



Συλλογή της Νομολογίας

ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 3ης Ιουνίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ – Τρόπος ασκήσεως – Απενεργοποίηση και μεταγενέστερη εκ νέου ενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο – Απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ για τις πράξεις που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο που προηγήθηκε της εν λόγω απενεργοποίησης – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-188/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Κúria (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία), με απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Μαρτίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

Megatherm-Csillaghegy Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. Passer, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen και M. L. Arastey Sahún (εισηγήτρια), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: L. Medina

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér και την R. Kissné Berta,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους B. Béres και J. Jokubauskaitė,

έχοντας υπόψη την απόφαση που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη σύμφωνα με το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Διάταξη

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία, αφενός, των άρθρων 63, 167 και 168, 178 έως 180, 182 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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 ΦΠΑ), και, αφετέρου, της αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Megatherm-Csillaghegy Kft. και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία), σχετικά με την απόφαση της δεύτερης να αφαιρεθεί από τη Megatherm-Csillaghegy το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε πριν από την απενεργοποίηση και τη μεταγενέστερη εκ νέου ενεργοποίηση του αριθμού της φορολογικού μητρώου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά την αιτιολογική σκέψη 30 της οδηγίας ΦΠΑ, «[π]ροκειμένου να διασφαλισθεί η ουδετερότητα του φόρου, οι συντελεστές που εφαρμόζονται από τα κράτη μέλη θα πρέπει να καθιστούν δυνατή την κανονική έκπτωση του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου».
- 4 Το άρθρο 63 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 5 Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»
- 6 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής έχει ως 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,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

[...].».

7 Το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6, του κεφαλαίου 3, του τίτλου XI,

β) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο β), έκπτωση, όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις,

[...].».

8 Το άρθρο 179 της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ευκαιριακές πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 12, να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης μόνον κατά τον χρόνο της παράδοσης.»

9 Το άρθρο 180 της εν λόγω οδηγίας 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.»

10 Το άρθρο 182 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις διαδικασίες εφαρμογής των άρθρων 180 και 181.»

11 Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«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.»

12 Το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής ορίζει:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το ουγγρικό δίκαιο

13 Το άρθρο 137, παράγραφος 3, του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. Törvény (νόμου CXCVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)] (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά τη διάρκεια της περιόδου από 1ης Ιανουαρίου 2015 έως 31 Δεκεμβρίου 2017, όριζε τα εξής:

«Στην περίπτωση που η κεντρική φορολογική και τελωνειακή αρχή προβεί σε άρση, σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, της αναστολής χρήσης του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο, απενεργοποιώντας συγχρόνως τον εν λόγω αριθμό, ο υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου από την ημέρα κατά την οποία καθίσταται απρόσβλητη η απόφαση περί απενεργοποίησης του εν λόγω αριθμού φορολογικού μητρώου. Ακόμη και στην περίπτωση που η φορολογική αρχή απενεργοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο χωρίς να έχει αναστείλει τη χρήση του, ο υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου από την ημέρα κατά την οποία καθίσταται απρόσβλητη η απόφαση περί απενεργοποίησης του εν λόγω αριθμού φορολογικού μητρώου.»

14 Το άρθρο 137 του νόμου περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2018 έως 26 Νοεμβρίου 2020, όριζε τα εξής:

«Εάν η κεντρική φορολογική και τελωνειακή αρχή απενεργοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο, ο υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου κατά την ημερομηνία κατά την οποία η απόφαση περί απενεργοποίησης του αριθμού αυτού καθίσταται απρόσβλητη.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Με την απόφαση της 8ης Απριλίου 2015, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Φορολογική και Τελωνειακή της επαρχίας Πέστης, η οποία υπάγεται στην Εθνική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή, Ουγγαρία, στο εξής: φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση) απενεργοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου της αναιρεσείουσας της κύριας δίκης για τον λόγο ότι αυτή δεν εκπλήρωσε την υποχρέωση που υπείχε να καταθέσει και να δημοσιεύσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της για το έτος 2013, ούτε κατόπιν σχετικών οχλήσεων και πλειόνων προστίμων που της είχαν επιβληθεί εξαιτίας της εν λόγω παράλειψης. Η

αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης θεράπευσε την εν λόγω παράλειψη στις 10 Ιουνίου 2015 και, κατόπιν αυτού, η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση ενεργοποίησε εκ νέου τον αριθμό φορολογικού μητρώου της με ισχύ από την ημερομηνία αυτή.

