

Υπόθεση C-446/18

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Ιουλίου 2018

Αιτούν δικαστήριο:

Nejvyšší správní soud (Τσεχική Δημοκρατία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

31 Μαΐου 2018

Αναιρεσείουσα:

AGROBET CZ, s.r.o.

Αναιρεσίβλητη:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

Αντικείμενο της υποθέσεως της κύριας δίκης

Η κύρια δίκη αφορά αίτηση αναιρέσεως της εταιρίας AGROBET CZ, s.r.o. κατά αποφάσεως του Krajský soud v Praze (περιφερειακού δικαστηρίου, Πράγα, Τσεχική Δημοκρατία) με την οποία επικυρώθηκε η απόφαση των φορολογικών αρχών να μην προβούν σε προσδιορισμό μέρους του φόρου προστιθέμενης αξίας, το οποίο δεν επηρεάζεται από εκκρεμή φορολογικό έλεγχο.

Νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως δε προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, μέτρο κράτους μέλους βάσει του οποίου ο προσδιορισμός και η επιστροφή μέρους του ποσού της ζητηθείσας εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από

την ολοκλήρωση διαδικασίας αφορώσας το σύνολο των φορολογητέων πράξεων σε συγκεκριμένη φορολογική περίοδο;

Οι οικείες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 183 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

Οι οικείες εθνικές διατάξεις

Κατά το άρθρο 105, παράγραφος 1, του zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμου 235/2004 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), όπως τροποποιήθηκε: «όταν, μετά τον προσδιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, η επιστρεπτέα διαφορά υπερβαίνει το ποσό των 100 τσέχικων κορώνων (CZK), η διαφορά αυτή επιστρέφεται αυτόματα εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό».

Κατά τα άρθρα 89 και 90 του zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (νόμου 280/2009 περί φορολογικού κώδικα, στο εξής: φορολογικός κώδικας), όπως ίσχυε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2016, σε περίπτωση κατά την οποία από προσηκόντως υποβληθείσα αίτηση επιστροφής φόρου προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει τον φόρο αυτό, η φορολογική αρχή, εφόσον διατηρεί αμφιβολίες, απευθύνει αίτηση παροχής πληροφοριών για την εξάλειψη των αμφιβολιών και αν οι εν λόγω αμφιβολίες δεν εξαλειφθούν και το ποσό του φόρου δεν αποδεικνύεται με επαρκή αξιοπιστία, η φορολογική αρχή δύναται να κινήσει διαδικασία φορολογικού ελέγχου.

Κατά το αιτούν δικαστήριο, πέραν μιας προθεσμίας για τον υπολογισμό του φόρου (βάσει του άρθρου 148 του φορολογικού κώδικα, όταν κινείται διαδικασία φορολογικού ελέγχου πριν από την εκπνοή της προθεσμίας που προβλέπεται για τον υπολογισμό του φόρου, ο φόρος πρέπει να υπολογίζεται εντός τριών ετών από την έναρξη του ελέγχου) η προθεσμία για τον υπολογισμό του φόρου αναστέλλεται, μεταξύ άλλων, όσο εκκρεμεί διαδικασία διεθνούς συνεργασίας των φορολογικών αρχών, αλλά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί τα 10 έτη), ο φορολογικός κώδικας δεν προβλέπει άλλη μέγιστη προθεσμία για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου ή της διαδικασίας για τον προσδιορισμό του φόρου στο πλαίσιο της οποίας πραγματοποιείται ο φορολογικός έλεγχος.

Κατά το άρθρο 254, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, αν η διαδικασία για την εξάλειψη αμφιβολιών σχετικών με προσηκόντως υποβληθείσα αίτηση επιστροφής φόρου, από την οποία προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει τον φόρο, υπερβεί τους πέντε μήνες, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται τόκους επί του προς έκπτωση φόρου, όπως αυτός θα προσδιοριστεί από τη φορολογική αρχή, υπολογιζόμενους με ετήσιο επιτόκιο μιας εκατοστιαίας μονάδας άνω του επιτοκίου επαναγοράς τίτλων που καθορίζει η Εθνική Τράπεζα

της Τσεχικής Δημοκρατίας (μεταγενέστερη αναθεώρηση, με ισχύ από την 1η Ιουλίου 2017, αύξησε, μεταξύ άλλων, το εν λόγω επιτόκιο σε δύο εκατοστιαίες μονάδες).

Κατά το αιτούν δικαστήριο, το επιτόκιο επαναγοράς τίτλων δύο εβδομάδων για τα έτη 2013 έως 2017 ήταν 0,05% ετησίως την πρώτη ημέρα κάθε εξαμήνου και το ετήσιο επιτόκιο για παρακρατηθείσα έκπτωση φόρου, όπως στην περίπτωση της αναιρεσεύουσας, ανερχόταν σε 1,05% ετησίως επί του παρακρατηθέντος ποσού.

