

Υπόθεση C-726/23

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

28 Νοεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel București (Ρουμανία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

16 Σεπτεμβρίου 2021

Εκκαλούσα και πρωτοδίκως προσφεύγουσα:

SC Arcomet Towercranes SRL

Εφεσίβλητες και καθών πρωτοδίκως:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Έφεση ασκηθείσα κατά της απόφασης του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της SC Arcomet Towercranes SRL (στο εξής: εκκαλούσα) με αίτημα τη μερική ακύρωση της απόφασης με την οποία απορρίφθηκε η διοικητική ένστασή της κατά της βεβαίωσης φόρου ύψους 437 705 ρουμανικών λεί (RON), για συμπληρωματικό οφειλόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), και ύψους 222 917 RON, για παρεπόμενα έξοδα (τόκοι υπερημερίας και πρόστιμα καθυστέρησης), καθώς και τη μερική ακύρωση της βεβαίωσης των εν λόγω φορολογικών υποχρεώσεων και της έκθεσης φορολογικού ελέγχου στην οποία βασίστηκε η βεβαίωση φόρου. Η εκκαλούσα ζητεί επίσης να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής των δύο προμνησθέντων ποσών καθώς και να αναγνωριστεί το δικαίωμά της σε επιστροφή του ποσού των 84 973 RON και να της επιστραφεί πραγματικά το συγκεκριμένο ποσό.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και τα άρθρα 168 και 178 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

Προδικαστικά ερωτήματα

1) Έχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι το ποσό που μια εταιρία (κύρια εταιρία) τιμολογεί σε συνδεδεμένη εταιρία (εταιρία εκμετάλλευσης), το οποίο είναι το αναγκαίο ποσό για την ευθυγράμμιση του κέρδους της εταιρίας εκμετάλλευσης με τις δραστηριότητες που ασκεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, κατά τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τη μεταβιαστική τιμολόγηση, συνιστά πληρωμή για παροχή υπηρεσίας η οποία εμπίπτει, επομένως, στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, όσον αφορά την ερμηνεία των άρθρων 168 και 178 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δικαιούνται οι φορολογικές αρχές να ζητούν, επιπλέον του τιμολογίου, έγγραφα (για παράδειγμα, εκθέσεις δραστηριοτήτων, εκθέσεις προόδου των εργασιών κ.λπ.) που δικαιολογούν τη χρήση των ληφθεισών υπηρεσιών για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο ή η εξέταση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να βασίζεται αποκλειστικά και μόνον στην άμεση σχέση μεταξύ απόκτησης και παραδόσεων/παροχών ή μεταξύ απόκτησης και της συνολικής οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης): άρθρο 41, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, στοιχείο α'.

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ): άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και άρθρα 168 και 178.

Σχετική νομολογία του Δικαστηρίου

Αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman κατά Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 24, της 29ης Φεβρουαρίου 1996, Inzo κατά Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψεις 23 και 24, της 5ης

Δεκεμβρίου 1996, Reisdorf κατά Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, σκέψεις 19, 26 και 29, της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Garage Molenheide κ.λπ. κατά Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1996:623, σκέψη 48, της 8ης Φεβρουαρίου 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, σκέψεις 22 έως 24, της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψεις 33, 34, 48 και 49, της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, EU:C:2012:774, σκέψεις 25 έως 27 και 29, της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψη 19, της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, σκέψη 29, της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 59, της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψεις 26 έως 29.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, στο εξής: φορολογικός κώδικας):

- το άρθρο 11 προβλέπει ότι, για τον προσδιορισμό του ύψους ενός φόρου, τέλους ή εισφοράς κοινωνικής ασφάλισης, οι φορολογικές αρχές μπορούν να μη λαμβάνουν υπόψη πράξη που δεν διαθέτει οικονομικό σκοπό, προσαρμόζοντας τα φορολογικά αποτελέσματα της εν λόγω πράξης/δραστηριότητας, ή μπορούν να επαναχαρακτηρίσουν μια πράξη/δραστηριότητα με σκοπό να αντικατοπτρίζεται το οικονομικό περιεχόμενό της (αρχή της κατίσχυσης του οικονομικού επί του νομικού κριτηρίου).
- το άρθρο 19, παράγραφος 5, προβλέπει, αφενός, ότι οι πράξεις μεταξύ συνδεδεμένων υποκειμένων στον φόρο πραγματοποιούνται σύμφωνα με την αρχή της τιμής σε αγορά με ελεύθερο ανταγωνισμό και υπό όρους, καθορισμένους ή επιβεβλημένους, οι οποίοι δεν πρέπει να διαφέρουν από εκείνους που διέπουν τις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις ανεξάρτητων επιχειρήσεων και, αφετέρου, ότι για τον προσδιορισμό των κερδών των συνδεδεμένων υποκειμένων στον φόρο λαμβάνονται υπόψη οι αρχές που διέπουν τη μεταβιαστική τιμολόγηση.
- το άρθρο 126 προβλέπει ότι φορολογητέες πράξεις είναι οι πράξεις που συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, υποκείμενη στον ΦΠΑ, ή που εξομοιώνονται με αυτές, και καθορίζει τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται σωρευτικά προκειμένου μια πράξη να θεωρείται φορολογητέα.
- κατά το άρθρο 129, ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.
- το άρθρο 145, παράγραφος 2, προβλέπει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον ΦΠΑ που βαρύνει αποκτήσεις, εφόσον οι εν λόγω

