

**Υπόθεση C-582/20**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

5 Νοεμβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Ρουμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

23 Ιουλίου 2020

**Αναιρεσείουσα:**

SC Cridar Cons SRL

**Αναιρεσίβλητες:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

---

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αναίρεση ασκηθείσα ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ρουμανία) κατά της αποφάσεως του Curtea de Apel Cluj (εφετείου Cluj, Ρουμανία), με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της SC Cridar Cons SRL, νυν αναιρεσείουσας, με αίτημα την ακύρωση ορισμένων φορολογικών αποφάσεων στον τομέα του ΦΠΑ, ήτοι μιας πράξης επιβολής φόρου και μιας απόφασης επί της ένστασης που υποβλήθηκε κατά της πράξης επιβολής φόρου.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία της οδηγίας 2006/112, ιδίως των άρθρων 167, 168 και 178, καθώς και του άρθρου 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

## Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και το άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία παρέχει τη δυνατότητα στις φορολογικές αρχές, μετά την έκδοση πράξης επιβολής φόρου με την οποία δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, να αναστείλουν την εξέταση της διοικητικής ένστασης εν αναμονή της έκβασης ποινικής διαδικασίας η οποία ενδεχομένως θα παράσχει πρόσθετα αντικειμενικά στοιχεία σχετικά με συμμετοχή του υποκείμενου στον φόρο σε φορολογική απάτη;
2. Διαφοροποιείται η απάντηση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο προηγούμενο ερώτημα αν, κατά τη διάρκεια της αναστολής εξέτασης της διοικητικής ένστασης, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επωφεληθεί από προσωρινά μέτρα που αναστέλλουν τις συνέπειες της μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ;

## Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρα 167, 168 και 178

Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 47

Αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373), σκέψεις 37 και 38· της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), σκέψεις 25 και 26· της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297), σκέψη 22· της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), σκέψη 36· της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), σκέψη 24· της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), σκέψεις 25 και 26· της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), σκέψεις 28 και 53· της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), σκέψη 26.

## Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (νόμος 207/2015 περί κώδικα φορολογικής δικονομίας), άρθρο 95, σχετικά με την πράξη επιβολής φόρου, και άρθρα 113, 118, 127, 128 και 131, τα οποία αφορούν, αντίστοιχα, το αντικείμενο και τους κανόνες διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, την αναστολή του φορολογικού ελέγχου, τον νέο φορολογικό έλεγχο και το πέρας του φορολογικού ελέγχου

Το άρθρο 132 του νόμου αυτού προβλέπει την υποχρέωση του οργάνου φορολογικού ελέγχου να προσφύγει στις αρμόδιες αρχές για τη δίωξη σε σχέση με πορίσματα φορολογικού ελέγχου τα οποία ενδέχεται να συνιστούν ποινικό αδίκημα.

Το άρθρο 268, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου προβλέπει ότι, κατά του χρεωστικού τίτλου, καθώς και κατά των λοιπών φορολογικών διοικητικών πράξεων, μπορεί να υποβληθεί ένσταση, η οποία έχει χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και δεν στερεί το δικαίωμα προσφυγής στη δικαιοσύνη σε κάθε πρόσωπο που θεωρεί ότι θίγονται τα δικαιώματά του από φορολογική διοικητική πράξη.

Το άρθρο 273 του εν λόγω νόμου αφορά τα της απόφασης επί της ένστασης, η οποία έχει οριστικό χαρακτήρα στο πλαίσιο του συστήματος ενδικοφανών προσφυγών και δεσμεύει τη φορολογική αρχή που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες διοικητικές αποφάσεις.

Το άρθρο 277 ρυθμίζει την αναστολή της διαδικασίας διοικητικής ένστασης και προβλέπει προς τον σκοπό αυτόν ότι το αρμόδιο για τη λήψη απόφασης όργανο δύναται να αναστείλει τη διαδικασία, με αιτιολογημένη απόφαση, μεταξύ άλλων, όταν η αρχή που διενήργησε τον έλεγχο έχει ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές να απαντήσουν σχετικά με την ύπαρξη ενδείξεων για την τέλεση αξιόποινης πράξης, σε σχέση με τα αποδεικτικά στοιχεία που αφορούν τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης και των οποίων η διαπίστωση ενδέχεται να ασκεί επιρροή στην έκβαση της διοικητικής διαδικασίας.

