

Υπόθεση C-487/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

2 Οκτωβρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel Alba Iulia (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

22 Σεπτεμβρίου 2020

Προσφεύγουσα:

Philips Orăștie SRL

Καθής:

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[παραλειπόμενα]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Εφετείο Alba Iulia,
Ρουμανία - τμήμα διοικητικών και φορολογικών διαφορών)

[παραλειπόμενα]

ΔΙΑΤΑΞΗ

Δημόσια συνεδρίαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2020

[παραλειπόμενα]

Ενεγράφη στο πινάκιο η αίτηση για υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, SC Philips Orăștie SRL, στο πλαίσιο της διοικητικής προσφυγής που άσκησε κατά της καθής Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Γενικής διεύθυνσης φορολογούμενων υψηλού εισοδήματος, Ρουμανία) [παραλειπόμενα] με αντικείμενο την ακύρωση διοικητικής πράξης.

[παραλείπόμενα]

CURTEA DE APEL (ΕΦΕΤΕΙΟ)

Επί της αιτήσεως για υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

I. Αντικείμενο της κύριας δίκης. Κρίσιμα πραγματικά περιστατικά

- 1 Η προσφεύγουσα, SC Philips Orăștie SRL, είναι νομικό πρόσωπο ρουμανικού δικαίου, το οποίο εδρεύει στον δήμο Orăștie, στην περιφέρεια Hunedoara.
- 2 Στις **14.09.2016**, η αρμόδια φορολογική αρχή Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Γενική διεύθυνση φορολογούμενων υψηλού εισοδήματος· στο εξής: DGAMC) εξέδωσε την υπ' αριθ. 423 πράξη επιβολής φόρου με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα η υποχρέωση να καταβάλει το ποσό των 31 628 916 ρουμανικών λεί (RON) ως ΦΠΑ και ως παρεπόμενες φορολογικές επιβαρύνσεις.
- 3 Δεδομένου ότι δεν ανεστάλη η εκτέλεση για τα ποσά που είχαν βεβαιωθεί με την πράξη επιβολής φόρου, στο πλαίσιο της δήλωσης φόρου προστιθέμενης αξίας (έντυπο «300») για τον μήνα **Σεπτέμβριο 2016** η εταιρία συμπλήρωσε το πεδίο 36 [παραλείπόμενα] δηλώνοντας ποσό 21 799 334 ρουμανικών λεί (RON) ως υπόλοιπο οφειλόμενου ΦΠΑ το οποίο είχε βεβαιωθεί με την πράξη επιβολής φόρου και δεν είχε καταβληθεί μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ, χωρίς να ζητήσει την επιστροφή του, με αποτέλεσμα, μετά τον συμψηφισμό, η Philips Orăștie να οφείλει υπόλοιπο ποσού ύψους **12 096 916 ρουμανικών λεί (RON)**.
- 4 Κατά της πράξης επιβολής φόρου η Philips Orăștie υπέβαλε την υπ' αριθ. 82252 φορολογική ένσταση με ημερομηνία **04.11.2016**, με την οποία *αμφισβήτησε εν μέρει* τη νομιμότητα της εν λόγω πράξης, ήτοι για ποσό **21 799 334 ρουμανικών λεί (RON)**.
- 5 Κατά την υποβολή της φορολογικής ένστασης, η εταιρία προσκόμισε στην DGAMC το πρωτότυπο της υπ' αριθ. 5163090001 τραπεζικής εγγύησης της **04.11.2016** η οποία εκδόθηκε από τη Citibank Europe για ποσό 31 577 059 ρουμανικών λεί (RON) και παρατάθηκε με μεταγενέστερα συμπληρωματικά έγγραφα μέχρι τις 04.03.2020.
- 6 Κατόπιν της υποβολής της ανωτέρω ένστασης κατά της πράξης επιβολής φόρου και την προσκόμιση της τραπεζικής εγγύησης (**Νοέμβριος 2016**) και μέχρι τον **Μάρτιο του 2019**, η Philips Orăștie υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ στις οποίες **δεν** συμπλήρωσε το πεδίο 38 με το υπόλοιπο οφειλόμενου ΦΠΑ [**σελ. 2 του πρωτοτύπου**] το οποίο είχε βεβαιωθεί από τα όργανα φορολογικού ελέγχου με την κοινοποιηθείσα πράξη επιβολής φόρου και δεν είχε καταβληθεί μέχρι την ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ της εταιρίας, ενώ ταυτόχρονα ζήτησε

