



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 9ης Ιουλίου 2015 *

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρα 167, 168, 179 και 213 — Νέος χαρακτηρισμός από την εθνική φορολογική διοίκηση συναλλαγής ως οικονομικής δραστηριότητας υποκείμενης σε ΦΠΑ — Αρχή της ασφάλειας δικαίου — Αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης — Εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από την εγγραφή του οικείου οικονομικού φορέα στο μητρώο ΦΠΑ και την υποβολή φορολογικής δηλώσεως για τον συγκεκριμένο φόρο»

Στην υπόθεση C-183/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel Cluj (Ρουμανία) με απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Απριλίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean,

κατά

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, J. L. da Cruz Vilaça και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: L. Carrasco Marco, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Μαρτίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο R. F. Salomie και ο N. V. Oltean, εκπροσωπούμενοι από τους C. F. Costas, L. Dobrinescu και T.-D. Vidrean Capusan, avocats,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R.-H. Radu καθώς και από τις D. M. Bulancea και R. I. Hațeganu,,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον A. Ștefănuț,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης καθώς και των άρθρων 167, 168, 179 και 213 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, των R. F. Salomie και N. Oltean και, αφετέρου, της Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (γενικής διεύθυνσεως δημόσιων οικονομικών του Cluj, στο εξής: φορολογική διοίκηση) με αντικείμενο την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) πωλήσεων ακινήτων που έλαβαν χώρα το 2009.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2006/112

- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες [...]. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 4 Κατά το άρθρο 12, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και ιδίως μία από τις ακόλουθες πράξεις:

α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά,

[...]».

- 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 εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Στον 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,

[...]».

7 Κατά το άρθρο 169 της οδηγίας 2006/112:

«Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:

[...]».

8 Το άρθρο 179 της οδηγίας 2006/112 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.

[...]»

9 Το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

[...]»

10 Το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο [...] ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης [...].

[...]»

11 Το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«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 ρουμανικό δίκαιο

- 12 Το άρθρο 77bis, παράγραφος 1, του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003, στο εξής: φορολογικός κώδικας) προβλέπει τα εξής:

«Σε περίπτωση πράξεως μεταβιβάσεως της κυριότητας ή μέρους αυτής, με δικαιοπράξεις εν ζωή αφορώσες κτίρια οποιουδήποτε είδους και το συνεχόμενο με αυτά έδαφος ή γήπεδα οποιουδήποτε είδους άνευ κτιρίων, οι φορολογούμενοι οφείλουν να καταβάλουν φόρο, ο οποίος υπολογίζεται ως εξής:

[...]».

- 13 Το άρθρο 127 του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1) Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα εμπίπτουσα στην παράγραφο 2, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

2) Κατά την έννοια του παρόντος τίτλου, οικονομικές δραστηριότητες είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[...]»

- 14 Με το εκδοθέν κατά τη διαδικασία του επείγοντος διάταγμα 109, της 7ης Οκτωβρίου 2009, περί τροποποίησης και συμπλήρωσης του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2010, προστέθηκε η παράγραφος 2bis στο άρθρο 127 του φορολογικού κώδικα, η οποία έχει ως εξής:

«Με διάταξη νόμου προσδιορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν παραδόσεις ακίνητων αγαθών καθίστανται υποκείμενα στον φόρο.»

- 15 Το άρθρο 141, παράγραφος 2, του εν λόγω κώδικα, όπως ίσχυε έως τις 31 Δεκεμβρίου 2007, όριζε τα εξής:

«Απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ και οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

- f) η παράδοση από οιονδήποτε κτιρίου, τμήματος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, καθώς και οποιουδήποτε άλλου γηπέδου. Κατ' εξαίρεση, η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται στην παράδοση νέου κτιρίου, τμήματος κτιρίου ή οικοδομήσιμου γηπέδου, η οποία πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο που άσκησε ή θα μπορούσε να ασκήσει δικαίωμα εκπτώσεως, εν όλω ή εν μέρει, του φόρου που καταβλήθηκε για τη μετατροπή ή την ανέγερση του εν λόγω ακινήτου.
[...]

