



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 26ης Απριλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Οδηγία 2006/112/EK – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκπτωση του φόρου επί των εισροών – Δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ – Πράξεις που αφορούν φορολογική περίοδο η οποία αποτέλεσε ήδη αντικείμενο περατωθέντος φορολογικού ελέγχου – Εθνική νομοθεσία – Δυνατότητα του υποκείμενου στον φόρο να διορθώσει τις φορολογικές δηλώσεις που έχουν αποτελέσει ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου – Εξαίρεση – Αρχή της αποτελεσματικότητας – Φορολογική ουδετερότητα – Ασφάλεια δικαίου»

Στην υπόθεση C-81/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel Suceava (εφετείο της Suceava, Ρουμανία) με απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Φεβρουαρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Zabrus Siret SRL

κατά

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Iași — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Vajda, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász (εισηγητή) και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. Radu και από τις C.M. Florescu και R. Mangu,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και L. Radu Bouyon,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Zabrus Siret SRL (στο εξής: Zabrus) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (περιφερειακή γενική διεύθυνση δημόσιων οικονομικών Ιασίου – υπηρεσία δημόσιων οικονομικών νομού Suceava, Ρουμανία) (στο εξής: γενική διεύθυνση), σχετικά με τη δυνατότητα του υποκείμενου στον φόρο να διορθώσει τις δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα έκπτώσεως του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»
- 4 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]»
- 5 Κατά το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[η] έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου».
- 6 Το άρθρο 180 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν διενήργησε σύμφωνα με τα άρθρα 178 και 179.»
- 7 Κατά το άρθρο 182 της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[τ]α κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις διαδικασίες εφαρμογής των άρθρων 180 και 181».

- 8 Το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«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.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται τη μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.»

- 9 Το άρθρο 250 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

2. Τα κράτη μέλη, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 με ηλεκτρονικά μέσα.»

- 10 Το άρθρο 252 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Η δήλωση ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία που καθορίζεται από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει κατά περισσότερο από δύο μήνες τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.

2. 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

- 11 Το Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 92/2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 863 της 26ης Σεπτεμβρίου 2005), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας), στο άρθρο 84, που φέρει τον τίτλο «Διορθώσεις των φορολογικών δηλώσεων», προβλέπει τα εξής:

«(1) Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να διορθώσει τις φορολογικές δηλώσεις ιδία πρωτοβουλία εντός της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος καθορισμού φορολογικών υποχρεώσεων.

(2) Οι φορολογικές δηλώσεις μπορούν να διορθωθούν οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο εντοπίζει σφάλματα στην αρχική δήλωση, μέσω καταθέσεως διορθωτικής δηλώσεως.

(3) Στην περίπτωση του [ΦΠΑ], η διόρθωση των σφαλμάτων στις δηλώσεις που αφορούν τον φόρο πραγματοποιείται βάσει των διατάξεων του φορολογικού κώδικα. Τα ουσιαστικά σφάλματα της δηλώσεως του [ΦΠΑ] διορθώνονται βάσει των διαδικασιών που εγκρίνονται με απόφαση του προέδρου της Agenția Națională de Administrare Fiscală [Εθνικής Φορολογικής Υπηρεσίας (ΕΦΥ)].