την επιστροφή του ΦΠΑ, ισχυριζόμενη ότι υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 233 και του άρθρου 235, παράγραφοι (1) και (5), του Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (κώδικα φορολογικής διαδικασίας – νόμου 207/2015), οι εν λόγω υποχρεώσεις καταβολής δεν μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως *ληξιπρόθεσμες οφειλές* ούτε μπορούσαν να εμπίπτουν στην έννοια του *συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ*, όπως ορίζεται στο άρθρο 303, παράγραφος (4), του Codul fiscal – Legea 227/2015 (φορολογικού κώδικα – νόμου 227/2015). Η εν λόγω ερμηνεία επιβεβαιώθηκε εμμέσως από τη φορολογική αρχή, η οποία εξέδωσε αποφάσεις επιστροφής του ΦΠΑ χωρίς να προβάλλει αντιρρήσεις ως προς τον τρόπο συμπλήρωσης της δήλωσης ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, ως προς τον τρόπο ερμηνείας των σχετικών κανόνων, αποφάσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στη δικογραφία.

- 7 Στις **05.03.2019** το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) έκανε δεκτή την προσφυγή ακυρώσεως που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της πράξης επιβολής φόρου [παραλειπόμενα] και, με την υπ' αριθ. 813 απόφαση της 05.03.2019, **ακύρωσε** την προσαύξηση του **ΦΠΑ** για ποσό **21 799 334 ρουμανικών λεί (RON)**. Η εν λόγω απόφαση δεν έχει τελεσιδικήσει.
- 8 Στις δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες **Απρίλιο 2019** και **Μάιο 2019**, η προσφεύγουσα ενήργησε κατά τον ίδιο τρόπο, δηλαδή **δεν** συμπλήρωσε το πεδίο 38 με το χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ το οποίο είχε βεβαιωθεί από τα όργανα φορολογικού ελέγχου με την κοινοποιηθείσα πράξη επιβολής φόρου και δεν είχε καταβληθεί μέχρι την ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων.
- 9 Μολονότι το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο δεν τροποποιήθηκε, οι φορολογικές αρχές ενημέρωσαν την προσφεύγουσα για την εσφαλμένη συμπλήρωση του πεδίου 38 σχετικά με τον *οφειλόμενο ΦΠΑ* ποσού 12 096 916 ρουμανικών λεί (RON). Η εταιρία ισχυρίστηκε ότι δεν επρόκειτο για πλάνη περί τα πράγματα, αλλά για σκόπιμη παράλειψη στηριζόμενη στην ερμηνεία των σχετικών κανόνων. Εντούτοις, η φορολογική αρχή δεν συμμερίστηκε την άποψη της εταιρίας και εξέδωσε δύο διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ με τις οποίες τροποποίησε τον αναγραφόμενο σε αυτές οφειλόμενο ΦΠΑ, *συνυπολογίζοντας στο σύνολο του οφειλόμενου ΦΠΑ και το ποσό των 21 799 334 ρουμανικών λεί (RON)*, με άμεσο αποτέλεσμα επί του ποσού του επιστρεπτέου ΦΠΑ.
- 10 Μολονότι η προσφεύγουσα εξάντλησε τη διαδικασία διοικητικών προσφυγών, η κρίση [της φορολογικής αρχής] επικυρώθηκε από τη διαδικασία αυτή· κατόπιν τούτου, στις 23.12.2019 προσέφυγε στο διοικητικό δικαστήριο, ζητώντας την ακύρωση των δύο διορθωτικών πράξεων επιβολής ΦΠΑ.

II. Εφαρμοστέες διατάξεις

II.1 Η ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας – νόμος 207/2015)

11) **Άρθρο 157 [παραλειπόμενα] – Ληξιπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις**

«(2) Δεν θεωρούνται ληξιπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις:

b¹) οι φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες διαπιστώνονται με βεβαιώσεις φόρου, προσβάλλονται σύμφωνα με τον νόμο και είναι εξασφαλισμένες σύμφωνα με τα άρθρα 210 και 211 ή με το άρθρο 235».

