

**Υπόθεση C-81/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

12 Φεβρουαρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Tribunalul București (Ρουμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

19 Δεκεμβρίου 2019

**Προσφεύγουσα:**

SC Mitliv Exim SRL

**Καθών:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Προσφυγή με την οποία η SC Mitliv Exim SRL ζητεί από το Tribunalul București (πολυμελές πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) να υποχρεωθούν οι καθών Agenția Națională de Administrare Fiscală (εθνική υπηρεσία φορολογικής διοικήσεως, Ρουμανία· στο εξής: ANAF) και Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (γενική διεύθυνση διαχειρίσεως φορολογουμένων μεγάλου πλούτου, Ρουμανία· στο εξής: DGAMC) να της καταβάλουν τόκους επί ποσών που κατέβαλε και τα οποία ισχυρίζεται ότι δεν οφείλει.

**Το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία των άρθρων 2 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και του άρθρου 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

## Προδικαστικά ερωτήματα

1) Αντιτίθενται οι διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, του άρθρου 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του άρθρου 325 ΣΛΕΕ, σε σχέση με περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει τη λήψη/εφαρμογή μέτρων σχετικών με κυρώσεις έναντι του φορολογούμενου νομικού προσώπου, τόσο στο πλαίσιο της διοικητικής, όσο και στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας, οι οποίες διεξάγονται παράλληλα έναντι αυτού, για τα ίδια πραγματικά περιστατικά φοροδιαφυγής, σε περίπτωση που η κύρωση στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας μπορεί να χαρακτηριστεί ως έχουσα, επίσης, ποινικό χαρακτήρα, σύμφωνα με τα κριτήρια που έχουν καθορίσει τα ευρωπαϊκά δικαστήρια στη νομολογία τους, και κατά πόσον όλες αυτές οι περιστάσεις, σωρευτικά, είναι δυσανάλογα επαχθείς για τον εν λόγω φορολογούμενο;

2) Έχει το δίκαιο της Ένωσης, υπό το πρίσμα της απάντησης στο πρώτο ερώτημα, την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει στο κράτος, μέσω των φορολογικών οργάνων του, να μη λαμβάνει υπόψη για τα ίδια πραγματικά περιστατικά φοροδιαφυγής, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, το ποσό που έχει ήδη καταβληθεί ως αποζημίωση από αδικοπραξία και το οποίο συνιστά συγχρόνως το ποσό που καλύπτει τη φορολογική ζημία, με αποτέλεσμα να μην καθίσταται διαθέσιμο το εν λόγω ποσό για ορισμένη χρονική περίοδο, επιβάλλοντας στη συνέχεια εις βάρος του φορολογούμενου, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, και πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις για την ήδη εξοφληθείσα οφειλή;

## Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και παρατιθέμενη νομολογία

Άρθρο 325 ΣΛΕΕ

Άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 2, παράγραφος 1, και άρθρο 273

Απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Μαρτίου 2018, Menci (C-524/15), σκέψεις 44 έως 63· απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), σκέψεις 25 έως 27 και 37· απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Ιουνίου 2012, Bonda (C-489/10), σκέψεις 37 έως 44· απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, Lady & Kid και λοιποί (C-398/09), σκέψη 17 και απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Απριλίου 2013, Irimie (C-565/11), σκέψεις 26 και 27

Απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου της 15ης Νοεμβρίου 2016, Α και Β κατά Νορβηγίας, παράγραφος 130, στην οποία έχει διευκρινισθεί ότι πρέπει να καταδειχθεί ότι οι δύο διαδικασίες (διοικητική και ποινική) έχουν συνδυαστεί με ολοκληρωμένο τρόπο, έτσι ώστε να αποτελούν ένα συνεκτικό σύνολο, καθόσον κρίθηκε ότι τούτο σημαίνει, αφενός, ότι πρέπει να αλληλοσυμπληρώνονται ουσιωδώς και να συνδέονται χρονικά οι επιδιωκόμενοι σκοποί και τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη τ[ων] εν λόγω σκοπ[ών], και αφετέρου, οι ενδεχόμενες συνέπειες εκ της διαμορφώσεως του νομικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στην επίμαχη συμπεριφορά του πρέπει να είναι σύμφωνες με την αρχή της αναλογικότητας και προβλέψιμες για τον ενδιαφερόμενο.

### Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Το άρθρο 9, παράγραφος 1, στοιχείο c, του Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (νόμου 241/2005 περί προλήψεως και καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής), κατά το οποίο συνιστά το αδίκημα της φοροδιαφυγής και τιμωρείται με φυλάκιση από 2 έως 8 έτη και με στέρηση ορισμένων δικαιωμάτων, η καταχώριση, στα λογιστικά βιβλία ή λοιπά έντυπα λογιστικού χαρακτήρα, πλασματικών δαπανών ή η καταχώριση λοιπών εικονικών συναλλαγών, εάν τούτο γίνεται με σκοπό να αποφευχθεί η εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων, και το άρθρο 10, παράγραφος 1, κατά το οποίο, επί διαπράξεως του αδικήματος της φοροδιαφυγής, τα προβλεπόμενα εκ του νόμου όρια ποινής για σχετικές διαπραχθείσες πράξεις μειώνονται στο ήμισυ, εάν κατά τη διάρκεια των προκαταρκτικών ερευνών ή κατά την ποινική διαδικασία, πριν την πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο κατηγορούμενος ικανοποιήσει πλήρως τις απαιτήσεις του πολιτικώς ενάγοντος.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (νόμος 207/2015 περί του κώδικα φορολογικής διαδικασίας), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε

– άρθρο 168, παράγραφοι 1 και 2, το οποίο προβλέπει ότι οποιοδήποτε ποσό καταβλήθηκε χωρίς νόμιμη αιτία επιστρέφεται μετά από αίτηση του φορολογούμενου·

– άρθρο 178, το οποίο προβλέπει ότι σε περίπτωση φορολογικών απαιτήσεων που έχουν αποσβεσθεί με συμψηφισμό, οι τόκοι και οι τόκοι υπερημερίας, κατά περίπτωση, υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία που προβλέπεται στο άρθρο 167, παράγραφος 4·

– άρθρο 182, το οποίο προβλέπει ότι για τα ποσά που πρέπει να αποδοθούν ή να επιστραφούν από τον κρατικό προϋπολογισμό, ο φορολογούμενος δικαιούται τόκους μέχρι την απόσβεση της υποχρεώσεως αποδόσεως και ότι, στην περίπτωση των απαιτήσεων του φορολογούμενου που απορρέουν από την ακύρωση πράξεως βεβαιώσεως φόρου, ο φορολογούμενος δικαιούται τόκους από την ημέρα που αποσβέσθηκε η φορολογική απαίτηση και μέχρι την ημέρα της αποδόσεως ή του συμψηφισμού της απαιτήσεως του φορολογούμενου που

απορρέει από την ακύρωση της πράξεως βεβαιώσεως φόρου· οι εν λόγω τόκοι δεν αναγνωρίζονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ζητήσει την αποκατάσταση των ζημιών υπό τους όρους του άρθρου 18 του Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (νόμου 554/2004 περί διοικητικών διαφορών), ούτε δε στην περίπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 107, παράγραφος 5, του Codul de procedură fiscală (κώδικα φορολογικής διαδικασίας).