αποκτήσεις χρησιμοποιούνται για ορισμένες πράξεις σχετικές με τις εν λόγω αποκτήσεις, περιλαμβανομένων «των φορολογούμενων πράξεων» (στοιχείο α):

- το άρθρο 146, παράγραφος 1, προβλέπει, αφενός, ότι, για την άσκηση του δικαιώματος περί έκπτωσης του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου, που αφορά τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή που πρόκειται να του παραδοθούν ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή που πρόκειται να του παρασχεθούν, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 155·
- το άρθρο 150 προβλέπει κατ' ουσίαν ότι υπόχρεος στον φόρο είναι ο αποδέκτης των υπηρεσιών, όταν αυτές παρέχονται στη Ρουμανία, ακόμη και όταν παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στη Ρουμανία.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (μεθοδολογικοί κανόνες εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, εγκριθέντες με την απόφαση αριθ. 44/2004 της Κυβέρνησης, στο εξής: κανόνες εφαρμογής):

- σημείο 2.2, σε συνδυασμό με το άρθρο 126 του φορολογικού κώδικα:

«Κατά το άρθρο 126, παράγραφος 1, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, η παράδοση αγαθών ή/και η παροχή υπηρεσιών πρέπει να πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας. Η σχετική με την “εξ επαχθούς αιτίας” προϋπόθεση υποδηλώνει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της πράξης και της ληφθείσας αντιπαροχής. Μια πράξη φορολογείται όταν παρέχει όφελος στον πελάτη και η ληφθείσα αντιπαροχή συνδέεται με το όφελος που λαμβάνεται, ως εξής:

a) η προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη οφέλους για τον πελάτη πληρούται όταν ο προμηθευτής αγαθών ή ο πάροχος υπηρεσιών αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει προσδιορισίμα αγαθά ή/και προσδιορισίμες υπηρεσίες στο πρόσωπο που πραγματοποιεί την πληρωμή ή, ελλείψει πληρωμής, όταν η πράξη πραγματοποιήθηκε ώστε να καταστεί δυνατή η ανάληψη τέτοιας υποχρέωσης. Η προϋπόθεση αυτή είναι συμβατή με το γεγονός ότι οι υπηρεσίες είναι συλλογικές, ότι δεν είναι επακριβώς μετρήσιμες ή ότι παρασχέθηκαν δυνάμει νόμιμης υποχρεώσεως·

b) η προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη σχέσης μεταξύ της πράξης και της ληφθείσας αντιπαροχής πληρούται επίσης όταν η τιμή δεν αντικατοπτρίζει την κανονική αξία της πράξης, ήτοι έχει τη μορφή εισφορών, αγαθών ή υπηρεσιών, εκπτώσεων επί της τιμής, ή δεν καταβάλλεται απευθείας από τον αποδέκτη αλλά από τρίτο»·

- στο σημείο 41, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του φορολογικού κώδικα, διευκρινίζεται ότι, για τον σκοπό της εφαρμογής των κανόνων περί μεταβιβαστικής τιμολόγησης, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις αρχές που καθορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης σχετικά με τη

μεταβιβαστική τιμολόγηση για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές (στο εξής: κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ). Κατά το σημείο 4.38 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, μπορούν να πραγματοποιούνται «αντισταθμιστικές προσαρμογές»: πρόκειται για προσαρμογές στο πλαίσιο των οποίων ο φορολογούμενος δηλώνει για φορολογικούς σκοπούς μια τιμή μεταβίβασης η οποία είναι, κατά τη γνώμη του, σύμφωνη προς την αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού, ακόμη και αν η εν λόγω τιμή είναι διαφορετική από το τίμημα που πραγματικά καταβλήθηκε μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (διάταξη αριθ. 92/2003 της Κυβέρνησης, της 24ης Δεκεμβρίου 2003, περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας):