12) **Άρθρο 233 – Αναστολή αναγκαστικής εκτέλεσης**

«(2¹) Η αναγκαστική εκτέλεση αναστέλλεται ή δεν αρχίζει στις ακόλουθες περιπτώσεις:

a) για τις φορολογικές απαιτήσεις οι οποίες διαπιστώθηκαν με πράξη επιβολής φόρου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, αν μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής φόρου, ο οφειλέτης ενημερώσει την αρχή για την προσκόμιση τραπεζικής εγγύησης/σύμβασης εγγύησης σύμφωνα με το άρθρο 235. Η αναγκαστική εκτέλεση συνεχίζεται ή αρχίζει αν ο οφειλέτης δεν προσκομίσει την τραπεζική εγγύηση/σύμβαση εγγύησης εντός 45 ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης επιβολής φόρου με την οποία διαπιστώνονται φορολογικές απαιτήσεις·

b) για τις φορολογικές απαιτήσεις οι οποίες διαπιστώνονται με τις βεβαιώσεις φόρου, προσβάλλονται σύμφωνα με τον νόμο και είναι εξασφαλισμένες σύμφωνα με τα άρθρα 210 και 211. Η αναγκαστική εκτέλεση συνεχίζεται ή αρχίζει μόλις καταστούν απρόσβλητες οι βεβαιώσεις φόρου στο πλαίσιο του συστήματος διοικητικών και δικαστικών προσφυγών και ενδίκων μέσων. [σελ. 3 του πρωτοτύπου]

(2) Όσο διαρκεί η αναστολή της αναγκαστικής εκτέλεσης κατά την έννοια της παραγράφου (2¹), οι φορολογικές απαιτήσεις των οποίων η αναγκαστική εκτέλεση έχει ανασταλεί δεν αποσβέννυνται, εκτός εάν ο οφειλέτης επιλέξει την απόσβεσή τους σύμφωνα με το άρθρο 165, παράγραφος (8)]».

13) **Άρθρο 235 – Αναστολή της αναγκαστικής εκτέλεσης σε περίπτωση προσκόμισης τραπεζικής εγγύησης/σύμβασης εγγύησης**

«(1) Σε περίπτωση προσβολής βεβαιώσεων φόρου με τις οποίες διαπιστώνονται φορολογικές απαιτήσεις σύμφωνα με τον παρόντα κώδικα, ακόμη και κατά τη διάρκεια της δικαστικής εξέτασης της διοικητικής διαφοράς, η αναγκαστική

εκτέλεση αναστέλλεται ή δεν αρχίζει για τις αμφισβητούμενες φορολογικές οφειλές, αν ο οφειλέτης προσκομίσει στην αρμόδια φορολογική αρχή τραπεζική εγγύηση/σύμβαση εγγύησης για τις αμφισβητούμενες φορολογικές οφειλές οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί κατά τον χρόνο προσκόμισης της εγγύησης. Η διάρκεια ισχύος της τραπεζικής εγγύησης/της εγγύησης που συνομολογείται με τη σύμβαση εγγύησης πρέπει να είναι τουλάχιστον 6 μηνών από την ημερομηνία έκδοσης/σύναψης αυτής.

[...]

(5) Όσο διαρκεί η αναστολή της αναγκαστικής εκτέλεσης κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, οι φορολογικές απαιτήσεις των οποίων η αναγκαστική εκτέλεση έχει ανασταλεί δεν αποσβέννυνται, εκτός εάν ο οφειλέτης επιλέξει την απόσβεσή τους σύμφωνα με το άρθρο 165, παράγραφος (8)».

Codul fiscal – Legea 227/2015 (Φορολογικός κώδικας – Νόμος 227/2015)

14) Άρθρο 303 – Επιστροφή του φόρου στους υποκείμενους στον φόρο που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ΦΠΑ

«(1) Όταν ο φόρος επί των αγορών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 316, ο οποίος δύναται να εκπέσει κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου, υπερβαίνει τον φόρο που καταβλήθηκε για φορολογητέες πράξεις, προκύπτει επιπλέον διαφορά κατά την περίοδο αναφοράς, η οποία στο εξής καλείται αρνητικό ποσό του φόρου.