- 16 Το άρθρο 141, παράγραφος 2, στοιχείο f, του εν λόγω κώδικα, όπως είχε από την 1η Ιανουαρίου 2008 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2009, προέβλεπε ότι από τον ΦΠΑ απαλλάσσεται:

«η παράδοση από οιονδήποτε κτιρίου, τμήματος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, καθώς και οποιουδήποτε άλλου γηπέδου. Εντούτοις, η απαλλαγή δεν εφαρμόζεται στην παράδοση νέου κτιρίου, τμήματος κτιρίου ή οικοδομήσιμου γηπέδου [...]».

- 17 Το σημείο 3, παράγραφος 1, της κανονιστικής πράξεως 44/2004, της 22ας Ιανουαρίου 2004, για την κύρωση των εκτελεστικών διατάξεων του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 112, της 6ης Φεβρουαρίου 2004), ως είχε από την 1η Ιανουαρίου 2007 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2009, προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα, η απόκτηση εισοδήματος από φυσικά πρόσωπα κατόπιν της πωλήσεως κατοικιών της προσωπικής τους περιουσίας ή άλλων αγαθών τα οποία χρησιμοποιούν για προσωπικούς σκοπούς δεν θεωρείται οικονομική δραστηριότητα, εκτός εάν διαπιστωθεί ότι η εν λόγω δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα. [...]»

- 18 Η κανονιστική πράξη 1620/2009, της 29ης Δεκεμβρίου 2009 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927 της 31ης Δεκεμβρίου 2009), συμπλήρωσε και τροποποίησε τις εκτελεστικές διατάξεις του φορολογικού κώδικα, τις οποίες θεσπίζει η κανονιστική πράξη 44/2004. Από την 1η Ιανουαρίου 2010, το σημείο 3 της κανονιστικής πράξεως 44/2004 ορίζει τα εξής:

«1) Για τους σκοπούς του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, συμφώνως προς τη θεμελιώδη αρχή της ουδετερότητας του φόρου που διέπει το καθεστώς ΦΠΑ, αφορά κάθε είδος συναλλαγές, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής τους [...]

2) Βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1, τα φυσικά πρόσωπα θεωρείται ότι δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο όταν αποκτούν έσοδα από την πώληση κατοικιών της προσωπικής τους περιουσίας ή άλλων αγαθών τα οποία χρησιμοποιούν για προσωπικούς σκοπούς. [...]

3) Φυσικό πρόσωπο που υπόκειται ήδη στον φόρο λόγω άλλης δραστηριότητας θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα που συνίσταται στην εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, εφόσον ενεργεί υπό την ιδιότητά του κατά τρόπο ανεξάρτητο, η δε δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα.

4) Σε περίπτωση ανεγέρσεως κτιρίων από φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώλησή τους, η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ότι αρχίζει όταν το φυσικό πρόσωπο διαμορφώνει την πρόθεση να ασκήσει ανάλογη δραστηριότητα, η οποία εκτιμάται βάσει αντικειμενικών στοιχείων, όπως, ενδεικτικώς, το γεγονός ότι άρχισε να προβαίνει σε έξοδα ή/και σε επενδύσεις πριν την έναρξη της οικονομικής δραστηριότητας. Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ότι ασκείται κατά τρόπο συνεχή από την έναρξή της έως την παράδοση του ανεγερθέντος ακινήτου ή τμήματος κτιρίου, έστω και αν πρόκειται για μεμονωμένο ακίνητο.»

5) Σε περίπτωση κτήσεως γηπέδων και/ή κτισμάτων από φυσικό πρόσωπο προς τον σκοπό πωλήσεως, η παράδοση των εν λόγω κτιρίων είναι οικονομική δραστηριότητα διαρκούς χαρακτήρα αν το φυσικό πρόσωπο πραγματοποιεί πλέον της μιας συναλλαγής κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους. Εντούτοις, αν το φυσικό πρόσωπο κατασκευάζει ήδη ακίνητο προς τον σκοπό πωλήσεως, συμφώνως προς την παράγραφο 4, δεδομένου ότι η οικονομική

δραστηριότητα θεωρείται ότι έχει ήδη ξεκινήσει και ότι είναι διαρκής, οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή πραγματοποιείται μεταγενέστερα δεν μπορεί πλέον να θεωρηθεί ως έχουσα περιστασιακό χαρακτήρα. [...]