- το άρθρο 6 προβλέπει ότι η φορολογική αρχή δύναται να εκτιμήσει, εντός των ορίων των εξουσιών και των αρμοδιοτήτων της, την κρισιμότητα των φορολογικών γεγονότων και να επιλέξει τη λύση που στηρίζεται στις νομικές διατάξεις καθώς και σε ολοκληρωμένα πορίσματα σχετικά με το σύνολο των διαφωτιστικών περιστάσεων εκάστης συγκεκριμένης υπόθεσης·
- το άρθρο 64 προβλέπει ότι τα δικαιολογητικά έγγραφα και οι λογιστικές εγγραφές του φορολογουμένου συνιστούν τα αποδεικτικά στοιχεία για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης· στην περίπτωση αυτή, λαμβάνονται επίσης υπόψη άλλα αποδεικτικά έγγραφα, εφόσον υπάρχουν·
- κατά το άρθρο 65, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος απόδειξης των πράξεων και των γεγονότων που αποτελούν τη βάση των δηλώσεών του και κάθε αιτήσεως προς τη φορολογική αρχή (παράγραφος 1), η δε φορολογική αρχή οφείλει να αιτιολογεί τη βεβαίωση φόρου βάσει των αποδεικτικών στοιχείων ή των διαπιστώσεών της (παράγραφος 2)·
- το άρθρο 107 προβλέπει το δικαίωμα του φορολογουμένου να ενημερώνεται κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και να του παρέχεται η δυνατότητα να εκφράσει την άποψή του σχετικά με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής και τις φορολογικές συνέπειές τους·
- το άρθρο 109 καθορίζει τις λεπτομέρειες σύνταξης και τα αποτελέσματα της έκθεσης φορολογικού ελέγχου, βάσει της οποίας εκδίδεται η βεβαίωση φόρου για τις φορολογικές διαφορές που διαπιστώθηκαν στην περίοδο που αποτέλεσε αντικείμενο του ελέγχου.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η εκκαλούσα ανήκει στον όμιλο Arcomet, παγκόσμιο ανεξάρτητο όμιλο στον τομέα της εκμίσθωσης/μίσθωσης γερανών. Στο πλαίσιο του ομίλου, η εκκαλούσα

αγοράζει ή μισθώνει γερανούς, τους οποίους εν συνεχεία πωλεί ή εκμισθώνει σε πελάτες. Η Arcomet Service NV, μητρική εταιρία του ομίλου, είναι βελγική εταιρία [στο εξής: Arcomet (Βέλγιο)] η οποία αναζητεί τους προμηθευτές για τη ρουμανική εταιρία (καθώς και για τις λοιπές εταιρίες του ομίλου) και διαπραγματεύεται τους συμβατικούς όρους με τους προμηθευτές. Η εκκαλούσα είναι εν συνεχεία υπεύθυνη για τη συμβατική σχέση με τους προμηθευτές και τους τελικούς πελάτες.

- 2 Τον Δεκέμβριο του 2010, η Deloitte Belastingconsulenten (βελγική εταιρία) εκπόνησε, για λογαριασμό της Arcomet (Βέλγιο), μελέτη σχετικά με τη μεταβιβαστική τιμολόγηση όσον αφορά τη σχέση της με τις συνδεδεμένες εταιρίες, περιλαμβανομένης της εκκαλούσας. Βάσει της ανάλυσης συγκρισιμότητας που εκτίθεται στη μελέτη, εκτιμήθηκε ότι το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα (περιθώριο λειτουργικού κέρδους) σε επίπεδο αγοράς, το οποίο οι συνδεδεμένες εταιρίες (περιλαμβανομένης της εκκαλούσας) πρέπει να καταχωρίζουν, σύμφωνα με τους κανόνες περί μεταβιβαστικής τιμολόγησης, κυμαίνεται μεταξύ - 0,71 % και 2,74 %.
- 3 Στη Ρουμανία, τα συμπεράσματα της μελέτης περιλήφθηκαν σε σύμβαση συναφθείσα στις 24 Ιανουαρίου 2012 μεταξύ της Arcomet (Βέλγιο) και της εκκαλούσας, με την οποία τα μέρη ανέλαβαν τα καθήκοντα και τους κινδύνους για την άσκηση της δραστηριότητας πώλησης-αγοράς και εκμίσθωσης-μίσθωσης των γερανών. Η εν λόγω σύμβαση επρόκειτο να εφαρμοστεί στις εμπορικές σχέσεις που ξεκίνησαν από την 1η Ιανουαρίου 2011.
- 4 Στο άρθρο 3 της επίμαχης σύμβασης καθορίστηκαν τα καθήκοντα της εκκαλούσας (η οποία καλείται «εταιρία εκμετάλλευσης»), όσον αφορά τον προσδιορισμό της τοπικής στρατηγικής για την επίτευξη της μέγιστης δυνατής απασχόλησης του στόλου γερανών και τη μεγιστοποίηση των προσφερόμενων στους πελάτες τιμών, τα οποία η εταιρία εκμετάλλευσης θα ασκεί για τη μητρική εταιρία, Arcomet (Βέλγιο) (η οποία καλείται «λήπτης»).
- 5 Στο άρθρο 4 της σύμβασης καθορίστηκαν τα καθήκοντα του λήπτη:
 - εκτέλεση, από λειτουργικής απόψεως, των εμπορικών καθηκόντων, τα οποία περιλαμβάνουν τη στρατηγική και τον προγραμματισμό, τη διαπραγμάτευση των συμβάσεων (πλαίσιο) με τρίτους προμηθευτές, τη διαπραγμάτευση των όρων και των προϋποθέσεων των συμβάσεων χρηματοδότησης, τον σχεδιασμό, τη χρηματοδότηση, τη διαχείριση του στόλου [γερανών], σε κεντρικό επίπεδο, και τη διαχείριση της ποιότητας και της ασφάλειας·
 - ανάληψη εκ μέρους του λήπτη των σημαντικότερων οικονομικών κινδύνων σε σχέση με τη δραστηριότητα της εταιρίας εκμετάλλευσης, υπό τον όρο ότι η εταιρία εκμετάλλευσης συμμορφώνεται προς τις σχετικές οδηγίες, διαδικασίες και αποφάσεις του λήπτη.
- 6 Σύμφωνα με τα συμπεράσματα της μελέτης του Δεκεμβρίου του 2010, η σύμβαση προέβλεπε για την εκκαλούσα περιθώριο λειτουργικού κέρδους κυμαινόμενο