- (4) Οι φορολογικές δηλώσεις δεν υποβάλλονται και δεν διορθώνονται μετά την άρση της επιφυλάξεως του μεταγενέστερου ελέγχου, με εξαίρεση τις περιπτώσεις στις οποίες η διόρθωση οφείλεται στην εκπλήρωση ή μη προϋποθέσεως η οποία προβλέπεται στον νόμο που επιβάλλει τη διόρθωση της βάσεως επιβολής ή/και του σχετικού φόρου.
- (5) Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως «σφάλματα» νοούνται τα σφάλματα που αφορούν το ποσό των φόρων, τελών και εισφορών, φορολογητέων αγαθών και εσόδων καθώς και κάθε άλλο στοιχείο της βάσεως επιβολής.
- (6) Οσάκις, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, ο φορολογούμενος υποβάλλει ή διορθώνει τις φορολογικές δηλώσεις που αφορούν τις περιόδους και τους φόρους, τα τέλη, τις εισφορές και άλλα έσοδα που αποτελούν αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου, το φορολογικό όργανο δεν λαμβάνει υπόψη τα εν λόγω στοιχεία.»
- 12 Το άρθρο 105 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, το οποίο περιλαμβάνει τους «Κανόνες φορολογικού ελέγχου», ορίζει τα εξής:
- «[...]
- (3) Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται άπαξ για κάθε φόρο, τέλος, εισφορά και κάθε άλλο ποσό οφειλόμενο στον ενοποιημένο γενικό προϋπολογισμό και για κάθε φορολογική περίοδο.
- [...]
- (5) Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται εφαρμόζοντας τις αρχές της ανεξαρτησίας, της μοναδικότητας, της αυτονομίας, της ιεραρχίας, της εδαφικότητας και της αποκεντρώσεως.
- [...]
- (8) Κατά το πέρας του φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλει, με δική του ευθύνη, έγγραφη δήλωση από την οποία προκύπτει ότι παρείχε όλα τα έγγραφα και τις πληροφορίες που ζητήθηκαν για τον φορολογικό έλεγχο.
- (9) Ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να εφαρμόσει τα μέτρα που προβλέπονται στην πράξη που καταρτίζεται επ' ευκαιρία του φορολογικού ελέγχου εντός των προθεσμιών και υπό τους όρους που καθορίζουν τα όργανα του φορολογικού ελέγχου.»
- 13 Το άρθρο 105 bis του κώδικα αυτού, που αφορά τους «Κανόνες σχετικά με την επανεξέταση», έχει ως εξής:
- «(1) Κατά παρέκκλιση από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 105, παράγραφος 3, ο φορολογικός ελεγκτής δύναται να αποφασίσει την επανεξέταση ορισμένης περιόδου.
- (2) Ως “επανεξέταση” νοείται φορολογικός έλεγχος ο οποίος διενεργείται κατόπιν προσκομίσεως πρόσθετων στοιχείων τα οποία οι φορολογικοί ελεγκτές αγνοούσαν κατά τους ελέγχους και τα οποία ασκούν επιρροή στα αποτελέσματα αυτών.
- (3) Ως “πρόσθετα στοιχεία” νοούνται πληροφορίες, έγγραφα ή άλλο έγγραφο υλικό που προκύπτουν από διασταυρούμενο έλεγχο, χωρίς προειδοποίηση ή που γνωστοποιούνται στο φορολογικό όργανο από τα αρμόδια για την άσκηση ποινικής δίωξης όργανα ή από άλλες δημόσιες αρχές ή αποκτώνται με οποιονδήποτε τρόπο από τα ελεγκτικά όργανα, τα οποία μπορούν να μεταβάλουν τα αποτελέσματα του προηγούμενου φορολογικού ελέγχου.

(4) Κατά την κίνηση της διαδικασίας επανεξετάσεως, το όργανο φορολογικού ελέγχου οφείλει να κοινοποιεί στον υποκείμενο στον φόρο την απόφαση επανεξετάσεως, η οποία μπορεί να προσβληθεί υπό τις προϋποθέσεις του παρόντος κώδικα. Οι διατάξεις σχετικά με το περιεχόμενο και την κοινοποίηση της ειδοποίησης ελέγχου εφαρμόζονται αντίστοιχα στην απόφαση επανεξετάσεως.»

14 Το άρθρο 106 του εν λόγω κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Υποχρέωση συνεργασίας του υποκείμενου στον φόρο», προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να συνεργάζεται για τη διαπίστωση των πραγματικών στοιχείων φορολογικού χαρακτήρα. Υποχρεούται να παρέχει πληροφορίες και να προσκομίζει, στον τόπο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, κάθε έγγραφο, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την αποσαφήνιση των πραγματικών καταστάσεων που είναι λυσιτελείς από φορολογική άποψη.