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 19 Το 2007 οι R. F. Florin και N. Oltean, από κοινού με άλλα πέντε φυσικά πρόσωπα, συνήψαν εγγράφως σύμβαση εταιρίας, με σκοπό την ανέγερση και την πώληση τεσσάρων κτιρίων στη Ρουμανία. Η εταιρία αυτή δεν είχε νομική προσωπικότητα και δεν είχε δηλωθεί ούτε καταχωρισθεί σε μητρώο ΦΠΑ.
- 20 Το 2008 και το 2009, από τα 132 διαμερίσματα που είχαν κατασκευασθεί στο γήπεδο που ανήκε στην προσωπική περιουσία ενός εκ των προαναφερθέντων προσώπων, 122 πωλήθηκαν έναντι 10 902 275 ρουμανικών λεί (RON) συνολικώς, καθώς και 23 θέσεις σταθμεύσεως, χωρίς οι πωλήσεις αυτές να υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 21 Το 2010, κατόπιν ελέγχου πραγματοποιηθέντος από τη φορολογική διοίκηση, αυτή έκρινε ότι οι προαναφερθείσες συναλλαγές συνιστούσαν διαρκή οικονομική δραστηριότητα και ότι, επομένως, υπόκειντο σε ΦΠΑ από την 1η Οκτωβρίου 2008, καθόσον ο σχετικός με αυτές κύκλος εργασιών υπερέβαινε από τον Αύγουστο του 2008 το κατώφλι των 35 000 ευρώ, κάτω από το οποίο οι οικονομικές δραστηριότητες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ στη Ρουμανία.
- 22 Κατά συνέπεια, η φορολογική διοίκηση απαίτησε την απόδοση του οφειλόμενου ΦΠΑ για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του 2009 καθώς και την καταβολή τόκων υπερημερίας και εξέδωσε συναφώς διακριτές πράξεις προσδιορισμού φόρου.
- 23 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι πωλήσεις των ακινήτων το 2008 και 2009 φορολογήθηκαν λόγω «μεταβιβάσεως ακινήτων της προσωπικής περιουσίας» συμφώνως προς το άρθρο 77bis του φορολογικού κώδικα.
- 24 Οι R. F. Salomie και N. Oltean άσκησαν ενώπιον του Tribunalul Cluj (πρωτοδικείο του Cluj) προσφυγή με αίτημα τη μερική ακύρωση των εν λόγω πράξεων προσδιορισμού φόρου, οι οποίες απορρίφθηκαν ως αβάσιμες.
- 25 Επιληφθέν κατόπιν προσφυγής, το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj) ζητεί να διευκρινισθεί αν οι πράξεις προσδιορισμού φόρου τις οποίες εξέδωσε η φορολογική διοίκηση είναι σύμφωνες με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθόσον, αφενός, οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων περί επιβολής ΦΠΑ στις συναλλαγές επί ακινήτων τέθηκαν σε εφαρμογή μόλις την 1η Ιανουαρίου 2010 και, αφετέρου, η διοικητική πρακτική της φορολογικής διοικήσεως συνίστατο κατά τα φαινόμενα, έως την εν λόγω ημερομηνία, στη μη επιβολή ΦΠΑ σε τέτοιου είδους συναλλαγές. Επιπλέον, η εν λόγω διοίκηση διέθετε επαρκείς πληροφορίες προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογικό καθεστώς των R. F. Salomie και N. Oltean από το 2008, καθώς ήταν ενήμερη σχετικά με την ύπαρξη των πωλήσεων στις οποίες αυτοί είχαν προβεί, έστω και αν τούτο οφειλόταν απλώς και μόνο στο ότι οι επίμαχες συναλλαγές είχαν φορολογηθεί δυνάμει του άρθρου 77bis του φορολογικού κώδικα.
- 26 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει ως προς τη συμβατότητα με την οδηγία 2006/112 του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που προβλέπει το ρουμανικό δίκαιο, δυνάμει του οποίου πρόσωπο που κρίνεται καθυστερημένα ότι υπόκειται στον ΦΠΑ μπορεί να ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ μόνο μετά την τακτοποίηση της φορολογικής του καταστάσεως μέσω εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ και την υποβολή φορολογικής δηλώσεως για τον φόρο αυτό.