μεταξύ - 0,71 % και 2,74 %. Προς τούτο, στο άρθρο 5 της σύμβασης της 24ης Ιανουαρίου 2012 καθορίστηκε η αμοιβή των μερών, στο δε παράρτημα 3 της σύμβασης προσδιορίστηκαν οι ακόλουθοι κανόνες:

- στο τέλος του έτους εξακριβωνόταν αν η εταιρία εκμετάλλευσης είχε περιθώριο κέρδους προ φόρων (PBTM) κυμαινόμενο μεταξύ - 0,71 % και 2,74 %.
 - εάν το PBTM της εταιρίας εκμετάλλευσης ήταν κατώτερο του - 0,71 %, η εταιρία εκμετάλλευσης εξέδιδε προς τον λήπτη τιμολόγιο για τη διαφορά μεταξύ του πραγματοποιηθέντος καθαρού κέρδους προ φόρων (NPBT) και PBTM - 0,71%.
 - εάν το PBTM της εταιρίας εκμετάλλευσης ήταν ανώτερο ή ίσο του - 0,71 % αλλά κατώτερο του 2,74 %, κανένα εκ των μερών δεν εδικαιούτο αμοιβή.
 - εάν το PBTM της εταιρίας εκμετάλλευσης ήταν ανώτερο του 2,74 %, ο λήπτης εξέδιδε τιμολόγιο προς την εταιρία εκμετάλλευσης για τη διαφορά μεταξύ του πραγματοποιηθέντος NPBT και PBTM 2,74 %.
 - Ο υπολογισμός του πραγματοποιηθέντος PBTM, με γνώμονα την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και την τήρηση του εύρους - 0,71 % – 2,74 % για κάθε οικονομική χρήση, έπρεπε να αποτελεί αντικείμενο συζήτησης και συμφωνίας μεταξύ των μερών βάσει των προσωρινών ισολογισμών και, εφόσον απαιτούνταν, αποτελούσε εν συνεχεία αντικείμενο διόρθωσης βάσει των ελεγμένων και εγκεκριμένων ισολογισμών.
- 7 Η σύμβαση προέβλεπε την έκδοση τιμολογίου εξίσωσης σε ετήσια βάση, με σκοπό την απαλλαγή των μερών από τις αμοιβαίες υποχρεώσεις τους, ως εξής:
- από την εκκαλούσα προς την Arcomet (Βέλγιο) για την κάλυψη ζημιών πέραν του ορίου του - 0,71 % ή
 - από την Arcomet (Βέλγιο) προς την εκκαλούσα για την ανάκτηση των κερδών πέραν του ορίου του 2,74 %.
- 8 Τα έτη 2011, 2012 και 2013 η εκκαλούσα κατέγραψε πλεόνασμα κερδών σε σχέση με το οποίο έλαβε από την Arcomet (Βέλγιο) τρία τιμολόγια εξίσωσης, χωρίς ΦΠΑ, για ποσό 250 937,77 ευρώ (1 081 868 RON) (στο εξής: τιμολόγιο 1), 162 076,24 ευρώ (741 905 RON) στο εξής: τιμολόγιο 2) και 281 769,66 ευρώ (1 252 128 RON) (στο εξής: τιμολόγιο 3), αντιστοίχως.
- 9 Στη δήλωση που υπέβαλε στις βελγικές φορολογικές αρχές, η Arcomet (Βέλγιο) δήλωσε αρχικώς τα προμνησθέντα τρία τιμολόγια ως αφορώντα ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών. Εν συνεχεία, το 2015 η Arcomet (Βέλγιο) διόρθωσε τα στοιχεία της αρχικής δήλωσης, οι δε βελγικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι τα τιμολόγια «εξίσωσης» αφορούσαν παροχές υπηρεσιών.