15 Το παράρτημα 1 της Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (αποφάσεως αριθ. 179 περί εγκρίσεως των οδηγιών για τη διόρθωση των ουσιαστικών σφαλμάτων των δηλώσεων που αφορούν τον φόρο προστιθέμενης αξίας, της 14ης Μαΐου 2007, στο εξής: απόφαση 179/2007), στα σημεία του 1, 3.1, 4.1 και 4.2, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Οι υποβαλλόμενες από τους υποκειμένους στον [ΦΠΑ] δηλώσεις που αφορούν τον φόρο προστιθέμενης αξίας μπορούν να διορθωθούν, ως προς τα ουσιαστικά σφάλματα, από το αρμόδιο φορολογικό όργανο, με πρωτοβουλία του εν λόγω οργάνου ή κατόπιν αιτήματος του υποκειμένου στον φόρο.

[...]

3.1. Η διόρθωση των ουσιαστικών σφαλμάτων της δηλώσεως του [ΦΠΑ] μπορεί να διενεργηθεί εντός της προθεσμίας παραγραφής διάρκειας 5 ετών η οποία ξεκινά από την 1η Ιανουαρίου του έτους που έπεται εκείνου στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση που διορθώνεται.

[...]

4.1. Βάσει των παρουσών οδηγιών, η διόρθωση της δηλώσεως του [ΦΠΑ] δεν επιτρέπεται για τις φορολογικές περιόδους οι οποίες αποτέλεσαν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου ή για τις οποίες βρίσκεται σε εξέλιξη φορολογικός έλεγχος.

4.2. Κατά παρέκκλιση από το σημείο 4.1, η διόρθωση των ουσιαστικών σφαλμάτων της δηλώσεως του [ΦΠΑ] μπορεί να διενεργηθεί βάσει της διαταγής λήψεως μέτρων που κοινοποιεί το όργανο φορολογικού ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, το αίτημα διορθώσεως του ουσιαστικού σφάλματος που υπέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο συνοδεύεται από το αντίγραφο και το πρωτότυπο της διαταγής λήψεως μέτρων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Η Zabrus υποβλήθηκε σε έλεγχο όσον αφορά τον ΦΠΑ για την περίοδο από την 1η Μαΐου 2014 έως τις 30 Νοεμβρίου 2014. Ο έλεγχος αυτός περατώθηκε με έκθεση της 26ης Ιανουαρίου 2015.

17 Στις 25 Μαΐου 2015 η Zabrus υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ, για τον Απρίλιο του 2015, με δικαίωμα επιλογής ως προς την επιστροφή του φόρου αυτού. Με την ευκαιρία αυτή, ζήτησε ιδίως την επιστροφή δυο ποσών ύψους, αντιστοίχως, 39 637 ρουμανικών λέου (RON) και 26 627 RON. Το πρώτο ποσό καταχωρίστηκε στη δήλωση αυτή κατόπιν της διορθώσεως, μετά την περάτωση του εν λόγω φορολογικού ελέγχου, λογιστικού σημειώματος συμψηφισμού του ΦΠΑ του Ιουλίου του 2014. Το

δεύτερο ποσό προκύπτει από τη διόρθωση, τον Φεβρουάριο του 2015, των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους 2014, για τις οποίες η Zabrus εντόπισε τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, στα λογιστικά της βιβλία, μόνο μετά τον εν λόγω φορολογικό έλεγχο.