Συνοπτική περιγραφή της διοικητικής και δικαστικής διαδικασίας

Διοικητική διαδικασία

- 1 Στις αρχές του 2016 η εταιρία AGROBET CZ, s.r.o. (στο εξής: αναιρεσεύουσα) περιέλαβε στις δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τις φορολογικές περιόδους του Δεκεμβρίου του 2015 και του Ιανουαρίου του 2016 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 2 958 167 CZK και 1 559 241 CZK αντίστοιχα. Η Finanční úřad pro Středočeský kraj (φορολογική αρχή της Περιφέρειας της Κεντρικής Βοημίας, Τσεχική Δημοκρατία, στο εξής: αναιρεσίβλητη) κίνησε διαδικασίες φορολογικού ελέγχου των εν λόγω δηλώσεων φόρου για να διαπιστωθεί αν είχε υποβληθεί προσηκόντως η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ «για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου του 2015 [ή τη φορολογική περίοδο του Ιανουαρίου του 2016] στο μέτρο που αφορούσε εμπορικές συναλλαγές βασικών προϊόντων κραμβελαίου».
- 2 Όσον αφορά τη φορολογική περίοδο του 2015, η **αναιρεσίβλητη**, απαντώντας σε αίτηση παροχής πληροφοριών της αναιρεσεύουσας, εξήγησε ότι θα επανεξέταζε εκτενέστερα τις εμπορικές συναλλαγές των βασικών προϊόντων κραμβελαίου και επίσης ότι προετίθετο να επαληθεύσει την ορθότητα της υπαγωγής των βασικών προϊόντων στον κανονικό φορολογικό συντελεστή. Όσον αφορά τη φορολογική περίοδο του Ιανουαρίου του 2016, η αναιρεσίβλητη, απαντώντας σε ερωτήματα της αναιρεσεύουσας, δήλωσε ότι είχε «ευρύτατες αμφιβολίες γενικής φύσεως σχετικά με το εμπόριο κραμβελαίου» –και συγκεκριμένα, «κατά πόσον πραγματοποιήθηκαν παραδόσεις, ποιο ήταν το είδος του σχετικού βασικού προϊόντος και κατά πόσον οι παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν προς τους δηλωθέντες αγοραστές και παρασχέθηκαν από τους δηλωθέντες προμηθευτές». Η αναιρεσίβλητη χαρακτήρισε ως ασύνηθες το γεγονός ότι τα αγαθά εισήχθησαν στην Τσεχική Δημοκρατία από άλλο κράτος μέλος και στη συνέχεια παραδόθηκαν εκ νέου από τη Τσεχική Δημοκρατία στο άλλο κράτος μέλος: μολονότι η εν λόγω συναλλαγή δεν είναι παράνομη, εντούτοις, συνιστούσε λόγο για έλεγχο των εν λόγω πράξεων.
- 3 Η **αναιρεσεύουσα** άσκησε διοικητικές προσφυγές κατά των δύο φορολογικών ελέγχων με την αιτιολογία ότι η απόφαση της φορολογικής αρχής να παρακρατήσει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, αν και είχε αμφιβολίες μόνο για ένα

μικρότερο μέρος του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου, είχε δυσανάλογα επαχθείς συνέπειες για την αναιρεσεύουσα. Επιπλέον, η αναιρεσίβλητη δεν έπρεπε να πραγματοποιήσει φορολογικό έλεγχο, αλλά όφειλε να κινηθεί διαδικασία εξαλείψεως αμφιβολιών. Εάν η αναιρεσίβλητη θεωρούσε ανέφικτη την προσέγγιση αυτή, θα έπρεπε να κινηθεί διαδικασίες φορολογικού ελέγχου μόνον αφότου είχε προσδιορίσει (και επιστρέψει) το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ούτως ώστε η αναιρεσεύουσα να αποφύγει τον οικονομικό κίνδυνο που συνεπάγεται η παρακράτηση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, το οποίο αποτελούσε, κατ' ουσίαν, το τρίτο και τέταρτο κατά σειρά παρακρατούμενο πιστωτικό υπόλοιπο. Το αιτούν δικαστήριο γνωρίζει, από άλλη συναφή ένδικη διαδικασία, ότι έχει ήδη κινηθεί και άλλη διαδικασία φορολογικού ελέγχου κατά της αναιρεσεύουσας (αφού ενδεχομένως προηγήθηκε διαδικασία εξαλείψεως αμφιβολιών) όσον αφορά τις φορολογικές περιόδους του Οκτωβρίου του 2015 και Νοεμβρίου του 2015. Η αναιρεσεύουσα δεν εισέπραξε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ούτε για τις περιόδους αυτές.

