Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 24ης Οκτωβρίου 2013*

«Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ με συμψηφισμό — Ακύρωση των πράξεων περί συμψηφισμού — Υποχρέωση καταβολής των τόκων υπερημερίας στον υποκείμενο στον φόρο»

Στην υπόθεση C-431/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Înalta Curte de Casație şi Justiție (Ρουμανία) με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Σεπτεμβρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Agenția Națională de Administrare Fiscală

κατά

SC Rafinăria Steaua Română SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Juhász, πρόεδρο του δέκατου τμήματος, προεδρεύοντα τμήματος, A. Rosas και C. Vajda (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η SC Rafinăria Steaua Română SA, εκπροσωπούμενη από τον D. Dascălu, avocat,

— η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. H. Radu καθώς και από τις E. Gane και A.-L. Crişan,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Keppenne και L. Lozano Palacios,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Agenția Națională de Administrare Fiscală (Εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοικήσεως της Ρουμανίας, στο εξής: Agenția) και της SC Rafinăria Steaua Română (στο εξής: Steaua Română), σχετικά με αίτημα καταβολής τόκων λόγω εκπρόθεσμης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που προκαταβλήθηκε επί του οφειλόμενου από τη Steaua Română ποσού ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

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

4 Κατά το άρθρο 252, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου σε ένα, δύο ή τρεις μήνες.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετική διάρκεια, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ένα έτος.»

Το ρουμανικό δίκαιο

5 Η φορολογική διαδικασία διέπεται από το κυβερνητικό διάταγμα αριθ. 92 περί του Κώδικα φορολογικής δικονομίας (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală), της 24ης Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 941 της 29ης Δεκεμβρίου 2003, που επαναδημοσιεύθηκε στη *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 513 της 31ης Ιουλίου 2007), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας φορολογικής δικονομίας).

6 Το άρθρο 124, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής δικονομίας ορίζει τα εξής:

«Οι φορολογούμενοι δικαιούνται να εισπράξουν, επί των ποσών τα οποία πρέπει να αποδίδονται ή να επιστρέφονται εκ του προϋπολογισμού, τόκους υπολογιζόμενους από τη λήξη της προβλεπόμενης […] προθεσμίας […]. Οι τόκοι καταβάλλονται κατόπιν αιτήματος των φορολογουμένων.»

7 Η υπ' αριθ. 1857/2007 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, της 1ης Νοεμβρίου 2007 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 785 της 20ής Νοεμβρίου 2007), περί εγκρίσεως της μεθόδου περαιώσεως των δηλώσεων ΦΠΑ που εμφαίνουν πιστωτικό υπόλοιπο δυνάμενο να επιστραφεί, ορίζει, στο κεφάλαιο I, τμήμα Β, σημείο 6, τα εξής:

«Οι αιτήσεις περί επιστροφής εξετάζονται με χρονολογική σειρά από την καταχώρισή τους ενώπιον του φορολογικού οργάνου και εντός προθεσμίας 45 ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία καταθέσεως της δηλώσεως [ΦΠΑ] που εμφαίνει πιστωτικό υπόλοιπο δυνάμενο να επιστραφεί.»

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Από τις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η Steaua Română για τον Δεκέμβριο του 2007 και τον Ιανουάριο του 2008 προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 3 697 738 ρουμανικών λέι (RON), του οποίου την επιστροφή ενέκρινε η Agenția κατόπιν της διενέργειας ελέγχου.

9 Κατόπιν του ίδιου αυτού ελέγχου, ωστόσο, η Agenția εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου με την οποία επέβαλε παρανόμως στη Steaua Română δύο συμπληρωματικές φορολογικές επιβαρύνσεις ύψους 19 002 767 RON ως ΦΠΑ και 5 374 404 RON ως τόκους υπερημερίας. Ακολούθως, εξέδωσε δύο πράξεις με αντικείμενο την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μέσω συμψηφισμού, ο οποίος είχε ως αποτέλεσμα την περαίωση των δύο αυτών φορολογικών υποχρεώσεων.

10 Μετά την απόρριψη των ενστάσεων της Steaua Română κατά της πράξεως επιβολής φόρου και των πράξεων συμψηφισμού, η εταιρία αυτή άσκησε έφεση ενώπιον του Curtea de Apel Ploiești, το οποίο ακύρωσε τις εν λόγω πράξεις με αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 2008 και της 14ης Οκτωβρίου 2009. Οι αιτήσεις αναιρέσεως που υπέβαλε η Agenția κατά των ως άνω αποφάσεων απορρίφθηκαν από το Înalta Curte de Casație și Justiție με αποφάσεις της 9ης Ιουνίου 2009 και της 13ης Μαΐου 2010. Κατόπιν τούτου, η Agenția υποχρεώθηκε να επιστρέψει στη Steaua Română το ποσό των 3 697 738 RON που είχε ζητηθεί πρωτοδίκως.

