

**Υπόθεση C-358/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

30 Ιουλίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Judecătoria Oradea (Ρουμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

9 Ιουλίου 2020

**Προσφεύγουσα:**

Promexor Trade SRL

**Καθής:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Αίτηση με την οποία η προσφεύγουσα, Promexor Trade SRL, ζητεί από το αιτούν δικαστήριο, Judecătoria Oradea (πρωτοδικείο Oradea, Ρουμανία), στρεφόμενη κατά της καθής Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (γενικής περιφερειακής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών Cluj – τοπικής υπηρεσίας δημοσίων οικονομικών του Bihor, την ακύρωση της διαταγής πληρωμής της 19 Απριλίου 2019 και του εκτελεστού τίτλου της 19 Απριλίου 2019 που εκδόθηκαν στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως η οποία κινήθηκε κατά της προσφεύγουσας, καθώς και την ακύρωση του χρεωστικού τίτλου και της σχετικής διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αποφάσεως περί παραπομπής**

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία του άρθρου 5 παράγραφος 4, ΣΕΕ, του άρθρου 1, των άρθρων 167 έως 169, των άρθρων 176 έως 180, του

άρθρου 214 παράγραφος 1, του άρθρου 250 και των άρθρων 272 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK, καθώς και των αρχών της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας, της καλόπιστης συνεργασίας, της ασφάλειας των εννόμων σχέσεων και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

1. Αντιτίθενται οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας σε εθνικές διατάξεις βάσει των οποίων το κράτος μέλος επιβάλλει σε πολίτη την υποχρέωση να εισπράττει και να καταβάλλει στο Δημόσιο τον ΦΠΑ για αόριστο χρονικό διάστημα, χωρίς ωστόσο να του αναγνωρίζει αντίστοιχα το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, για τον λόγο ότι ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ ακυρώθηκε αυτομάτως δεδομένου ότι οι υποβληθείσες επί έξι συναπτούς μήνες/δύο διαδοχικά ημερολογιακά τρίμηνα δηλώσεις ΦΠΑ δεν μνημόνευαν πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ;

2. Είναι συμβατή, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, την αρχή της αναλογικότητας και την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, όπως αυτές απορρέουν από την οδηγία 2006/112/EK, διάταξη του εσωτερικού δικαίου ή πρακτική της φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την οποία, μολονότι το κράτος μέλος επιτρέπει κανονικά την εκ νέου εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ, κατόπιν αιτήσεως, ένα νομικό πρόσωπο, κατόπιν αυτόματης ακυρώσεως του αριθμού μητρώου ΦΠΑ, δεν μπορεί, υπό ορισμένες ειδικές περιστάσεις, να ζητήσει νέα εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ, για καθαρά τυπικούς λόγους, ενώ υποχρεούται σε είσπραξη και καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος, για αόριστο χρονικό διάστημα, χωρίς να του αναγνωρίζεται αντίστοιχα το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;

3. Έχουν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η αρχή της αναλογικότητας και η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, όπως αυτές απορρέουν από την οδηγία 2006/112/EK, την έννοια ότι απαγορεύουν στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράττει και να καταβάλλει τον ΦΠΑ για αόριστο χρονικό διάστημα, ενώ δεν του αναγνωρίζεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς η φορολογική αρχή να ελέγχει εν προκειμένω τις ουσιαστικές προϋποθέσεις σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και χωρίς να υφίσταται απάτη εκ μέρους του υποκείμενου στον φόρο

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

ΣΕΕ, άρθρο 5, παράγραφος 4, και άρθρο 4, παράγραφος 3

Οδηγία 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ, άρθρο 1 παράγραφος 1,

άρθρα 167 έως 169 και 176 έως 180, άρθρο 214 παράγραφος 1, και άρθρα 250, 272 και 273

### **Εθνικές διατάξεις των οποίων γίνεται επίκληση**

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα), ο οποίος ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015*