Το άρθρο 278, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου προβλέπει ότι η υποβολή διοικητικής ένστασης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της φορολογικής διοικητικής πράξης, ενώ η παράγραφος 2 προβλέπει ότι το άρθρο αυτό δεν θίγει, εντούτοις, το δικαίωμα του ενιστάμενου να ζητήσει την αναστολή εκτέλεσης της φορολογικής διοικητικής πράξης, σύμφωνα με τον Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (νόμο 554/2004 περί διοικητικών διαφορών).

Το άρθρο 281 προβλέπει ότι η απόφαση επί της ένστασης κοινοποιείται, μεταξύ άλλων, στον ενιστάμενο και ότι αυτός δύναται να ασκήσει προσφυγή κατά της απόφασης αυτής, συμπερσβάλλοντας τις φορολογικές πράξεις με τις οποίες αυτή σχετίζεται, ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου.

Το άρθρο 350 προβλέπει ότι, εφόσον υφίσταται αποδεδειγμένος λόγος, μετά την κίνηση της ποινικής διαδικασίας, κατόπιν γνώμης της εισαγγελικής αρχής, μπορεί να ζητηθεί από τις φορολογικές αρχές η διενέργεια φορολογικών ελέγχων σύμφωνα με τους καθορισμένους σκοπούς.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (νόμος 554/2004 περί διοικητικών διαφορών)

Άρθρο 14 «Αναστολή εκτέλεσης της πράξης»

«Εφόσον υφίσταται αποδεδειγμένος λόγος και προκειμένου να προληφθεί επικείμενη ζημία, αφού έχει επιληφθεί, δυνάμει του άρθρου 7, η δημόσια αρχή που εξέδωσε την πράξη ή η ιεραρχικά ανώτερη αρχή, ο ζημιωθείς μπορεί να ζητήσει από το αρμόδιο δικαστήριο να διατάξει την αναστολή εκτέλεσης της μονομερούς διοικητικής πράξης, έως την έκδοση απόφασης από το δικαστήριο της ουσίας. Αν ο ζημιωθείς δεν ζητήσει την ακύρωση της πράξης εντός προθεσμίας 60 ημερών, η αναστολή παύει αυτοδικαίως και χωρίς καμία διατύπωση. [...]».

**Άρθρο 15 «Αίτηση αναστολής στο δικόγραφο της κύριας προσφυγής»**

«Η αναστολή εκτέλεσης της μονομερούς διοικητικής πράξης μπορεί να ζητηθεί από τον προσφεύγοντα, για τους λόγους που προβλέπονται στο άρθρο 14, με αίτηση προς το αρμόδιο δικαστήριο για την ακύρωση του συνόλου ή μέρους της προσβαλλόμενης πράξης. Εν τιαυτή περιπτώσει, το δικαστήριο μπορεί να διατάξει την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης μέχρι την έκδοση οριστικής και αμετάκλητης απόφασης επί της υπόθεσης. Η αίτηση αναστολής μπορεί να υποβληθεί είτε με το δικόγραφο της κύριας προσφυγής, είτε με αυτοτελές δικόγραφο, έως ότου εκδοθεί απόφαση επί της ουσίας της προσφυγής. [...]».

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η εταιρία Cridar Cons SRL, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της κατασκευής οδών και αυτοκινητοδρόμων, υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο, τον οποίο διενήργησε η Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (περιφερειακή δημόσια οικονομική υπηρεσία της Bistrița-Năsăud, Ρουμανία), που αφορούσε υποχρεώσεις στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως 30 Απριλίου 2014. Στην έκθεση φορολογικού ελέγχου και στην πράξη επιβολής φόρου της 15ης Ιουλίου 2014, η φορολογική αρχή κατέγραψε ότι πληρούνταν οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, ενώ ουδεμία αντίρρηση προέβαλε ως προς τον φερόμενο εικονικό ή πλασματικό χαρακτήρα των συναλλαγών.
- 2 Στις αρχές του 2015, η εισαγγελία του Curtea de Apel Cluj (εφετείου Cluj) κίνησε ποινική διαδικασία στο πλαίσιο της οποίας απαγγέλθηκαν κατηγορίες φοροδιαφυγής εις βάρος πλειόνων προσώπων, συμπεριλαμβανομένου του διαχειριστή της εταιρίας Cridar Cons SRL. Εντός αυτού του πλαισίου, στις αρχές του 2016, η εν λόγω εισαγγελία παρήγγειλε στην Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (γενική περιφερειακή διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Cluj-Napoca, Ρουμανία) τη διενέργεια νέου φορολογικού ελέγχου στην εταιρία Cridar Cons SRL, καθόσον υπήρχαν αποδεικτικά στοιχεία ότι κατά το διάστημα από 1η Ιανουαρίου 2011 έως 31 Δεκεμβρίου 2015 είχε πραγματοποιήσει εικονικές αποκτήσεις από πλειόνες εταιρίες.