(2) Μετά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου ή του αρνητικού ποσού του φόρου για τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου αναφοράς, οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προβούν στις διορθώσεις που αναφέρονται στο παρόν άρθρο, υποβάλλοντας τη φορολογική δήλωση του άρθρου 323.

(3) Το σύνολο του αρνητικού ποσού του φόρου προσδιορίζεται προσθέτοντας στο αρνητικό ποσό του φόρου για τη φορολογική περίοδο αναφοράς το υπόλοιπο του αρνητικού ποσού του φόρου το οποίο μεταφέρεται από τη δήλωση της προηγούμενης φορολογικής περιόδου, αν δεν έχει ζητηθεί η επιστροφή του, και το χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, το οποίο βεβαιώθηκε από τα όργανα φορολογικού ελέγχου με πράξεις επιβολής φόρου που κοινοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

(4) Το σύνολο του οφειλόμενου φόρου προσδιορίζεται κατά τη φορολογική περίοδο αναφοράς προσθέτοντας στον φόρο που οφείλεται για τη συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς τα ποσά του υπολοίπου του οφειλόμενου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου τα οποία δεν καταβλήθηκαν στο δημόσιο ταμείο –μέχρι την ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης του άρθρου 323– και τα ποσά του οφειλόμενου ΦΠΑ ο οποίος βεβαιώθηκε από τα όργανα φορολογικού ελέγχου με πράξεις επιβολής φόρου που κοινοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης, τα οποία δεν

καταβλήθηκαν στο δημόσιο ταμείο μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης. Κατ' εξαίρεση:

a) στην πρώτη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται στη φορολογική αρχή μετά την ημερομηνία έγκρισης της διευκόλυνσης πληρωμής δεν μεταφέρεται από τη δήλωση της προηγούμενης φορολογικής περιόδου το σύνολο του οφειλόμενου φόρου για το οποίο εγκρίθηκε η διευκόλυνση πληρωμής·

b) στην πρώτη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται στη φορολογική αρχή μετά την ημερομηνία ένταξης της εν λόγω αρχής στην ομάδα των πιστωτών δυνάμει του νόμου 85/2014, δεν μεταφέρεται από τη δήλωση της προηγούμενης φορολογικής περιόδου το σύνολο του οφειλόμενου φόρου για το οποίο η φορολογική αρχή εντάχθηκε στην ομάδα των πιστωτών σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 85/2014.

(5) Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις των παραγράφων (3) και (4), η αρνητική διαφορά του ΦΠΑ που βεβαιώθηκε από τα όργανα φορολογικού ελέγχου και τα ποσά του χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ που βεβαιώθηκε από τα όργανα φορολογικού ελέγχου με πράξεις επιβολής φόρου των οποίων η εκτέλεση ανεστάλη από τα δικαστήρια, σύμφωνα με τον νόμο, τα οποία δεν είχαν καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο κατά την ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης, δεν προστίθενται, αντιστοίχως, στο αρνητικό ποσό ή στο σύνολο του οφειλόμενου φόρου των περιόδων που καταλογίζεται στις περιόδους κατά τις οποίες ανεστάλη η εκτέλεση της πράξης επιβολής φόρου. Τα εν λόγω ποσά καταλογίζονται στη φορολογική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας **[σελ. 4 του πρωτοτύπου]** έπαψε η αναστολή εκτέλεσης της πράξης επιβολής φόρου, με σκοπό να προσδιοριστεί το σύνολο του αρνητικού ποσού του φόρου ή, κατά περίπτωση, το σύνολο του οφειλόμενου φόρου.

(6) Στη φορολογική δήλωση του άρθρου 323 οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να προσδιορίζουν τη διαφορά μεταξύ των ποσών που αναφέρονται στις παραγράφους (3) και (4), τα οποία αφορούν τις διορθώσεις του φόρου, και του προσδιορισμού του χρεωστικού υπολοίπου του φόρου ή του υπολοίπου του αρνητικού ποσού του φόρου. Αν το σύνολο του οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει το σύνολο του αρνητικού ποσού του φόρου, προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο του φόρου για τη φορολογική περίοδο αναφοράς. Αν το σύνολο του αρνητικού ποσού του φόρου υπερβαίνει το σύνολο του οφειλόμενου φόρου, προκύπτει αρνητικό υπόλοιπο του φόρου για τη φορολογική περίοδο αναφοράς.