- 10 Από την πλευρά της, η εκκαλούσα δήλωσε στη δήλωση εισοδήματος τα τιμολόγια 1 και 2, που εκδόθηκαν το 2012, ως αφορώντα ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, εφάρμοσε δε σε σχέση με αυτά τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης. Η εκκαλούσα δεν δήλωσε το τιμολόγιο 3, που εκδόθηκε το 2013, καθότι θεώρησε ότι αφορούσε πράξεις που δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 11 Από τις 28 Ιανουαρίου 2015 έως τις 7 Ιουλίου 2015 η εκκαλούσα υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο, ο οποίος κάλυψε το διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2011 έως την 31η Δεκεμβρίου 2014. Ο έλεγχος αφορούσε την εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΠΑ με αρνητικά ποσά και την επιλογή της επιστροφής, βάσει της οποίας η εκκαλούσα ζήτησε την επιστροφή ποσού 84 973 RON.
- 12 Με την έκθεσή τους, οι φορολογικοί ελεγκτές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα προμνησθέντα τιμολόγια εξίσωσης αφορούσαν υπηρεσίες διαχείρισης τις οποίες οι εκκαλούσα έλαβε από την Argomet (Βέλγιο) και ζήτησαν, συναφώς, την επίδειξη δικαιολογητικών εγγράφων του υποστατού της παροχής υπηρεσιών και της αναγκαιότητας εκτέλεσής τους για τις φορολογητέες πράξεις της εκκαλούσας.
- 13 Επιπλέον, οι φορολογικοί ελεγκτές αντάλλαξαν με τις βελγικές φορολογικές αρχές πληροφορίες σε σχέση με την καταχώριση των τιμολογίων εξίσωσης στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ (VIES), οι δε βελγικές φορολογικές αρχές θεώρησαν, βάσει των πληροφοριών αυτών, ότι η Argomet (Βέλγιο) είχε δηλώσει τα τιμολόγια εξίσωσης ως εκδοθέντα για παροχή υπηρεσιών.
- 14 Οι φορολογικοί ελεγκτές αρνήθηκαν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, σε σχέση με τα τιμολόγια 1 και 2, για τα οποία εφαρμόστηκε η αντιστροφή της επιβάρυνσης, αλλά παρακράτησαν τον εισπραχθέντα ΦΠΑ (αμφότερα τα τιμολόγια είχαν καταχωριστεί μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης), με την αιτιολογία ότι η παροχή των υπηρεσιών και η αναγκαιότητα εκτέλεσής τους για τις φορολογητέες πράξεις δεν είχαν αποδειχθεί με δικαιολογητικά έγγραφα.
- 15 Όσον αφορά το τιμολόγιο 3, οι φορολογικοί ελεγκτές θεώρησαν ότι και αυτό αφορά λήψη ενδοκοινοτικών υπηρεσιών από την Argomet (Βέλγιο) και επέβαλαν τον συμπληρωματικό ΦΠΑ, χωρίς να δεχθούν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε σχέση με το εν λόγω τιμολόγιο, προέβαλαν δε την ίδια αιτιολογία συναφώς, ήτοι τη μη επίδειξη εγγράφων που δικαιολογούσαν την παροχή των υπηρεσιών και την αναγκαιότητα εκτέλεσής τους για τις φορολογητέες πράξεις.
- 16 Βάσει της έκθεσης φορολογικού ελέγχου, με τη βεβαίωση φόρου επιβλήθηκε στην εκκαλούσα υποχρέωση καταβολής φορολογικής οφειλής για συμπληρωματικό ΦΠΑ ύψους 738 216 RON, ποσό στο οποίο προστέθηκαν παρεπόμενες υποχρεώσεις (τόκοι και διοικητικά πρόστιμα) ύψους 341 708 RON. Η συμπληρωματική διαφορά ΦΠΑ που παρακρατήθηκε μετά τον φορολογικό έλεγχο, ύψους 738 216 RON, περιλαμβάνει τα εξής ποσά:
- i) 437 705 RON, για ΦΠΑ σε σχέση με τον οποίο δεν αναγνωρίστηκε δικαίωμα έκπτωσης, ποσό το οποίο αποτελείται από:

- 259 648 RON, για ΦΠΑ σε σχέση με το τιμολόγιο 1, για το οποίο οι φορολογικοί ελεγκτές αρνήθηκαν το δικαίωμα περί έκπτωσης του ΦΠΑ·
 - 178 057 RON, για ΦΠΑ σε σχέση με το τιμολόγιο 2, για το οποίο οι φορολογικοί ελεγκτές αρνήθηκαν το δικαίωμα περί έκπτωσης του ΦΠΑ·
- ii) 300 511 RON, για συμπληρωματικώς εισπραχθέντα ΦΠΑ μετά την έκδοση του τιμολογίου 3, σε σχέση με το οποίο οι φορολογικοί ελεγκτές επέβαλαν τον συμπληρωματικό ΦΠΑ.
- 17 Η εκκαλούσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της έκθεσης φορολογικού ελέγχου και της βεβαίωσης φόρου. Η διοικητική προσφυγή απορρίφθηκε ως αβάσιμη και ως μη υποστηριζόμενη από έγγραφα όσον αφορά το ποσό των 437 705 RON, για ΦΠΑ, και το ποσό των 222 917 RON, για τόκους υπερημερίας και πρόστιμα καθυστέρησης.
- 18 Η εκκαλούσα άσκησε ένδικη προσφυγή, ενώπιον του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου), με αίτημα την ακύρωση της βεβαίωσης φόρου, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:
- η έκθεση φορολογικού ελέγχου δεν πληρούσε τις τυπικές απαιτήσεις που προβλέπονται από τον νόμο, προσεβλήθησαν δε τα δικαιώματα άμυνας της εκκαλούσας·
 - οι δραστηριότητες που ασκεί και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει η Arcomet (Βέλγιο) σε σχέση με τη δραστηριότητα της εκκαλούσας δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ·
 - σε περίπτωση ύπαρξης υπηρεσίας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, παρανόμως δεν έγινε δεκτό το δικαίωμα περί έκπτωσης του ΦΠΑ σε σχέση με τη δραστηριότητα που ασκεί η εκκαλούσα·
 - η φορολογική αρχή υπέπεσε σε πλάνη κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης.
- 19 Στο πλαίσιο της ένδικης προσφυγής της, η εκκαλούσα ζήτησε επίσης την υποβολή στο Δικαστήριο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, για την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και των άρθρων 168 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ σε σχέση με την πραγματική και νομική κατάσταση στην υπό κρίση υπόθεση.
- 20 Το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) απέρριψε την προσφυγή της εκκαλούσας ως αβάσιμη, για τους λόγους που εκτίθενται κατωτέρω.
- 21 Όσον αφορά τον λόγο ακυρώσεως που βασίστηκε στη μη πλήρωση, με την έκθεση φορολογικού ελέγχου, των τυπικών απαιτήσεων που προβλέπονται από τον νόμο και στην προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) έκρινε ότι η προβληθείσα παρατυπία, η οποία