- 18 Στη συνέχεια, η Zabrus υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο που κάλυπτε την περίοδο από την 1η Δεκεμβρίου 2014 έως τις 30 Απριλίου 2015. Ο φορολογικός αυτός έλεγχος περατώθηκε με έκθεση εκδοθείσα στις 9 Ιουλίου 2015.
- 19 Η φορολογική αρχή αρνήθηκε την επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ ύψους 39 637 RON και 26 627 RON, με την αιτιολογία ότι τα ποσά που αξιώνονται αφορούν πράξεις πραγματοποιηθείσες σε φορολογική περίοδο προγενέστερη της περιόδου ελέγχου, η οποία αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου όσον αφορά τον ΦΠΑ, περατωθέντος στις 26 Ιανουαρίου 2015. Η αρχή επισήμανε ότι, σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση, η αρχή της μοναδικότητας του φορολογικού ελέγχου αποκλείει την επιστροφή των ποσών αυτών που αξιώνονται από τη Zabrus, διότι, όσον αφορά την ήδη ελεγχθείσα περίοδο, δεν διαπιστώθηκε καμία παρατυπία ως προς τις εισφορές του ΦΠΑ, τα δε ελεγκτικά όργανα δεν εξέδωσαν καμία απόφαση περί λήψεως μέτρων από τη Zabrus.
- 20 Η Zabrus επιδίωξε, ανεπιτυχώς, με διάφορα διοικητικά μέσα, να κάνει χρήση του δικαιώματός της επιστροφής του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, απορρίφθηκαν τόσο το αίτημά της για νέο φορολογικό έλεγχο για την περίοδο από την 1η Μαΐου 2014 έως τις 30 Νοεμβρίου 2014 όσο και το αίτημά της για διόρθωση ουσιαστικού σφάλματος στις δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες από τον Μάιο έως τον Οκτώβριο του 2014.
- 21 Στις 22 Οκτωβρίου 2015 η Zabrus άσκησε, ενώπιον του Tribunalul Suceava (πρωτοδικείου Suceava, Ρουμανία), προσφυγή ακυρώσεως της αποφάσεως της γενικής διευθύνσεως, με την οποία είχε απορριφθεί το αίτημα επιστροφής του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εν λόγω ποσά. Στην προσφυγή της, η Zabrus υπογράμμισε ότι η έκπτωση του ΦΠΑ είναι δικαίωμα του φορολογουμένου το οποίο δεν επιδέχεται περιορισμό οσάκις πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν δεν πληρούνται ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Υποστήριξε επίσης ότι η άρνηση ελέγχου του ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή βάσει επικλήσεως της αρχής της μοναδικότητας του φορολογικού ελέγχου ισοδυναμεί με κατάργηση του δικαιώματος εκπτώσεως διά της επιβολής επιπλέον ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων που δεν συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης, με αποτέλεσμα να πρόκειται για μέτρο δυσανάλογο και εξαιρετικά επαχθές για τον φορολογούμενο.
- 22 Η γενική διεύθυνση υποστήριξε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα φορολογικής διαδικασίας και της αποφάσεως 179/2007, οι πράξεις που αφορούν περίοδο η οποία αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου δεν μπορούν να διορθωθούν ή να ελεγχθούν εκ νέου παρά μόνο με πρωτοβουλία του φορολογικού οργάνου, σε περίπτωση κατά την οποία καθίστανται γνωστά νέα στοιχεία χάρη στη συνεργασία με άλλους φορείς ή όταν διατάσσεται η λήψη μέτρου στο πλαίσιο προηγούμενου ελέγχου. Ωστόσο, τα πραγματικά περιστατικά εν προκειμένω δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις αυτές.
- 23 Με απόφαση της 31ης Μαρτίου 2016, το Tribunalul Suceava (πρωτοδικείο Suceava) απέρριψε την προσφυγή της Zabrus ως αβάσιμη, με την αιτιολογία ότι ο επανέλεγχος περιόδου που αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προϋποθέτει την ύπαρξη νέων στοιχείων σε σχέση με εκείνα που ελέγχθηκαν, τα οποία δεν ήταν γνωστά στη φορολογική αρχή κατά τον χρόνο διενέργειας του πρώτου ελέγχου και των οποίων η εκπρόθεσμη προσκόμιση δεν πρέπει να καταλογιστεί ούτε στον υποκείμενο στον έλεγχο ούτε στη φορολογική αρχή.
- 24 Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η αρχή της μοναδικότητας του φορολογικού ελέγχου και η αρχή της ασφάλειας των έννομων σχέσεων θα παραβιάζονταν εάν επιτρεπόταν, μετά τον έλεγχο, να υποβάλλονται δικαιολογητικά έγγραφα ή να λαμβάνονται υπόψη σφάλματα καταχωρίσεως που μεταβάλλουν το προς επιστροφή ποσό, υπό προϋποθέσεις διαφορετικές από αυτές που προβλέπει