- 4 Η **αναιρεσίβλητη**, απορρίπτοντας ως αβάσιμες τις διοικητικές προσφυγές, απάντησε ότι είχε επανεξετάσει όχι μόνο τις αγορές αλλά και τις πωλήσεις του ακατέργαστου κραμβελαίου και, επιπλέον, ότι από τη διαδικασία εξαλείψεως αμφιβολιών για τη φορολογική περίοδο του Οκτωβρίου του 2015 και τον φορολογικό έλεγχο για τον Νοέμβριο του 2015 διαπιστώθηκε ότι το διακινούμενο κραμβέλαιο προήλθε από την Πολωνία, αποτέλεσε αντικείμενο εμπορικής συναλλαγής στην Τσεχική Δημοκρατία άνευ οποιασδήποτε επεξεργασίας και, στη συνέχεια, παραδόθηκε εκ νέου στην Πολωνία από την αναιρεσεύουσα, γεγονός που δημιούργησε αμφιβολίες στην αναιρεσίβλητη όσον αφορά τις εμπορικές πράξεις που δηλώθηκαν και τις συνέπειές τους από άποψη ΦΠΑ. Δεδομένων αυτών των αμφιβολιών και λόγω των φορολογικών ελέγχων που είχαν κινηθεί, αποκλειόταν να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου για τις οικείες φορολογικές περιόδους.
- 5 Εν συνεχεία, η **αναιρεσεύουσα** ζήτησε από το δευτεροβάθμιο διοικητικό όργανο της αναιρεσίβλητης να ερευνήσει τον τρόπο εξετάσεως των προσφυγών της, προβάλλοντας ότι αγόρασε ακατέργαστο κραμβέλαιο από αξιόπιστο προμηθευτή, ο οποίος είναι εδραιωμένος στην αγορά και εκπληρώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις του (ήτοι, έχει καταβάλει ΦΠΑ επί των εκροών). Πρόσθεσε δε ότι η παρακράτηση του συνόλου του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ είναι δυσανάλογα επαχθής σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, ήτοι, την προστασία του Δημόσιου Ταμείου από τις συνέπειες της φοροδιαφυγής και ότι η παράλειψη μερικού προσδιορισμού του ΦΠΑ είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 6 Το **δευτεροβάθμιο διοικητικό όργανο** έκρινε αβάσιμο το αίτημα της αναιρεσεύουσας, επισημαίνοντας ότι ο φορολογικός κώδικας δεν προβλέπει την έκδοση πράξης μερικού προσδιορισμού του επιστρεπτέου ποσού και ότι ο ΦΠΑ συνδέεται πάντοτε με τη φορολογική περίοδο στο σύνολό της.
- 7 Στις 31 Μαΐου 2016 εξετάστηκαν τα επιχειρήματα που υπέβαλαν προφορικά η αναιρεσεύουσα και η αναιρεσίβλητη: στο πλαίσιο αυτών των επιχειρημάτων, η

αναιρεσείδουσα προέβαλε ότι η προσέγγιση της αναιρεσίβλητης την εμποδίζει, κατ' ουσίαν, να ασκεί πράξεις εμπορίας που αφορούν το ακατέργαστο κραμβέλαιο. Επιπλέον, πρότεινε να παράσχει εγγύηση για το αμφισβητούμενο μέρος του φόρου, εάν η φορολογική αρχή προσδιόριζε το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ της. Η **αναιρεσίβλητη** υποστήριξε ότι αγνοούσε το αποτέλεσμα της αιτήσεως διεθνούς δικαστικής συνδρομής και δεν ήταν σε θέση να προδικάσει την προσέγγιση που θα ακολουθούσε σε περίπτωση που η αναιρεσείδουσα προετίθετο να ασκήσει πράξεις εμπορίας κραμβελαίου στο μέλλον.