συνίσταται σε πλημμελή αιτιολογία του φορολογικού ελεγκτή σε σχέση με την άποψη της εκκαλούσας όσον αφορά τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την ακύρωση της βεβαίωσης φόρου μόνον εάν ο προσφεύγων αποδεικνύει ότι υπέστη ζημία η οποία δεν είναι δυνατόν να αποκατασταθεί άλλως· εν προκειμένω, όμως, η εκκαλούσα δεν απέδειξε την ύπαρξη τέτοιας ζημίας.

- 22 Όσον αφορά τον λόγο ακυρώσεως που βασίστηκε στο γεγονός ότι η δραστηριότητα που ασκεί και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει η Argomet (Βέλγιο) σε σχέση με τη δραστηριότητα στη Ρουμανία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) παρέπεμψε στο σημείο 2.2 των μεθοδολογικών κανόνων και απέρριψε το επιχείρημα ότι δεν υπάρχει σαφώς προσδιορίσιμη υπηρεσία παρασχεθείσα από την Argomet (Βέλγιο), αλλά μόνον συμμετοχή της Argomet (Βέλγιο) σε όλες τις οικονομικές πράξεις της Argomet στη Ρουμανία.
- 23 Όσον αφορά τον λόγο ακυρώσεως που βασίστηκε στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις δραστηριότητες που ασκεί η εκκαλούσα, σε περίπτωση που οι εν λόγω δραστηριότητες συνιστούν υπηρεσίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) έκρινε, παραπέμποντας στη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την ουσιαστική απαίτηση τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση να χρησιμοποιούνται, στο στάδιο των εκροών, από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Οι τυπικές απαιτήσεις περιλαμβάνουν επίσης την απαίτηση ο υποκείμενος στον φόρο να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.
- 24 Ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει όχι μόνον να κατέχει το τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται ο ενδεχομένως εκπεστέος ΦΠΑ, αλλά επίσης να αποδεικνύει ότι τα αγαθά / οι υπηρεσίες που τιμολογήθηκαν παραδόθηκαν/παρασχέθηκαν πραγματικά και για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Η χρήση της φράσης «χρησιμοποιούνται για (...)» στο άρθρο 145, παράγραφος 2, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα συνεπάγεται ότι τα αγαθά / οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε ο φόρος η έκπτωση του οποίου ζητείται πρέπει να είναι κατάλληλα για την εξακρίβωση της ύπαρξης οφέλους σε σχέση με τις πράξεις που συνιστούν το αντικείμενο της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ.
- 25 Τέλος, όσον αφορά τον λόγο ακυρώσεως που βασίστηκε σε πλάνη κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) αποφάνθηκε ότι η εκκαλούσα δεν μπόρεσε να αποδείξει, για τον σκοπό της αναγνώρισης του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ, την αναγκαιότητα των αποκτήσεων για τις φορολογητέες πράξεις της και, επομένως, ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης δεν είχε εφαρμογή.