- 16 Στις 20 Ιανουαρίου 2015 η αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης υπέβαλε τη φορολογική της δήλωση για τον μήνα Οκτώβριο του 2014. Ωστόσο, η εν λόγω φορολογική δήλωση αρχειοθετήθηκε από τη φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση, με την αιτιολογία ότι είχε υποβληθεί ως τριμηνιαία και όχι ως μηνιαία δήλωση, χωρίς να καταγραφούν τα αριθμητικά στοιχεία που περιείχονταν σε αυτήν. Στις 8 Αυγούστου 2016 η αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης υπέβαλε νέα φορολογική δήλωση για την ορθή περίοδο. Τη νέα αυτή φορολογική δήλωση ακολούθησαν διάφορες διορθωτικές δηλώσεις, εκ των οποίων η τελευταία χρονολογείται από τις 6 Δεκεμβρίου 2016. Η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση έκρινε ότι η νέα αυτή φορολογική δήλωση ήταν εσφαλμένη, διότι αναφερόταν σε προς έκπτωση φόρο, ενώ η δήλωση δεν μπορούσε να συμπεριλάβει τέτοιο φόρο, καθόσον είχε απενεργοποιηθεί ο αριθμός φορολογικού μητρώου της αναιρεσεύουσας της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση κάλεσε την αναιρεσεύουσα να διορθώσει την ανωτέρω φορολογική δήλωση. Ελλείψει τέτοιας διόρθωσης, η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση ενημέρωσε την αναιρεσεύουσα ότι θα αρχειοθετούσε τη συγκεκριμένη νέα φορολογική δήλωση χωρίς να εξετάσει την ουσία της.
- 17 Με αίτηση την οποία υπέβαλε στις 22 Δεκεμβρίου 2016 ενώπιον της φορολογικής και τελωνειακής διεύθυνσης, η αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης ζήτησε, μεταξύ άλλων, να της πιστωθεί ή να της επιστραφεί ποσό ίσο με τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει επί των εισροών κατά το χρονικό διάστημα πριν από την εκ νέου ενεργοποίηση του αριθμού της φορολογικού μητρώου, ήτοι 75 889 000 ουγγρικά φιορίνια (HUF) (περίπου 242 844,80 ευρώ). Μέρος του ποσού αυτού αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ που είχε καταβάλει επί των εισροών κατά το προ της απενεργοποίησης του αριθμού αυτού χρονικό διάστημα.
- 18 Η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση ενημέρωσε την αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης ότι απέρριψε την αίτησή της και ότι η αναιρεσεύουσα είχε απολέσει το δικαίωμά προς έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τον χρόνο προ της απενεργοποίησης του αριθμού της φορολογικού μητρώου. Η αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης ζήτησε από τη δευτεροβάθμια φορολογική αρχή να αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού. Η σχετική αίτηση απορρίφθηκε και η αναιρεσεύουσα άσκησε ένδικη προσφυγή με αίτημα να υποχρεωθεί η πρωτοβάθμια αρχή, ήτοι η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση, να αποφανθεί επί της από 22 Δεκεμβρίου 2016 αίτησής της. Κατόπιν της διάταξης που εξέδωσε το Fővárosi Törvényszék (γενικό δικαστήριο Πρωτεύουσας, Ουγγαρία), με την οποία υποχρέωσε τη φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση να επιληφθεί της υποθέσεως, αυτή αποφάνθηκε επί της αιτήσεως με την έκδοση πέντε συνολικά αποφάσεων, μίας για κάθε περίοδο υποβολής δήλωσης.
- 19 Ειδικότερα, με την απόφαση της 3ης Απριλίου 2019, η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση απέρριψε την αίτηση της αναιρεσεύουσας της κύριας δίκης περί καταλογισμού στη φορολογική της μερίδα και επιστροφής του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ που μνημονευόταν στη διορθωτική δήλωση η οποία υποβλήθηκε για την περίοδο από 1ης έως 31 Οκτωβρίου 2014. Κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε διοικητική προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την από 3 Ιουνίου 2019 απόφαση που εξέδωσε η διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής.
- 20 Όπως προκύπτει από την ανωτέρω απόφαση, η αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης υπέβαλε για τον μήνα Οκτώβριο του 2014 δήλωση ΦΠΑ η οποία μπορούσε να τύχει επεξεργασίας μόνο μετά την εκ νέου ενεργοποίηση, κατόπιν της απενεργοποίησης του αριθμού της φορολογικού μητρώου, και