- 3 Ο νέος έλεγχος διενεργήθηκε στις 30 Απριλίου 2014 από την Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (περιφερειακή δημόσια οικονομική υπηρεσία του Cluj, Ρουμανία) και αφορούσε αποκλειστικά τον ΦΠΑ για το διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως 30 Απριλίου 2014. Στην έκθεση φορολογικού ελέγχου και στην πράξη επιβολής φόρου της 3ης Νοεμβρίου 2016, η εν λόγω αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για το σύνολο των συναλλαγών απόκτησης που πραγματοποίησε η Cridar Cons SRL με πέντε εταιρίες που υποδείχθηκαν από την εισαγγελία, ενώ επιβλήθηκαν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις ύψους 2 103 272 ρουμανικών λεί (RON) εις βάρος της εταιρίας (ΦΠΑ και φόρος εισοδήματος).
- 4 Η απορριπτική αυτή απόφαση στηριζόταν σε σειρά παρατυπιών που διαπιστώθηκαν σε προγενέστερο στάδιο σε πέντε προμηθευτές της νυν αναιρεσείουσας, και κατά συνέπεια η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπήρχαν βάσιμες υπόνοιες ότι οι αποκτήσεις τις οποίες πραγματοποίησε η νυν αναιρεσείουσα από πέντε προμηθευτές ήταν εικονικές, οι δε μεταγενέστερες προς αυτήν παραδόσεις δεν έγιναν στην πραγματικότητα, και είχαν ως αποτέλεσμα εικονικές καταστάσεις προκειμένου να δημιουργηθούν οι αναγκαίες προϋποθέσεις ώστε η ελεγχόμενη εταιρία να εμφανίσει εικονική αύξηση των εξόδων της και να εκτέσει τον ΦΠΑ χωρίς να έχει όντως πραγματοποιήσει οικονομικές συναλλαγές που δικαιολογούν την έκπτωση.
- 5 Αφότου εξέδωσε τις εν λόγω φορολογικές πράξεις, η φορολογική αρχή υπέβαλε μήνυση στην εισαγγελία στις 3 Νοεμβρίου 2016 σχετικά με την τέλεση πράξεων που στοιχειοθετούν φοροδιαφυγή σε σχέση με τις ανωτέρω περιγραφόμενες συναλλαγές. Εξάλλου, τα εν λόγω πραγματικά περιστατικά είχαν ήδη ληφθεί υπόψη κατά την προαναφερθείσα ποινική διαδικασία.
- 6 Στις 15 Νοεμβρίου 2016, η νυν αναιρεσείουσα υπέβαλε ένσταση κατά της πράξης επιβολής φόρου της 3ης Νοεμβρίου 2016. Εν συνεχεία, ζήτησε από το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 14 του νόμου 554/2004, την αναστολή εκτέλεσης της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου έως την έκδοση απόφασης από το δικαστήριο της ουσίας. Το Curtea de Apel Cluj (εφετείο Cluj) έκανε δεκτή την αίτηση αναστολής και η απόφασή του, μετά την απόρριψη της έφεσης που άσκησαν οι φορολογικές αρχές, κατέστη τελεσίδικη στις 17 Ιανουαρίου 2019.
- 7 Με απόφαση επί της ένστασης της 16ης Μαρτίου 2017, η Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (γενική περιφερειακή διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του Cluj-Napoca) ανέστειλε την εξέταση της φορολογικής ένστασης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 277, παράγραφος 1, στοιχείο α, του Codul de procedură fiscală (κώδικα φορολογικής δικονομίας), κρίνοντας ότι «η αρμόδια για την εξέταση της ένστασης αρχή δεν μπορεί να αποφανθεί επί της ουσίας της διαφοράς πριν από την περάτωση της ποινικής διαδικασίας, η οποία είτε θα επιβεβαιώσει, είτε θα διαψεύσει τις υπόνοιες των ελεγκτικών αρχών σχετικά με την ύπαρξη των συναλλαγών που πραγματοποίησε η νυν αναιρεσείουσα» με τους πέντε επιχειρηματικούς εταίρους.