- 26 Κατά της απόφασης του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου) η εκκαλούσα άσκησε έφεση ενώπιον του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία), αιτούντος δικαστηρίου.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 27 Με την έφεση, η εκκαλούσα προβάλλει ορισμένες αιτιάσεις κατά της απόφασης του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου), οι οποίες επικεντρώνονται στα ακόλουθα ζητήματα:
- το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) υπέπεσε σε πλάνη κατά την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 126, παράγραφος 1, και του άρθρου 129, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα, καθότι οι δραστηριότητες που ασκεί και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει η Arcomet (Βέλγιο) σε σχέση με τη δραστηριότητα στη Ρουμανία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ·
 - σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι υπάρχουν υπηρεσίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) υπέπεσε σε πλάνη κατά την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 145, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα όσον αφορά το δικαίωμα περί εκπτώσεως του ΦΠΑ σε σχέση με τις δραστηριότητες που ασκεί η εκκαλούσα·
 - η τυπική απαίτηση για την έκπτωση του ΦΠΑ πληρούται, καθότι τα τιμολόγια εξίσωσης που εξέδωσε η Arcomet (Βέλγιο) περιέχουν όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τον φορολογικό κώδικα και, επομένως, εκδόθηκαν εγκύρως·
 - η εκκαλούσα έθεσε στη διάθεση των φορολογικών ελεγκτών επαρκή δικαιολογητικά έγγραφα προς απόδειξη της ανάληψης κινδύνων και της άσκησης των καθηκόντων από την Arcomet (Βέλγιο) σε σχέση με τη δραστηριότητα στη Ρουμανία, κατά τα προβλεπόμενα στη σύμβαση·
 - εάν γίνει δεκτό ότι οι προεκτεθείσες προσαρμογές του [χρηματοοικονομικού] αποτελέσματος συνδέονται με παροχή υπηρεσιών, η μεταχείριση του οικείου ΦΠΑ θα προϋποθέτει ότι τα τιμολόγια εξίσωσης της εκκαλούσας καταχωρίζονται ως αφορώντα λήψεις ενδοκοινοτικών υπηρεσιών, φορολογητέες στη Ρουμανία, για τις οποίες θα πρέπει να εφαρμοστεί ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης.
- 28 Στην κατ' έφεση δίκη, η εκκαλούσα ζήτησε εκ νέου την υποβολή στο Δικαστήριο ορισμένων προδικαστικών ερωτημάτων, εκ των οποίων μόνον δύο έγιναν δεκτά από το αιτούν δικαστήριο που τα αναδιατύπωσε και τα υπέβαλε στο Δικαστήριο.
- 29 Οι φορολογικές αρχές, ως εφесίβλητες και καθών πρωτοδίκως στην κύρια δίκη, υπέβαλαν παρατηρήσεις, κυρίως όσον αφορά τα προδικαστικά ερωτήματα που η εκκαλούσα ζήτησε να υποβληθούν στο Δικαστήριο.

- 30 Όσον αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, οι εφεσίβλητες εκτιμούν ότι δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη η παραπομπή της εκκαλούσας στη ρύθμιση περί μεταβιαστικής τιμολόγησης, δεδομένου ότι οι διατάξεις της εν λόγω ρύθμισης εφαρμόζονται μόνον στη διόρθωση των εσόδων ή των δαπανών. Επιπλέον, ο κώδικας δεοντολογίας με θέμα την τεκμηρίωση σχετικά με τον καθορισμό των τιμών μεταβίβασης (ΕΕ 2006, C 176, σ. 1) προβλέπει ότι εφαρμόζεται μόνον σε περιπτώσεις στις οποίες η τοπική νομοθεσία δεν είναι σαφής. Στη Ρουμανία υπάρχει, όμως, ειδική ρύθμιση σχετικά με το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης της μεταβιαστικής τιμολόγησης. Εξάλλου, ο φάκελος τεκμηρίωσης της μεταβιαστικής τιμολόγησης καταρτίστηκε για την Argomet (Βέλγιο) και δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί στην εκκαλούσα η βελγική νομοθεσία βάσει της οποίας καταρτίστηκε ο εν λόγω φάκελος τεκμηρίωσης.
- 31 Σε σχέση με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, οι φορολογικές αρχές υποστηρίζουν, παραπέμποντας στη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, *Gabalfrija* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 46, στην οποία γίνεται παραπομπή στις σκέψεις 23 και 24 της απόφασης της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *Inzo κατά Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1985:74, και στη σκέψη 24 της απόφασης της 14ης Φεβρουαρίου 1985, *Rompelman κατά Minister van Financiën*, C-268/83, EU:C:1985:74), ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του νόμου για τη χορήγηση της έκπτωσης, οι δε σχετικές διατάξεις συναφώς (άρθρο 4 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαρτίου 1977), οι οποίες επαναλαμβάνονται στην οδηγία ΦΠΑ, δεν εμποδίζουν τις φορολογικές αρχές να ζητούν αντικειμενικές αποδείξεις προς στήριξη της δηλωθείσας πρόθεσης του ενδιαφερομένου να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα που συνεπάγεται φορολογητέες πράξεις.
- 32 Κατά τις φορολογικές αρχές, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν δικαίωμα να εκπέμπουν τον ΦΠΑ επί των αποκτήσεων αγαθών και των λήψεων υπηρεσιών μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις, ήτοι εφόσον οι αποκτήσεις προορίζονται για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων και βασίζονται σε τιμολόγια τα οποία πρέπει να περιέχουν όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για τη διαπίστωση του δικαιώματος περί έκπτωσης.
- 33 Επ' αυτού, οι φορολογικές αρχές υποστηρίζουν ότι, για να αποδείξει ότι οι ληφθείσες υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει όχι μόνον να κατέχει το τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται ο εκπεστέος φόρος, αλλά και να αποδεικνύει ότι οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν όντως και για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Εν προκειμένω, όμως, μολονότι έφερε το βάρος απόδειξης, η εκκαλούσα δεν επέδειξε οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο από το οποίο προκύπτει ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν για τις ανάγκες των δικών της φορολογητέων πράξεων. Τα έγγραφα που επέδειξε η εκκαλούσα δεν ήταν εκθέσεις δραστηριοτήτων από τις οποίες προκύπτει η φύση των ληφθεισών υπηρεσιών, ο αριθμός ωρών απασχόλησης για κάθε πράξη, οι ανθρόπινι και

