



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 18ης Οκτωβρίου 2012 *

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 183 — Διαδικασία επιστροφής της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ — Εθνική ρύθμιση για τη μεταφορά της επιστροφής μέρους της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ έως την επεξεργασία της ετήσιας φορολογικής δηλώσεως του υποκείμενου στον φόρο — Αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-525/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākās tiesas Senāts (Λεττονία) με απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Οκτωβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Mednis SIA

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts (εισηγητή), προεδρεύοντα του τρίτου τμήματος, E. Juhász, Γ. Αρέστη, T. von Danwitz και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Ιουλίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Mednis SIA, εκπροσωπούμενη από τους M^e V. Gargažins, advokāts, και N. Krupeniča,
- η Valsts ieņēmumu dienests, εκπροσωπούμενη από τις N. Jezdakova και M. Kuzenko,
- η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους I. Kalniņš και K. Freimanis,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Sauka και C. Soulay,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η λετονική.

εκδίδει την ακόλουθη

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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Mednis SIA, εταιρίας λεττονικού δικαίου (στο εξής: Mednis) και της Valsts ieņēmumu dienests (εθνικής φορολογικής αρχής, στο εξής: VID), με αντικείμενο αίτηση επιστροφής ποσού το οποίο αντιστοιχούσε σε πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 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 2006/112:
«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 λεττονικό δίκαιο

- 5 Ο νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Likums «Par pievienotās vērtības nodokli», *Latvijas Vēstnesis*, 1995, αριθ. 49), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει, στο άρθρο 9, παράγραφος 1, ότι ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ένας ημερολογιακός μήνας. Κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, το φορολογικό έτος συνίσταται στο σύνολο των φορολογικών περιόδων που αντιστοιχεί σε ένα ημερολογιακό έτος.
- 6 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλει στη VID φορολογική δήλωση εντός προθεσμίας δεκαπέντε ημερών από την ολοκλήρωση της φορολογικής περιόδου όπου δηλώνεται το σύνολο του φόρου για την περίοδο αυτή, αν δεν ορίζεται άλλως στον νόμο αυτό. Το άρθρο 11, παράγραφος 6, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλει στη VID δήλωση για το φορολογικό έτος προ της 1ης Μαΐου του επόμενου έτους.
- 7 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να εξοφλήσει στο δημόσιο ταμείο τον οφειλόμενο για την οικεία φορολογική περίοδο φόρο εντός δεκαπέντε ημερών από την ολοκλήρωσή της.

- 8 Το άρθρο 12, παράγραφος 11, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι η VID υποχρεούται να επιστρέψει το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου –δηλαδή, τη διαφορά μεταξύ του υπολογισθέντος φόρου και της προς έκπτωση προκαταβολής φόρου– στον υποκείμενο στον φόρο εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την παραλαβή αιτιολογημένης αιτήσεως με τα συνοδευτικά δικαιολογητικά.
- 9 Το άρθρο 12, παράγραφος 11, του νόμου αυτού προβλέπει, πάντως, ότι η VID δικαιούται να μεταφέρει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου φόρου είτε οσάκις αποφασίζεται η διενέργεια ελέγχου με αντικείμενο τον φόρο τον οποίο οφείλει να καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο για πράξεις ως προς τις οποίες ο έλεγχος απαιτούσε συμπληρωματικά στοιχεία είτε οσάκις τα πρόσωπα τα οποία φέρεται ότι συνδέονται με τον υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 18, του νόμου περί φόρου και τελών (Likums «Par nodokļiem un nodevām»), οφείλουν ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο είτε οσάκις ο ενδιαφερόμενος δεν είναι σε θέση να αποδείξει τεκμηριωμένα το βάσιμο της αιτήσεώς του για φορολόγησή του με μηδενικό συντελεστή.
- 10 Το άρθρο 36, παράγραφος 14, του νόμου περί ΦΠΑ παρέχει στο συμβούλιο υπουργών τη δυνατότητα να προβλέψουν περιορισμούς στο προς επιστροφή ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, καθώς και προϋποθέσεις για τη μη εφαρμογή περιορισμών κατά την εν λόγω επιστροφή.
- 11 Το συμβούλιο υπουργών εξέδωσε το διάταγμα αριθ. 933 της 14ης Νοεμβρίου 2006, περί διατάξεων εφαρμογής του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Ministru kabineta 2006. Gada 14. novembra noteikumi αριθ. 933 «Likuma ‘Par pievienotās vērtības nodokli’ normu piemērošanas kārtība», *Latvijas Vēstnesis*, 2006, αριθ. 191, στο εξής: διάταγμα αριθ. 933).
- 12 Το εν λόγω διάταγμα περιλαμβάνει το άρθρο 285 το οποίο έχει ως ακολούθως:

«Για την εφαρμογή του άρθρου 12, παράγραφος 11, του νόμου, [η VID] δύναται να μην επιστρέφει [...] το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ το οποίο υπερβαίνει το 18 % της συνολικής αξίας των φορολογητέων πράξεων που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια αυτών των μηνιαίων φορολογικών περιόδων (λαμβάνοντας υπόψη το ποσό του φόρου που έχει ήδη επιστραφεί κατά τις οικείες φορολογικές περιόδους). Το υπολειπόμενο ποσό του πιστωτικού υπολοίπου φόρου επιστρέφεται από το δημόσιο ταμείο με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση.»

Τα ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 13 Στις 7 και 14 Δεκεμβρίου 2007 η Mednis υπέβαλε στη VID αιτήσεις για την επιστροφή συνολικού ποσού 2 081,79 LVL το οποίο αντιστοιχούσε στο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για τον μήνα Νοέμβριο 2007.
- 14 Η VID απέρριψε την επιστροφή ποσού 1 455,82 LVL. Στηριζόμενη στο άρθρο 285 του διατάγματος αριθ. 933, εξέδωσε την απόφαση αριθ. 19/11599 της 22ας Απριλίου 2008 (στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση), όπου δικαιολογεί την απόρριψη αυτή με το σκεπτικό ότι, κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ανέκυψε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, μέρος αυτού υπερέβαινε το 18 % της συνολικής αξίας των φορολογητέων πράξεων που διενεργήθηκαν κατά τους επίμαχους μήνες.
- 15 Η Mednis άσκησε ενώπιον του Administratīvā rajona tiesa (πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο) προσφυγή ακυρώσεως κατά της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 16 Με απόφαση της 7ης Ιουλίου 2009 το Administratīvā rajona tiesa απέρριψε την προσφυγή αυτή κρίνοντας ότι η άρνηση της VID να επιστρέψει στη Mednis το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ήταν σύμφωνη με το άρθρο 285 του διατάγματος αριθ. 933.