είχε απολέσει το δικαίωμά της προς έκπτωση για την περίοδο προ της απενεργοποίησης του αριθμού της φορολογικού μητρώου, σύμφωνα με το άρθρο 137, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2015 έως 31 Δεκεμβρίου 2017.

- 21 Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της απόφασης της 3ης Ιουνίου 2019 που εξέδωσε η διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, η οποία απορρίφθηκε σε πρώτο βαθμό με δικαστική απόφαση έχουσα ισχύ δεδικασμένου.
- 22 Ως εκ τούτου, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της ανωτέρω απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Κύγια (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ουγγαρία). Στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση αντιβαίνει στα άρθρα 167 και 168, 176 και 177 της οδηγίας ΦΠΑ και παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθόσον διαπιστώνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ είχε απολεσθεί όσον αφορά την περίοδο πριν από την απενεργοποίηση του αριθμού της φορολογικού μητρώου. Η αναιρεσείουσα ισχυρίζεται, εξάλλου, ότι τα άρθρα 176 και 177 της οδηγίας ΦΠΑ δεν παρέχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εξαρτούν την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ από την απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε πραγματική οικονομική δραστηριότητα κατά τον μήνα Οκτώβριο του 2014 και είχε την πρόθεση να συμμορφωθεί προς την υποχρέωσή της να υποβάλει φορολογική δήλωση για την εν λόγω περίοδο, έστω και αν δεν το έπραξε για την ορθή περίοδο και υπέβαλε δήλωση μόνον αφότου ενεργοποιήθηκε εκ νέου ο αριθμός φορολογικού μητρώου της, ο οποίος είχε απενεργοποιηθεί. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του δεν μπορεί να συναχθεί ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης επιχείρησε να ασκήσει δολίως το δικαίωμά της προς έκπτωση.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο συνάγει από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι η μη τήρηση των διατυπώσεων του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να έχει ως συνέπεια την απώλεια του δικαιώματος αυτού μόνον αν τούτο εμποδίζει την οικεία φορολογική αρχή να υπολογίσει το ποσό του φόρου ή παρεμποδίζει την αποτελεσματική καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο δεν δικαιολογεί αφ' εαυτής την στέρηση από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματός του προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ χωρεί μόνον εφόσον αποδειχθούν πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ.
- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Κύγια (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Έχουν η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθώς και η αιτιολογική σκέψη 30 και τα άρθρα 63, 167 και 168, 178 έως 180, 182 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, την έννοια ότι αντιτίθενται στο άρθρο 137, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, του [νόμου περί ΦΠΑ], όπως ίσχυε κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2015 έως 31 Δεκεμβρίου 2017 [...], καθώς και στο άρθρο 137 του νόμου αυτού, όπως ίσχυε κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2018 έως 26 Νοεμβρίου 2020 [...];

- 2) Έχει το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι η απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, ως υποχρεωτική έννομη συνέπεια, υπερβαίνει (δυσανάλογα) το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού της είσπραξης του φόρου και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 26 Δυνάμει του άρθρου 99 του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο μπορεί, ιδίως όταν η απάντηση σε ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία ή όταν δεν υπάρχει καμία εύλογη αμφιβολία ως προς την απάντηση σε τέτοιο ερώτημα, να αποφασίσει οποτεδήποτε, κατόπιν προτάσεως του εισηγητή δικαστή και αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.
- 27 Το εν λόγω άρθρο έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.

