



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 2ας Φεβρουαρίου 2023¹

Υπόθεση C-615/21

Narfény-Toll Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[αίτηση του Szegedi Törvényszék
(πρωτοδικείου Szeged, Ουγγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Εθνική διαδικασία φορολόγησης – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Εθνική νομοθεσία προβλέπουσα την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος βεβαίωσης φόρου στο πλαίσιο του δικαστικού ελέγχου, χωρίς χρονικό περιορισμό, ανεξαρτήτως του αριθμού των επαναλαμβανόμενων φορολογικών διαδικασιών – Αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης»

Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης στο πλαίσιο της εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
2. Η εν λόγω αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Narfény-Toll Kft. (στο εξής: προσφεύγουσα) και της ουγγρικής φορολογικής αρχής σχετικά με ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τα οποία η προσφεύγουσα εταιρία εξέπεσε ως ΦΠΑ οφειλόμενο για διάφορες αποκτήσεις αγαθών για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και τις οποίες πραγματοποίησε τον Ιούνιο του 2010 και στο διάστημα από τον Νοέμβριο του 2010 έως τον Σεπτέμβριο του 2011.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

² ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) 2988/95 του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 1995, σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων³, ορίζει τα εξής:

«1. Για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων θεσπίζονται γενικοί κανόνες σχετικά με ομοιογενείς ελέγχους, καθώς και με διοικητικά μέτρα και κυρώσεις για τις παρατυπίες βάσει του κοινοτικού δικαίου.

2. Παρατυπία συνιστά κάθε παράβαση διάταξης του κοινοτικού δικαίου που προκύπτει από πράξη ή παράλειψη ενός οικονομικού φορέα, με πραγματικό ή ενδεχόμενο αποτέλεσμα να ζημιωθεί ο γενικός προϋπολογισμός των Κοινοτήτων ή προϋπολογισμός διαχειριζόμενος από τις Κοινότητες, είτε με τη μείωση ή ματαίωση εσόδων που προέρχονται από ίδιους πόρους που εισπράττονται απευθείας για λογαριασμό της Κοινότητας, είτε με αδικαιολόγητη δαπάνη.»

4. Το άρθρο 3 του κανονισμού αυτού προβλέπει τα εξής:

«1. Η προθεσμία παραγραφής της δίωξης είναι τετραετής από τη διάπραξη της παρατυπίας που ορίζεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1. [...]

Για τις διαρκείς ή επαναλαμβανόμενες παρατυπίες, η παραγραφή τρέχει από την ημέρα που έπαυσε η παρατυπία. [...]

Η παραγραφή της δίωξης διακόπτεται από κάθε πράξη που φέρεται εις γνώσιν του ενδιαφερόμενου, προέρχεται από την αρμόδια αρχή και αποσκοπεί στη διερεύνηση ή τη δίωξη της παρατυπίας. Η προθεσμία παραγραφής αρχίζει και πάλι να τρέχει μετά από κάθε διακοπή της.

Εντούτοις, η παραγραφή επέρχεται το αργότερο κατά τη λήξη χρονικού διαστήματος ίσου τουλάχιστον του διπλάσιου της προθεσμίας παραγραφής, εφόσον η αρμόδια αρχή δεν έχει επιβάλει κάποια κύρωση, εκτός από τις περιπτώσεις που η διοικητική διαδικασία ανεστάλη σύμφωνα με το άρθρο 6 παράγραφος 1.

2. Η προθεσμία εκτέλεσης της απόφασης που καθορίζει τη διοικητική ποινή είναι τριετής. Ως έναρξη της προθεσμίας αυτής υπολογίζεται η ημέρα κατά την οποία η απόφαση κατέστη οριστική.

Οι περιπτώσεις διακοπής και αναστολής ρυθμίζονται από τις σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου.

3. Τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια εφαρμογής προθεσμίας μεγαλύτερης από την προβλεπόμενη στις παραγράφους 1 και 2 αντιστοίχως.»

³ ΕΕ 1995, L 312, σ. 1.

5. Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 4, του εν λόγω κανονισμού ορίζει τα εξής:

«1. Κάθε παρατυπία συνεπάγεται, κατά γενικό κανόνα, την αφαίρεση του αδικαιολογήτως αποκτηθέντος οφέλους:

– με την υποχρέωση καταβολής των οφειλομένων ή επιστροφής των αδικαιολογήτως εισπραχθέντων ποσών,

[...]

4. Τα μέτρα του παρόντος άρθρου δεν θεωρούνται κυρώσεις.»

6. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, του ίδιου κανονισμού:

«Υπό την επιφύλαξη των κοινοτικών διοικητικών μέτρων και κυρώσεων [...], η επιβολή χρηματικών κυρώσεων, όπως είναι τα διοικητικά πρόστιμα, μπορεί να ανασταλεί με απόφαση της αρμόδιας αρχής, εάν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη εναντίον του συγκεκριμένου προσώπου για τις αυτές πράξεις. Η αναστολή της διοικητικής διαδικασίας αναστέλλει την προβλεπόμενη στο άρθρο 3 προθεσμία παραγραφής.»

Το ουγγρικό δίκαιο

7. Το άρθρο 164 του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας)⁴, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο του επίδικου φορολογικού ελέγχου (στο εξής: προϊσχύσας κώδικας φορολογικής διαδικασίας), προβλέπει τα εξής:

«1) Το δικαίωμα βεβαίωσης του φόρου παραγράφεται πέντε έτη από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο θα έπρεπε να έχει πραγματοποιηθεί η δήλωση ή η κοινοποίηση για τον εν λόγω φόρο ή, ελλείψει δήλωσης ή κοινοποίησης, από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο θα έπρεπε να έχει καταβληθεί ο φόρος.

[...]

5) Σε περίπτωση δικαστικού ελέγχου της απόφασης της φορολογικής αρχής, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος βεβαίωσης του ορθού ποσού του οφειλόμενου φόρου παύει να τρέχει από το χρονικό σημείο κατά το οποίο η απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής κατέστη οριστική έως το χρονικό σημείο κατά το οποίο η δικαστική απόφαση καθίσταται τελεσίδικη ή, σε περίπτωση άσκησης αναίρεσης, έως ότου εκδοθεί απόφαση επ' αυτής.»

8. Ο προϊσχύσας κώδικας φορολογικής διαδικασίας καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από την 1η Ιανουαρίου 2018, από τις διατάξεις του az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (νόμου CLI του 2017 περί κώδικα φορολογικής διοίκησης, στο εξής: κώδικας φορολογικής διοίκησης)⁵ καθώς και του az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (νόμου CL του 2017 περί θεσπίσεως κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: νέος κώδικας φορολογικής διαδικασίας)⁶.

⁴ Magyar Közlöny 2003/131, 14 Νοεμβρίου 2003, σ. 9990.

⁵ Magyar Közlöny 2017/192, 22 Νοεμβρίου 2017, σ. 31694.

⁶ Magyar Közlöny 2017/192, 22 Νοεμβρίου 2017, σ. 31586.