27 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Curtea de Apel Cluj ανέστειλε τη δίκη και αποφάσισε να υποβάλει ενώπιον του Δικαστηρίου τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Μπορεί φυσικό πρόσωπο το οποίο συνάπτει με άλλα φυσικά πρόσωπα σύμβαση συστάσεως εταιρίας χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία δεν δηλώνεται ούτε καταχωρίζεται για φορολογικούς λόγους και έχει ως σκοπό την εκτέλεση μελλοντικού έργου (ανέγερση κτιρίου) σε γήπεδο που ανήκει στην προσωπική περιουσία ορισμένων από τους συμβαλλομένους, να θεωρηθεί, με γνώμονα τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, υποκείμενος στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], όταν [οι φορολογικές αρχές] αντιμετώπιζαν αρχικώς, από φορολογικής απόψεως, την παράδοση κτιρίων ανεγερθέντων επί γηπέδου ανήκοντος στην προσωπική περιουσία ορισμένων από τους συμβαλλομένους ως πώληση εμπίπτουσα στη διαχείριση της προσωπικής περιουσίας των εν λόγω προσώπων;
- 2) Έχουν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου, της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς και οι λοιπές γενικές αρχές περί ΦΠΑ, όπως απορρέουν από την οδηγία 2006/112, εξεταζόμενες με γνώμονα τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική στο πλαίσιο της οποίας [η φορολογική αρχή], αφού αρχικώς εισπράττει από το φυσικό πρόσωπο τον φόρο εισοδήματος λόγω μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων κυριότητάς του, χωρίς κάποια ουσιαστική τροποποίηση του πρωτογενούς δικαίου και βάσει των ίδιων πραγματικών στοιχείων, επανεξετάζει μετά από δύο έτη την κατάσταση και χαρακτηρίζει τις ίδιες πράξεις ως οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ, υπολογίζοντας αναδρομικώς τις παρεπόμενες οφειλές;
- 3) Έχουν τα άρθρα 167, 168 και 213 της οδηγίας [2006/112], εξεταζόμενα με γνώμονα την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την έννοια ότι αντιτίθενται στον εκ μέρους [της φορολογικής αρχής], υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως στην κύρια δίκη, αποκλεισμό υποκειμένου στον φόρο από το δικαίωμά του να εκπέσει τον οφειλόμενο ή αποδοθέντα [ΦΠΑ] επί αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις, για τον μόνο λόγο ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ κατά τον χρόνο παροχής των σχετικών υπηρεσιών;
- 4) Αντιτίθενται οι διατάξεις του άρθρου 179 της οδηγίας [2006/112], εξεταζόμενες με γνώμονα τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος έχει υπαχθεί σε ειδικό καθεστώς απαλλαγής και ζήτησε εκπροθέσμως την εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ, να καταβάλει τον φόρο που έπρεπε να είχε εισπραχθεί, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως του ποσού του εκπεστέου φόρου για κάθε φορολογική περίοδο, αν το δικαίωμα εκπτώσεως μπορεί να ασκηθεί μεταγενέστερα, μέσω φορολογικής δηλώσεως για τον συγκεκριμένο φόρο υποβληθείσας μετά την εγγραφή του υποκειμένου στον φόρο στο μητρώο ΦΠΑ, πράγμα που ενδέχεται να έχει συνέπειες όσον αφορά τον υπολογισμό των παρεπόμενων οφειλών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

28 Με τα πρώτα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν αντιβαίνει στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως στην κύρια δίκη, η απόφαση εθνικής φορολογικής διοικήσεως να επιβάλει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, ΦΠΑ στις συναλλαγές αυτές καθώς και η απαίτησή της να καταβληθούν επιπλέον τόκοι υπερημερίας.