11 Επικαλούμενη την έλλειψη νομιμότητας των πράξεων συμψηφισμού και την εκπρόθεσμη επιστροφή του παρανόμως συμψηφισθέντος ποσού ΦΠΑ, η Steaua Română ζήτησε επίσης από την Agenția να της καταβάλει τόκους επί του ποσού αυτού, υπολογιζόμενους από την εκπνοή της νόμιμης προθεσμίας 45 ημερών που προβλέπεται για τη διεκπεραίωση των δηλώσεων ΦΠΑ έως την ημερομηνία της πραγματικής επιστροφής του εν λόγω ποσού. Η Steaua Română υπολόγισε το ποσό των εν λόγω τόκων σε 1 793 972 RON.

12 Η Agenția δεν απάντησε στο εν λόγω αίτημα εντός της προβλεπόμενης από την ισχύουσα διάταξη προθεσμίας, με αποτέλεσμα η Steaua Română να υποβάλει δις ενστάσεις ζητώντας την καταβολή συνολικού ποσού 1 793 972 RON ως νόμιμου τόκου.

13 Κατόπιν της απορρίψεως του αιτήματος αυτού με απόφαση της Agenția της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, το Curtea de Apel București, με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2011, ακύρωσε την εν λόγω απόφαση και υποχρέωσε την Agenția να καταβάλει στη Steaua Română ποσό 1 793 972 RON ως νόμιμο τόκο μέχρι τις 27 Ιουλίου 2009.

14 Η Agenția άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 Με την αίτηση αναιρέσεως η Agenția υποστηρίζει μεταξύ άλλων ότι το Curtea de Apel București υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο υποχρεώνοντάς την να καταβάλει ποσό 1 739 972 RON ως νόμιμο τόκο, δεδομένου ότι η ισχύουσα νομοθεσία δεν επιβάλλει κυρώσεις για τον τρόπο διεκπεραιώσεως των αιτημάτων που υποβάλλουν οι υποκείμενοι στον φόρο, αλλά μόνο για τη μη τήρηση της προθεσμίας διεκπεραιώσεως των αιτημάτων αυτών. Όπως υποστηρίζει, οι δηλώσεις ΦΠΑ καθώς και τα λοιπά αιτήματα της Steaua Română εξετάστηκαν πάντως εντός των ταχθεισών προθεσμιών. Συνεπώς, δεν οφείλονται τόκοι υπερημερίας όσον αφορά την περίοδο κατά την οποία ίσχυαν οι πράξεις συμψηφισμού.

16 Η Steaua Română, επικαλούμενη την απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, C-107/10, Rec Enel Maritsa Iztok 3 (Συλλογή 2011, σ. I-3873), επισήμανε ότι με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο αποφάνθηκε ρητώς επί της ερμηνείας και εφαρμογής της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τον σεβασμό του δικαιώματος των προσώπων να λαμβάνουν τόκους λόγω εκπρόθεσμης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Η Steaua Română ζήτησε, κατά συνέπεια, να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη, υποστηρίζοντας κατ' ουσίαν ότι η Agenția δεν τήρησε τις προθεσμίες επιστροφής του ΦΠΑ.

17 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Înalta Curte de Casație și Justiție, εκτιμώντας ότι, ως δικάζον σε τελευταίο βαθμό δικαιοδοσίας δικαστήριο, υποχρεούται να θέσει το ζήτημα στην κρίση του Δικαστηρίου βάσει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ερωτάται αν τυχόν ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 124 του [ρουμανικού] κώδικα φορολογικής δικονομίας υπό την έννοια ότι το Δημόσιο δεν οφείλει τόκους υπερημερίας για τα αιτούμενα βάσει δηλώσεων περί ΦΠΑ ποσά για το χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας συμψηφισμού των εν λόγω ποσών και της ημερομηνίας ακυρώσεως των πράξεων περί συμψηφισμού με δικαστική απόφαση αντίκειται προς τις διατάξεις του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112[...]».

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

18 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αποκλείει τη δυνατότητα υποκειμένου σε φόρο ο οποίος ζήτησε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ που είχε προκαταβάλει επί του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ να λάβει από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους τόκους υπερημερίας λόγω της εκ μέρους της αρχής αυτής εκπρόθεσμης επιστροφής του ΦΠΑ, για περίοδο κατά την οποία ίσχυαν διοικητικές πράξεις που απέκλειαν την επιστροφή του εν λόγω φόρου, οι οποίες όμως ακυρώθηκαν αργότερα με δικαστική απόφαση.