– άρθρο 277, παράγραφος 1, στοιχείο α, το οποίο προβλέπει την αναστολή της διαδικασίας με αντικείμενο διοικητική ένσταση όταν το όργανο που πραγματοποίησε τη δραστηριότητα ελέγχου έχει προσφύγει στα δικαιοδοτικά όργανα όσον αφορά την ύπαρξη ενδείξεων εγκλήματος, η διαπίστωση του οποίου θα ασκούσε επιρροή στην έκβαση της διοικητικής διαδικασίας·

– άρθρα 352 και 353, κατά τα οποία οι διοικητικές διαδικασίες που κινήθηκαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2016 εξακολουθούν να διέπονται από την προϊσχύσασα νομοθεσία·

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (διάταξη 2047/2016 του προέδρου της εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοικήσεως) για την έγκριση της διαδικασίας διανομής ή επιστροφής στους λογαριασμούς, αντίστοιχα, από τους λογαριασμούς εσόδων του προϋπολογισμού τα οποία αντιστοιχούν στα ποσά που έχουν εισπραχθεί στον λογαριασμό 50.86.09 «Υπόλοιπο εισπραχθέντων ποσών το οποίο συνιστά τη ζημία που προκλήθηκε και αποκαταστάθηκε κατά την έννοια του άρθρου 10 του νόμου 241/2005» (Ordinul nr. 2047/2016)

### **Σύντομη παρουσίαση του ιστορικού της διαφοράς**

- 1 Η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε προκαταρκτικές έρευνες για εγκλήματα απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ στο πλαίσιο υποθέσεως που ερεύνησε η Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (διεύθυνση δικαστικών ερευνών για το οργανωμένο έγκλημα και την τρομοκρατία – εδαφική υπηρεσία της Κραϊόβα, Ρουμανία· στο εξής: DIICOT).
- 2 Μετά την κίνηση των προκαταρκτικών ερευνών αναφορικά με το έγκλημα που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, στοιχείο c, του νόμου 241/2005, ο εισαγγελέας διέταξε τη διενέργεια τεχνικο-επιστημονικών ερευνών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από επιθεωρητές της DIICOT και τη διενέργεια λογιστικής πραγματογνωμοσύνης, από τις οποίες προέκυψαν φορολογικές υποχρεώσεις συνολικού ύψους 9 238 577 ρουμανικών λεί (στο εξής: RON), εκ των οποίων, στην SC MITLIV EXIM SRL καταλογίσθηκε ποσό ύψους 3 527 305 RON για την περίοδο από 1 Νοεμβρίου 2011 έως 21 Σεπτεμβρίου 2012, το οποίο οφείλεται λόγω της μη αναγνώρισης του δικαώματος έκπτωσης του ΦΠΑ σχετικά με αγορές αγαθών της προμηθεύτριας εταιρίας η οποία τα απέκτησε με τη σειρά της από εταιρία εδρεύουσα στην Κύπρο.