9. Το άρθρο 203, παράγραφος 3, του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας επαναλαμβάνει, κατ' ουσίαν, το περιεχόμενο του άρθρου 164 του προϊσχύσαντος κώδικα φορολογικής διαδικασίας. Δυνάμει της διάταξης αυτής, εάν ο φορολογούμενος άσκησε ένδικη διοικητική προσφυγή κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος βεβαίωσης του ορθού ποσού του οφειλόμενου φόρου αναστέλλεται από το χρονικό σημείο κατά το οποίο η απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής κατέστη οριστική έως το χρονικό σημείο κατά το οποίο η δικαστική απόφαση καθίσταται τελεσίδικη ή, σε περίπτωση άσκησης αναίρεσης, έως ότου εκδοθεί απόφαση επ' αυτής.

10. Κατά το άρθρο 203, παράγραφος 7, στοιχείο c, του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος βεβαίωσης του φόρου παρατείνεται κατά δώδεκα μήνες, μεταξύ άλλων, εάν, στο πλαίσιο ένδικης διοικητικής προσφυγής που ασκήθηκε κατά της απόφασης της φορολογικής αρχής, το δικαστήριο διατάξει τη διεξαγωγή νέας διαδικασίας.

11. Δυνάμει του άρθρου 271, παράγραφος 1, του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας, του οποίου το γράμμα είναι πανομοιότυπο με εκείνο του άρθρου 139, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής διοίκησης, οι διατάξεις του εν λόγω νόμου, περιλαμβανομένου επομένως του άρθρου 203, παράγραφος 7, στοιχείο c, του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας, πρέπει να εφαρμόζονται στις διαδικασίες που κινήθηκαν ή που επαναλαμβάνονται μετά την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου.

Η διαφορά της κύριας δίκης, το προδικαστικό ερώτημα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

12. Η προσφεύγουσα εξέπεσε από τον ΦΠΑ που όφειλε το ποσό του εν λόγω οφειλόμενου φόρου για αγαθά που είχε αποκτήσει τον Ιούνιο του 2010 και στο διάστημα από τον Νοέμβριο του 2010 έως τον Σεπτέμβριο του 2011.

13. Τον Δεκέμβριο του 2011 η Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (εθνική αρχή φορολογίας και τελωνείων – διεύθυνση φορολογίας και τελωνείων νότιου τομέα Βουδαπέστης, Ουγγαρία, στο εξής: καθής φορολογική αρχή) διενήργησε, ως πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, έλεγχο ο οποίος κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 13 Δεκεμβρίου 2011.

14. Κατά το πέρας του ελέγχου, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι μέρος του εκπεσθέντος ΦΠΑ δεν έπρεπε να έχει εκπεσθεί, καθότι μέρος των τιμολογίων που χρησιμοποιήθηκαν για τον σκοπό αυτόν δεν αντιστοιχούσαν σε καμιά πραγματική οικονομική πράξη, ενώ άλλα τιμολόγια είχαν συμπληρωθεί κατά τρόπο που στοιχειοθετούσε φορολογική απάτη, εν γνώσει της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, με απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2015, η καθής φορολογική αρχή απαίτησε από την προσφεύγουσα να καταβάλει ληξιπρόθεσμη φορολογική οφειλή συνολικού ύψους 144 785 000 ουγγρικών φιορινίων (HUF) (περίπου 464 581 ευρώ) και της επέβαλε πρόστιμο ύψους 108 588 000 HUF (περίπου 348 433 ευρώ) και προσαύξηση λόγω υπερημερίας ύψους 46 080 000 HUF (περίπου 147 860 ευρώ).

Η πρώτη απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής

15. Με απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2015, η οποία επιδόθηκε στις 14 Δεκεμβρίου 2015, η Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (εθνική φορολογική και τελωνειακή αρχή – γενική διεύθυνση φορολογίας της περιφέρειας Κεντρικής Ουγγαρίας, Ουγγαρία), προκάτοχος της καθής φορολογικής αρχής, επιληφθείσα διοικητικής

ένστασης την οποία άσκησε η προσφεύγουσα, ακύρωσε, ως δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής όσον αφορά την επιβληθείσα προσαύξηση λόγω υπερημερίας και την επικύρωσε κατά τα λοιπά. Κατά της απόφασης αυτής, η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή.

16. Με απόφαση της 2ας Μαρτίου 2018, η οποία κατέστη οριστική την ίδια ημέρα, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας, Ουγγαρία) ακύρωσε την απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής και διέταξε τη διεξαγωγή νέας διαδικασίας από την εν λόγω αρχή. Αιτιολογώντας την κρίση του, το εν λόγω δικαστήριο εξέθεσε ότι είχε διαπιστώσει αντιφάσεις στο σκεπτικό της απόφασης της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής. Συγκεκριμένα, η απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής, καίτοι αναφερόταν σε πραγματικά περιστατικά διαφορετικά από εκείνα που είχαν διαπιστωθεί με την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, έκρινε συγχρόνως ότι η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή είχε εξακριβώσει ορθώς τα πραγματικά περιστατικά.

Η δεύτερη απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής

17. Με απόφαση της 5ης Μαρτίου 2018, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 7 Μαρτίου 2018, η καθής φορολογική αρχή εξέδωσε δεύτερη διοικητική απόφαση σε δεύτερο βαθμό, με την οποία επικύρωσε, κατ' ουσίαν, την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Ωστόσο, με την απόφαση αυτή μείωσε το ποσό της επιβληθείσας προσαύξησης λόγω υπερημερίας.

18. Με απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, η οποία κατέστη οριστική την ίδια ημέρα, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας), ενώπιον του οποίου η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή, ακύρωσε τη δεύτερη απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής και διέταξε τη διεξαγωγή νέας διαδικασίας από την καθής φορολογική αρχή. Με το σκεπτικό της απόφασής του, το εν λόγω δικαστήριο επισήμανε ότι, αφενός, η δεύτερη απόφαση της δευτεροβάθμιας αρχής, η οποία εκδόθηκε την πρώτη εργάσιμη ημέρα μετά την έκδοση της δικαστικής απόφασης της 2ας Μαρτίου 2018, αναπαρήγε, σε μεγάλο βαθμό επί λέξει, την πρώτη απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής, χωρίς να προκύπτει σε ποιο μέτρο τροποποιούσε τη διαπίστωση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή εκπλήρωσε τυπικώς μόνον τις υποχρεώσεις που απέρρεαν από την απόφαση της 2ας Μαρτίου 2018. Αφετέρου, η δεύτερη απόφαση της δευτεροβάθμιας αρχής εξακολουθούσε να περιέχει αντιφατικές διαπιστώσεις όσον αφορά το υποστατό των σχετικών συναλλαγών.