Επί του παραδεκτού

- 28 Η Ουγγρική Κυβέρνηση, χωρίς να προβάλλει τυπικώς το απαράδεκτο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, υποστηρίζει κατ' ουσίαν ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα στηρίζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία του ουγγρικού δικαίου και, ιδίως, στις συνέπειες που έχει η απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου η οποία ακολουθείται από εκ νέου ενεργοποίησή του στο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ υποκειμένου στον φόρο ο οποίος βρίσκεται σε κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.
- 29 Ειδικότερα, η Ουγγρική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι το άρθρο 137, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, του οποίου τη συμβατότητα με την οδηγία ΦΠΑ αμφισβητεί το αιτούν δικαστήριο, αποτέλεσε αντικείμενο τροποποίησης η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 27 Νοεμβρίου 2020 και δυνάμει της οποίας δεν αποσβέννυται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο επειδή απενεργοποιήθηκε ο αριθμός φορολογικού του μητρώου, στην περίπτωση που η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση, αφού τον απενεργοποιήσει, τον ενεργοποιήσει εκ νέου, οπότε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση «με ίδια διόρθωση» εντός της αποσβεστικής προθεσμίας. Δυνάμει δε των μεταβατικών διατάξεων, η δυνατότητα αυτή ισχύει και για τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο αριθμός φορολογικού μητρώου ενεργοποιήθηκε εκ νέου πριν από την έναρξη ισχύος της ανωτέρω τροποποίησης. Εξάλλου, σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, υφίσταται δυνατότητα επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών κατόπιν αιτήσεως, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, στο πλαίσιο της εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος επιστροφής του ΦΠΑ, το οποίο ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2020. Κατά την Ουγγρική Κυβέρνηση, αυτές οι εθνικές διατάξεις διασφαλίζουν την τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 30 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ στηρίζεται στη σαφή διάκριση των αρμοδιοτήτων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της οποίας το Δικαστήριο είναι αποκλειστικώς αρμόδιο να αποφαινεται επί της ερμηνείας ή του κύρους των πράξεων της Ένωσης στις οποίες αναφέρεται το εν λόγω άρθρο. Στο πλαίσιο αυτό, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο να αποφαινεται επί της ερμηνείας διατάξεων του εθνικού δικαίου ή να κρίνει αν η εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου ερμηνεία είναι ορθή (απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 31 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το Δικαστήριο οφείλει να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αυτό εξειδικεύεται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως (απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο πρέπει να στηριχθεί στην ερμηνεία του ουγγρικού δικαίου η οποία απορρέει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και συνιστά τη βάση του υποβληθέντος σ' αυτό ερωτήματος.
- 32 Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