Άρθρο 153, παράγραφος 9, στοιχείο ε), το οποίο προβλέπει κατ' ουσίαν ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές ακυρώνουν την εγγραφή υποκειμένου στον ΦΠΑ όταν στις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται εντός έξι συναπτών μηνών δεν μνημονεύονται αποκτήσεις αγαθών/υπηρεσιών ούτε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια αυτών των περιόδων αναφοράς

Άρθρο 153, παράγραφος 9<sup>1</sup>, στοιχείο d), κατά το οποίο, μετά την ακύρωση της καταχωρίσεως για τους σκοπούς του ΦΠΑ, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές εγγράφουν τους υποκείμενους στον ΦΠΑ κατόπιν αιτήσεώς τους, στην περίπτωση που αναφέρεται στην παράγραφο 9, στοιχείο ε), βάσει υπεύθυνης δηλώσεως από την οποία προκύπτει ότι ασκούν οικονομικές δραστηριότητες. Επιπλέον, οι υποκείμενοι στον φόρο που βρίσκονται σε μια τέτοια κατάσταση δεν μπορούν να εφαρμόζουν τις διατάξεις σχετικά με το ανώτατο όριο απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις.

Άρθρο 11, παράγραφος 1<sup>3</sup>, δυνάμει του οποίου οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων η εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ ακυρώθηκε δεν έχουν, για την αντίστοιχη περίοδο, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των αγορών που έχουν πραγματοποιηθεί, αλλά υπόκεινται στην υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ που εισέπραξαν για φορολογητέες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Για την απόκτηση αγαθών ή/και υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο κατά την οποία ο ενδιαφερόμενος δεν έχει έγκυρο κωδικό ΦΠΑ, που προορίζονται για πράξεις που θα πραγματοποιηθούν μετά την ημερομηνία εγγραφής για τους σκοπούς του ΦΠΑ που παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, διακανονίζεται υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, με εγγραφή στην πρώτη φορολογική δήλωση που υποβάλλει ο υποκείμενος στον φόρο μετά την εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ ή, ανάλογα με την περίπτωση, σε μεταγενέστερη δήλωση, ο σχετικός φόρος: α) σε αποθηκευμένα αγαθά και υπηρεσίες που δεν χρησιμοποιούνται κατά τον χρόνο της καταχώρισης και καθορίζονται βάσει απογραφής· β) σε ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένων των αγαθών επενδύσεως για τα οποία δεν έχει παρέλθει η περίοδος προσαρμογής της εκπτώσεως, καθώς και των ενσώματων πάγιων στοιχείων του ενεργητικού που βρίσκονται υπό εκτέλεση και προσδιορίζονται βάσει απογραφής, κυριότητάς του κατά τον χρόνο της καταχωρίσεως

Άρθρο 145, το οποίο προβλέπει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος [παράγραφος 1], ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των αγορών,

εφόσον οι αποκτήσεις αυτές προορίζονται για ορισμένες πράξεις που αναφέρονται ρητώς [παράγραφος 2] και ότι, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται για τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν από υποκείμενο στον φόρο πριν από την εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ [παράγραφος 4].

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμος 207/2015 περί φορολογικού κώδικα), ο οποίος ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2016*

Άρθρο 11 παράγραφος 8, το οποίο προβλέπει κατ' ουσίαν ότι οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων η καταχώριση στο μητρώο ΦΠΑ ακυρώθηκε δεν έχουν, για την αντίστοιχη περίοδο, δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των αγορών που έχουν πραγματοποιηθεί, αλλά υπόκεινται στην υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ που εισέπραξαν για φορολογητέες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Σε περίπτωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 316, παράγραφος 12, ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης για τις αποκτήσεις αγαθών ή/και υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του είχε ακυρωθεί, διά της εγγραφής στην πρώτη φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε μετά την καταχώριση ή, ενδεχομένως, σε μεταγενέστερη δήλωση, ακόμη και αν στο τιμολόγιο δεν αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο. Μετά την καταχώριση για τους σκοπούς του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 316 παράγραφος 12, για τις παραδόσεις αγαθών/παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο κατά την οποία ακυρώθηκε ο κωδικός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο εκδίδουν τιμολόγια στα οποία αναγράφουν χωριστά τον εισπραχθέντα κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου ΦΠΑ.