- 8 Στις 15 Ιουλίου 2016 οι **πολωνικές φορολογικές αρχές**, απαντώντας στο αίτημα της αναιρεσίβλητης για παροχή πληροφοριών, δήλωσαν ότι δεν κατέστη δυνατός ο εντοπισμός του δηλούμενου από την αναιρεσείδουσα αγοραστή και ότι αυτός πληροί τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό του ως «εξαφανισμένου εμπόρου».
- 9 Τον Νοέμβριο του 2016 η **αναιρεσείδουσα** υπέβαλε ενώπιον του δευτεροβάθμιου διοικητικού οργάνου αίτηση προστασίας από την αδράνεια των φορολογικών αρχών, με αίτημα να προσδιοριστεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ όσον αφορά το μη αμφισβητούμενο ποσό του φόρου, επικαλούμενη την απόφαση του περιφερειακού δικαστηρίου της Πράγας της 4ης Οκτωβρίου 2016, η οποία, παραπέμποντας στην απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 18ης Δεκεμβρίου 1997 επί της υποθέσεως C-286/94, *Molenheide κ.λπ.*, δικάωσε την αναιρεσείδουσα, διατάσσοντας την αναιρεσίβλητη να υπολογίσει τον ΦΠΑ της αναιρεσείδουσας για τη φορολογική περίοδο του Οκτωβρίου του 2015, στο μέτρο που ο εν λόγω φόρος δεν αποτελούσε αντικείμενο του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου. Το **δευτεροβάθμιο διοικητικό όργανο** απέρριψε την αίτηση: επισήμανε ότι η απόφαση του περιφερειακού δικαστηρίου της Πράγας δεν είχε καταστεί αμετάκλητη (εφόσον η διαφορά εκκρεμούσε κατ' αναίρεση) και επανέλαβε ότι, οσάκις προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ από φορολογικές υποχρεώσεις, το υπόλοιπο αυτό αφορά τη φορολογική περίοδο συνολικά και όχι μόνο το διάστημα για το οποίο δηλώνονται οι εμπορικές πράξεις.

Δικαστική διαδικασία

- 10 Στις 30 Ιανουαρίου 2017 η αναιρεσείδουσα άσκησε δύο προσφυγές κατά της αδράνειας της αναιρεσίβλητης, με αίτημα να διαταχθεί η αναιρεσίβλητη να εκδώσει, εντός 30 ημερών από την τελεσιδικία της αποφάσεως, πράξη προσδιορισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας της αναιρεσείδουσας για τις φορολογικές περιόδους του Δεκεμβρίου του 2015 και του Ιανουαρίου του 2016, στο μέτρο που ο εν λόγω φόρος δεν αποτελούσε αντικείμενο του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου.
- 11 Κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της ασκήσεως των εν λόγω προσφυγών και της εκδόσεως αποφάσεως από το περιφερειακό δικαστήριο, το Nejvyšší správní soud (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο), αποφαινόμενο κατ' αναίρεση ασκηθείσα από τη νυν αναιρεσίβλητη, αναίρεσε στις 11 Μαΐου 2017 την προπαρατεθείσα απόφαση του περιφερειακού δικαστηρίου της 4ης Οκτωβρίου 2016 με την αιτιολογία ότι, καθόσον ο φορολογικός κώδικας δεν προβλέπει ρητά τη

δυνατότητα εκδόσεως πράξεως μερικού προσδιορισμού του επιστρεπτέου ποσού, η φορολογική αρχή δεν διαθέτει την προς τούτο εξουσία, ελλείπει νομικής βάσεως. Αναφερόμενο στην απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης επί της υποθέσεως C-286/94, *Molenheide κ.λπ.*, το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο επισήμανε, αφενός, ότι η συγκεκριμένη απόφαση δεν έκρινε ότι το εθνικό δίκαιο θα πρέπει να επιτρέπει τον μερικό προσδιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο μη αμφισβητούμενο μέρος της εκπτώσεως και, αφετέρου, ότι οι διατάξεις της βελγικής νομοθεσίας είναι διαμετρικά αντίθετες από αυτές της τσεχικής νομοθεσίας, η οποία κατοχυρώνει την προστασία των δικαιωμάτων έναντι δυσανάλογης, παρελκυστικής ή αυθαίρετης συμπεριφοράς της φορολογικής αρχής. Ο οικείος υποκείμενος στον φόρο δύναται, υπό συγκεκριμένες συνθήκες, να ζητήσει να υποχρεωθεί η κωλυσιεργούσα φορολογική αρχή να εκδώσει απόφαση για το υπό εξέταση ζήτημα ΦΠΑ: όχι όμως μια μερική απόφαση, αλλά μια απόφαση που αφορά τον ΦΠΑ όλης της φορολογικής περιόδου.