[...]».

Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

15) Άρθρο 179

Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ευκαιριακές πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 12, να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά τον χρόνο της παράδοσης.

16) Άρθρο 183

Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.

III. Λόγοι που οδήγησαν το δικαστήριο στην υποβολή της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η θέση της προσφεύγουσας

- 17) Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι οι κανόνες του εθνικού δικαίου περί φορολογικής διαδικασίας αναγνωρίζουν την αναστολή εκτέλεσης των φορολογικών υποχρεώσεων που έχουν διαπιστωθεί με προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής φόρου, για τις οποίες έχει προσκομιστεί τραπεζική εγγύηση, είναι προφανές ότι ο ίδιος κανόνας εφαρμόζεται επίσης στην περίπτωση κατά την οποία οι εν λόγω υποχρεώσεις καταβολής αφορούν ποσά συμπληρωματικού ΦΠΑ τα οποία βεβαιώνονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής φόρου, κατά μείζονα δε λόγο όταν η εν λόγω ερμηνεία επιβεβαιώθηκε από τις φορολογικές αρχές κατά την περίοδο μεταξύ Νοεμβρίου 2016 και Μαρτίου 2019.
- 18) Ο μηχανισμός επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος περιγράφεται ρητώς στο άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ απαντά, ως τέτοιος, στο άρθρο 303, παράγραφος (1), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα). Συνεπώς, η μέθοδος προσδιορισμού της αρνητικής επιπλέον διαφοράς του ΦΠΑ σε σχέση με τον ΦΠΑ που οφείλεται

βάσει άλλης πράξης επιβολή φόρου –η οποία προβλέπεται στο άρθρο 303, παράγραφοι (2), (4) και (5), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) και αποτέλεσε τη βάση των διορθώσεων στις οποίες προέβη η DGAMC και οι οποίες αμφισβητούνται στην υπό κρίση υπόθεση– υιοθετήθηκε στο πλαίσιο της άσκησης της δικονομικής αυτονομίας της οποίας απολαύουν, κατ' αρχήν, τα κράτη μέλη κατά τον χρόνο μεταφοράς της οδηγίας περί ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη – αυτονομία η οποία περιορίζεται και υπόκειται στην τήρηση των γενικώς εφαρμοστέων αρχών, ήτοι της αρχής της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως έχουν διαμορφωθεί συναφώς από τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- 19) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ρουμανικό κράτος παραβιάζει την αρχή της ισοδυναμίας, στο μέτρο που το άρθρο 303, παράγραφοι (4) και (5), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) εισάγει διαφορετική και δυσμενή μεταχείριση όσον αφορά τη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ [σελ. 5 του πρωτοτύπου] σε σχέση με την εθνική διαδικασία επιστροφής τελών και φόρων, δεδομένου ότι ο συμψηφισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ με το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ πραγματοποιείται ακόμη και όταν οι φορολογούμενοι έχουν συστήσει εγγυήσεις για την αναστολή του οφειλόμενου ΦΠΑ, ενώ, στην περίπτωση εθνικών φόρων, η σύσταση εγγύησης έχει ως αποτέλεσμα να «παγώνουν» οι φορολογικές υποχρεώσεις και να μην είναι πλέον δυνατόν οι υποχρεώσεις αυτές να αποσβεσθούν ή να μειώσουν με οποιονδήποτε τρόπο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.
- 20) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν τηρείται η αρχή της αποτελεσματικότητας, δεδομένου ότι η δικονομική αυτονομία πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπον ώστε να μην παρακωλύεται ή να καθίσταται αδύνατη η άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου. Μια τέτοια κατάσταση προκύπτει, όμως, αναμφίβολα από τη στιγμή που η εθνική φορολογική νομοθεσία δεν περιέχει καμία διάταξη/διαδικασία σχετική με τη δήλωση ΦΠΑ, η οποία να ρυθμίζει τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε να επιτευχθεί η επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση (ήτοι, στην προ των συμψηφισμών κατάσταση), σε περίπτωση ακύρωσης της πράξης επιβολής ΦΠΑ από το δικαστήριο.
- 21) Ισχυρίζεται, επίσης, ότι δεν τηρείται η αρχή της ουδετερότητας, στο μέτρο που η αβεβαιότητα που προκαλείται από το νομοθετικό κενό και οι ασαφείς και διφορούμενες λύσεις που συνάγονται ως προς το ζήτημα αυτό από το άρθρο 303, παράγραφοι (4) και (5), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), δημιουργούν, στην πραγματικότητα, πρόδηλο οικονομικό κίνδυνο για τους φορολογούμενους, τόσο λόγω της αδυναμίας τους να επιτύχουν την επιστροφή του φόρου εντός εύλογης προθεσμίας όσο και λόγω των δαπανών στις οποίες έχουν ήδη υποβληθεί προκειμένου να συσταθεί η εγγύηση για την αναστολή της [εκτέλεσης της] πράξης επιβολής φόρου με την οποία βεβαιώθηκε ο ΦΠΑ ο οποίος συμψηφίστηκε με τον επίμαχο επιστρεπτέο ΦΠΑ, χωρίς να λαμβάνεται, ως εκ τούτου, υπόψη η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ.