αυστηρά ο νομοθέτης στον συγκεκριμένο τομέα. Επισημάνε επίσης ότι η απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως δεν είναι δυσανάλογη, στο μέτρο που το σφάλμα καταχωρίσεως και η μεταγενέστερη ανακάλυψη των δικαιολογητικών εγγράφων καταλογίζονται στη Zabrus.

- 25 Το εν λόγω δικαστήριο επισημάνε, επιπλέον, ότι το σφάλμα καταχωρίσεως του προς επιστροφή ΦΠΑ, ύψους 39 637 RON, και η μεταγενέστερη ανακάλυψη δικαιολογητικών εγγράφων για τη δήλωση του ΦΠΑ, ύψους 26 627 RON, δεν συνιστούν πρόσθετα στοιχεία, κατά την έννοια της εθνικής ρυθμίσεως, αλλά ουσιαστικά σφάλματα των δηλώσεων ΦΠΑ τα οποία δεν μπορούν πλέον να διορθωθούν, δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος της περιόδου από την 1η Μαΐου 2014 έως τις 30 Νοεμβρίου 2014, που περατώθηκε με την έκθεση της 26ης Ιανουαρίου 2015, καθόσον δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες δυνάμενες να μεταβάλουν τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, δεν είχε ως αποτέλεσμα την έκδοση αποφάσεως περί λήψεως μέτρων από τη Zabrus που να καθιστά τη διόρθωση δυνατή.
- 26 Στις 31 Μαρτίου 2016 η Zabrus άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Curtea de Apel Suceava (εφετείου Suceava) και υποστήριξε ότι το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ δεν μπορεί να καταργηθεί με την επιβολή πρόσθετων ουσιαστικών ή τυπικών προϋποθέσεων, όπως οι προβλεπόμενες από την εθνική ρύθμιση προϋποθέσεις, για τη διόρθωση των ουσιαστικών σφαλμάτων ή την επανεξέταση περιόδου η οποία αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου. Η Zabrus, επικαλούμενη τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, επισημάνε ότι η υπέρμετρα αυστηρή λύση που εφάρμοσαν τα φορολογικά όργανα και επικυρώθηκε από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο καταργεί το δικαίωμά της εκπτώσεως του ΦΠΑ για λόγους που αντιβαίνουν στην οδηγία περί ΦΠΑ.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η Zabrus δεν μπορεί να βασίζεται στη νομολογία του Δικαστηρίου περί φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν της αναγνωρίστηκε όχι λόγω μη τηρήσεως τυπικής προϋποθέσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, αλλά λόγω της αρχής της μοναδικότητας του φορολογικού ελέγχου, που απορρέει από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία αναγνωρίζεται και προστατεύεται από το δίκαιο της Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 28 Κατά το αιτούν δικαστήριο, λαμβάνεται επίσης υπόψη η δυνατότητα, που προβλέπεται από την εθνική ρύθμιση, νέου ελέγχου περιόδου που αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, πλην όμως η δυνατότητα αυτή εναπόκειται αποκλειστικώς στην πρωτοβουλία της φορολογικής αρχής, σε περίπτωση πρόσθετων στοιχείων που αποκτήθηκαν μεταγενέστερα στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ των κρατικών φορέων, διάταξη η οποία κρίθηκε από το Δικαστήριο σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης στην απόφασή του της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).
- 29 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι αρχές της ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου πρέπει επίσης να εκτιμηθούν, εν προκειμένω, υπό το πρίσμα όχι μόνο της ελλείψεως της δέουσας επιμέλειας εκ μέρους της Zabrus, αλλά και του ότι τα σημειώματα συμψηφισμού και επιστροφής εκδόθηκαν από δημοτική φορολογική υπηρεσία.
- 30 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Curtea de Apel Suceava (εφετείο Suceava) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιβαίνει στην οδηγία [περί ΦΠΑ], καθώς και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, διοικητική πρακτική ή/και ερμηνεία των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας βάσει της οποίας παρακωλύεται ο έλεγχος και η αναγνώριση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ που προέρχεται από διακανονισμούς για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε περίοδο προγενέστερη της περιόδου ελέγχου, η οποία αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του οποίου τα φορολογικά όργανα δεν διαπίστωσαν παρατυπίες τέτοιες ώστε να μεταβάλλεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ, καίτοι οι εν λόγω διατάξεις έχουν την έννοια ότι τα φορολογικά όργανα μπορούν να