Άρθρο 316, παράγραφος 12, στοιχείο d), το οποίο αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, στο άρθρο 153, παράγραφος 9<sup>1</sup>, στοιχείο d), του νόμου 571/2003

Άρθρο 297, παράγραφοι 1, 4 και 6, που επαναλαμβάνει τις διατάξεις του άρθρου 145, παράγραφοι 1, 2 και 4, του νόμου 571/2013

### **Σύντομη παράθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαφοράς της κύριας δίκης**

- 1 Στις 30 Απριλίου 2014, η καθής διέταξε, με απόφαση της, την αυτόματη ακύρωση της καταχώρισεως στο μητρώο ΦΠΑ της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι στις υποβληθείσες επί έξι διαδοχικούς μήνες δηλώσεις ΦΠΑ δεν μνημονεύονται πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ. Από τον Μάιο του 2014, η προσφεύγουσα εξέδωσε φορολογικά τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ, καθόσον δεν κατείχε πλέον έγκυρο αριθμό μητρώου.
- 2 Τον Απρίλιο του 2019, η προσφεύγουσα ειδοποιήθηκε από την καθής για την επικείμενη διενέργεια φορολογικού ελέγχου για την περίοδο από 1ης Απριλίου 2014 έως 31 Δεκεμβρίου 2017. Προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή

προστίμου λόγω μη εμπρόθεσμης υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, η προσφεύγουσα αποφάσισε να υποβάλει αναδρομικά τη δήλωση σχετικά με τον εισπραχθέντα ΦΠΑ, στην οποία πρέπει να υποβάλλονται οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων ο κωδικός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ακυρώθηκε.

- 3 Βάσει των αντίστοιχων δηλώσεών τους και χωρίς να διενεργηθούν περαιτέρω έλεγχοι, η καθής εξέδωσε στις 19 Απριλίου 2019 εκτελεστό τίτλο και κίνησε την αναγκαστική εκτέλεση κατά της αιτούσας, με την έκδοση της διαταγής της 19ης Απριλίου 2019.
- 4 Η φορολογική επιθεώρηση διενεργήθηκε στις 11 Ιουνίου 2019· ο εποπτικός φορέας έκρινε ότι, για την περίοδο που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε ορθώς τις δηλώσεις σχετικά με τον ΦΠΑ.
- 5 Μετά το πέρας του ελέγχου, αλλά εντός της προθεσμίας παραγραφής, η προσφεύγουσα υπέβαλε, στις 31 Ιουλίου 2019, διορθωτικές δηλώσεις για ποσό επιστροφής ίσο με 0.

#### **Τα ουσιώδη επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 6 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, μολονότι υπάρχουν μέσα θεραπείας επί φορολογικών ζητημάτων σε περίπτωση ακυρώσεως του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογουμένου, υπό την έννοια ότι, μετά τη νέα καταχώριση ως υποκείμενη στον ΦΠΑ, η εταιρία έχει τη δυνατότητα να επωφεληθεί, αναδρομικά, της εκπτώσεως του ΦΠΑ για την περίοδο κατά την οποία δεν διέθετε αριθμό μητρώου ΦΠΑ, τα εν λόγω μέσα δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη συγκεκριμένη περίπτωση από την προσφεύγουσα.
- 7 Φρονεί ότι υποκείμενος στον φόρο του οποίου ακυρώθηκε ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ, αλλά ο οποίος, για διάφορους λόγους, δεν εγγράφεται εκ νέου στο μητρώο, δεν διαθέτει κανένα μέσο θεραπείας. Κατά συνέπεια, η διατήρηση της εκ μέρους του υποχρεώσεως καταβολής του ΦΠΑ, για αόριστο χρονικό διάστημα, σε περίπτωση κατά την οποία δεν έχει πλέον κανένα είδος πλεονεκτήματος απορρέοντος από την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, είναι αντίθετη προς τις αρχές που έχει καθιερώσει συναφώς η νομολογία του Δικαστηρίου.
- 8 Η καθής ισχυρίζεται ότι οι δηλώσεις ΦΠΑ τις οποίες οφείλουν να υποβάλλουν οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ ακυρώθηκε υποβλήθηκαν νομοτύπως από την προσφεύγουσα και υποβλήθηκαν ως υπεύθυνες δηλώσεις. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, η διόρθωση της δηλώσεως εισοδήματος δεν είναι πλέον δυνατή μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