- 12 Στηριζόμενο στην παρατιθέμενη αναιρετική απόφαση του ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου, το περιφερειακό δικαστήριο της Πράγας, με απόφαση της 13ης Ιουνίου 2017, απέρριψε τις προσφυγές κατά της αδράνειας της αναιρεσίβλητης όσον αφορά τις φορολογικές περιόδους του Δεκεμβρίου του 2015 και του Ιανουαρίου του 2016. Η **αναιρεσείουσα** άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής, προβάλλουσα ότι το εθνικό δικονομικό δίκαιο ήταν ασύμβατο προς άμεσα εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης. Η αναιρεσείουσα αναγνώρισε ότι η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μπορεί να καθυστερήσει λόγω της διενέργειας ελέγχου της νομιμότητάς του, αλλά μόνον καθόσον τούτο συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, πράγμα που δεν συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι το παρακρατούμενο μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που δηλώθηκε από την αναιρεσείουσα ουδέποτε αμφισβητήθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο από την αναιρεσίβλητη και δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου.
- 13 Στις παρατηρήσεις της επί της αναιρέσεως, η **αναιρεσίβλητη** υποστήριξε ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ και του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προβλέπεται από το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου του ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνδέεται με μια φορολογική περίοδο και καθορίζεται βάσει μαθηματικού υπολογισμού, δεν μπορεί παρά να συνιστά ένα αδιαίρετο σύνολο. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται ως έννοια το αδιαμφισβήτητο μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ το οποίο θα πρέπει να προσδιοριστεί «μερικώς» και να επιστραφεί στον προσφεύγοντα. Όταν η παρακράτηση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ παρατείνεται για μεγαλύτερο του συνήθους χρονικό διάστημα, στον υποκείμενο στον φόρο καταβάλλονται ως αντιστάθμιση τόκοι επί του παρακρατούμενου ποσού της εκπτώσεως.

Ανάλυση του προδικαστικού ερωτήματος

- 14 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τα κράτη μέλη στους υποκειμένους στον φόρο διέπονται κυρίως από τα άρθρα 183 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει στη νομολογία του τη σημασία των αρχών της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, κατά τη σκέψη 53 της αποφάσεως του Δικαστηρίου, της 12ης Μαΐου 2011, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, η οποία αφορά την παράταση της προθεσμίας επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, οι αρνητικές οικονομικές συνέπειες τις οποίες υφίσταται ο υποκείμενος στον φόρο (επειδή προσωρινά δεν έχει στη διάθεσή του τα χρηματικά ποσά) μπορεί να αντισταθμιστούν με την καταβολή τόκων, ούτως ώστε να διασφαλίζεται η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας
- 16 Με την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, *Molenheide κ.λπ.*, το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση άρσεως της παρακρατήσεως του επιστρεπτέου υπολοίπου του ΦΠΑ, ο υπολογισμός των οφειλομένων από το Δημόσιο Ταμείο τόκων, στο πλαίσιο του οποίου δεν θα λαμβανόταν υπόψη ως αφετηρία η ημέρα κατά την οποία το επίμαχο υπόλοιπο του ΦΠΑ θα έπρεπε να είχε κανονικά επιστραφεί, θα ήταν αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, με τις σκέψεις 33 και 34 της αποφάσεως της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, *Επιτροπή κατά Ιταλίας*, το Δικαστήριο έκρινε, σε σχέση με το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ, ότι η επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας με την καταβολή μετρητών ή με αντίστοιχο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, ο καθοριζόμενος τρόπος επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο.
- 18 Όσον αφορά τη διαδικασία που προβλέπει το τσεχικό δίκαιο, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, στην περίπτωση που η φορολογική αρχή, αντί να προσδιορίσει τον φόρο, κινήσει διαδικασία εξαλείψεως αμφιβολιών ή φορολογικού ελέγχου, τότε δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου – η οποία σηματοδοτεί την έναρξη της προθεσμίας των 30 ημερών για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, όπως ορίζεται από το άρθρο 105, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ – για χρονικό διάστημα έως τριών ετών από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι δυνατόν να επιτρέπονται περαιτέρω σταδιακές παρατάσεις (επί παραδείγματι, για να δοθεί χρονικό περιθώριο στη φορολογική αρχή να επικοινωνήσει με τις φορολογικές αρχές άλλων κρατών μελών ή τρίτων χωρών) για συνολικό, κατ' ανώτατο όριο, διάστημα 10 ετών.
- 19 Η τσεχική νομοθεσία δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να εκδίδει πράξη υπολογισμού φόρου αφορώσα μόνο μέρος της φορολογικής περιόδου ή σε σχέση μόνο με τις μη αμφισβητούμενες φορολογητέες πράξεις: αντιθέτως, ακόμη και

όταν πρέπει να επανεξεταστεί μία μόνον πράξη που υπόκειται σε ΦΠΑ σε συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, ο προσδιορισμός του ΦΠΑ αναβάλλεται αυτόματα για το σύνολο της φορολογικής περιόδου μέχρις ότου ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος ή η διαδικασία εξαλείψεως αμφιβολιών σε σχέση με την εν λόγω φορολογική περίοδο. Αυτή η προσέγγιση μπορεί να θεωρηθεί ως καθιερωμένο μέτρο για την αποφυγή της φοροδιαφυγής, επιτρέπον τον ορθό υπολογισμό του φόρου, χωρίς την εφαρμογή του οποίου είναι δύσκολο να νοηθεί αποτελεσματική φορολογική διοίκηση. Πάντως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι ορισμένες από τις πρακτικές συνέπειες της εφαρμογής των μέτρων αυτών είναι προβληματικές και υπονομεύουν την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Επί παραδείγματι, εάν κινηθεί διαδικασία εξαλείψεως αμφιβολιών πριν από τον προσδιορισμό του φόρου, η φορολογική αρχή πρέπει να καθυστερήσει όχι μόνο τον προσδιορισμό αλλά και τη συνακόλουθη επιστροφή του ποσού της εκπτώσεως του φόρου για όλες τις φορολογητέες εισροές σε μια φορολογική περίοδο, παρά το γεγονός ότι οι αμφιβολίες της αφορούν μόνον ορισμένες εισροές. Το αυτό ισχύει και όταν κινείται διαδικασία φορολογικού ελέγχου.