- 17 Με απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010 το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) απέρριψε την έφεση της Mednis. Συντάχθηκε με την αιτιολογία της πρωτοβάθμιας δικαστικής αποφάσεως, προσθέτοντας ότι η επιμήκυνση της προθεσμίας εντός της οποίας η VID όφειλε να επιστρέψει στον υποκείμενο στον φόρο το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ επιδιώκει νόμιμο σκοπό καθώς είναι προς το συμφέρον του δημόσιου ταμείου ο περιορισμός του δικαιώματος του υποκείμενου στον φόρο σε επιστροφή του ΦΠΑ εφόσον διαπιστώνεται ότι το ποσό του καταβληθέντος στο δημόσιο ταμείο φόρου είναι σαφώς μικρότερο του φόρου τον οποίο υποχρεούται το ταμείο να επιστρέψει.
- 18 Η Mednis άσκησε αίτηση αναίρεσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Augstākās tiesas Senāts.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι, δυνάμει του άρθρου 285 του διατάγματος αριθ. 933, όπως εφαρμόζεται στην πράξη από τη VID, οσάκις προκύπτει ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ υπερβαίνει το κατά τη διάταξη αυτή προβλεπόμενο ποσοστό, το υπερβάλλον μέρος δεν επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο έως ότου η VID επεξεργασθεί την ετήσια φορολογική δήλωσή του. Αναλόγως των συγκεκριμένων περιστάσεων, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να αναμείνει για διάστημα μεγαλύτερο του έτους την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, απλώς και μόνο διότι το προς επιστροφή ποσό υπερβαίνει τον γενικώς ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμμόρφωση με τις απορρέουσες από το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας της εν λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως και πρακτικής καθώς τούτες συνεπάγονται ότι η απόφαση για τη μεταφορά της επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εκδίδεται χωρίς εξέταση των συγκεκριμένων περιστάσεων της υποθέσεως και χωρίς συνεκτίμηση του χρόνου αναμονής που μεσολαβεί έως την επεξεργασία της ετήσιας φορολογικής δηλώσεως.
- 21 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Augstākās tiesas Senāts αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Παρέχει το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 [...] σε κράτος μέλος τη δυνατότητα, χωρίς να προβεί σε ειδική ανάλυση και στηριζόμενο αποκλειστικώς σε αριθμητικούς υπολογισμούς, μη επιστροφής του μέρους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ το οποίο υπερβαίνει το 18 % (γενικώς ισχύοντα φορολογικό συντελεστή για τον ΦΠΑ) της συνολικής αξίας των φορολογητέων πράξεων που διενεργήθηκαν κατά τις αντίστοιχες μηνιαίες φορολογικές περιόδους έως ότου υποβληθεί στην εθνική φορολογική διοίκηση η ετήσια φορολογική δήλωση του υποκείμενου στον ΦΠΑ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 22 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί αν το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να μεταφέρει, χωρίς να προβεί σε ειδική ανάλυση και στηριζόμενη αποκλειστικώς σε αριθμητικούς υπολογισμούς, την επιστροφή μέρους της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ που προέκυψε κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου έως ότου η οικεία φορολογική αρχή επεξεργασθεί την ετήσια φορολογική δήλωση του υποκείμενου στον φόρο.
- 23 Συναφώς πρέπει να υπομνησθεί ότι η διακριτική ευχέρεια την οποία διαθέτουν τα κράτη μέλη, όπως προκύπτει από το ίδιο το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ δεν σημαίνει ότι η διαδικασία αυτή δεν υπόκειται σε κανένα έλεγχο από την άποψη του δικαίου της Ένωσης (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, C-274/10, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, Συλλογή 2011, σ. I-7289, σκέψεις 39 και 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 24 Η εν λόγω διαδικασία δεν πρέπει να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική επιβάρυνση με τον ΦΠΑ. Ειδικότερα, η διαδικασία αυτή πρέπει να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από τη διαφορά ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται, εντός εύλογης προθεσμίας, με την καταβολή μετρητών ή με ανάλογο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψεις 33 και 34· της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska, Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 17· της 12ης Μαΐου 2011, C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, Συλλογή 2011, σ. I-3873, σκέψη 33, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 45).