- 29 Πρώτον, όσον αφορά την αρχή της ασφάλειας δικαίου, οι R. F. Salomie και N. Oltean αμφισβητούν την απόφαση αυτή, προβάλλοντας παραβίαση της συγκεκριμένης αρχής λόγω του ότι, όταν αυτοί προέβησαν στις συναλλαγές επί ακινήτων τις οποίες αφορά η εν λόγω απόφαση, τόσο η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), η οποία ήταν σε ισχύ πριν την 1η Ιανουαρίου 2007, όσο και η κρίσιμη στον τομέα αυτό νομολογία του Δικαστηρίου δεν είχαν ακόμη δημοσιευθεί στη ρουμανική γλώσσα. Επιπλέον, υποστηρίζουν ότι, μέχρι το 2010, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν θεωρούσαν ότι οι επίμαχες συναλλαγές έπρεπε να υπόκεινται στον συγκεκριμένο φόρο.
- 30 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης πρέπει να τηρούνται από τα θεσμικά όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους παρέχουν οι οδηγίες της Ένωσης (βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Gemeente Leusden και Holin Groep*, C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263, σκέψη 57· «*Goed Wonen*», C-376/02, EU:C:2005:251, σκέψη 32, καθώς και *Elmeke NE*, C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψη 31).
- 31 Όπως έχει κατ' επανάληψη κρίνει το Δικαστήριο, η νομοθεσία της Ένωσης πρέπει να είναι σαφής, η δε εφαρμογή της προβλέψιμη από τους πολίτες, επιταγή που πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που ενδέχεται να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλει η νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση *Ιρλανδία κατά Επιτροπής*, 325/85, EU:C:1987:546, σκέψη 18).
- 32 Ομοίως, στους τομείς που καλύπτονται από το δίκαιο της Ένωσης, οι διατάξεις του δικαίου των κρατών μελών πρέπει να είναι διατυπωμένες με σαφήνεια, ώστε να καθίσταται δυνατό στα ενδιαφερόμενα πρόσωπα να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους κατά τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαιοδοτικά όργανα να διασφαλίζουν την τήρησή τους (βλ. απόφαση *Επιτροπή κατά Ιταλίας*, 257/86, EU:C:1988:324, σκέψη 12).
- 33 Εν προκειμένω, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι διατάξεις όπως οι παρατιθέμενες στην απόφαση περί παραπομπής έχουν τέτοιο χαρακτήρα.
- 34 Ειδικότερα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ως «υποκείμενος στον φόρο», κατά το άρθρο 127 του φορολογικού κώδικα, που μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο τις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής και ότι ως «οικονομικές δραστηριότητες» νοούνται οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, εκ των οποίων, ιδίως, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 35 Εξάλλου, το σημείο 3, παράγραφος 2, της κανονιστικής πράξεως 44/2004, για την κύρωση των εκτελεστικών διατάξεων του φορολογικού κώδικα διευκρινίζει ότι, κατά την έννοια του άρθρου 127, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα, η απόκτηση εισοδήματος από φυσικά πρόσωπα κατόπιν της πώλησεως κατοικιών της προσωπικής τους περιουσίας ή άλλων αγαθών τα οποία χρησιμοποιούν για προσωπικούς σκοπούς δεν θεωρείται οικονομική δραστηριότητα, εκτός εάν διαπιστωθεί ότι η εν λόγω δραστηριότητα ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 36 Τέλος, το άρθρο 141 του φορολογικού κώδικα, ως είχε το 2008 και το 2009, προβλέπει ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην παράδοση κτιρίου ή τμήματος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, δεν εφαρμόζεται στην παράδοση νέων κτιρίων, τμημάτων κτιρίου ή οικοδομήσιμων γηπέδων, πράγμα που, εξάλλου, είναι σύμφωνο προς τις αρχές που διέπουν τον ΦΠΑ κατά το δίκαιο της Ένωσης.

