriska förpliktelserna avseende mervärdesskattetillägget beräknades från förfallodagen, den 25 oktober 2010, till den 25 januari 2016, vilket även inbegriper perioden december 2014–september 2015, då Mitliv betalade beloppet om 3 527 305 RON, som sedan stod till de statliga myndigheternas förfogande under hela denna period.
- 16 Mitliv har uttryckligen anfört att ovannämnda betalning gjordes lika mycket i syfte att komma i åtnjutande av en nedsättning av straffet som för att undvika ytterligare uttag av ränta och dröjsmålsränta. Skattemyndigheterna tog emellertid inte hänsyn till denna aspekt vid skatterevisionen och fastställde att Mitliv skulle betala ränta och dröjsmålsränta även för den period då bolaget hade förtidsbetalat det belopp som utgjorde mervärdesskattetillägget.
- 17 I en situation där skatterevisionen omfattade hela den period som den straffrättsliga undersökningen i det nationella målet pågick ska det i det nationella målet tillmätas betydelse åt den period som omfattas av dessa båda förfaranden, det vill säga perioden från den 1 november 2011 till den 21 september 2012, eftersom Mitliv enbart har yrkat ränta på den mervärdesskatt som betalades felaktigt för denna period.

- 18 I vart och ett av de båda förfarandena – det straffrättsliga förfarandet och det skatterättsliga förfarandet – fastställdes en skada till följd av utebliven betalning av mervärdesskatt som grundar sig på samma faktiska handlingar som begicks av Mitliv: den skada som har orsakats av ett brott uppgår till 3 527 305 RON och den skada som har orsakats av uteblivna skatteintäkter uppgår till 3 718 357 RON (mervärdesskattetillägg plus accessoriska förpliktelser).
- 19 Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida vissa påföljder ur både ett straffrättsligt och skatterättsligt perspektiv är alltför omfattande för en skattskyldig person och erinrar i detta sammanhang om ovannämnda praxis från EU-domstolen och Europadomstolen enligt vilken en nationell lagstiftning som medger en kumulering av förfaranden och påföljder måste uppfylla en rad villkor för att kunna tillämpas.
- 20 Om beloppet ska anses vara förfallet till betalning redan från den tidpunkt då den straffrättsliga undersökningen inleddes, borde de skatterättsliga förvaltningshandlingar som utfärdades i samband med skatterevisionen enligt den hänskjutande domstolens uppfattning inte inbegripa accessoriska förpliktelser avseende detta belopp, eftersom detta belopp stod till skattemyndigheternas förfogande. Om beloppet däremot ska anses vara förfallet till betalning från den tidpunkt då de skatterättsliga förvaltningshandlingarna utfärdades i samband med skatterevisionen, borde Mitliv ha haft rätt till ränta och dröjsmålsränta för perioden december 2014–september 2015, då beloppet stod till de statliga myndigheternas förfogande, eftersom skuldbeloppet uppbars utan stöd i särskild handling eller en lagakraftvunnen dom.