- 25 Βεβαίως, η μεταφορά της επιστροφής της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ σε πλείονες φορολογικές περιόδους που ακολουθούν την περίοδο κατά την οποία δημιουργήθηκε η επίμαχη διαφορά δεν αντιβαίνει κατ' ανάγκη στο άρθρο 183, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις Enel Maritsa Iztok 3, σκέψη 49, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 55).
- 26 Πάντως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, μολονότι η φορολογική περίοδος ορίζεται, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, κατ' αρχήν σε ένα ημερολογιακό μήνα, η εφαρμογή του άρθρου 285 του διατάγματος αριθ. 933 ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα, όπως επισήμανε τόσο το αιτούν δικαστήριο όσο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, να επιστραφεί στους υποκείμενους στον φόρο η συνολική επιπλέον διαφορά ΦΠΑ, στην καλύτερη περίπτωση, ένα έτος μετά τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας δημιουργήθηκε η εν λόγω διαφορά.
- 27 Η προθεσμία αυτή, κατά τη διάρκεια της οποίας οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να επωμιστούν, κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσοστό που μνημονεύει το εν λόγω άρθρο 285, τη χρηματοοικονομική επιβάρυνση με τον ΦΠΑ, δεν μπορεί να θεωρηθεί εύλογη (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσες αποφάσεις Sosnowska, σκέψεις 20 και 27, καθώς και Enel Maritsa Iztok 3, σκέψη 55). Ως εκ τούτου, θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, όπως υπομνήστηκε στη σκέψη 24 της παρούσας απόφασης.
- 28 Η VID και η Λεττονική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι το άρθρο 285 του διατάγματος αριθ. 933 αποβλέπει στην αποτροπή του κινδύνου της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής και δεν εφαρμόζεται στην πράξη παρά μόνο όταν υπάρχουν στοιχεία ικανά να στοιχειοθετήσουν την ύπαρξη ενός τέτοιου κινδύνου. Τούτο ισχύει ιδίως όταν με βάση το είδος των οικονομικών δραστηριοτήτων που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο δεν προκύπτουν συνήθως διαφορές ΦΠΑ ή όταν το ποσό του καταβληθέντος από αυτόν ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο είναι σαφώς μικρότερο από τον προς επιστροφή ΦΠΑ.
- 29 Η VID και η Λεττονική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή αυτού του άρθρου 285, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δικαιολογείται ειδικότερα από το γεγονός ότι η VID διέκρινε κίνδυνο απάτης περί τον ΦΠΑ, καθώς από την εξέταση της αιτήσεως της Mednis για επιστροφή διαπίστωσε ότι η φορολόγηση με μηδενικό συντελεστή ΦΠΑ οφειλόταν σε μεγάλο βαθμό στη σημαντική επιπλέον διαφορά ΦΠΑ που κατέβαλε η εταιρία αυτή.
- 30 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η VID και η εν λόγω κυβέρνηση υποστήριξαν επίσης ότι μόνο σε περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων, λόγω των ενδείξεων περί φοροαπάτης ή φοροδιαφυγής, η VID είχε μεταφέρει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ το οποίο υπερέβαινε το προβλεπόμενο στο εν λόγω άρθρο 285 ποσοστό έως την επεξεργασία της ετήσιας φορολογικής δηλώσεως του υποκείμενου στον φόρο.
- 31 Συναφώς, είναι, βεβαίως, ακριβές ότι τα κράτη μέλη έχουν εύλογο συμφέρον να λαμβάνουν τα μέτρα που είναι κατάλληλα για την προστασία των χρηματοοικονομικών τους συμφερόντων και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί

σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112 (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις *Sosnowska*, προπαρατεθείσα, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, *Mahagében* και *Dávid*, σκέψη 41).

- 32 Παρά ταύτα, κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα που να καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη ενός τέτοιου σκοπού, αλλά να θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που έχουν καθοριστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης, όπως το θεμελιώδες δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις *Sosnowska*, ανωτέρω, σκέψη 23 και της 12ης Ιουλίου 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, σκέψη 69).
- 33 Στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο για την ερμηνεία του εθνικού δικαίου και τη διαπίστωση και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, μεταξύ άλλων του τρόπου με τον οποίο εφαρμόζεται το δικαίο αυτό από τη φορολογική αρχή (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-594/10, *van Laarhoven*, σκέψη 36, και της 14ης Ιουνίου 2012, C-618/10, *Banco Español de Crédito*, σκέψη 76), επισημαίνει ότι η VID εφαρμόζει το άρθρο 285 του διατάγματος αριθ. 933 γενικώς και προληπτικώς, με βάση μια αμιγώς μαθηματική διαπίστωση ότι η επίμαχη διαφορά του ΦΠΑ υπερβαίνει το προβλεπόμενο στο άρθρο αυτό ποσοστό, χωρίς να προβαίνει σε ειδική ανάλυση κάθε συγκεκριμένης περιπτώσεως στο πλαίσιο της οποίας ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την απουσία κινδύνου φοροαπάτης ή φοροδιαφυγής.
- 34 Όπως τόνισε και η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν προκύπτει ότι αυτές οι επισημάνσεις του αιτούντος δικαστηρίου είναι ασυμβίβαστες με τη διάταξη του άρθρου 285 του διατάγματος αριθ. 933, καθώς, πράγματι, δεν εξαρτάται η εφαρμογή του άρθρου αυτού από την ύπαρξη φοροαπάτης ή φοροδιαφυγής.
- 35 Επιπλέον, από τις επισημάνσεις του αιτούντος δικαστηρίου προς το Δικαστήριο δεν διαφαίνεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση, η οποία στηρίζεται στο άρθρο 285 του διατάγματος αριθ. 933, εκδόθηκε από τη VID κατόπιν ελέγχου από τον οποίο προέκυψαν τέτοιου είδους ενδείξεις στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 36 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μία τέτοια γενική και προληπτική εφαρμογή του άρθρου 285 του διατάγματος αριθ. 933 είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας την οποία έχει θέσει η μνημονευόμενη στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως νομολογία (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση *Sosnowska*, σκέψεις 24 έως 26).
- 37 Κατά μείζονα λόγο, δεν δικαιολογείται από τον θεμιτό σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροαπάτης και της φοροδιαφυγής η δυνατότητα της φορολογικής αρχής, σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 11, του νόμου περί ΦΠΑ, να μεταφέρει την επιστροφή μιας τέτοιας διαφοράς, μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις όπου αποφασίζεται η διενέργεια ελέγχου με αντικείμενο τον φόρο τον οποίο κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο για πράξεις ως προς τις οποίες ο έλεγχος απαιτούσε συμπληρωματικά στοιχεία ή σε περιπτώσεις αδυναμίας του ενδιαφερομένου να αποδείξει τεκμηριωμένα το βάσιμο της αιτήσεώς του για φορολόγησή του με μηδενικό συντελεστή (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση *Sosnowska*, σκέψη 28).
- 38 Λαμβανομένων υπόψη όλων των προεκτεθεισών σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να μεταφέρει, χωρίς να προβεί σε ειδική ανάλυση και στηριζόμενη αποκλειστικώς σε αριθμητικούς υπολογισμούς, την επιστροφή μέρους της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ που προέκυψε κατά τη διάρκεια μηνιαίας φορολογικής περιόδου έως ότου η αρχή αυτή επεξεργασθεί την ετήσια φορολογική δήλωση του υποκείμενου στον φόρο.