Η θέση της καθής

- 22) Η καθής υποστηρίζει ότι ο μηχανισμός προσδιορισμού του οφειλόμενου ή επιστρεπτέου ΦΠΑ είναι ειδικός μηχανισμός και ότι οι διατάξεις [του άρθρου] 303, παράγραφοι (4) και (5), του Codul fiscal – Legea 227/2015 (φορολογικού κώδικα – νόμου 227/2015) είναι ειδικές σε σχέση με τις διατάξεις των άρθρων 157, 233 και 235 του Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (κώδικα φορολογικής διαδικασίας – νόμου 207/2015), ο οποίος έχει εφαρμογή μόνο σε άλλα είδη δασμών και φόρων.
- 23) Επομένως, η προσκόμιση τραπεζικής εγγύησης δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για τον μη συνυπολογισμό, στο σύνολο του οφειλόμενου ΦΠΑ, των φορολογικών υποχρεώσεων που διαπιστώθηκαν με προσβαλλόμενη πράξη επιβολής φόρου, έστω και αν οι υποχρεώσεις αυτές είναι εξασφαλισμένες.

Η θέση του εθνικού δικαστηρίου

- 24) Ο κανόνας που θεσπίστηκε με το άρθρο 179[πρώτο εδάφιο,] και το άρθρο 183[πρώτο εδάφιο,] της οδηγίας 2006/112/EK –ο οποίος καθορίζει τον επιστρεπτέο ΦΠΑ μόνον σε συνάρτηση με τη διαφορά μεταξύ του ΦΠΑ που καταβλήθηκε και του ΦΠΑ που δύναται να εκπέσει σε ορισμένη φορολογική περίοδο– μεταφέρθηκε από τον εθνικό νομοθέτη στην εθνική νομοθεσία με το άρθρο 303, παράγραφος (1), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα).
- 25) Εντούτοις, πέρα από τον εν λόγω μηχανισμό προσδιορισμού του επιστρεπτέου ΦΠΑ που προβλέπεται στην οδηγία ΦΠΑ, ο Ρουμάνος νομοθέτης προσθέτει την έννοια του «συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ», με την οποία προσδιορίζει τον ΦΠΑ που πρέπει να επιστραφεί μετά την άθροιση του ποσού που οφείλεται για τη φορολογική περίοδο αναφοράς και του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ που αναγράφεται στις πράξεις επιβολής φόρου σύμφωνα με το άρθρο 303, παράγραφος (4), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα).
- 26) Συγκεκριμένα, ο μηχανισμός προσδιορισμού της επιστροφής του ΦΠΑ που θεσπίστηκε κατά το άρθρο 303, παράγραφοι (2) έως (4), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) προσθέτει στον μηχανισμό που περιγράφεται στην οδηγία περί ΦΠΑ και μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο με το άρθρο 303, παράγραφος (1), του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), τη διαφορά που συνίσταται στο ότι, στο πλαίσιο υπολογισμού του επιστρεπτέου ποσού, εισάγεται η έννοια του «συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ», η οποία σημαίνει, στην πραγματικότητα, ότι λαμβάνεται υπόψη ο ΦΠΑ που οφείλεται βάσει προηγούμενων πράξεων επιβολής φόρου – έννοια η οποία δεν περιλαμβάνεται, όμως, στο κείμενο της οδηγίας ΦΠΑ.
- 27) Συνεπώς, δεδομένου ότι ο μηχανισμός διαμόρφωσης του αρνητικού υπολοίπου ΦΠΑ που προβλέπεται στην εθνική νομοθεσία είναι διαφορετικός από τον μηχανισμό που προβλέπεται ρητά στην οδηγία ΦΠΑ, συνάγεται ότι το ρουμανικό κράτος θέλησε να παρεκκλίνει από τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και να θεσπίσει, στο άρθρο 303, παράγραφοι (2) έως (4), του Codul fiscal (φορολογικού