19. Με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, το Kúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία), επιληφθέν αναιρέσεως που άσκησε η φορολογική αρχή, επικύρωσε επί της ουσίας την απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018. Αφενός, στο μέτρο που η αιτιολογία της δεύτερης δευτεροβάθμιας απόφασης επαναλάμβανε εκείνη της πρώτης δευτεροβάθμιας απόφασης, ορθώς το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας) διαπίστωσε ότι η καθής φορολογική αρχή δεν συμμορφώθηκε προς τις δεσμευτικές κατευθυντήριες οδηγίες που περιείχονταν στην απόφαση της 2ας Μαρτίου 2018. Είναι αληθές ότι, όπως υποστήριξε η ίδια, η καθής φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της περιορισμένο χρονικό διάστημα προτού παραγραφεί το δικαίωμα βεβαίωσης του φόρου και, επομένως, η υποχρέωση απόδοσης του ποσού του ΦΠΑ, πλην όμως το γεγονός αυτό δεν την απάλλασσε από την εκπλήρωση των νόμιμων υποχρεώσεών της. Επιπλέον, όπως είχε

διαπιστώσει το Fónárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης-Πρωτεύουσας), η αιτιολογία της δεύτερης απόφασης της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής ενείχε πράγματι αντιφάσεις.

Η τρίτη απόφαση της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής

20. Στις 6 Απριλίου 2020 η καθής φορολογική αρχή εξέδωσε νέα απόφαση με την οποία επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής, τροποποιώντας συγχρόνως το μέρος που αφορούσε την προσαύξηση λόγω υπερημερίας. Αιτιολογώντας την απόφασή της, η καθής φορολογική αρχή επισήμανε ότι δεν είχε διαπιστώσει πραγματικά περιστατικά διαφορετικά από εκείνα που είχε εξακριβώσει με την απόφασή της η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή, η οποία είχε εκπληρώσει την υποχρέωσή της να εξακριβώσει τα πραγματικά περιστατικά.

21. Η προσφεύγουσα άσκησε ένδικο διοικητική προσφυγή κατά της τρίτης ως άνω απόφασης ενώπιον του Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείου Szeged, Ουγγαρία), αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι, βάσει του άρθρου 164, παράγραφοι 1 και 5, του προϊσχύσαντος κώδικα φορολογικής διαδικασίας, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να βεβαιώνει τα ποσά ΦΠΑ που πρέπει να αποδοθούν παραγράφεται πέντε έτη από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η δήλωση ή η κοινοποίηση για τον εν λόγω φόρο ή, ελλείψει δήλωσης ή κοινοποίησης, πέντε έτη από την τελευταία ημέρα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο θα έπρεπε να είχε καταβληθεί ο φόρος. Κατά την προσφεύγουσα, όμως, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να βεβαιώσει τα ποσά ΦΠΑ που έπρεπε να αποδοθούν για τις επίμαχες περιόδους αποσβέστηκε πριν από την ημερομηνία της τρίτης απόφασης της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής (ήτοι στις 6 Απριλίου 2020). Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επαναλαμβανόμενη έκδοση αποφάσεων παραβιάζει την αρχή της ασφάλειας δικαίου την οποία υποτίθεται ότι προστατεύει η παραγραφή. Τούτο συμβαίνει κατά μείζονα λόγο στην υπό κρίση υπόθεση, καθόσον η δεύτερη επαναληφθείσα διαδικασία διεξήχθη επειδή η φορολογική αρχή δεν συμμορφώθηκε προς τις κατευθυντήριες οδηγίες που περιείχονταν στην πρώτη δικαστική απόφαση. Επομένως, το γεγονός ότι η διαδικασία διήρκεσε σχεδόν μία δεκαετία από την έναρξη του ελέγχου οφείλεται, κατά την προσφεύγουσα, σε υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής.

22. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το άρθρο 164, παράγραφος 5, του προϊσχύσαντος κώδικα φορολογικής διαδικασίας δεν προβλέπει ανώτατο όριο όσον αφορά τον αριθμό των επαναλαμβανόμενων διαδικασιών που μπορεί να διεξαγάγει η φορολογική αρχή ή τη συνολική διάρκεια της αναστολής. Κατά τη νομολογία του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), όμως, η παραγραφή αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια του δικαστικού ελέγχου απόφασης της φορολογικής αρχής. Κατά συνέπεια, δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός στην αναστολή της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση δικαστικού ελέγχου, με αποτέλεσμα το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να βεβαιώσει τα προς απόδοση ποσά ΦΠΑ να μπορεί να παραταθεί κατά πλείονα έτη, ακόμη και κατά δεκαετίες, σε ορισμένες ακραίες περιπτώσεις. Για τον λόγο αυτόν, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες όσον αφορά το συμβατό της οικείας εθνικής νομοθεσίας και της σχετικής νομολογίας με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης.

23. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείο Szeged) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν η αρχή της ασφάλειας δικαίου και η αρχή της αποτελεσματικότητας, οι οποίες αποτελούν μέρος του δικαίου της Ένωσης, την έννοια ότι αντίκεινται σε ρύθμιση κράτους μέλους που δεν καταλείπει στο δικαστήριο κανένα περιθώριο εκτίμησης, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 164, παράγραφος 5, του [προϊσχύσαντος κώδικα φορολογικής διαδικασίας], και σε πρακτική που στηρίζεται στην εν λόγω ρύθμιση, σύμφωνα με τις οποίες, όσον αφορά τον [ΦΠΑ], η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να βεβαιώσει τον φόρο αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια των δικαστικών ελέγχων, ανεξαρτήτως του αριθμού των επαναλήψεων των διοικητικών φορολογικών διαδικασιών, χωρίς πρόβλεψη ανώτατου ορίου της συνολικής διάρκειας των αναστολών όταν πλείονες δικαστικοί έλεγχοι διαδέχονται ο ένας τον άλλον, ακόμη και στην περίπτωση στην οποία το δικαστήριο που αποφαινεται επί αποφάσεως της φορολογικής αρχής εκδοθείσας στο πλαίσιο επαναλήψεως της διαδικασίας κατόπιν προηγούμενης δικαστικής αποφάσεως διαπιστώνει ότι η φορολογική αρχή δεν συμμορφώθηκε προς τις κατευθυντήριες οδηγίες που περιέχονταν στην εν λόγω δικαστική απόφαση, ήτοι όταν η νέα ένδικη διαδικασία κινήθηκε εξ υπαιτιότητας της εν λόγω φορολογικής αρχής;»

24. Μετά την υποβολή της υπό κρίση αίτησης προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο διαβίβασε στο Δικαστήριο, με επιστολή της 3ης Μαΐου 2022, αντίγραφο της απόφασης του Alkotmánybíróság (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Ουγγαρία), της 25ης Ιανουαρίου 2022, με την οποία το εν λόγω δικαστήριο ακύρωσε την αναφορά στις επαναλαμβανόμενες διαδικασίες που περιέχεται στο άρθρο 271, παράγραφος 1, του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας, καθώς και αντίγραφο δεύτερης απόφασης του Alkotmánybíróság (Συνταγματικού Δικαστηρίου), εκδοθείσας στο ίδιο πνεύμα στις 26 Απριλίου 2022.