- 20 Η γενική λύση που επιβεβαιώνεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου (καθορισμός εύλογης προθεσμίας και καταβολή τόκων υπερημερίας) αντιμετωπίζει αποτελεσματικά μέρος μόνον του ζητήματος της παρακρατήσεως των ποσών των εκπτώσεων. Η επιβολή τόκων υπερημερίας επί της παρακρατούμενης εκπτώσεως φόρου και ο καθορισμός εύλογης προθεσμίας αντικατοπτρίζουν τον συμβιβασμό μεταξύ, αφενός, της αποτελεσματικής προστασίας του ορθού προσδιορισμού του φόρου και της αποτροπής της φοροδιαφυγής (για την προστασία των εθνικών δημόσιων πόρων) και, αφετέρου, της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ (για την προστασία των ελεγχόμενων υποκειμένων στον φόρο και την επίτευξη ισότητας μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο). Η λύση όμως αυτή δεν δίνει απάντηση στο ζήτημα της άμεσης απώλειας ταμειακών ροών και των συνεπειών της.
- 21 Όσον αφορά τη διάρκεια της ευλόγου προθεσμίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι η μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην επόμενη φορολογική περίοδο είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης (βλ. παρατιθέμενη απόφαση *Enel Maritsa Iztok 3*) ή ότι η ετήσια προθεσμία για την άτοκη παρακράτηση της εκπτώσεως ΦΠΑ, όπως προβλέπεται από την οδηγία ΦΠΑ, είναι εύλογη, υπό την προϋπόθεση ότι διασφαλίζει ότι τα κράτη μέλη είναι σε θέση να ερευνούν τη νομιμότητα της εκπτώσεως του φόρου που πρέπει να εφαρμοστεί (βλ. απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2010, C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, σκέψη 21).
- 22 Όσον αφορά την παρακράτηση του επιστρεπτέου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, η άμεση απώλεια ταμειακών ροών δύσκολα μπορεί να «αντισταθμιστεί» με την εκ των υστέρων, μετά από τρεις και πλέον μήνες, καταβολή μέρους του ποσού της παρακρατούμενης εκπτώσεως, δεδομένου του ότι εν τω μεταξύ μπορεί να έχει κινηθεί διαδικασία πτωχεύσεως, η οποία μπορεί να πλήξει μακροπρόθεσμα τη φήμη του υποκειμένου στον φόρο και, επίσης, η εκτέλεση μπορεί να οδηγήσει σε πώληση των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως (συμπεριλαμβανομένων

αναντικατάστατων περιουσιακών στοιχείων, όπως η τεχνογνωσία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, κ.λπ.) ή να αναστείλει, κατ' ουσίαν, τις προοπτικές για εκπλήρωση των υποχρεώσεων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, να πληγεί η εμπιστοσύνη των εμπορικών εταίρων προς τον υποκείμενο στον φόρο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να στραφεί σε δανεισμό προκειμένου να καλύψει την ανεπάρκεια του κυκλοφορούντος ενεργητικού και θα του επιστραφεί κάθε εύλογη δαπάνη στην οποία υπεβλήθη συναφώς. Εντούτοις, ο υψηλός οικονομικός κίνδυνος συνεπάγεται απώλεια ρευστότητας για επιχειρήσεις start-up. Η αναστολή της εισπράξεως του ποσού της εκπτώσεως του φόρου αποτελεί συχνά δυσεπίλυτο πρόβλημα για υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δαπανούν χρήματα προκειμένου να εξασφαλίσουν την επιχείρησή τους κατά τους πρώτους μήνες λειτουργίας της (εγκαταστάσεις, αγορά εξοπλισμού, κ.λπ.). Οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν συνήθως ιστορικό συναλλαγών με πιστωτικά ιδρύματα και, επομένως, είναι περίπλοκη και μακροχρόνια η διαδικασία εξασφάλισης μιας ενδιάμεσης εγγυήσεως ή ενός ενδιάμεσου δανείου. Πάντως, όλες αυτές οι καταστάσεις μπορούν να διορθωθούν από οικονομικής απόψεως, αν και με ορισμένες μη υλικές συνέπειες για την επιχείρηση, ιδίως στο αρχικό της στάδιο. Πράγματι, υπό την οπτική γωνία των εθνικών κυβερνήσεων, ο μεγαλύτερος κίνδυνος φοροδιαφυγής προέρχεται από τους νεοσύστατους υποκειμένους στον φόρο.