- 37 Επομένως, δεν μπορεί ευλόγως να υποστηριχθεί ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις του εθνικού δικαίου δεν ορίζουν κατά τρόπο αρκούντως σαφή και ακριβή ότι η παράδοση κτιρίων ή τμήματος κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους μπορεί, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, να υπόκειται σε ΦΠΑ.
- 38 Υπό αυτές τις προϋποθέσεις, οι R. F. Salomie και N. Oltean δεν μπορούν ευλόγως να επικαλούνται, προς στήριξη του επιχειρήματός τους ότι το εφαρμοστέο εθνικό νομικό πλαίσιο δεν ήταν αρκούντως σαφές κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, τη μη δημοσίευση στη ρουμανική γλώσσα της νομολογίας του Δικαστηρίου στον τομέα αυτό καθώς και της έκτης οδηγίας 77/388, η οποία εν πάση περιπτώσει δεν ήταν πλέον σε ισχύ κατά την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Ρουμανίας στην Ένωση, την 1η Ιανουαρίου 2007.
- 39 Επομένως, οι περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν μπορούν να συγκριθούν με αυτές της υποθέσεως στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Skoma-Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), στην οποία το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι κανονισμός της Ένωσης που δεν δημοσιεύθηκε στη γλώσσα κράτους μέλους δεν μπορεί να αντιτάσσεται σε ιδιώτες εντός αυτού του κράτους.
- 40 Ασφαλώς, από την αρχή της ασφάλειας δικαίου προκύπτει ότι δεν μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 46).
- 41 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν αντιτίθεται σε διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών συνιστάμενη στην ανάκληση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, αποφάσεως με την οποία οι εν λόγω αρχές αναγνώρισαν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και του επέβαλαν, κατόπιν νέου ελέγχου την υποχρέωση να αποδώσει τον φόρο αυτόν μετά τόκων υπερημερίας (βλ., υπό αυτή την έννοια, απόφαση Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 51).
- 42 Συνεπώς, το γεγονός απλώς και μόνον ότι η φορολογική διοίκηση χαρακτηρίζει εκ των υστέρων συναλλαγή ως οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ, κατά τη διάρκεια προθεσμίας παραγραφής, δεν μπορεί αυτό καθεαυτό, ελλείψει άλλων περιστάσεων, να συνιστά παραβίαση της εν λόγω αρχής.
- 43 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να προβάλλεται ευλόγως ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η κρίση της φορολογικής διοικήσεως, κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ότι για τις επίμαχες συναλλαγές επί ακινήτων της υπό κρίση υποθέσεως είναι αντίθετη προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- 44 Δεύτερον, όσον αφορά την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, το δικαίωμα επικλήσεως της αρχής αυτής έχουν όλοι οι πολίτες στους οποίους διοικητική αρχή δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες, παρέχοντάς τους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Europäisch-Iranische Handelsbank κατά Συμβουλίου, C-585/13 P, EU:C:2015:145, σκέψη 95).
- 45 Συναφώς, σκόπιμο είναι να εξετασθεί αν οι πράξεις διοικητικής αρχής δημιούργησαν σε σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη και, αν τούτο ισχύει, να αποδειχθεί ο δικαιολογημένος χαρακτήρας αυτής της εμπιστοσύνης (βλ., υπό αυτή την έννοια, απόφαση Elmeke, C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Εντούτοις, από την περιγραφή της διοικητικής πρακτικής των εθνικών φορολογικών αρχών στην απόφαση περί παραπομπής, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης.