- 3 Μετά την παράσταση, στις 28 Οκτωβρίου 2014, της ANAF ως πολιτικός ενάγουσας σχετικά με τα εν λόγω ποσά, τα οποία συνιστούσαν ζημία που υπέστη ο κρατικός προϋπολογισμός, η προσφεύγουσα κατέβαλε, μεταξύ της 12ης Δεκεμβρίου 2014 και 29ης Σεπτεμβρίου 2015, με πέντε εντάλματα πληρωμής, ποσό ύψους 3 527 305 RON, το οποίο είχε βεβαιωθεί προσωρινά εις βάρος της στο πλαίσιο της υποθέσεως που ερευνήθηκε από την DIICOT, προκειμένου να επωφεληθεί των διατάξεων του άρθρου 10, παράγραφος 1, του νόμου 241/2005.
- 4 Την περίοδο μεταξύ της 21ης Οκτωβρίου 2015 και 22ας Φεβρουαρίου 2016, η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο με αντικείμενο τον ΦΠΑ και τον φόρο εισοδήματος για την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2010 έως 30 Ιουνίου 2015, ο οποίος ολοκληρώθηκε με την έκδοση πράξεως επιβολής φόρου στις 25 Φεβρουαρίου 2016 και εκθέσεως φορολογικού ελέγχου με ταυτάριθμη ημερομηνία, οι οποίες προσδιόριζαν εις βάρος της φορολογικές υποχρεώσεις συνιστάμενες σε προσαύξηση του φόρου εισοδήματος (2 351 535 RON), προσαύξηση του ΦΠΑ (3 718 357 RON), τόκους επί της προσαυξήσεως του φόρου εισοδήματος (942 836 RON), τόκους υπερημερίας επί της προσαυξήσεως του φόρου εισοδήματος (357 576 RON), τόκους επί της προσαυξήσεως του ΦΠΑ (1 560 395 RON) και τόκους υπερημερίας επί της προσαυξήσεως του ΦΠΑ (551 459 RON).
- 5 Μετά την αίτηση της προσφεύγουσας της 7ης Μαρτίου 2016, οι φορολογικές αρχές προέβησαν στις 9 Μαρτίου 2016 στην αντιστάθμιση ποσού ύψους 3 527 305 RON, που είχε καταβάλει κατά τη διάρκεια των προκαταρκτικών ερευνών, με τις υποχρεώσεις που προσδιορίστηκαν από τα όργανα της φορολογικής επαλήθευσης.
- 6 Κατά της πράξεως επιβολής φόρου και της εκθέσεως φορολογικού ελέγχου, η προσφεύγουσα στις 31 Μαρτίου 2016 άσκησε διοικητική ένσταση· το αρμόδιο όργανο να αποφανθεί επί της τελευταίας διέταξε την αναστολή της διαδικασίας βάσει των άρθρων 277 και 279 του Codul de procedură fiscală (κώδικα φορολογικής διαδικασίας) για ποσό ύψους 9 148 714 RON και την απόρριψη της ενστάσεως ως αβάσιμης για ποσό ύψους 289 424 RON.
- 7 Η προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα ενώπιον του Curtea de Apel Craiova (εφετείου της Κραϊόβα, Ρουμανία) κατά της εκθέσεως ελέγχου, της πράξεως επιβολής φόρου και της αποφάσεως επί της ενστάσεως έγινε εν μέρει δεκτή για το ποσό των 289 424 RON, ενώ απορρίφθηκε για τα υπολειπόμενα ποσά. Κατά της εν λόγω αποφάσεως ασκήθηκε αναίρεση η οποία επί του παρόντος εκκρεμεί ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ρουμανία).
- 8 Με αίτηση που υπέβαλε ενώπιον της DGAMC στις 28 Οκτωβρίου 2016 η προσφεύγουσα ζήτησε τους τόκους που αντιστοιχούν στο ποσό των 3 527 305 RON, το οποίο είχε καταβληθεί κατά τη διάρκεια των προκαταρκτικών ερευνών και αντισταθμιστεί σύμφωνα με το άρθρο 167 του Codul de procedură fiscală (κώδικα φορολογικής διαδικασίας). Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε ως αβάσιμη,

με το σκεπτικό ότι το καταβληθέν ποσό χρησιμοποιήθηκε για την απόσβεση υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν στην πράξη επιβολής φόρου της 25ης Φεβρουαρίου 2016.

- 9 Στις 8 Δεκεμβρίου 2017, η προσφεύγουσα καταδικάστηκε από το Curtea de Apel Craiova (εφετείο της Κραϊόβα, Ρουμανία) και διατάχθηκε να καταβάλει αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ποσό ύψους 9 238 577 RON ως αποζημίωση αστικής φύσεως έναντι του ρουμανικού Δημοσίου, με πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες υπείχε, σύμφωνα με τον Codul de procedură fiscală (κώδικα φορολογικής διαδικασίας), από την καταληκτική ημερομηνία πληρωμής τους μέχρι την ημερομηνία της πλήρους εκτέλεσης της πληρωμής, ενώ επιβεβαιώθηκαν οι καταβολές που είχε πραγματοποιήσει και διατηρήθηκε η συντηρητική κατάσχεση επί των εμπορευμάτων ανερχόμενη κατ' ανώτατο όριο σε 9 238 577 RON.
- 10 Παράλληλα με τη διαφορά που εκκρεμεί επί του παρόντος ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου) και λαμβανομένης υπόψη της απόρριψης εκ μέρους των αρμόδιων φορολογικών οργάνων του αιτήματος καταβολής τόκων, στις 16 Φεβρουαρίου 2017 η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, με την οποία ζήτησε να υποχρεωθεί το αρμόδιο φορολογικό όργανο να της καταβάλει τόκους ίσους με το ποσό των 696 940 για τις πληρωμές που πραγματοποίησε σε προσωρινή βάση.

