

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 21ης Ιανουαρίου 2010*

Στην υπόθεση C-472/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Augstākās Tiesas Senāts (Λεττονία) με απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Νοεμβρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Alstom Power Hydro

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, Ε. Levits, Α. Borg Barthet, J.-J. Kasel (εισηγητή) και Μ. Berger, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Οκτωβρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Alstom Power Hydro, εκπροσωπούμενη από τη V. Gencs, advokāts,
- η Valsts ierēnumu dienests, εκπροσωπούμενη από τους D. Jakāns και I. Pētersone,
- η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Jakāns καθώς και από τις K. Drēviņa και E. Eihmane,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την H. Walker, επικουρούμενη από τον M. Angiolini, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους A. Sauka και M. Afonso,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Αντικείμενο της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι η ερμηνεία του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Alstom Power Hydro (στο εξής: Alstom), λεττονική θυγατρική της εταιρίας Alstom Hydro France, και της Valsts ieņēmumu dienests (λεττονική φορολογική αρχή, στο εξής: VID) αφορώσας την επιστροφή επί πλέον διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) καταβληθείσας από την Alstom.

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

3 Το άρθρο 18, παράγραφοι 2 έως 4, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«2. Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μία περίοδο δηλώσεως, του ποσού του φόρου, για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά την διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[...]

3. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και λεπτομέρειες, βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2.

4. Όταν το ποσό της δικαιουμένης εκπτώσεως είναι μεγαλύτερο του οφειλομένου φόρου για μία περίοδο δηλώσεως, τα κράτη μέλη δύνανται είτε να μεταφέρουν την επί πλέον διαφορά στην επομένη περίοδο είτε να προβούν στην επιστροφή της βάσει διαδικασίας που καθορίζουν.

Εν τούτοις, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επί πλέον διαφορά είναι ασήμαντη.»

Η εθνική νομοθεσία

- 4 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 10, του νόμου σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (*likums par pievienotās vērtības nodokli, Latvijas Vēstnesis, 1995, αριθ. 49, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ*), ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει τη μεταφορά του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΠΑ για την πληρωμή άλλων φόρων, τελών ή υποχρεωτικών εισφορών οφειλομένων στο δημόσιο.

- 5 Δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 11, του ίδιου νόμου, η VID οφείλει εντός 30 ημερών από την υποβολή της βάσιμης αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο, η οποία συνοδεύεται από δικαιολογητικά έγγραφα, να επιστρέψει το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό.

- 6 Το άρθρο 16, παράγραφος 10, του νόμου περί φόρων και τελών (*likums par nodokļiem un nodevām, Latvijas Vēstnesis, 1995, αριθ. 26, στο εξής: νόμος περί φόρων και τελών*), ο οποίος ισχύει ως προς όλους τους φόρους και τα τέλη, ορίζει ότι οι υποκείμενοι στο φόρο μπορούν να υποβάλουν αίτηση για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκπνοής της προθεσμίας καταβολής των φόρων αυτών.

- 7 Το άρθρο 18, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρων και τελών αναθέτει στην VID την αποστολή της εξακριβώσεως της ορθότητας του υπολογισμού των εν λόγω φόρων και τελών από τον υποκείμενο στον φόρο και της καταβολής αυτών. Κατά το άρθρο 23, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, η VID έχει τη δυνατότητα, όταν κατόπιν ελέγχου διαπιστώνεται παράβαση φορολογικών διατάξεων, να διορθώνει το ύψος του οφειλομένου ΦΠΑ και να επιβάλλει πρόστιμα εντός τριετούς περιόδου από της εκπνοής της προθεσμίας καταβολής του φόρου αυτού.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 8 Στις 7 Οκτωβρίου 2004, η Alstom ζήτησε, βάσει του άρθρου 12, παράγραφοι 10 και 11, του νόμου περί ΦΠΑ, την επιστροφή ποσών που θεωρούσε ότι είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως για την περίοδο 1998 έως την 1η Οκτωβρίου 2004.
- 9 Η VID αποφάσισε να μην επιστρέψει τον ΦΠΑ μέχρι ποσού 288 184 LVL και να διενεργήσει έλεγχο ως προς το λοιπό ποσό, ύψους 31 265 LVL. Με την απόφασή της διαπίστωσε ότι η Alstom υπερέβη την τριετή προθεσμία για την υποβολή αιτήσεων επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 16, παράγραφος 10, του νόμου περί φόρων και τελών.
- 10 Η Alstom προσέφυγε κατά της απόφασης αυτής ισχυριζόμενη, ειδικότερα, ότι η VID όφειλε να εφαρμόσει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, η οποία δεν προβλέπει χρονικό περιορισμό για την άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και ως εκ τούτου δεν edικαιούτο να της αντιτάξει την προβλεπόμενη στο άρθρο 16, παράγραφος 10, του νόμου περί φόρων και τελών προθεσμία παραγραφής.
- 11 Κατόπιν της πρωτοδίκως και κατ' έφεση απορρίψεως της προσφυγής της, η Alstom υπέβαλε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αίτηση αναιρέσεως ισχυριζόμενη, ειδικότερα, ότι η Δημοκρατία της Λεττονίας, ως κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, φέρει την υποχρέωση μεταφοράς του άρθρου 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό της δίκαιο και ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν, όπως εν προκειμένω, να καταργήσουν το δικαίωμα αναζητήσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΠΑ.
- 12 Στην απόφαση περί παραπομπής, το Augstākās Tiesas Senāts επισημαίνει ότι, όταν η VID εξετάζει αιτήσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΠΑ, έχει το δικαίωμα να προβαίνει σε ελέγχους. Σε αυτήν την περίπτωση, όμως, οφείλει να τηρεί την τριετή προθεσμία την οποία προβλέπει το άρθρο 23, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρων και τελών. Άλλως, αν το δικαίωμα των υποκειμένων στο φόρο να