- 23 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι αυτές οι συστημικές αδυναμίες δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης, καθότι οι συνέπειες της εφαρμογής τους μπορούν να θεραπευθούν και να μην υπερβαίνουν τα αναγκαία και αποτελεσματικά όρια για την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι αρχές του δικαίου της Ένωσης παραβιάζονται σε περίπτωση κατά την οποία –και δυστυχώς τέτοιες περιπτώσεις πράγματι υπάρχουν– υποκείμενος στον φόρο αποτελεί μέρος μιας αλυσίδας φορολογικής απάτης, συνήθως χωρίς την ενεργή συμμετοχή του, ή, απλώς, θεωρείται ύποπτος για συμμετοχή. Η φορολογική αρχή πρέπει να ερευνησει τις υποψίες αυτές και λαμβάνει μέτρα λόγω των οποίων καθυστερεί η επιστροφή του ποσού της εκπτώσεως φόρου στον υποκείμενο στον φόρο. Στην πράξη, τα μέτρα αυτά εφαρμόζονται ως προς όλη τη φορολογική περίοδο: οι αμφιβολίες για κάθε φορολογητέα πράξη αίρονται σταδιακά (ή δηλώνεται αμέσως ότι δεν εγέρθηκαν αμφιβολίες για συγκεκριμένες φορολογητέες πράξεις). Ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο αποδείξει αμέσως ότι δικαιούται να εκτέσει τον φόρο σε σχέση με μια συγκεκριμένη φορολογητέα εισροή (ή αν δεν αμφισβητείται η νομιμότητα της εν λόγω εκπτώσεως), η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι το μέτρο αφορά μια φορολογική περίοδο και όχι μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, πρέπει να παρακρατήσει το ποσό της εκπτώσεως μέχρις ότου ερευνησει και αποφασίσει επί όλων των φορολογητέων πράξεων της φορολογικής περιόδου. Μόνο τότε η φορολογική αρχή προσδιορίζει τον φόρο.

Η άποψη του αιτούντος δικαστηρίου

- 24 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, υπό τις εξεταζόμενες περιστάσεις, δεν είναι δυνατή η συμμόρφωση με την απαίτηση για πλήρη ουδετερότητα του ΦΠΑ.

Ορισμένα φορολογικά μέτρα είναι απολύτως αναγκαία για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου και δεν είναι δυνατόν εκ των προτέρων να διορθωθούν πλήρως (ή να αποτραπούν) όλες οι συνέπειές τους: η αποκατάσταση της ζημίας λόγω των αδυναμιών των μέτρων αυτών δεν μπορεί ποτέ να επιτύχει την πλήρη υλική αποκατάσταση (επαναφορά στην προτέρα κατάσταση).