- 47 Ειδικότερα, μολονότι η Ρουμανική Κυβέρνηση αμφισβήτησε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το γεγονός ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν επέβαλαν συστηματικώς ΦΠΑ, μέχρι το 2010, σε συναλλαγές επί ακινήτων, όπως οι επίμαχες, καταρχήν δεν αρκεί, πλην όλως εξαιρετικών περιστάσεων, προκειμένου να δημιουργήσει σε σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά τη μη υπαγωγή τέτοιου είδους συναλλαγών στον συγκεκριμένο φόρο, λαμβανομένων υπόψη όχι μόνον της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, αλλά και του γεγονότος ότι στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται, κατά τα φαινόμενα, για επαγγελματίες του κτηματομεσιτικού τομέα.
- 48 Ειδικότερα, τέτοιου είδους πρακτική, όσον αξιόμεμπτη και αν είναι, δεν είναι καταρχήν ικανή να παράσχει στους οικείους φορολογουμένους συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις όσον αφορά τη μη επιβολή του ΦΠΑ σε συναλλαγές επί ακινήτων όπως οι επίμαχες.
- 49 Επισημαίνεται, ακόμη, ότι, δεδομένου του μεγέθους της επίμαχης συναλλαγής επί ακινήτων, η οποία συνίστατο στην κατασκευή και την πώληση τεσσάρων κτιρίων με πλέον των 130 διαμερισμάτων, ένας σώφρων και ενημερωμένος επιχειρηματίας δεν μπορούσε ευλόγως να συναγάγει το συμπέρασμα ότι τέτοιου είδους συναλλαγή δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, χωρίς να έχει λάβει, ή τουλάχιστον να επιχειρήσει να λάβει, σχετικές συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις από τις αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές.
- 50 Τρίτον και τελευταίο, όσον αφορά τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης των τόκων υπερημερίας που επιβλήθηκαν εν προκειμένω από τη φορολογική αρχή, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπισθεί με τη νομοθεσία αυτή, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Τα κράτη μέλη οφείλουν, ωστόσο, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (βλ. απόφαση Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 51 Επομένως, μολονότι, προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του φόρου και η πάταξη της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να προβλέπουν με τις αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες τους τις κατάλληλες κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμορφώσεως προς την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο υποκείμενων στον ΦΠΑ, οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών. Το εθνικό δικαστήριο είναι αρμόδιο να ελέγξει εάν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της εκάστοτε περιπτώσεως και ιδίως το ακριβές ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της ισχύουσας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο έχει επιβληθεί κύρωση για την παράλειψή του να εγγραφεί στο μητρώο (βλ., επ' αυτού, απόφαση Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψεις 45, 46 και 54).
- 52 Οι ίδιες αρχές ισχύουν για τους τόκους υπερημερίας, οι οποίοι, αν έχουν τον χαρακτήρα φορολογικών κυρώσεων, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, δεν μπορούν να είναι υπέρμετροι σε σχέση με τη βαρύτητα της μη τηρήσεως από τον υποκείμενο στον φόρο των υποχρεώσεων του.
- 53 Επομένως, στα δύο πρώτα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως στην κύρια δίκη, δεν αντιτίθεται στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απόφαση εθνικής φορολογικής διοικήσεως να επιβάλει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, ΦΠΑ στις συναλλαγές καθώς και η απαίτησή της να καταβληθούν επιπλέον τόκοι υπερημερίας, υπό τον όρο ότι η απόφαση αυτή εκδόθηκε βάσει σαφών και ακριβών κανόνων και ότι η διοικητική πρακτική της εν λόγω αρχής δεν είναι ικανή να δημιουργήσει σε σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά τη μη υπαγωγή τέτοιου είδους

συναλλαγών στον συγκεκριμένο φόρο, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει. Οι τόκοι υπερημερίας που επιβάλλονται υπό τέτοιου είδους περιστάσεις πρέπει να είναι σύμφωνοι με την αρχή της αναλογικότητας.