επανεξετάσουν περίοδο η οποία αποτέλεσε αντικείμενο προηγούμενου φορολογικού ελέγχου βάσει πρόσθετων στοιχείων και πληροφοριών που αποκτήθηκαν μεταγενέστερα στο πλαίσιο της συνεργασίας των κρατικών αρχών και φορέων;

- 2) Έχουν η οδηγία [περί ΦΠΑ], καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει τη δυνατότητα διορθώσεως των ουσιαστικών σφαλμάτων των δηλώσεων ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους που έχουν αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία η διόρθωση πραγματοποιείται βάσει της αποφάσεως περί της λήψεως μέτρων που κοινοποιεί το όργανο φορολογικού ελέγχου επ' ευκαιρία του προηγούμενου ελέγχου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 31 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 167, 168, 179, 180 και 182 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, κατά παρέκκλιση από την πενταετή προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία για τη διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ, δεν επιτρέπει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε τέτοια διόρθωση προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως αποκλειστικώς και μόνον επειδή η διόρθωση αυτή αφορά περίοδο που αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.
- 32 Όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκείμενων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 37, και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 35).
- 33 Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 38, και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 36).
- 34 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 39, και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 37).
- 35 Μολονότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση των ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων που προβλέπονται από την οδηγία περί ΦΠΑ, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου οφείλονται αποκλειστικώς στο

ότι το δικαίωμα εκπτώσεως δεν έγινε δεκτό λόγω της αδυναμίας του υποκειμένου στον φόρο να διορθώσει τη δήλωση ΦΠΑ καθόσον η αίτηση διορθώσεως αφορούσε περίοδο που είχε αποτελέσει ήδη αντικείμενο περατωθέντος φορολογικού ελέγχου.