- 33 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 63, 167 και 168, 178 έως 180, 182 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικό μέτρο δυνάμει του οποίου υποκείμενος στον ΦΠΑ του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου απενεργοποιήθηκε επειδή παρέλειψε να υποβάλει και να δημοσιεύσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του, στη συνέχεια δε ενεργοποιήθηκε εκ νέου, αφού θεράπευσε την παράλειψη αυτή, χάνει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών για το χρονικό διάστημα πριν την ανωτέρω απενεργοποίηση.
- 34 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν ή για τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Εντούτοις, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψη 31). Συναφώς, διευκρινίζεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου X της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που διέπουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 36 Ειδικότερα, όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος αυτού, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις του ίδιου δικαιώματος, προς τον σκοπό της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από την οικεία φορολογική αρχή, ο τίτλος XI της οδηγίας ΦΠΑ απαριθμεί ορισμένες υποχρεώσεις τις οποίες υπέχουν οι υποκείμενοι στον εν λόγω φόρο, όπως, μεταξύ άλλων, την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ, η οποία προκύπτει ειδικότερα από τα άρθρα 193 και 206 της οδηγίας αυτής, την υποχρέωση δήλωσης της έναρξης, της μεταβολής και της παύσης των δραστηριοτήτων που προβλέπει το άρθρο 213 της εν λόγω οδηγίας, τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 214 της ίδιας οδηγίας, την ορθή λογιστική καταχώριση των φορολογητέων πράξεων που προβλέπει το άρθρο 242 της οδηγίας ΦΠΑ, τη διαφύλαξη όλων των τιμολογίων που επιβάλλεται από το άρθρο 244 της ανωτέρω οδηγίας και την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης η οποία προβλέπεται στα άρθρα 250 και 252 της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 48). Εξάλλου, όσον αφορά τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 αυτής (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Όπως έχει επανειλημμένως αποφανθεί το Δικαστήριο, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, εφόσον η οικεία φορολογική αρχή έχει στη διάθεσή της τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να αρνηθεί να αναγνωρίσει δικαίωμα έκπτωσης (βλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Πάντως, η άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος προς έκπτωση μπορεί να είναι δικαιολογημένη όταν η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Πράγματι, η άρνηση αυτή συνδέεται περισσότερο με την έλλειψη των στοιχείων που απαιτούνται για να διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις παρά με τη μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Ομοίως, κατά πάγια νομολογία, οι φορολογικές αρχές μπορούν να αρνούνται την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς. Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον

οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία ΦΠΑ, οι δε πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 41 Σε κάθε περίπτωση, εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Στο πλαίσιο της εν λόγω εξακρίβωσης, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη ότι, ακόμη και αν η μη τήρηση των τυπικών υποχρεώσεων δεν εμποδίζει τη μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη χορήγηση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, οι περιστάσεις αυτές είναι ικανές να αποδείξουν την απλούστερη περίπτωση φοροδιαφυγής, στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο παραλείπει εσκεμμένα να τηρήσει τις τυπικές υποχρεώσεις που υπέχει προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του φόρου (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 43 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι, καίτοι, κατά το άρθρο 167 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ασκείται κατ' αρχήν κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε, ήτοι κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός, εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της οδηγίας αυτής, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ ακόμη και αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη, όμως, της τήρησης των όρων και των διαδικασιών που καθορίζουν οι εθνικές ρυθμίσεις. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, προκειμένου να διασφαλιστεί η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να υπόκειται σε αποσβεστική προθεσμία, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω προθεσμία είναι σύμφωνη με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 44 έως 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ ή εκδίδεται τιμολόγιο δεν επηρεάζει κατ' ανάγκην τις ουσιαστικές απαιτήσεις για τη θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου αυτού (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψη 41).
- 45 Τρίτον και τελευταίο, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο υπόθεσης η οποία αφορούσε εταιρία που άσκησε το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών κατά την περίοδο κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου της ΦΠΑ είχε ακυρωθεί λόγω μη τήρησης όλων των προβλεπόμενων από τον νόμο υποχρεώσεων σχετικά με τη υποβολή δηλώσεων, το Δικαστήριο, στηριζόμενο στη νομολογία που μνημονεύθηκε στις προηγούμενες σκέψεις της παρούσας διατάξεως, έκρινε ότι η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει στην οικεία φορολογική αρχή να αρνηθεί σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος προέβη σε αγορές στη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου του είχε ακυρωθεί λόγω παραλείψεώς του να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις το δικαίωμα έκπτωσης του

ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν ή τιμολογίων που εκδόθηκαν μετά την εκ νέου ενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του, για τον λόγο και μόνον ότι οι αγορές αυτές πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο της απενεργοποίησης, ενώ οι ουσιαστικές προϋποθέσεις πληρούνταν και το δικαίωμα προς έκπτωση δεν προβλήθηκε δολίως ή καταχρηστικώς (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψη 44).

46. Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, τον Οκτώβριο του 2014, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε πραγματική οικονομική δραστηριότητα κατά τη διάρκεια της οποίας κατέβαλε τον ΦΠΑ επί των εισροών. Καθόσον δεν τήρησε την υποχρέωσή της για ηλεκτρονική κατάθεση και δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της για το έτος 2013, η φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση απενεργοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου της στις 8 Απριλίου 2015. Αφότου τακτοποιήθηκε η ως άνω παράλειψη, στις 10 Ιουνίου του ίδιου έτους, η προαναφερθείσα διεύθυνση ενεργοποίησε εκ νέου τον αριθμό φορολογικού μητρώου της αναιρεσείουσας της κύριας δίκης. Κατόπιν της ενεργοποίησης αυτής, η αναιρεσείουσα υπέβαλε αίτηση με την οποία ζήτησε, μεταξύ άλλων, την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών κατά τη διάρκεια του Οκτωβρίου 2014. Από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η αίτηση αυτή υποβλήθηκε μετά τη λήξη της προθεσμίας που διέθετε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος προς έκπτωση. Τέλος, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης επιχείρησε να ασκήσει δολίως το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ.
47. Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που παρατίθεται στις σκέψεις 34 έως 45 της παρούσας διατάξεως, διαπιστώνεται ότι, εφόσον αποδειχθεί ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ κατά την περίοδο που προηγήθηκε της απενεργοποίησης του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο και ότι το δικαίωμα αυτό δεν προβλήθηκε δολίως ή καταχρηστικώς, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, ευρισκόμενος υπό περιστάσεις όπως αυτές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη σκέψη, δικαιούται να επικαλεστεί το εν λόγω δικαίωμα μετά την εκ νέου ενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του κατόπιν της θεραπείας των τυπικών παραλείψεων οι οποίες είχαν οδηγήσει στην απενεργοποίηση του αριθμού αυτού.
48. Πάντως, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει, και η επιβεβαίωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, ότι κατ' εφαρμογήν του άρθρου 137, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, η απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο λόγω μη τήρησης της υποχρέωσης υποβολής και δημοσίευσης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του την οποία αυτός υπέχει συνεπάγεται αφ' εαυτής την οριστική απώλεια του δικαιώματός του προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου πριν την ανωτέρω απενεργοποίηση. Επομένως, στην περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, ο αριθμός φορολογικού μητρώου του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο ενεργοποιείται εκ νέου μετά τη θεραπεία της ανωτέρω παράλειψης, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί πλέον να προβάλλει το δικαίωμα αυτό, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη χορήγησή του και ότι δεν άσκησε το δικαίωμα αυτό δολίως ή καταχρηστικώς.
49. Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Ουγγρική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί ένα από τα εργαλεία καταπολέμησης της παραοικονομίας. Κατά την Ουγγρική Κυβέρνηση, το μέτρο αυτό θεσπίστηκε κυρίως με σκοπό, αφενός, την επιβολή κυρώσεων στους πλασματικώς φορολογουμένους ή σε εκείνους που επιδιώκουν φοροδιαφυγή ή σε φορολογική απάτη και δεν ασκούν πραγματική

οικονομική δραστηριότητα και, αφετέρου, τον ταχύ αποκλεισμό τους από την οικονομική ζωή. Εξάλλου, το εν λόγω μέτρο διευκολύνει την επιστροφή στη σύννομη συμπεριφορά των φορολογουμένων που ασκούν πραγματικά οικονομική δραστηριότητα, αλλά κατά παράβαση του νόμου.