### **Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 11 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα φορολογικά όργανα προσδιόρισαν πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις και για το ποσό που είχε καταβάλει κατά τη διάρκεια των προκαταρκτικών ερευνών, καίτοι το ποσό είχε τεθεί στη διάθεση του Δημοσίου, και το ποινικό δικαστήριο εξέδωσε καταδικαστική απόφαση με την οποία διατάχθηκε να καταβάλει αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ολόκληρο το ποσό που αντιστοιχούσε στην αποζημίωση για τη ζημία που προκλήθηκε στο Δημόσιο, μολονότι το ποσό που επιβλήθηκε εις βάρος της είχε ήδη διατεθεί σε λογαριασμό των κρατικών αρχών.
- 12 Η προσφεύγουσα εταιρία ζητεί την καταβολή τόκων για τα ποσά που κατέβαλε προκειμένου να καλύψει, με σκοπό τη μείωση της ποινής, τη ζημία που προκλήθηκε από αδικοπραξία, η οποία, κατά την άποψή της, είναι ίδια με τη φορολογική.
- 13 Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι η καταβολή που πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια των προκαταρκτικών ερευνών δεν μπορεί απλώς να λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας μέσω της μειώσεως κατά το ήμισυ των ορίων ποινής, χωρίς την παραγωγή αποτελεσμάτων και από πλευράς φορολογίας. Δεδομένου ότι πρόκειται για τον ίδιο ΦΠΑ που οφείλεται στο ρουμανικό Δημόσιο, ο οποίος προέρχεται από τα ίδια πραγματικά περιστατικά (φοροδιαφυγής, όπως καταλογίστηκε στην εταιρία), ο εν λόγω ΦΠΑ έχει

εισπραχθεί, στην πράξη, δύο φορές, από κοινού με τις σχετικές πρόσθετες υποχρεώσεις που επιβλήθηκαν.