- 36 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 167 και του άρθρου 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε, δηλαδή κατά τον χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός.
- 37 Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της εν λόγω οδηγίας, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση, ακόμα και αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην 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. Ως εκ τούτου, η αποκλειστική προθεσμία, η παρέλευση της οποίας συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως ως κύρωση κατά όσων υποκείμενων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται μη συμβατή με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία περί ΦΠΑ, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, ισχύει κατά τον ίδιο τρόπο τόσο για τα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και για τα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., σχετικώς, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 48 και 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Εν προκειμένω, από την εθνική ρύθμιση, που παρατίθεται στην απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, προκύπτει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ υπόκειται, κατά το ρουμανικό δίκαιο, στη γενική πενταετή προθεσμία παραγραφής. Ωστόσο, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως υπόκειται σε πιο σύντομη αποκλειστική προθεσμία σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου. Πράγματι, δεν μπορεί, καταρχήν, ο υποκείμενος στον φόρο να προβεί πλέον στη διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους που αποτέλεσαν ήδη αντικείμενο ελέγχου από τα φορολογικά όργανα. Επομένως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να διορθώσει τις δηλώσεις ΦΠΑ. Η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο περιορισμός αυτός απορρέει από την αρχή της μοναδικότητας του φορολογικού ελέγχου και ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει τη μοναδικότητα του ελέγχου αυτού.
- 40 Μολονότι από τα στοιχεία που προσκόμισε το αιτούν δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση προβλέπει, σε θέματα ΦΠΑ, καθεστώς διαφορετικό από αυτό που προβλέπεται για άλλα φορολογικά θέματα του εθνικού δικαίου, εντούτοις, η αρχή της αποτελεσματικότητας αντιτίθεται στη ρύθμιση αυτή, στο μέτρο που μπορεί να στερήσει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, από τον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα διορθώσεως των δηλώσεων ΦΠΑ οσάκις αυτός υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο σχετικό με τη φορολογική περίοδο την οποία αφορά η εν λόγω διόρθωση, ενώ η πενταετής αποκλειστική προθεσμία που ορίζεται από την εν λόγω ρύθμιση δεν έχει ακόμη παρέλθει.
- 41 Πράγματι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία ο φορολογικός έλεγχος κινείται αμέσως μετά την υποβολή φορολογικής δηλώσεως ή σε σύντομο χρονικό διάστημα, ο υποκείμενος στον φόρο στερείται, σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, της δυνατότητας

διορθώσεως της δηλώσεως ΦΠΑ, με αποτέλεσμα η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο να καθίσταται στην πράξη αδύνατη ή, τουλάχιστον, υπέρμετρα δυσχερής.

- 42 Επομένως, το γεγονός ότι μια εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα διορθώσεως της δηλώσεως ΦΠΑ συντομεύοντας την προθεσμία που του τάχθηκε για τον σκοπό αυτό, δεν συνάδει με την αρχή της αποτελεσματικότητας.
- 43 Επιπλέον, και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται σε ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 44 Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί, κατά πάγια νομολογία, να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ., σχετικώς, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45).
- 45 Ωστόσο, στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι ακριβώς αυτή η παράλειψη ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων που προβλέπονται από την επίμαχη εθνική ρύθμιση η οποία είχε ως συνέπεια την απώριψη του αιτήματος της Zabrus για έκπτωση του ΦΠΑ, καίτοι αυτή είχε ζητήσει διόρθωση των δηλώσεών της προκειμένου να αποδείξει ότι πληρούνται οι απαιτούμενες ουσιαστικές προϋποθέσεις για να μπορέσει να τύχει της εκπτώσεως των δύο επίμαχων ποσών.
- 46 Η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων, οσάκις αποτελεί παρατυπία που μπορεί να αρθεί, δεν δύναται να κλονίσει την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ.
- 47 Επομένως, εφαρμόζοντας εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, μέρος του ΦΠΑ θα επιβαρύνει οριστικά τον υποκείμενο στον φόρο, γεγονός το οποίο είναι αντίθετο προς την παρατιθέμενη στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως νομολογία.
- 48 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, βεβαίως, ο εθνικός νομοθέτης έχει τη δυνατότητα να συνοδεύει τις τυπικές προϋποθέσεις των υποκείμενων στον φόρο με κυρώσεις δυνάμενες να τους παρακινούν στην τήρηση των λόγω υποχρεώσεων με σκοπό τη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ.
- 49 Επομένως, διοικητικό πρόστιμο μπορεί, ιδίως, να επιβληθεί εις βάρος αμελούς υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος διορθώνει τη δήλωση ΦΠΑ βάσει δικαιολογητικών του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ εγγράφων τα οποία είχε στην κατοχή του κατά τον χρόνο υποβολής της δηλώσεώς του για τον φόρο αυτό, ή μετά την ανακάλυψη σφάλματος καταχωρίσεως που μεταβάλλει το ποσό του προς επιστροφή ΦΠΑ.
- 50 Ωστόσο, τα κράτη μέλη επιβάλλεται, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από την εθνική ρύθμιση σκοπού, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τις αρχές που θέτει η νομοθεσία της Ένωσης, όπως είναι η θεμελιώδης αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 23).
- 51 Ως εκ τούτου, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, λαμβανομένης υπόψη της εξέχουσας θέσεως που έχει το δικαίωμα εκπτώσεως εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ, κύρωση που συνίσταται σε πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως έχει προφανώς δυσανάλογο χαρακτήρα σε περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει διαπιστωθεί απάτη ή ζημία εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 70 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 52 Από τα στοιχεία, όμως, της διαβιβασθείσας στο Δικαστήριο δικογραφίας ουδόλως προκύπτει κίνδυνος απάτης ή ζημίας εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