19 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, ναι μεν το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προβλέπει ούτε υποχρέωση καταβολής τόκων επί του επιστρεπτέου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ούτε την ημερομηνία από την οποία οφείλονται τέτοιοι τόκοι, πλην όμως το στοιχείο αυτό δεν αρκεί, αφ' εαυτού, για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι στο εν λόγω άρθρο πρέπει να δοθεί η ερμηνεία ότι οι τρόποι επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προβλέπουν τα κράτη μέλη απαλλάσσονται από κάθε έλεγχο στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης (προαναφερθείσα απόφαση Enel Maritsa Iztok 3, σκέψεις 27 και 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20 Συγκεκριμένα, μολονότι η υλοποίηση του δικαιώματος για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, την οποία προβλέπει το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ, εμπίπτει καταρχήν στη διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών, η αυτονομία αυτή διέπεται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (βλ., επ' αυτού, την προαναφερθείσα απόφαση Enel Maritsa Iztok 3, σκέψη 29).

21 Από τη νομολογία προκύπτει εξάλλου ότι ορισμένοι ειδικοί κανόνες τους οποίους πρέπει να τηρούν τα κράτη μέλη κατά την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ απορρέουν από το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του πλαισίου και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να αφαιρούν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ήδη προκαταβληθέντα από εκείνους φόρο επί των αποκτηθέντων αγαθών και των ληφθεισών υπηρεσιών αποτελεί θεμελιώδες δικαίωμα του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει κατοχυρωθεί από τη νομοθεσία της Ένωσης. Το δικαίωμα αυτό αποτελεί συστατικό του μηχανισμού του ΦΠΑ και καταρχήν δεν μπορεί να περιοριστεί. Ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί επί των εκ των προτέρων διενεργούμενων πράξεων (προαναφερθείσα απόφαση Enel Maritsa Iztok 3, σκέψεις 30 έως 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

22 Υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων αυτών το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι τρόποι επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δεν πρέπει να θίγουν την αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος που διέπει τον ΦΠΑ, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση, πράγμα που σημαίνει ειδικότερα ότι η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται εντός εύλογης προθεσμίας (προαναφερθείσα απόφαση Enel Maritsa Iztok 3, σκέψη 33).

23 Για τους ίδιους αυτούς λόγους, όταν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογης προθεσμίας, η αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος ΦΠΑ επιτάσσει την αντιστάθμιση της χρηματικής ζημίας που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο λόγω του γεγονότος ότι δεν είχε στη διάθεσή του επίμαχο χρηματικό ποσό μέσω της καταβολής τόκων υπερημερίας.

24 Συναφώς, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο υπολογισμός των οφειλόμενων από το Δημόσιο τόκων ο οποίος δεν λαμβάνει ως αφετηρία την ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε κανονικά να είχε επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, σύμφωνα με την οδηγία περί ΦΠΑ, είναι καταρχήν αντίθετος προς τις επιταγές του άρθρου 183 της οδηγίας αυτής (προαναφερθείσα απόφαση Enel Maritsa Iztok 3, σκέψη 51). Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει πάντως ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η ισχύουσα εθνική νομοθεσία προβλέπει καταρχήν τον υπολογισμό τόκων υπερημερίας από την εκπνοή της προθεσμίας 45 ημερών που προβλέπεται για τη διεκπεραίωση των δηλώσεων ΦΠΑ.

25 Πρέπει εξάλλου να διαπιστωθεί ότι, από πλευράς του υποκειμένου στον φόρο, ο λόγος για τον οποίο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επεστράφη εκπροθέσμως είναι άνευ σημασίας. Στο πλαίσιο αυτό δεν υφίσταται ουσιαστική διαφορά μεταξύ της επιστροφής φόρου η οποία καθυστέρησε λόγω μη διεκπεραιώσεως του σχετικού αιτήματος εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών και εκείνης η οποία καθυστέρησε λόγω διοικητικών πράξεων που παρανόμως απέκλειαν τα δυνατότητα επιστροφής φόρου και οι οποίες αργότερα ακυρώθηκαν με δικαστική απόφαση.

26 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αποκλείει τη δυνατότητα υποκειμένου σε φόρο ο οποίος ζήτησε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ που είχε προκαταβάλει επί του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ να λάβει από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους τόκους υπερημερίας λόγω της εκ μέρους της αρχής αυτής εκπρόθεσμης επιστροφής του ΦΠΑ, για περίοδο κατά την οποία ίσχυαν διοικητικές πράξεις που απέκλειαν την επιστροφή του εν λόγω φόρου, οι οποίες όμως ακυρώθηκαν αργότερα με δικαστική απόφαση.

Επί των δικαστικών εξόδων

27 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αποκλείει τη δυνατότητα υποκειμένου σε φόρο ο οποίος ζήτησε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ που είχε προκαταβάλει επί του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ να λάβει από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους τόκους υπερημερίας λόγω της εκ μέρους της αρχής αυτής εκπρόθεσμης επιστροφής του ΦΠΑ, για περίοδο κατά την οποία ίσχυαν διοικητικές πράξεις που απέκλειαν την επιστροφή του εν λόγω φόρου, οι οποίες όμως ακυρώθηκαν αργότερα με δικαστική απόφαση.

(υπογραφές)