25. Με έγγραφο της 30ής Ιουνίου 2022, το Δικαστήριο απηύθυνε στο αιτούν δικαστήριο αίτημα παροχής πληροφοριών, καλώντας το να επιβεβαιώσει, λαμβανομένων υπόψη ορισμένων πληροφοριών που είχε παράσχει αρχικώς, ότι δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να συνεχίσει τη διαδικασία της κύριας δίκης, μετά την απόφαση του Alkotmánybíróság (Συνταγματικού Δικαστηρίου) η οποία ακύρωσε την αναφορά στις επαναλαμβανόμενες διαδικασίες που περιεχόταν στο άρθρο 271, παράγραφος 1, του νέου κώδικα φορολογικής διαδικασίας.

26. Με επιστολή της 7ης Ιουλίου 2022 το αιτούν δικαστήριο απάντησε κατ' ουσίαν ότι η απόφαση του Alkotmánybíróság (Συνταγματικού Δικαστηρίου) είχε μόνον ως αποτέλεσμα την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να βεβαιώσει το ποσό του ΦΠΑ επί των εκροών ο οποίος πρέπει να αποδοθεί για την ελεγχόμενη περίοδο κατά το έτος 2010. Αντιθέτως, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2011, το αν έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα της φορολογικής αρχής θα εξαρτηθεί από την απάντηση του Δικαστηρίου.

27. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η Ουγγρική και η Ισπανική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Επιπλέον, οι ανωτέρω μετέχουσες στη διαδικασία ανέπτυξαν προφορικώς τις απόψεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 10ης Νοεμβρίου 2022.

Ανάλυση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

28. Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά όχι τη συμβατότητα αυτή καθεαυτήν με το δίκαιο της Ένωσης, αφενός, της προθεσμίας εντός της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση ή, αφετέρου, της προθεσμίας εντός της οποίας η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τις δηλώσεις που υπέβαλε υποκείμενος στον φόρο, αλλά τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης της αναστολής αυτής της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση ένδικων διαδικασιών, και τούτο χωρίς χρονικό περιορισμό και ανεξαρτήτως των λόγων για τους οποίους χρειάστηκε, ενδεχομένως, να επαναληφθούν οι διαδικασίες αυτές.

29. Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι η υπό κρίση υπόθεση εντάσσεται σε ένα ιδιαίτερο πλαίσιο στο οποίο πλείονες διοικητικές και ένδικες διαδικασίες διαδέχθηκαν η μία την άλλη, σε σχέση με την ίδια φορολογική διαφορά, χωρίς να καταστεί δυνατή η έκδοση οριστικής απόφασης επί της υπόθεσης αυτής για λόγους που, κατά το αιτούν δικαστήριο, καταλογίζονται στη φορολογική αρχή και χωρίς η επίμαχη φορολογική νομοθεσία να προβλέπει τέτοια περίπτωση και να μπορεί να τη θεραπεύσει.

30. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ότι, κατά την πρακτική του συγκεκριμένου κράτους μέλους, σε περίπτωση πλειόνων διαδοχικών δικαστικών ελέγχων, δεν τίθεται ανώτατο όριο στη συνολική διάρκεια των διαστημάτων αναστολής, ακόμη και αν το δικαστήριο που αποφαινεται επί απόφασης της φορολογικής αρχής η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο νέας διαδικασίας σε συνέχεια προγενέστερης δικαστικής απόφασης διαπιστώνει ότι η φορολογική αρχή δεν συμμορφώθηκε προς τις κατευθυντήριες οδηγίες που περιέχονταν στην προγενέστερη δικαστική απόφαση και ότι η διεξαγωγή νέας ένδικης διαδικασίας οφείλεται σε υπαιτιότητα της εν λόγω φορολογικής αρχής.

31. Σε μια τέτοια περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η ουγκρική νομοθεσία και πρακτική που καθιστούν δυνατή την αναστολή των προθεσμιών παραγραφής για απεριόριστη, κατ' ουσίαν, διάρκεια συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης και σε ποιο μέτρο η εν λόγω νομοθεσία και πρακτική μπορεί να παραβιάζουν τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται από την οδηγία ΦΠΑ θα μπορούσε να καταστεί εξαιρετικά δυσχερής, μεταξύ άλλων σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στις οποίες η φορολογική αρχή εκδίδει νέες αποφάσεις χωρίς να συμμορφωθεί προς τις προγενέστερες αποφάσεις που εξέδωσαν τα αρμόδια δικαστήρια, και τούτο εντός σύντομου χρονικού διαστήματος μετά τις αποφάσεις με τις οποίες διατάσσεται η διεξαγωγή νέων διαδικασιών, με αποτέλεσμα η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος βεβαίωσης του φόρου να μπορεί να παραταθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα λόγω αναστολής της παραγραφής κατά τη διάρκεια του δικαστικού ελέγχου.

32. Υπό τις συνθήκες αυτές, στις οποίες δεν είναι σαφές ότι η επίμαχη κατάσταση μπορεί να καταλογιστεί όχι αποκλειστικά (και άμεσα) στην επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία, αλλά μάλλον στη συμπεριφορά ή και σε παράλειψη της φορολογικής αρχής, καθώς και, δυνητικώς, των εθνικών δικαστηρίων, θεωρώ σκόπιμο να εξεταστούν χωριστά οι δύο αυτές πτυχές στο πλαίσιο των παρουσών προτάσεων.

Επί της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης της νομοθεσίας σχετικά με την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής

33. Προτού εξεταστεί το συμβατό της ουγγρικής νομοθεσίας με τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της ασφάλειας δικαίου του δικαίου της Ένωσης, όπως ζητεί το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να εξακριβωθεί αν η εν λόγω νομοθεσία εμπίπτει όντως στο πεδίο εφαρμογής ειδικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης στον τομέα της φορολογίας.

Επί της δυνατότητας εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ

34. Παρατηρείται εκ προοιμίου ότι, παρά το γεγονός ότι η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς σχετικής με τον ΦΠΑ, το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά την ερμηνεία διάταξης της οδηγίας ΦΠΑ. Συναφώς, η συγκεκριμένη οδηγία καθορίζει απλώς και μόνον τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ⁷, χωρίς όμως να τάσσει προθεσμία εντός της οποίας οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να υποβάλουν αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ⁸ ή εντός της οποίας πρέπει να πραγματοποιηθεί η επιστροφή, εφόσον διαπιστωθεί η ύπαρξη δικαιώματος επιστροφής ποσού καταβληθέντος φόρου.

Επί της δυνατότητας εφαρμογής του κανονισμού 2988/95

35. Επισημαίνεται, πρώτον, ότι από το πεδίο εφαρμογής του κανονισμού 2988/95 προκύπτει ότι αυτός καλύπτει κάθε «παρατυπία» που διαπιστώνεται από τη διοίκηση και «κάθε παράβαση διάταξης του [δικαίου της Ένωσης] που προκύπτει από πράξη ή παράλειψη ενός οικονομικού φορέα» με αποτέλεσμα να ζημιωθούν ο γενικός προϋπολογισμός και οι ίδιοι πόροι της Ένωσης.

36. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι ίδιοι πόροι της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ, τα οποία καθορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες της Ένωσης, καθώς και ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της είσπραξης των εσόδων από ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της απόδοσης των αναλογούντων πόρων από ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της Ένωσης, καθόσον η μη είσπραξη των εν λόγω εσόδων συνεπάγεται δυνητικά μείωση των αντίστοιχων πόρων⁹. Εξ αυτού θα μπορούσε να συναχθεί ότι η προθεσμία παραγραφής εντός της οποίας οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να βεβαιώσουν το ορθό ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να αποδοθεί για συγκεκριμένη περίοδο εμπίπτει στον κανονισμό 2988/95.

37. Όσον αφορά, δεύτερον, τις προθεσμίες παραγραφής, το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού 2988/95 προβλέπει τετραετή προθεσμία παραγραφής της δίωξης όσον αφορά τις «παρατυπίες» που καλύπτονται από τον εν λόγω κανονισμό. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο καλύπτει τόσο τις παρατυπίες που επισύρουν διοικητική κύρωση, κατά την έννοια του άρθρου 5 του κανονισμού

⁷ Η οδηγία ΦΠΑ ρυθμίζει τις εν λόγω ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις στον τίτλο της X, στα κεφάλαια 1 («Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», άρθρα 168 επ.) και 4 («Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», άρθρα 178 επ.), αντιστοίχως.

⁸ Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, *Nestrade* (C-562/17, EU:C:2019:115, σκέψη 35).

⁹ Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, *Taricco κ.λπ.* (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 38).

αυτού, όσο και εκείνες που αποτελούν αντικείμενο διοικητικού μέτρου, κατά την έννοια του άρθρου 4 του ίδιου κανονισμού, το οποίο έχει ως αντικείμενο την αφαίρεση του αδικαιολογήτως αποκτηθέντος οφέλους, χωρίς ωστόσο να έχει χαρακτήρα κύρωσης¹⁰.

38. Σημειώνεται, ωστόσο, ότι, με την έκδοση του κανονισμού 2988/95, και ειδικότερα του άρθρου 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, αυτού, πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν απλώς και μόνον να ορίσει μια ελάχιστη προθεσμία που να ισχύει σε όλα τα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 3, του κανονισμού αυτού, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν προθεσμίες παραγραφής μεγαλύτερης διάρκειας από την τετραετή προθεσμία που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού¹¹. Δεδομένου ότι η δυνατότητα αυτή εξαρτάται εμμέσως, πλην όμως κατ' ανάγκην, από την προϋπόθεση οι προκρινόμενες προθεσμίες να είναι εύλογες, κάθε μεγαλύτερη διάρκεια θα πρέπει να εξετάζεται σύμφωνα με τις αρχές που εφαρμόζονται στις προθεσμίες που δεν εμπίπτουν στον συγκεκριμένο κανονισμό¹².

39. Τρίτον, επισημαίνεται ότι το άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού 2988/95 καθορίζει τους κανόνες σχετικά με τον υπολογισμό των προθεσμιών. Ειδικότερα, αφενός, το άρθρο 3, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του κανονισμού αυτού προβλέπει ότι η παραγραφή της δίωξης, με την οποία η νομολογία εξομοιώνει γενικότερα κάθε μορφή δράσης εκ μέρους της διοίκησης, διακόπτεται από κάθε πράξη που αποσκοπεί στη διερεύνηση ή τη δίωξη της παρατυπίας. Αφετέρου, το άρθρο 3, παράγραφος 1, τέταρτο εδάφιο, του εν λόγω κανονισμού προβλέπει ότι η παραγραφή επέρχεται το αργότερο κατά τη λήξη χρονικού διαστήματος ίσου τουλάχιστον με το διπλάσιο της προθεσμίας παραγραφής εφόσον η αρμόδια αρχή δεν έχει επιβάλει κάποια κύρωση, το δε Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει τη συγκεκριμένη διάταξη υπό την έννοια ότι θέτει απόλυτο όριο¹³, με μόνη ρητώς αναγνωρισμένη εξαίρεση την αναστολή σε περίπτωση άσκησης ποινικής δίωξης, βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, του κανονισμού 2988/95. Ωστόσο, εν προκειμένω δεν ισχύει κάτι τέτοιο, όπως προκύπτει τόσο από την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως όσο και από την απάντηση που έδωσε συναφώς η Ουγγρική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

40. Εξάλλου, ο κανονισμός 2988/95 καλύπτει μόνον τις διοικητικές διαδικασίες και καμία από τις διατάξεις του δεν καλύπτει τη διάρκεια των ένδικων διαδικασιών που κινεί διάδικος στον οποίον επιβλήθηκε διοικητική κύρωση ή τη διακοπή των προθεσμιών παραγραφής σε περίπτωση δικαστικού ελέγχου.

41. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, ακόμη και αν ο κανονισμός 2988/95 μπορεί να έχει εφαρμογή όσον αφορά τους εθνικούς κανόνες που καθορίζουν την προθεσμία εντός της οποίας οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να βεβαιώσουν τον φόρο, νομοθεσίες όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία προβλέπει την αναστολή της προθεσμίας για τη βεβαίωση του ποσού του ΦΠΑ καθ' όλο το διάστημα των δικαστικών ελέγχων, εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του.

¹⁰ Αποφάσεις της 24ης Ιουνίου 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, σκέψεις 33 και 34), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, σκέψη 45).

¹¹ Βλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, IFAP (C-447/20 και C-448/20, EU:C:2022:265, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹² Πρβλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹³ Πρβλ. απόφαση της 2ας Μαρτίου 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επί της εξέτασης της επίμαχης ρύθμισης υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης

42. Ελλείπει ρύθμισης της Ένωσης στον συγκεκριμένο τομέα (και δεδομένου ότι ούτε η οδηγία ΦΠΑ ούτε ο κανονισμός 2988/95 περιέχουν ειδικούς κανόνες βάσει των οποίων μπορεί να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα), απόκειται, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών μελών να καθορίσει τους κανόνες σχετικά με την παραγραφή των ένδικων διαδικασιών και την αναστολή των σχετικών προθεσμιών, σύμφωνα με την αρχή της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών και ιδίως με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, υπό την επιφύλαξη ότι τα κράτη μέλη ασκούν τις αρμοδιότητές τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης¹⁴.

43. Συναφώς, μολονότι, κατά τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε, το αιτούν δικαστήριο αναφέρθηκε μόνον στην αρχή της ασφάλειας δικαίου και στην αρχή της αποτελεσματικότητας, τούτο δεν εμποδίζει να συνεκτιμηθούν, τόσο στο πλαίσιο της παρούσας ανάλυσης όσο και στο πλαίσιο της ανάλυσης που απόκειται στο Δικαστήριο να διενεργήσει, και άλλες γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες μπορεί να είναι κρίσιμες στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης.

44. Κατά πρώτον, η αρχή της ισοδυναμίας απαιτεί οι διαδικαστικές λεπτομέρειες εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης οι οποίες προβλέπονται από το εθνικό δίκαιο να μην είναι πιο περιοριστικές από εκείνες που αφορούν την εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου που έχει παρεμφερές αντικείμενο ή παρεμφερή σκοπό. Στην περίπτωση των διατάξεων περί παραγραφής, η τήρηση του δικαίου της Ένωσης προϋποθέτει ότι υφίσταται, πέραν της επίμαχης διάταξης περί παραγραφής, διάταξη περί παραγραφής εφαρμοστέα σε περιπτώσεις που εμπίπτουν στο εσωτερικό δίκαιο, η οποία, λαμβανομένων υπόψη του αντικειμένου και των ουσιωδών στοιχείων της, μπορεί να θεωρηθεί παρεμφερής¹⁵.