- 8 Στις 29 Ιουνίου 2017, η νυν αναιρεσεύουσα εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως ενώπιον του Curtea de Apel Cluj (εφετείου Cluj), ζητώντας, κατά κύριο λόγο, την ακύρωση, για δικονομικούς λόγους, της απόφασης επί της ένστασης και της πράξης επιβολής φόρου και, επικουρικά, την ακύρωση της απόφασης επί της ένστασης, καθώς και να διαταχθεί η φορολογική αρχή να αποφανθεί επί της ουσίας της ένστασης. Στις 29 Σεπτεμβρίου 2017 η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε, καθώς το δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα να αξιολογήσει τη σκοπιμότητα της αναστολής της φορολογικής ένστασης προκειμένου να αποφευχθεί η έκδοση αντιφατικών αποφάσεων που αφορούν την ίδια νομική κατάσταση και ότι δεν συνέτρεχε λόγος αναστολής εκτέλεσης της πράξης επιβολής φόρου, δεδομένου ότι τυχόν αποδοχή της αίτησης που υποβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 14 του νόμου 554/2004 δεν έχει ισχύ δεδικασμένου κατά την εξέταση της αίτησης που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 15 του ίδιου νόμου.
- 9 Η Cridar Cons SRL άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Curtea de Apel Cluj (εφετείου Cluj) ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

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

- 10 Η αναιρεσεύουσα υποστηρίζει ότι, μολοντί αρχικά της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης, εν συνεχεία, στο πλαίσιο νέου φορολογικού ελέγχου που παραγγέλθηκε ρητά από τις αρμόδιες για την ποινική δίωξη αρχές εκτιμήθηκε, βάσει αποδεικτικών στοιχείων που παρέσχαν οι ίδιες οι αρχές, ότι οι αποκτήσεις τις οποίες είχε πραγματοποιήσει ήταν εικονικές. Εντούτοις, κατά το στάδιο εξέτασης της φορολογικής ένστασης, η επιφορτισμένη με την εξέταση της ένστασης αρχή αντέκρουσε την εν λόγω ερμηνεία και υποστήριξε ότι το όργανο φορολογικού ελέγχου διέθετε μόνον ορισμένες ενδείξεις ότι οι αποκτήσεις της εταιρίας ενδέχεται να είναι εικονικές και ότι οι πτυχές αυτές αποσαφηνίστηκαν το πρώτον κατά το χρονικό σημείο οριστικής περάτωσης της ποινικής διαδικασίας.
- 11 Κατόπιν της εν λόγω διευκρίνισης, η αναιρεσεύουσα υποστηρίζει ότι δεν μπόρεσε να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση λόγω μη πλήρωσης μιας προϋπόθεσης –ήτοι της επιβεβαίωσης, στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας, του υποστατού των πράξεων– η οποία δεν προβλέπεται ούτε από την οδηγία 2006/112 ούτε από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής**

- 12 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει κατ' αρχάς τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και τη σχέση μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης και του σκοπού καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων που προβλέπει η οδηγία 2006/112. Επισημαίνει επίσης ότι δεν είναι σε θέση να κρίνει αν, υπό το πρίσμα

της νομολογίας αυτής, τα αντικειμενικά στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση της πράξης επιβολής φόρου επαρκούν προκειμένου να μην αναγνωρισθεί δικαίωμα έκπτωσης, με δεδομένο ότι η ουσιαστική νομιμότητα της πράξης επιβολής φόρου δεν αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς.