κώδικα), αυτοτελή μηχανισμό για τον υπολογισμό του [επιστρεπτέου] ΦΠΑ. **[σελ. 6 του πρωτοτύπου]**

- 28) Ως εκ τούτου, το εθνικό δικαστήριο κρίνει ότι, για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς κρίσιμο είναι το ζήτημα κατά πόσον η έννοια του «οφειλόμενου ΦΠΑ», η οποία περιλαμβάνεται τόσο στο άρθρο 179[, πρώτο εδάφιο], όσο και στο άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, μπορεί να θεωρηθεί ισοδύναμη με την έννοια του «συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ», η οποία περιγράφεται στο άρθρο 303, παράγραφος (4), του Codul fiscal – Legea 227/2015 (φορολογικού κώδικα – νόμου 227/2015).
- 29) Το δεύτερο ζήτημα που πρέπει να διευκρινιστεί είναι αν ο εν λόγω μηχανισμός, ο οποίος θεσπίστηκε βάσει της δικονομικής αυτονομίας, είναι *συμβατός με τις αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας*.
- 30) Η αρχή της ισοδυναμίας απαιτεί τα κράτη μέλη να μην προβλέπουν λιγότερο ευνοϊκούς δικονομικούς κανόνες για τις αιτήσεις επιστροφής φόρου κατ' εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης σε σχέση με τους κανόνες που εφαρμόζονται σε παρόμοια, ως προς το αντικείμενο, την αιτία και τα ουσιώδη στοιχεία τους, ένδικα βοηθήματα, τα οποία στηρίζονται στην εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου.
- 31) Η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν επιτρέπει τη θέσπιση δικονομικών κανόνων που καθιστούν υπερβολικά δυσχερή ή πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης.
- 32) Το γενικό καθεστώς των φορολογικών υποχρεώσεων για τα εθνικά τέλη και φόρους –άρθρα 157, 233 και 235 του Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (κώδικα φορολογικής διαδικασίας – νόμου 207/2015) – θεσπίζει τον κανόνα κατά τον οποίο, σε περίπτωση προσβολής της πράξης επιβολής φόρου, αν προσκομισθεί τραπεζική εγγύηση για το σύνολο των αμφισβητούμενων υποχρεώσεων, η εκτελεστικότητα αναστέλλεται, η δε απόσβεση των σχετικών οφειλών μπορεί να επέλθει πρόωρα μόνον κατόπιν αιτήματος του οφειλέτη.
- 33) Όσον αφορά τον ΦΠΑ, το άρθρο 30[3], παράγραφος (5), του Codul fiscal – Legea 227/2015 (φορολογικού κώδικα – νόμου 227/2015) δεν θεσπίζει ρητή παρέκκλιση από τον συνυπολογισμό, στο σύνολο του οφειλόμενου φόρου, των ποσών του χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ που δεν είχε καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο μέχρι την ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης και το οποίο βεβαιώθηκε από τα όργανα φορολογικού ελέγχου με πράξεις επιβολής φόρου των οποίων η εκτέλεση αναστάλη μετά την προσκόμιση *τραπεζικής εγγύησης*.
- 34) Καίτοι από τον χρόνο σύστασης της τραπεζικής εγγύησης (Νοέμβριος **2016**) μέχρι τον χρόνο έκδοσης της απόφασης του δικαστηρίου της ουσίας (Απρίλιος **2019**), η φορολογική αρχή *αναγνώρισε εμμέσως* την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 235, παράγραφοι (1) και (5), του Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (κώδικα φορολογικής διαδικασίας – νόμου 207/2015), κάνοντας χρήση των δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν χωρίς να λάβει υπόψη τις