υλικοί πόροι που χρησιμοποιήθηκαν ή η μέθοδος υπολογισμού των εξόδων που προσδιορίστηκαν για τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 34 Όσον αφορά τη λυσιτέλεια των υποβαλλόμενων προδικαστικών ερωτημάτων, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, αφενός, με τα εν λόγω ερωτήματα ζητείται η ερμηνεία διατάξεων του δικαίου της Ένωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και άρθρα 168 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ) και, αφετέρου, ότι τα εν λόγω ερωτήματα πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 267, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, καθότι η απάντηση σε αυτά δεν προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, ούτε όσον αφορά τον χαρακτηρισμό των πράξεων ως φορολογητέων πράξεων ούτε όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος περί έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 35 Όσον αφορά την αναγκαιότητα υποβολής αιτήσεως προδικαστικής απόφασης στο Δικαστήριο, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, πρώτον, ότι η διάταξη του δικαίου της Ένωσης που αποτελεί αντικείμενο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος [με το οποίο ζητείται να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι το ποσό που τιμολογεί μια εταιρία (κύρια εταιρία) σε συνδεδεμένη εταιρία (εταιρία εκμετάλλευσης), το οποίο είναι το αναγκαίο ποσό για την ευθυγράμμιση του κέρδους της εταιρίας εκμετάλλευσης με τις δραστηριότητες που ασκεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, κατά τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τη μεταβιβαστική τιμολόγηση, συνιστά πληρωμή για παροχή υπηρεσίας η οποία εμπίπτει, επομένως, στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ] δεν έχει ερμηνευθεί ακόμη και, επομένως, το αιτούν δικαστήριο δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής αιτήσεως προδικαστικής απόφασης συναφώς (απόφαση της 27ης Μαρτίου 1963, *Da Costa en Schaake NV κ.λπ. κατά Administratie der Belastingen*, 28 έως 30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης δεν παρίσταται τόσο προφανής ώστε να μην υφίσταται περιθώριο εύλογης αμφιβολίας, και, συνεπώς, να αποφασίσει να μην υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορισμένο ζήτημα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που ανέκυψε ενώπιόν του (απόφαση *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) και να το επιλύσει με δική του ευθύνη (απόφαση *CILFIT κατά Ministero della Sanità*, 283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 16).
- 37 Συνεπώς, οι συγκεκριμένες περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης σχετικά με την προεκτεθείσα διοικητική πρακτική δεν οδηγούν σε βέβαιο συμπέρασμα όσον αφορά την εφαρμογή της προμνησθείσας νομολογίας του Δικαστηρίου. Στην υπό κρίση υπόθεση ανακύπτουν πλείονα ζητήματα και, ειδικότερα, το κατά πόσον τα προμνησθέντα τιμολόγια εξίσωσης συνιστούν αποδεκτό τρόπο προσαρμογής του αποτελέσματος εκμετάλλευσης ή δεν συνδέονται με οποιαδήποτε παροχή

υπηρεσιών, αλλά αποτελούν προσαρμογή αποτελέσματος, μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, οπότε δεν υπήρξε σαφώς προσδιορίσιμη υπηρεσία παρασχεθείσα στην εκκαλούσα από την Argomet (Βέλγιο). Επιπλέον, σε περίπτωση που η Argomet (Βέλγιο) παρέσχε στην εκκαλούσα υπηρεσία η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, τίθεται το ζήτημα του αν ο οικείος ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί εκπεστέος καθότι η εν λόγω υπηρεσία είναι αναγκαία για τις φορολογητέες πράξεις της εκκαλούσας.

- 38 Εξάλλου, ελλείπει ειδικής εθνικής ρύθμισης (οι διατάξεις του φορολογικού κώδικα απαιτούν μόνον την ύπαρξη τιμολογίου για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ), με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ζητείται από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η απαίτηση συμπληρωματικών εγγράφων, επιπλέον των τιμολογίων, συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, η οποία κατοχυρώνεται στη νομολογία του Δικαστηρίου στον τομέα του ΦΠΑ. Πρέπει επίσης να εξακριβωθεί αν η ως άνω πρακτική είναι συμβατή με τις διατάξεις και τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ και με τις αρχές που έχει διατυπώσει το Δικαστήριο με τη νομολογία του όσον αφορά τη σχέση μεταξύ υπηρεσίας και πληρωμής, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη υπηρεσίας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 39 Τρίτον, η απόφαση που πρόκειται να εκδοθεί στην κύρια δίκη είναι απρόσβλητη βάσει του συστήματος εγγώριων μέσων ένδικης προστασίας και, επομένως, δυνάμει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο υποχρεούται να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως για την ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.