- 53 Τέλος, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Ρουμανικής Κυβέρνησης κατά το οποίο η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, δικαιολογούμενη βάσει της αρχής της μοναδικότητας του φορολογικού ελέγχου, απορρέει από την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- 54 Ένα εθνικό σύστημα φορολογικού ελέγχου, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, το οποίο δεν επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο να διορθώσει τη δήλωση ΦΠΑ, ενώ προβλέπει τέτοια διόρθωση όταν αυτή πραγματοποιείται προς εκτέλεση πράξεως φορολογικής αρχής, καθώς και τη δυνατότητα της αρχής αυτής να διενεργεί επανέλεγχο οσάκις διαθέτει νέα στοιχεία, δεν αποσκοπεί στην προστασία των δικαιωμάτων των υποκείμενων στον φόρο ούτε εξυπηρετεί την εφαρμογή της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Στην πραγματικότητα, ένα τέτοιο σύστημα, συνοδευόμενο από τις ανωτέρω εξαιρέσεις, αποσκοπεί κυρίως στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και στη λειτουργία της εθνικής διοικήσεως.
- 55 Κανένα άλλο συμπέρασμα δεν μπορεί να συναχθεί από την απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Πράγματι, από την απόφαση αυτή προκύπτει, βέβαια, ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να επικαλεστεί, εντός της αποκλειστικής προθεσμίας, την αρχή της ασφάλειας δικαίου για να αντισταχθεί στην ανάκληση, από τα φορολογικά όργανα, αποφάσεως με την οποία αυτά του αναγνώρισαν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ και του επέβαλαν, κατόπιν νέου ελέγχου, την υποχρέωση αποδόσεως του φόρου αυτού μετά τόκων υπερημερίας (βλ., σχετικώς, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 51). Αντιθέτως, δεν συνάγεται από την ίδια απόφαση ότι η φορολογική αρχή μπορεί να επικαλεσθεί, εντός της αποκλειστικής προθεσμίας, την ίδια αυτή αρχή για να αντισταχθεί στη διόρθωση από τον υποκείμενο στον φόρο δηλώσεως ΦΠΑ αφορώσας περίοδο η οποία αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.
- 56 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167, 168, 179, 180 και 182 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, κατά παρέκκλιση από την πενταετή προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο για τη διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ, δεν επιτρέπει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε τέτοια διόρθωση προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως αποκλειστικώς και μόνον επειδή η διόρθωση αυτή αφορά περίοδο που αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 57 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 (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 167, 168, 179, 180 και 182 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, κατά παρέκκλιση από την πενταετή προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο για τη διόρθωση των δηλώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), δεν επιτρέπει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε υποκείμενο στον

φόρο να προβεί σε τέτοια διόρθωση προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως αποκλειστικώς και μόνον επειδή η διόρθωση αυτή αφορά περίοδο που αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.

(υπογραφές)