Επί των διαχρονικών αποτελεσμάτων της παρούσας αποφάσεως

- 39 Η Λεττονική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι το άρθρο αυτό απαγορεύει εθνικές κανονιστικές ρυθμίσεις και πρακτικές όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης.
- 40 Προς στήριξη του αιτήματός της, η εν λόγω κυβέρνηση προβάλλει, αφενός, τον κίνδυνο σοβαρών επιπτώσεων που ενέχει μία τέτοια ερμηνεία επί των εθνικών δημοσιονομικών εσόδων και, αφετέρου, την καλή πίστη της λεττονικής φορολογικής αρχής.
- 41 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η ερμηνεία που δίνει το Δικαστήριο, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του παρέχει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, σε κανόνα του δικαίου της Ένωσης διαφωτίζει και διευκρινίζει τη σημασία και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται από τότε που τέθηκε σε ισχύ. Συνεπώς, ο κατ' αυτόν τον τρόπο ερμηνευθείς κανόνας μπορεί και πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμη και σε έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν πριν την έκδοση της αποφάσεως επί της αιτήσεως ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν κατά τα λοιπά οι προϋποθέσεις που επιτρέπουν να αχθεί ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων μια διαφορά σχετική με την εφαρμογή του εν λόγω κανόνα (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, C-338/11 έως C-347/11, Santander Asset Management SGIIC κ.λπ., σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 42 Μόνον σε εντελώς εξαιρετικές περιπτώσεις δύναται το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της συμφυούς με την έννομη τάξη της Ένωσης γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να αποφασίσει να περιορίσει τη δυνατότητα κάθε ενδιαφερομένου να επικαλεσθεί διάταξη την οποία έχει ερμηνεύσει το Δικαστήριο προκειμένου να αμφισβητήσει έννομες σχέσεις που έχουν δημιουργηθεί με καλή πίστη. Για να αποφασισθεί ένας τέτοιος περιορισμός, είναι αναγκαία η συνδρομή δύο βασικών κριτηρίων, και συγκεκριμένα της καλής πίστεως των ενδιαφερομένων και του κινδύνου σημαντικών διαταραχών (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Santander Asset Management SGIIC κ.λπ., σκέψη 59).
- 43 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής μόνον υπό πολύ συγκεκριμένες περιστάσεις, συγκεκριμένα όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων λόγω του μεγάλου αριθμού εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί με καλή πίστη βάσει ρυθμίσεως η οποία θεωρούνταν νομίμως ισχύουσα και εφόσον προέκυπτε ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν παρακινηθεί σε ενέργειες αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων του εν λόγω δικαίου, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχαν ενδεχομένως συμβάλει οι ενέργειες άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Santander Asset Management SGIIC κ.λπ., σκέψη 60).
- 44 Επίσης κατά πάγια νομολογία κρίνεται ότι οι οικονομικές επιπτώσεις που θα μπορούσε να έχει για ένα κράτος μέλος μια προδικαστική απόφαση δεν δικαιολογούν αυτές καθαυτές τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Santander Asset Management SGIIC κ.λπ., σκέψη 62).
- 45 Στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει να επισημανθεί ότι, αφενός, η Λεττονική Κυβέρνηση δεν προσκόμισε στοιχεία βάσει των οποίων το Δικαστήριο θα ήταν σε θέση να εκτιμήσει την ύπαρξη, επ' ευκαιρία της παρούσας αποφάσεως, κινδύνου επελεύσεως σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων για τη Δημοκρατία της Λεττονίας.
- 46 Αφετέρου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η λεττονική φορολογική αρχή, κατά την εφαρμογή του άρθρου 285 του διατάγματος αριθ. 933, παρακινήθηκε να υιοθετήσει, με καλή πίστη, συμπεριφορά αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης λόγω φερόμενης αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των διατάξεων του άρθρου 183 της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, από νομολογία παγιωθείσα ήδη προ του εν λόγω διατάγματος προκύπτει ότι, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, η εθνική

διαδικασία για την επιστροφή της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ, ως προβλέπεται στο άρθρο αυτό, πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράττει, υπό κατάλληλες συνθήκες και εντός εύλογης προθεσμίας, το σύνολο της απαιτήσεως που προκύπτει από τον επιπλέον φόρο, χωρίς να συνεπάγεται γι' αυτόν κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο (βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψεις 33 και 34).

- 47 Ως εκ τούτου δεν συντρέχει λόγος να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας αποφάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 48 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να μεταφέρει, χωρίς να προβεί σε ειδική ανάλυση και στηριζόμενη αποκλειστικώς σε αριθμητικούς υπολογισμούς, την επιστροφή μέρους της επιπλέον διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας που προέκυψε κατά τη διάρκεια μηνιαίας φορολογικής περιόδου έως ότου η αρχή αυτή επεξεργασθεί την ετήσια φορολογική δήλωση του υποκείμενου στον φόρο.

(υπογραφές)