### **Σύντομη έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 14 Το Tribunalul București (πολυμελές πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) επισημαίνει ότι εξετάζεται η δυνατότητα διεξαγωγής εις βάρος της προσφεύγουσας δύο χωριστών διαδικασιών, μίας διοικητικής και μίας ποινικής, για τα ίδια πραγματικά περιστατικά φοροδιαφυγής, σε περίπτωση κατά την οποία η καταβολή που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της ποινικής έρευνας δεν αναγνωρίζεται ούτε υπό το πρίσμα του φορολογικού ούτε υπό το πρίσμα του αστικού χαρακτήρα της ποινικής διαδικασίας.
- 15 Συνεπώς, από την πράξη επιβολής φόρου της 25ης Φεβρουαρίου 2016 και από την με ταυτόριθμη ημερομηνία έκθεση φορολογικού ελέγχου προκύπτει ότι οι πρόσθετες υποχρεώσεις που αφορούν την προσαύξηση του ΦΠΑ υπολογίστηκαν από την καταληκτική ημερομηνία πληρωμής, την 25η Οκτωβρίου 2010, έως τις 25 Ιανουαρίου 2016, συμπεριλαμβανομένης επίσης της περιόδου από Δεκέμβριο 2014 έως Σεπτέμβριο 2015, κατά την οποία η προσφεύγουσα πραγματοποίησε την καταβολή του ποσού των 3 527 305 RON, το οποίο βρισκόταν στη διάθεση των κρατικών αρχών καθ' όλη τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου.
- 16 Εντούτοις, η προσφεύγουσα ανέφερε ρητώς ότι η προαναφερθείσα καταβολή πραγματοποιήθηκε τόσο με σκοπό τη μείωση της ποινής όσο και με σκοπό τη διακοπή της παραγωγής των τόκων και των τόκων υπερημερίας, στοιχείο το οποίο, ωστόσο, τα φορολογικά όργανα δεν έλαβαν υπόψη επ' ευκαιρία του φορολογικού ελέγχου που διενήργησαν, επιβάλλοντας εις βάρος της τόκους και τόκους υπερημερίας επίσης για την περίοδο κατά την οποία προκατέβαλε το ποσό που συνιστούσε την προσαύξηση του ΦΠΑ.
- 17 Σε περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος έχει καλύψει συνολικά την περίοδο διεξαγωγής της ποινικής έρευνας, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης κρίσιμη είναι η αλληλοεπικάλυψη των περιόδων που αποτελούν αντικείμενο των εν λόγω δύο διαδικασιών, ήτοι η περίοδος από 1 Νοεμβρίου 2011 έως 21 Σεπτεμβρίου 2012, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ζήτησε μόνο τους τόκους που αφορούν την αχρεώστητη καταβολή του ΦΠΑ ο οποίος αντιστοιχεί στην εν λόγω περίοδο.
- 18 Σε καθεμία από τις δύο διαδικασίες, στην ποινική και στη φορολογική, διαπιστώθηκε ζημία στον κρατικό προϋπολογισμό λόγω αποφυγής καταβολής του ΦΠΑ, η οποία βασίζεται στις ίδιες πράξεις που διέπραξε η προσφεύγουσα: η ζημία που προκλήθηκε λόγω αδικοπραξίας ίση με 3 527 305 RON και η φορολογική ζημία ίση με 3 718 357 RON (προσαύξηση του ΦΠΑ στην οποία προστίθενται οι πρόσθετες υποχρεώσεις).
- 19 Το αιτούν δικαστήριο εγείρει το ζήτημα του ενδεχόμενου δυσανάλογα επαχθούς χαρακτήρα ορισμένων κυρώσεων που επιβάλλονται στον φορολογούμενο από

διπλή σκοπιά, ποινικού και φορολογικού δικαίου, και υπενθυμίζει στο πλαίσιο αυτό την προμνησθείσα νομολογία του Δικαστηρίου και του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, κατά την οποία, εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει τη σώρευση διαδικασιών και κυρώσεων απαιτείται να πληροί, για να συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο, μια σειρά προϋποθέσεων.

- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, αν θεωρηθεί ότι το ποσό οφείλεται ήδη από την περίοδο κατά την οποία κινήθηκε η ποινική έρευνα, οι πράξεις βεβαιώσεως φόρου που εκδίδονται επ' ευκαιρία του φορολογικού ελέγχου δεν θα πρέπει να περιλαμβάνουν τις πρόσθετες υποχρεώσεις που σχετίζονται με το εν λόγω ποσό, δεδομένου ότι το τελευταίο είχε τεθεί στη διάθεση των καθόν αρχών, ενώ αν θεωρηθεί ότι το ποσό οφείλεται από τον χρόνο της εκδόσεως των πράξεων βεβαιώσεως φόρου επ' ευκαιρία του φορολογικού ελέγχου, η προσφεύγουσα θα πρέπει να δικαιούται τους τόκους και τους τόκους υπερημερίας που αφορούν την περίοδο από Δεκέμβριο 2014 έως Σεπτέμβριο 2015, κατά την οποία το ποσό είχε τεθεί στη διάθεση των κρατικών αρχών, ενώ εισπράχθηκε χωρίς να υφίσταται βεβαιωμένη φορολογική απαίτηση ή τελεσίδικη απόφαση.