**Σύντομη παράθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 9 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τον συμβατό χαρακτήρα της εφαρμοστέας στη διαφορά εθνικής νομοθεσίας με τις αρχές που απορρέουν από την οδηγία 2006/112 και τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν, μετά την ακύρωση της εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των αγορών που έχει πραγματοποιήσει, αλλά εξακολουθεί να υπόκειται στην υποχρέωση καταβολής του εισπραχθέντος ΦΠΑ, χωρίς να προβλέπεται χρονικό όριο όσον αφορά την υποχρέωση εισπράξεως.
- 10 Μολονότι το δικαίωμα προς έκπτωση θα μπορούσε να ασκηθεί αναδρομικά, μετά τη νέα εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει συγκεκριμένα τη δυνατότητα αυτή, διότι δεν πληροί μία τυπική προϋπόθεση λόγω του ότι ο διαχειριστής της είναι εταίρος άλλης εταιρίας κατά της οποίας έχει κινηθεί διαδικασία αφερεγγυότητας.
- 11 Εφόσον δεν μπορεί να επωφεληθεί ούτε του καθεστώτος απαλλαγής που εφαρμόζεται για τις μικρές επιχειρήσεις, η προσφεύγουσα κωλύεται, για αόριστο χρόνο, να κάνει χρήση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, χωρίς να μπορεί να επωφεληθεί του συστήματος του ΦΠΑ.
- 12 Από την άποψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στις αποφάσεις *Elida Gibbs* (C-317/94), *Kraft Foods Polska* (C-588/10), *Zabrus Siret* (C-81/17), *Gamesa Wind România* (C-69/17), *Dobre* (C-159/17) και *Astone* (C-332/15), υποστηρίζοντας ότι οι περιστάσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις εκείνες είναι ωστόσο διαφορετικές από αυτές της υπό κρίση υποθέσεως.
- 13 Η αδυναμία της προσφεύγουσας να εγγραφεί εκ νέου για τους σκοπούς του ΦΠΑ και να τύχει έτσι του δικαιώματος εκπτώσεως ομοιάζει, κατά το αιτούν δικαστήριο, με τη μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως. Επιπλέον, δεν ήταν αδύνατο για τις φορολογικές αρχές να εξακριβώσουν αν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως.
- 14 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, παραπέμποντας στις αποφάσεις *Collée* (C-146/05) και *Salomie και Oltean* (C-183/14), ότι η απόλυτη άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση θα μπορούσε να θεωρηθεί δυσανάλογη στην περίπτωση της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι δεν υφίσταται απάτη και οι ουσιαστικές προϋποθέσεις δεν ελέγχθηκαν από τις φορολογικές αρχές.
- 15 Στο μέτρο που, εν προκειμένω, η καθής δεν εξακρίβωσε αν πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, οπότε η προσφεύγουσα υποχρεούται να εισπράξει τον ΦΠΑ ευρισκόμενη σε διαρκή κατάσταση αβεβαιότητας, δεδομένου ότι δεν γνωρίζει την έκταση των υποχρεώσεων που υπέχει και δεν διαθέτει νομικό μέσο προκειμένου να μπορεί να επωφεληθεί του συστήματος του ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο, αναφερόμενο επίσης στην απόφαση C-325/85, *Ιρλανδία κατά Επιτροπής*, θέτει το ζήτημα της παραβίασεως των αρχών της ασφάλειας δικαίου

και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες επιβάλλονται από το πνεύμα της οδηγίας 2006/112, και της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