45. Επ' αυτού, διαπιστώνεται ότι δεν προκύπτει ούτε από τα πραγματικά περιστατικά που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο ούτε από τις γραπτές παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία, ούτε ακόμη από τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η διαδικαστική ρύθμιση που περιέχεται στον ουγγρικό κώδικα φορολογικής διαδικασίας (περιλαμβανομένου του επίμαχου στην κύρια δίκη κανονισμού) είναι λιγότερο ευνοϊκή όσον αφορά την προθεσμία παραγραφής από εκείνη που εφαρμόζεται στις διεπόμενες από το εσωτερικό δίκαιο περιπτώσεις και ότι η εν λόγω ρύθμιση εφαρμόζεται τόσο στις προσφυγές που στηρίζονται σε παραβίαση του δικαίου της Ένωσης όσο και στις προσφυγές της ίδιας φύσεως που αφορούν παραβίαση του εσωτερικού δικαίου.

46. Κατά δεύτερον, η αρχή της αποτελεσματικότητας προϋποθέτει ότι οι διατάξεις που ρυθμίζουν την εθνική διαδικασία δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης¹⁶.

47. Υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, στο πλαίσιο της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υπέχουν διττή υποχρέωση. Συγκεκριμένα, αφενός, τα κράτη μέλη πρέπει να μεριμνούν ώστε οι υποκείμενοι στον φόρο να μπορούν να ασκήσουν αποτελεσματικά το δικαίωμά τους προς έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς να παρεμποδίζονται από διαδικαστικούς κανόνες ή ουσιαστικούς κανόνες που δεν συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, με την οδηγία ΦΠΑ. Αφετέρου, τα κράτη

¹⁴ Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁵ Απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁶ Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2017, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, σκέψη 52).

μέλη οφείλουν να λαμβάνουν κάθε νομοθετικό και διοικητικό μέτρο που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της είσπραξης του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους, καθώς και για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής¹⁷.

48. Στην υπό κρίση υπόθεση, καίτοι η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ περιορίστηκε, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη φορολογικής απάτης και ότι η συγκεκριμένη εκτίμηση δεν έχει τεθεί ακόμη υπό αμφισβήτηση με τις δικαστικές αποφάσεις που εκδόθηκαν έως τώρα στην υπόθεση της κύριας δίκης. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, να αναστείλει την επιστροφή του ΦΠΑ έως την οριστική επίλυση της διαφοράς, στο πλαίσιο διοικητικής ή ένδικης διαδικασίας, στο μέτρο που η άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση πρέπει να πληροί πάντοτε την απαίτηση της αναλογικότητας¹⁸, στοιχείο το οποίο απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει.

49. Δεύτερον, η ύπαρξη προθεσμίας παραγραφής στις φορολογικές υποθέσεις έχει σημασία τόσο για τον φορολογούμενο όσο και για τη φορολογική αρχή, στο μέτρο που σκοπός του καθορισμού εύλογων προθεσμιών είναι η ταυτόχρονη προστασία του φορολογουμένου και της φορολογικής αρχής κατά τρόπον ώστε να μην καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής η άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης.

50. Συναφώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, της προθεσμίας εντός της οποίας οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να ασκήσουν το δικαίωμά τους προς έκπτωση του ΦΠΑ και, αφετέρου, της προθεσμίας παραγραφής εντός της οποίας μπορεί να ενεργήσει η φορολογική αρχή¹⁹. Πράγματι, με ορισμένες αποφάσεις, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι οι ενέργειες της διοίκησης μπορεί να υπόκεινται σε προθεσμίες διαφορετικές από εκείνες που εφαρμόζονται στους ιδιώτες²⁰. Επομένως, όσον αφορά την προθεσμία παραγραφής που εφαρμόζεται στη φορολογική αρχή, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι πενταετής προθεσμία η οποία αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία πρέπει κατ' αρχήν να υποβληθεί η δήλωση είναι σύμφωνη προς την αρχή της αποτελεσματικότητας²¹.

51. Διευκρινίζεται, εντούτοις, ότι, καίτοι με την υπό κρίση υπόθεση τίθεται ζήτημα ενδεχόμενου περιορισμού της άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση της προσφεύγουσας, η υπόθεση δεν αφορά άμεσα τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης των διαδικαστικών κανόνων που ρυθμίζουν το εν λόγω δικαίωμα, αλλά την εθνική νομοθεσία που ρυθμίζει προθεσμία παραγραφής για τις ενέργειες της φορολογικής αρχής.

¹⁷ Βλ. άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 25 και 26).

¹⁸ Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψεις 54 και 55).

¹⁹ Αφενός, όσον αφορά τον φορολογούμενο, η ύπαρξη προθεσμίας παραγραφής στο πλαίσιο της άσκησης των δικαιωμάτων του παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να προσβάλει τις αποφάσεις της φορολογικής αρχής προκειμένου να ζητήσει και, ενδεχομένως, να επιτύχει την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή άλλη επιστροφή προβλεπόμενη από την ειδική για κάθε φόρο νομοθεσία. Αφετέρου, η προθεσμία παραγραφής παρέχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να ασκούν τους αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να εξακριβώνουν τη φορολογική κατάσταση του φορολογουμένου και να προσδιορίζουν τις παρατυπίες και τις καταχρήσεις που ενδεχομένως τελέστηκαν, καθώς και τις συνέπειές τους, ώστε να αποφεύγεται απώλεια εσόδων ΦΠΑ.

²⁰ Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 49 έως 54), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν παραβιάζεται σε περίπτωση εθνικής προθεσμίας παραγραφής η οποία προβάλλεται ως ευνοϊκότερη για τη φορολογική αρχή από εκείνη που τάσσεται στους ιδιώτες.

²¹ Αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Q-Beef και Bosschaert (C-89/10 και C-96/10, EU:C:2011:555, σκέψη 37), και της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, σκέψη 43).

52. Τρίτον, όσον αφορά την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής κατά τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας, διαπιστώνεται ότι η ύπαρξη λόγων διακοπής της προθεσμίας παραγραφής έχει ακριβώς ως σκοπό να διασφαλίσει την τήρηση της αρχής της αποτελεσματικότητας, εξασφαλίζοντας ότι η προθεσμία παραγραφής δεν θα λήξει κατά τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας, ενόσω ο φορολογούμενος ασκεί τα δικαιώματα που του απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης. Εξάλλου, σκοπός της αναστολής της προθεσμίας παραγραφής κατά τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας είναι να παρασχεθεί στη φορολογική αρχή η δυνατότητα να λάβει υπόψη το αποτέλεσμα του δικαστικού ελέγχου. Ελλείψει τέτοιας ρύθμισης, το δικαίωμα προσφυγής θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο κατάχρησης, καθότι, σε περίπτωση επέλευσης της παραγραφής κατά τη διάρκεια ενδεχόμενης ένδικης διαδικασίας (της οποίας η διάρκεια δεν καθορίζεται κατ' αρχήν επακριβώς και εξαρτάται, εν πάση περιπτώσει, όχι από τα μέτρα που έλαβαν οι φορολογικές αρχές, αλλά από την οικεία δικονομία), η φορολογική αρχή δεν θα μπορούσε να προβεί σε διαπιστώσεις, ακόμη και αν η απόφασή της ήταν σύννομη κατά τα λοιπά, τόσο από διαδικαστικής όσο και από ουσιαστικής απόψεως.