αναζητήσουν την επιστροφή της επί πλέον διαφοράς ΦΠΑ δεν υπέκειτο σε προθεσμία παραγραφής αντίστοιχη με την προθεσμία εντός της οποίας η VID έχει το δικαίωμα να εκδώσει διορθωτική φορολογική απόφαση μετά το πέρας ελέγχων, αυτή θα ήταν υποχρεωμένη να εξετάζει τις αιτήσεις σε όλες τις περιπτώσεις. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι φορολογούμενοι θα είχαν τη δυνατότητα να επικαλούνται τις εθνικές ρυθμίσεις κατά τρόπο καταχρηστικό, σε περίπτωση που επεδίωκαν την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΠΑ αναφορικά με περίοδο ως προς την οποία η VID δεν θα είχε την ευχέρεια να διενεργήσει έλεγχο.

- 13 Υπό τις συνθήκες αυτές το Augstākās Tiesas Senāts αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας [...] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή αποκλείει τη δυνατότητα κράτους [μέλους] να προβλέπει με τη νομοθεσία του τριετή προθεσμία για την παραγραφή του δικαιώματος αναζητήσεως του αχρεωστήτως καταβληθέντος [ΦΠΑ] (της διαφοράς μεταξύ του υπολογισθέντος φόρου και της καταβληθείσας προκαταβολής);»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 14 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, έχει την έννοια ότι απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει τριετή προθεσμία παραγραφής για την υποβολή αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως επιβληθέντος από τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού ΦΠΑ.
- 15 Επιβάλλεται ευθύς εξαρχής η παρατήρηση ότι, καίτοι είναι αληθές ότι, όπως υπογράμμισε η Alstom, το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, δεν προβλέπει ρητώς τέτοιου είδους προθεσμία παραγραφής, εντούτοις, εκ μόνου του γεγονότος

αυτού δεν συνάγεται ότι η εν λόγω διάταξη έχει την έννοια ότι η άσκηση του δικαιώματος αναζητήσεως αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ΦΠΑ δεν μπορεί να υπόκειται σε προθεσμία παραγραφής.

- 16 Επιπλέον, αφενός, κατ' αναλογία προς όσα ισχύουν ως προς την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, η δυνατότητα υποβολής αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως επιβληθέντος ΦΠΑ χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα ερχόταν σε αντίθεση προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, Ecotrade, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψη 44).
- 17 Αφετέρου, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων εθνικών φόρων, απόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους, μεταξύ άλλων, να ορίσει τα αρμόδια δικαστήρια και να θεσπίσει τους διαδικαστικούς κανόνες ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπούν στην κατοχύρωση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες αντλούν από το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοια βοηθήματα της εσωτερικής έννομης τάξεως (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 1998, C-228/96, Aprile, Συλλογή 1998, σ. I-7141, σκέψη 18, όπως και της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer, Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψη 34).
- 18 Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, ούτε από τη δικογραφία προκύπτει ούτε, εξάλλου, προβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου ο ισχυρισμός ότι η προθεσμία παραγραφής του άρθρου 16, παράγραφος 10, του νόμου περί φόρων και τελών δεν τηρεί την αρχή αυτή.
- 19 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο καθορισμός ευλόγων αποκλειστικών προθεσμιών προσφυγής, προς κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου και προστασία τόσο του φορολογουμένου όσο και της οικείας διοικητικής αρχής (βλ., συναφώς, την προπαρατεθείσα απόφαση Aprile, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων που απορρέουν από την έννομη τάξη της Ένωσης.

- 20 Ως προς το ζήτημα σχετικά με το ποια προθεσμία θεωρείται «εύλογη», επιβάλλεται, επίσης, η επισήμανση ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, ειδικότερα, ότι διετής αποσβεστική προθεσμία δεν μπορεί, αφ' εαυτής, να καθιστά πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεδομένου ότι το άρθρο 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο να ασκούν το δικαίωμα προς έκπτωση κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα (προπαρατεθείσα απόφαση Ecotrade, σκέψη 48).
- 21 Το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται, κατά μείζονα λόγο, ως προς την τριετή προθεσμία παραγραφής, όπως αυτή της κύριας δίκης, καθόσον η προθεσμία αυτή επιτρέπει, κατ' αρχήν, σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που επιδεικνύει τη συνήθη επιμέλεια να προβάλλει βασίμως τα δικαιώματα που έλκει από την έννομη τάξη της Ένωσης.
- 22 Κατόπιν των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει τριετή προθεσμία παραγραφής για την υποβολή αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως επιβληθέντος από τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 23 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόδιοντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 18, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προβλέπει τριετή προθεσμία παραγραφής για την υποβολή αιτήσεως επιστροφής αχρεωστήτως επιβληθέντος από τις φορολογικές αρχές του κράτους αυτού φόρου προστιθέμενης αξίας.

(υπογραφές)