εξασφαλισμένες υποχρεώσεις, εντούτοις, μετά την ακύρωση της πράξης επιβολής φόρου (Απρίλιος 2019) με μη τελεσίδικη απόφαση (η οποία, ωστόσο, ως έχουσα προσωρινή ισχύ δεδικασμένου, δημιουργεί σοβαρές αμφιβολίες ως προς τη νομιμότητα της διοικητικής πράξης), μετέβαλε γνώμη, καθόσον έκρινε ότι μπορούν να τύχουν εφαρμογής μόνον οι διατάξεις του άρθρου 30[3], παράγραφοι (4) και (5), του Codul fiscal – Legea 227/2015 (φορολογικού κώδικα – νόμου 227/2015).

- 35) Τίθεται το ερώτημα αν μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται αντικειμενικά, δεδομένου ότι τα μέτρα που έχουν την ευχέρεια να λάβουν τα κράτη μέλη δυνάμει της οδηγίας 2006/112 για να διασφαλίζουν την επακριβή είσπραξη του φόρου και την πρόληψη της φοροδιαφυγής, δεν πρέπει ούτε να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών ούτε να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (όπως έκρινε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις αποφάσεις *Gabalfrisa κ.λπ.*, C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 52· *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26· *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 49, καθώς και *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014, 2429, σκέψεις 36 και 37). Η ύπαρξη της τραπεζικής εγγύησης εγγυάται την είσπραξη του φόρου με πολύ απλό τρόπο για τη φορολογική αρχή, όταν η νομιμότητα της πράξης επιβολής φόρου επιβεβαιωθεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση. [σελ. 7 του πρωτοτύπου]
- 36) Εξάλλου, πρέπει να αποσαφηνιστεί κατά πόσον τηρείται η αρχή της ουδετερότητας, δεδομένου ότι τόσο ο τρόπος ερμηνείας όσο και ο τρόπος εφαρμογής *in concreto* του εθνικού κανόνα δημιουργούν πρόσθετη οικονομική επιβάρυνση για την εταιρία, τόσο λόγω της αδυναμίας της να επιτύχει την επιστροφή του φόρου εντός εύλογου χρόνου όσο και λόγω των δαπανών στις οποίες έχει ήδη υποβληθεί για τη σύσταση της εγγύησης με σκοπό την αναστολή [εκτέλεσης] της πράξης επιβολής φόρου.
- 37) [παραλειπόμενα]
- 38) [παραλειπόμενα]

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ

ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ

να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 179[, πρώτο εδάφιο,] και του άρθρου 183[, πρώτο εδάφιο,] της οδηγίας 112/2006/CE, σε συνδυασμό με τις αρχές της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας, την έννοια ότι

αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία/πρακτική η οποία επιβάλλει τη μείωση του ποσού της επιστροφής του ΦΠΑ, συνυπολογίζοντας στον οφειλόμενο ΦΠΑ τα ποσά των πρόσθετων υποχρεώσεων καταβολής που έχουν βεβαιωθεί με πράξη επιβολής φόρου η οποία ακυρώθηκε με μη τελεσίδικη δικαστική απόφαση, στην περίπτωση που οι εν λόγω πρόσθετες υποχρεώσεις είναι εξασφαλισμένες με τραπεζική εγγύηση και οι εθνικοί κανόνες περί φορολογικής διαδικασίας αναγνωρίζουν στην τραπεζική εγγύηση αποτέλεσμα αναστολής της εκτέλεσης για τους λοιπούς δασμούς και φόρους;

[παραλειπόμενα] [διαδικασία, υπογραφές] [παραλειπόμενα]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