- 25 Αυτή η κατάσταση δημιουργείται λόγω της ανισομερούς πληροφόρησης που υπάρχει. Η φορολογική αρχή αναμένει από τον υποκείμενο στον φόρο να καταθέσει όλα τα σχετικά στοιχεία για τον προσδιορισμό του φόρου. Εντούτοις, η Τσεχική Δημοκρατία επιδιώκει να καλύψει αυτό το κενό πληροφόρησης, εισάγοντας μέτρα που λειτουργούν διαδικτυακά σε πραγματικό χρόνο. Πάντως, παρά τα μέτρα αυτά (παρακολούθηση δηλώσεων, ηλεκτρονική καταγραφή πωλήσεων), εξακολουθούν να υπάρχουν γκρίζες ζώνες όσον αφορά την πληροφόρηση, πράγμα που επιδεινώνεται λόγω των επιστροφών φόρου σε διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ συγκεκριμένων κρατών μελών (εκπτώσεις που αφορούν τη διασυνοριακή μεταφορά αγαθών). Τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν μέτρα που καλύπτουν τις τρέχουσες και συχνά ειδικές προκλήσεις της εφαρμογής του ΦΠΑ στην πράξη.
- 26 Όσον αφορά την επιταγή της τήρησης της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι επιβεβλημένη η αναφορά στις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της προβλεψιμότητας του νόμου. Οι εθνικές ρυθμίσεις για την παρακράτηση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ θεσπίζονται υπό τη μορφή νόμου και οι συνέπειες για τους υποκείμενους στον φόρο είναι προβλέψιμες. Πρόκειται για αναμενόμενο κίνδυνο και οι φορολογούμενοι μπορούν να είναι προετοιμασμένοι. Σε περίπτωση, επομένως, που υποκείμενος στον φόρο έρχεται αντιμέτωπος με αμφιβολίες της φορολογικής αρχής, θα έχει συμφέρον αυτές οι αμφιβολίες, όταν αφορούν μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη για την οποία ζητείται έκπτωση φόρου, να εξαλειφθούν το συντομότερο δυνατό. Πάντως, δεν είναι λογικό να αναμένεται από τη φορολογική αρχή να αρχίσει να καταβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο τόκους υπερημερίας από την ημερομηνία υποβολής του αιτήματος παροχής πληροφοριών, δεδομένου ότι σε ορισμένες περιπτώσεις αυτό μπορεί να δημιουργήσει γκρίζες ζώνες τις οποίες η φορολογική αρχή υποχρεούται να ελέγχει. Επομένως, είναι δικαιολογημένη η θέσπιση μιας εύλογης προθεσμίας για την άτοκη παρακράτηση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.
- 27 Ως εκ τούτου, η ουδετερότητα του ΦΠΑ μπορεί να περιοριστεί. Πάντως, αυτός ο περιορισμός δεν θα πρέπει να επηρεάσει το δικαίωμα εκπτώσεως τόσο ώστε το δικαίωμα αυτό να αμφισβητείται συστηματικά. Συναφώς, επιβάλλεται να διασφαλισθεί η εξισορρόπηση μεταξύ του συμφέροντος του κράτους για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου και του συμφέροντος του υποκειμένου στον φόρο για την είσπραξη του ποσού της εφαρμοστέας εκπτώσεως φόρου.
- 28 Το γεγονός, ακριβώς, ότι κράτος μέλος δεν αναγνωρίζει συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη – η νομιμότητα της οποίας δεν αμφισβητείται – για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ή, άλλως, δεν επιτρέπει την απόδειξη της νομιμότητάς της, είναι αυτό που, κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου,

συνιστά συστηματική παραβίαση του δικαιώματος για έκπτωση. Κατά το αιτούν δικαστήριο, σε αυτή τη συγκεκριμένη περίπτωση δεν δικαιολογείται να περιορίζεται η δυνατότητα αποδείξεως του ότι πληρούνται οι ουσιαστικοί όροι για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως (πρόκειται για τυπικό όρο για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως). Ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα πρέπει να στερείται του δικαιώματος να αποδείξει το δικαίωμά του προς έκπτωση με μόνη αιτιολογία ότι η επίμαχη φορολογητέα πράξη δηλώθηκε σε συγκεκριμένη φορολογική περίοδο ή ότι δεν έχουν ακόμη προσδιοριστεί όλες οι φορολογητέες πράξεις που δηλώθηκαν στην εν λόγω φορολογική περίοδο (λόγω αμφιβολιών για ορισμένες από αυτές).

- 29 Γενικότερα, το αιτούν δικαστήριο δεν αμφισβητεί ότι ο ΦΠΑ μπορεί να προσδιορίζεται για μία συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Η αντίθετη άποψη θα συνεπαγόταν στην πράξη ότι ο φόρος θα έπρεπε να προσδιορίζεται για κάθε φορολογητέα πράξη, πράγμα που είναι αδύνατο στην πραγματικότητα. Εντούτοις, κατά την εκπόνηση των εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων, θα πρέπει να λαμβάνεται πάντοτε υπόψη, ιδίως όταν πρόκειται για τη θέσπιση μέτρων και υποχρεώσεων βάσει των άρθρων 183 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, ότι το αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως και τη συνακόλουθη επιστροφή του ποσού της εκπτώσεως του φόρου είναι ζήτημα που συνδέεται με συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη και, επομένως, δεν θα πρέπει να εξαρτάται γενικά από το αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ισχύουν για άλλες φορολογητέες πράξεις. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιστροφή του ποσού της εκπτώσεως του φόρου σε σχέση με μία φορολογητέα πράξη, δεν θα πρέπει πλέον να παρακρατείται ο φόρος αυτός.
- 30 Το δικαστήριο παρατηρεί, παρεμπιπτόντως, ότι δεν προεξοφλεί ότι η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων θα επιτρέπει αυτόματα την άσκηση (και όχι απλώς την αναγνώριση) του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου βάσει του άρθρου 178 της οδηγίας. Αυτή η διάκριση επισημάνθηκε, άλλωστε, από τη γενική εισαγγελέα J. Kokott στις προτάσεις της 18ης Φεβρουαρίου 2016, στην υπόθεση *Barlis 06*, C-516/14, EU:C:2016:101.