- 50 Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που προκύπτουν από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η κατάσταση της αναιρεσεύουσας της κύριας δίκης εμπίπτει στις περιπτώσεις απενεργοποίησης του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο στο πλαίσιο των οποίων αυτός, μολονότι ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα, εντούτοις την ασκεί κατά παράβαση του νόμου.
- 51 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι καίτοι, όπως ορθώς επισημαίνει η Ουγγρική Κυβέρνηση, σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν μέτρα προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, όπως κυρώσεις σε περίπτωση μη τήρησης των τυπικών προϋποθέσεων όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, εντούτοις τα μέτρα αυτά δεν βαίνουν πέραν των αναγκαίων προς επίτευξη τέτοιων σκοπών ορίων και δεν θέτουν υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 52 Στο μέτρο που, δυνάμει του άρθρου 137, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ, η απενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του υποκειμένου στον φόρο συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματός του προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, λαμβανομένης υπόψη της εξέχουσας θέσης που κατέχει το δικαίωμα έκπτωσης εντός του κοινού συστήματος ΦΠΑ, κύρωση που συνίσταται σε απόλυτη άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης 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).
- 53 Εξάλλου, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η τιμώρηση της μη τήρησης τυπικών υποχρεώσεων με την άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ουσιαστικές προϋποθέσεις και, ιδίως, χωρίς να εξετάζεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου (πρβλ. απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 54 Τέλος, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως λόγω μη τήρησης από τον υποκείμενο στον φόρο των υποχρεώσεων σχετικά με την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την υποβολή δηλώσεως βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των εν λόγω υποχρεώσεων, καθόσον το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμο ή χρηματική ποινή ανάλογη με τη σοβαρότητα της παραβάσεως. Το Δικαστήριο έχει, εντούτοις, διευκρινίσει ότι τούτο ενδέχεται να μην ισχύει, αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, σκέψεις 37 και 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 55 Επομένως, υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής των τυπικών υποχρεώσεων που υπέχει ο υποκείμενος στον ΦΠΑ και της ορθής είσπραξης του φόρου, καθώς και για την αποτροπή της φοροδιαφυγής, εθνικό μέτρο το οποίο συνίσταται στην επιβολή ως κυρώσεων, για την παράβαση των εν λόγω υποχρεώσεων από τον υποκείμενο στον φόρο αυτόν, της απενεργοποίησης του αριθμού φορολογικού μητρώου του και της απώλειας του δικαιώματός του προς έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών κατά το χρονικό διάστημα πριν την απενεργοποίηση, με αποτέλεσμα ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να μην δικαιούται πλέον να ασκήσει το δικαίωμα αυτό, μολονότι θεράπευσε την εν λόγω παράλειψη, και ως εκ τούτου ο αριθμός φορολογικού του μητρώου ενεργοποιήθηκε εκ νέου, η συγκεκριμένη παράλειψη δεν είχε ως αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η διαπίστωση της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την άσκηση του δικαιώματος αυτού και δεν διαπιστώθηκε καταχρηστική ή δόλια συμπεριφορά του εν λόγω υποκειμένου στον ΦΠΑ.
- 56 Ωστόσο, εναπόκειται εν τέλει στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν η οικεία εθνική ρύθμιση και η εφαρμογή της από τη φορολογική και τελωνειακή διεύθυνση είναι συμβατές προς τις απαιτήσεις που μνημονεύονται στις σκέψεις 51 έως 54 της παρούσας διάταξης, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 57 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63, 167 και 168, 178 έως 180, 182 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικό μέτρο δυνάμει του οποίου υποκείμενος στον ΦΠΑ του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου απενεργοποιήθηκε επειδή παρέλειψε να υποβάλει και να δημοσιεύσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του και στη συνέχεια ενεργοποιήθηκε εκ νέου μετά τη θεραπεία της παράλειψης αυτής, αποκλείεται από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών κατά το χρονικό διάστημα πριν την απενεργοποίηση, παρότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση του εν λόγω δικαιώματος έκπτωσης και ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν ενήργησε δολίως ή καταχρηστικώς προκειμένου να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 58 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 63, 167 και 168, 178 έως 180, 182 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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 ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικό μέτρο δυνάμει του οποίου υποκείμενος στον ΦΠΑ του οποίου ο αριθμός φορολογικού μητρώου απενεργοποιήθηκε επειδή παρέλειψε να υποβάλει και να δημοσιεύσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του και στη συνέχεια ενεργοποιήθηκε εκ νέου μετά τη θεραπεία της παράλειψης αυτής, αποκλείεται από το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών κατά το χρονικό διάστημα πριν την απενεργοποίηση, παρότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση του εν λόγω δικαιώματος

έκπτωσης και ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν ενήργησε δολίως ή καταχρηστικώς προκειμένου να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα αυτό.

(υπογραφές)