- 13 Με την αναστολή εξέτασης της διοικητικής ένστασης, η οποία αποφασίσθηκε από τη φορολογική αρχή, ελήφθη υπόψη το γεγονός ότι τα αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικειμενικά στοιχεία ικανά να τεκμηριώσουν τις υπόνοιες που οδήγησαν την εν λόγω αρχή να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 14 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αναιρεσείουσα δεν μπορεί να επιτύχει την έκδοση δικαστικής αποφάσεως επί της ουσίας της ένστασης, καθόσον, σύμφωνα με την πάγια πρακτική των δικαστηρίων όσον αφορά το άρθρο 281 του κώδικα φορολογικής δικονομίας, προσφυγή κατά πράξης επιβολής φόρου είναι δυνατή μόνο αν συμπερσβάλλεται η απόφαση επί της διοικητικής ένστασης. Εντούτοις, αντιθέτως προς την ονομασία «απόφαση επί της διοικητικής ένστασης» την οποία φέρει, η απόφαση της 16ης Μαρτίου 2017 δεν έκρινε επί της διοικητικής ένστασης της αναιρεσείουσας, αλλά ανέστειλε μόνον την εξέτασή της.
- 15 Επιπλέον, κατά το άρθρο 278, παράγραφος 1, του Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (νόμου 207/2015 περί κώδικα φορολογικής δικονομίας), η υποβολή ένστασης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της φορολογικής διοικητικής πράξης και τούτο ισχύει και για τη διάρκεια αναστολής εξέτασης της διοικητικής ένστασης.
- 16 Η αναστολή εκτέλεσης της φορολογικής διοικητικής πράξης κατά την έννοια των άρθρων 14 και 15 του νόμου 554/2004 θα μπορούσε να θεραπεύσει την εν λόγω κατάσταση μέχρι την επίλυση της διαφοράς, ωστόσο η διαδικασία που θεσπίσθηκε με τον νόμο 554/2004 δεν διασφαλίζει την αναστολή εκτέλεσης της πράξης, καθόσον τα δικαστήρια αξιολογούν κάθε περίπτωση ξεχωριστά.
- 17 Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν συνιστά παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας η οποία κατοχυρώνεται στην οδηγία 2006/112 μια τέτοια διαδικασία, σύμφωνα με την οποία, σε πρώτο στάδιο, εκδίδεται πράξη επιβολής φόρου παράγουσα άμεσα αποτελέσματα προκειμένου να μην αναγνωρισθεί δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, χωρίς η φορολογική αρχή να έχει στη διάθεσή της, κατά τον χρόνο αυτό, όλα τα αντικειμενικά στοιχεία που αφορούν τη συμμετοχή του υποκείμενου στον φόρο σε φορολογική απάτη σε σχέση με τον ΦΠΑ, εν συνεχεία δε, κατά τον χρόνο υποβολής της διοικητικής ένστασης, αναστέλλεται η εξέταση της τελευταίας έως ότου αποσαφηνιστούν τα πραγματικά περιστατικά στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας στην οποία διεξάγονται έρευνες που αποσκοπούν στην εξακρίβωση της συμμετοχής του υποκείμενου στον φόρο στην επίμαχη φορολογική απάτη.

- 18 Περαιτέρω, η διαδικασία θα μπορούσε επίσης να εγείρει ζητήματα όσον αφορά τη συμβατότητά της με το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο μέτρο που, κατά το διάστημα αναστολής εξέτασης της διοικητικής ένστασης, η πράξη επιβολής φόρου διατηρεί τον εκτελεστό χαρακτήρα της χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο να έχει δυνατότητα να την προσβάλει ενώπιον δικαιοδοτικού οργάνου (δοθέντος ότι μια τέτοια ενέργεια εξαρτάται από την έκδοση απόφασης επί της ουσίας της ενδικοφανούς προσφυγής).
- 19 Όσον αφορά τη σχετική εθνική νομολογία, με δεδομένο ότι η δυνατότητα αναστολής εξέτασης της προσφυγής αποτελεί ζήτημα που πρέπει να αξιολογείται ξεχωριστά ανά περίπτωση, τα εθνικά δικαστήρια έχουν εκδώσει αποφάσεις με τις οποίες είτε απορρίπτουν τις προσφυγές είτε τις κάνουν δεκτές και ακυρώνουν την απόφαση περί αναστολής εξέτασης της ένστασης, καθόσον η φορολογική αρχή υποχρεούται να αποφανθεί επί της ουσίας της διοικητικής ένστασης. Με ορισμένες αποφάσεις τους, τα εθνικά δικαστήρια ακύρωσαν την απόφαση περί αναστολής της διοικητικής ένστασης με την αιτιολογία ότι, δοθέντος ότι η φορολογική αρχή ήταν σε θέση να εκδώσει την πράξη επιβολής φόρου χωρίς να απαιτούνται διευκρινίσεις σε σχέση με την ποινική διαδικασία, δεν συντρέχει λόγος για τη μη έκδοση απόφασης επί της διοικητικής ένστασης.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει περαιτέρω ότι η εκδοθησόμενη απόφαση δεν υπόκειται σε ένδικα μέσα και συνεπώς, κατά το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, υποχρεούται να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.