53. Όσον αφορά, κατά τρίτον, την αρχή της ασφάλειας δικαίου, υπενθυμίζεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής αποσκοπούν, κατά κανόνα, στην κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου και ότι, προκειμένου να εκπληρωθεί η λειτουργία αυτή, οι κανόνες που προβλέπουν τις εν λόγω προθεσμίες πρέπει να καθορίζονται εκ των προτέρων και να είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς ώστε να διασφαλίζεται η προβλεψιμότητα των έννομων καταστάσεων και σχέσεων²². Εξάλλου, στον τομέα της φορολογίας, σκοπός των κανόνων για τις προθεσμίες παραγραφής είναι να διασφαλίζεται ότι δεν μπορεί να τίθεται εν αμφιβόλω επ' αόριστον η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο έναντι της φορολογικής αρχής²³.

54. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, οι κανόνες σχετικά με την παραγραφή και την αναστολή των προθεσμιών είναι γνωστοί στους φορολογουμένους, οι οποίοι γνωρίζουν ότι η επίκληση των εγγυήσεων που τους παρέχονται, όπως του δικαιώματος άσκησης προσφυγής, μπορεί να επιφέρει την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής.

55. Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι οι κανόνες περί αποσβεστικής προθεσμίας σκοπούν ακριβώς την αποφυγή της διαιώνισης μιας αμφισβητούμενης έννομης κατάστασης. Συγκεκριμένα, σκοπός του μηχανισμού της αποσβεστικής προθεσμίας είναι να μη διαιωνίζεται η αβεβαιότητα ως προς τα δικαιώματα και να επέρχεται δυσμενής συνέπεια για τον κάτοχό τους όταν δεν τα ασκεί. Εντούτοις, ο εν λόγω μηχανισμός απαιτεί την ύπαρξη λόγων διακοπής της προθεσμίας παραγραφής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση άσκησης των δικαιωμάτων από τον κάτοχό τους και, ειδικότερα, άσκησης μέσω ένδικης προστασίας, δεδομένου ότι ο συγκεκριμένος μηχανισμός βασίζεται ακριβώς στο γεγονός ότι οι κάτοχοι των σχετικών δικαιωμάτων δεν τα ασκούν ή, αν αποφασίσουν να τα ασκήσουν, η απόφασή τους επιφέρει καθυστέρηση της διαδικασίας. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι οι προθεσμίες παραγραφής αναστέλλονται όταν ο φορολογούμενος ασκεί τα εν λόγω δικαιώματα δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να θεωρηθεί στοιχείο το οποίο θέτει (επ' αόριστον) εν αμφιβόλω τα συγκεκριμένα δικαιώματα, καθόσον η αναστολή συνδέεται με την κίνηση νέας διαδικασίας διακριτής από τη διοικητική διαδικασία, ήτοι της διαδικασίας του δικαστικού ελέγχου η οποία διέπεται από διαφορετικούς κανόνες, μεταξύ άλλων και όσον αφορά τις προθεσμίες που εφαρμόζονται σε αυτήν²⁴.

²² Απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 112 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

²³ Απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2021:410, σκέψη 46).

²⁴ Συγκεκριμένα, η προθεσμία που εφαρμόζεται στην ένδικη διαδικασία, της οποίας η κίνηση επιφέρει την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής, διέπεται όχι από τη φορολογική νομοθεσία, αλλά από τους οικείους δικονομικούς κανόνες.

56. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν είναι αντίθετη προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών που συνίσταται στην ανάκληση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, απόφασης με την οποία οι εν λόγω αρχές είχαν αναγνωρίσει στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και του επέβαλαν, κατόπιν νέου ελέγχου, την υποχρέωση να αποδώσει τον φόρο αυτόν μετά τόκων υπερημερίας²⁵. Εφόσον κρίθηκε ότι τέτοια πρακτική της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας (και χωρίς την παρέμβαση δικαστικής απόφασης) δεν θέτει επ' αόριστον εν αμφιβόλω τη φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η έκδοση νέων αποφάσεων από τη φορολογική αρχή με σκοπό την εκτέλεση των εκδοθεισών δικαστικών αποφάσεων δεν μπορεί να συνιστά αυτή καθαυτήν παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου.

57. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι δεν παραβιάζει τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης εθνική ρύθμιση που προβλέπει ότι η προθεσμία παραγραφής αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας, σε περίπτωση άσκησης από τον φορολογούμενο του δικαιώματός του προσφυγής, και παρατείνεται σε περίπτωση που η φορολογική αρχή διαταχθεί να διεξαγάγει νέα διαδικασία. Σε διαφορετική περίπτωση, η παραγραφή θα μπορούσε να επέλθει ακόμη και κατά τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας, στην οποία συμπεριλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, εκείνη της προδικαστικής παραπομπής (και τούτο ακόμη και αν η απόφαση της φορολογικής αρχής είναι καθ' όλα βάσιμη), γεγονός που θα καθιστούσε τη συγκεκριμένη διαδικασία άνευ αντικειμένου, θα στερούσε από τον φορολογούμενο τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα προσφυγής και, επιπλέον, θα εμπόδιζε τη φορολογική αρχή να αποφανθεί επί της φορολογικής κατάστασης του φορολογουμένου σε εκτέλεση της απόφασης του εθνικού δικαστηρίου.

Επί της πρακτικής της ουγγρικής διοίκησης σχετικά με την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής

58. Από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου συνάγεται ότι η παράταση της διαδικασίας καταλογίζεται εν μέρει στη φορολογική αρχή, καθόσον δεν τήρησε, κατά την έκδοση της νέας της απόφασης, τις υποδείξεις που περιέχονταν στη σχετική δικαστική απόφαση. Κατά το αιτούν δικαστήριο, τέτοια αδικαιολόγητη παράταση, για χρονικό διάστημα μη δυνάμενο να προβλεφθεί, της φορολογικής διαδικασίας που αφορά την εξέταση των οικονομικών και ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος προς έκπτωση έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται εξαιρετικά δυσχερής η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (του ΦΠΑ)²⁶.

59. Στο πλαίσιο αυτό και μολονότι το αιτούν δικαστήριο δεν υπέβαλε σχετικό ερώτημα, τίθεται, κατά πρώτον, το ζήτημα αν η αρχή της χρηστής διοίκησης έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.

60. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει με τη νομολογία του ότι, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου οι απαιτήσεις που απορρέουν από το δικαίωμα χρηστής διοίκησης, το οποίο αποτελεί έκφανση γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε το δικαίωμα κάθε προσώπου στην αμερόληπτη και εντός ευλόγου χρόνου εξέταση των υποθέσεων του²⁷. Το Δικαστήριο έχει επισημάνει επίσης

²⁵ Πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 40 και 41).

²⁶ Τη διαπίστωση αυτή συμμερίζεται επίσης η προσφεύγουσα, η οποία υποστηρίζει ότι η καθυστέρηση της διαδικασίας οφειλόταν σε ελλείψεις στην εξέταση των πραγματικών περιστατικών εκ μέρους της φορολογικής αρχής, οι οποίες είχαν τελικώς ως αποτέλεσμα αναστολής της προθεσμίας παραγραφής.

²⁷ Απόφαση της 14ης Μαΐου 2020, *Agrobet CZ* (C-446/18, EU:C:2020:369, σκέψη 43).

ότι η ως άνω αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει σε διοικητικές αρχές, όπως η φορολογική αρχή της κύριας δίκης, να προβαίνουν, στο πλαίσιο των υποχρεώσεων ελέγχου που υπέχουν, σε επιμελή και αμερόληπτη εξέταση όλων των κρίσιμων πτυχών, ώστε να διασφαλίζουν ότι διαθέτουν τα κατά το δυνατόν πληρέστερα και πλέον αξιόπιστα στοιχεία κατά τον χρόνο έκδοσης της τελικής τους απόφασης²⁸.

61. Απόκειται, επομένως, στο αιτούν δικαστήριο (το μόνο που γνωρίζει όλες τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης) να εξακριβώσει αν η πολυπλοκότητα της υπόθεσης είχε ως αποτέλεσμα την παράταση της διαδικασίας ή αν η επανάληψη των φορολογικών διαδικασιών και οι πολλαπλές αναστολές της προθεσμίας παραγραφής μπορούν να καταλογιστούν σε παράλειψη της φορολογικής αρχής, καθώς και σε ποιο μέτρο η συγκεκριμένη πρακτική μπορεί να ζημίωσε την προσφεύγουσα. Εντούτοις, δεν συνιστά αυτή καθεαυτήν υπαίτια συμπεριφορά της φορολογικής αρχής, ικανή να θέσει υπό αμφισβήτηση τις διατάξεις περί αναστολής της παραγραφής, οποιοδήποτε σφάλμα της φορολογικής αρχής ή οποιαδήποτε άκαρπη προσπάθειά της να συμμορφωθεί με δικαστική απόφαση, ακόμη και σε περίπτωση που σημειώθηκε επανειλημμένως.

62. Κατά δεύτερον, επισημαίνεται ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι τα εθνικά δικαστήρια διαθέτουν τα αναγκαία μέσα τα οποία τους παρέχουν, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να θεραπεύσουν κατάσταση όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που η φορολογική αρχή δεν συμμορφωθεί προς τις διαταγές εθνικού δικαστηρίου (για λόγους που καταλογίζονται άμεσα στην ίδια), το εθνικό δικαστήριο μπορεί, κατά την Ουγγρική Κυβέρνηση, να «αναλάβει» την υπόθεση που υποβλήθηκε στην κρίση του και να αποφανθεί επ' αυτής τροποποιώντας την απόφαση που εξέδωσε η φορολογική αρχή και περατώνοντας με αυτόν τον τρόπο οριστικά τη διαφορά.

63. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 47, δεύτερο εδάφιο, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να δικαστεί η υπόθεσή του εντός εύλογου χρονικού διαστήματος. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο εύλογος χαρακτήρας της διάρκειας της δίκης πρέπει να εξετάζεται σε συνάρτηση με τις περιστάσεις που χαρακτηρίζουν κάθε υπόθεση και, ειδικότερα, με τα συμφέροντα του ενδιαφερομένου που διακυβεύονται στη δίκη, την πολυπλοκότητα της υπόθεσης και τη συμπεριφορά του προσφεύγοντος και των αρμόδιων αρχών²⁹.

64. Επομένως, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξακριβώσει επίσης σε ποιο μέτρο η παράταση της διαδικασίας θα μπορούσε να καταλογιστεί στα εθνικά δικαστήρια, εάν διαπιστωθεί ότι τα τελευταία, μολονότι διέθεταν τα μέσα για την αντιμετώπιση της επίμαχης κατάστασης, δεν τα χρησιμοποίησαν. Σε μια τέτοια περίπτωση, απόκειται στο αρμόδιο εθνικό δικαστήριο να εξετάσει αν πρέπει να επιδικάσει αποζημίωση στην προσφεύγουσα λόγω καθυστέρησης ή παράλειψης που καταλογίζεται όχι μόνον στις φορολογικές αρχές, αλλά και στα εθνικά δικαστήρια.

65. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι απόκειται στο αρμόδιο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις σχετικές περιστάσεις, όπως την πολυπλοκότητα της υπόθεσης, αν η επανάληψη της φορολογικής διαδικασίας και οι σχετικοί δικαστικοί έλεγχοι οφείλονται κυρίως σε παραλείψεις της φορολογικής αρχής ή αν η καθυστέρηση μπορεί να καταλογιστεί στα εθνικά δικαστήρια, καθώς και να αντλήσει τα αναγκαία συμπεράσματα, μεταξύ άλλων, όσον αφορά την ύπαρξη ενδεχομένου δικαιώματος αποζημίωσης του θιγόμενου φορολογουμένου.

²⁸ Απόφαση της 14ης Μαΐου 2020, Agrobot CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, σκέψη 44).

²⁹ Πρβλ. απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2008, FIAMM κ.λπ. κατά Συμβουλίου και Επιτροπής (C-120/06 P και C-121/06 P, EU:C:2008:476, σκέψη 212 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Πρόταση

66. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Szegedi Törvényszék (πρωτοδικείο Szeged, Ουγγαρία) ως εξής:

Οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης έχουν την έννοια ότι δεν αντιβαίνει σε αυτές νομοθεσία κράτους μέλους βάσει της οποίας, στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να βεβαιώσει τον φόρο αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια του σχετικού δικαστικού ελέγχου, ακόμη και όταν η προσφυγή βάλλει κατά διαδοχικών αποφάσεων που εκδόθηκαν από τη φορολογική αρχή σχετικά με τον ίδιο φόρο.

Εντούτοις, απόκειται στο αρμόδιο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις σχετικές περιστάσεις, όπως την πολυπλοκότητα της υπόθεσης, αν η επανάληψη της φορολογικής διαδικασίας και οι σχετικοί δικαστικοί έλεγχοι οφείλονται κυρίως σε παραλείψεις της φορολογικής αρχής ή αν η καθυστέρηση μπορεί να καταλογιστεί στα εθνικά δικαστήρια, καθώς και να αντλήσει τα αναγκαία συμπεράσματα, μεταξύ άλλων, όσον αφορά την ύπαρξη ενδεχομένου δικαιώματος αποζημίωσης του θιγόμενου φορολογουμένου.