Επί του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 54 Με το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας αποκλείεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο οποίος οφείλεται ή αποδίδεται επί των εισροών όσον αφορά αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο φορολογητέων συναλλαγών, του υποκείμενου στον φόρο, ο οποίος πρέπει, αντιθέτως, να αποδώσει τον φόρο που έπρεπε να είχε εισπράξει, για τον μοναδικό λόγο ότι δεν είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ κατά τον χρόνο παροχής των σχετικών υπηρεσιών, και τούτο έως ότου εγγραφεί προσηκόντως στο μητρώο ΦΠΑ και υποβάλει φορολογική δήλωση για τον συγκεκριμένο φόρο.
- 55 Τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 διέπουν τη γέννηση και την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση. Ειδικότερα, είναι σκόπιμο να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 167 της εν λόγω οδηγίας, το συγκεκριμένο δικαίωμα γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.
- 56 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, το οποίο δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται και ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. υπό αυτή την έννοια, μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Gabalfrisa* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 43, καθώς και *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 30 και 31).
- 57 Το καθεστώς αυτό έχει ως σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε εντός του πλαισίου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τον σκοπό ή τα αποτελέσματά τους, υπό την προϋπόθεση όμως ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις *Gabalfrisa* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 44, καθώς και *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 32).
- 58 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές επιταγές, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές επιταγές (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 63, *Uzodaépitő*, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψεις 42 και 43, καθώς και *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 38).
- 59 Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή, εφόσον διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (βλ. απόφαση *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 40).
- 60 Η διαλαμβανόμενη στο άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου, καθώς και η υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο να δηλώσει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση των δραστηριοτήτων του, την οποία προβλέπει το άρθρο 213 της εν λόγω οδηγίας αποτελούν τυπικές απαιτήσεις προς τους σκοπούς διενέργειας ελέγχου, οι οποίες δεν μπορούν να θέτουν εν αμφιβόλω, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι υλικές

προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 50, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 32, και *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψη 32).

- 61 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ δεν δύναται να εμποδιστεί να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως με το αιτιολογικό ότι δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο φορολογητέας δραστηριότητάς του τα αποκτηθέντα αγαθά (βλ., υπό αυτή την έννοια, μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 51).
- 62 Επίσης, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, για να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και για να αποτρέπεται η απάτη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις *Gabalfrisa κ.λπ.*, C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 52, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 49, καθώς και *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 36 και 37).
- 63 Επομένως, ο αποκλεισμός λόγω της μη τηρήσεως από τον υποκείμενο στον φόρο των υποχρεώσεων συμβατότητας και δηλώσεως από το δικαίωμα προς έκπτωση 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, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη σοβαρότητα της παραβάσεως. Η εν λόγω πρακτική βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, υπό την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, διότι μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα ακόμα και την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση αν η διόρθωση της δήλωσης από την φορολογική αρχή πραγματοποιηθεί μόνο μετά τη λήξη της αποσβεστικής προθεσμίας εντός της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει την έκπτωση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 67 και 68).
- 64 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές απαιτήσεις που αφορούν το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών και ότι, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, κρίθηκε ότι οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη είναι υποκείμενοι στον ΦΠΑ. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, η μετάθεση της ενεργοποίησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ στην υποβολή φορολογικής δηλώσεως εκ μέρους των εν λόγω υποκειμένων στον φόρο, για τον μοναδικό λόγο ότι δεν είχαν καταχωρισθεί στο μητρώο ΦΠΑ κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι υποκείμενες στον ΦΠΑ συναλλαγές, ενώ οι εν λόγω υποκείμενοι στην φόρο οφείλουν επιπλέον να αποδώσουν τον προαναφερθέντα φόρο, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής.
- 65 Ως εκ τούτου, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας αποκλείεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο οποίος οφείλεται ή αποδίδεται επί των εισροών όσον αφορά αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο φορολογητέων συναλλαγών, υποκείμενου στον φόρο, ο οποίος πρέπει, αντιθέτως, να αποδώσει τον φόρο που όφειλε να εισπράξει, για τον μοναδικό λόγο ότι δεν είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ κατά τον χρόνο παροχής των σχετικών υπηρεσιών, και τούτο έως ότου εγγραφεί προσηκόντως στο μητρώο ΦΠΑ και υποβάλει φορολογική δήλωση για τον συγκεκριμένο φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁶⁶ 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 (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως στην κύρια δίκη, δεν αντιβαίνουν στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απόφαση εθνικής φορολογικής διοικήσεως να επιβάλει, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, φόρο προστιθέμενης αξίας στις συναλλαγές καθώς και η απαίτησή της να καταβληθούν επιπλέον τόκοι υπερημερίας, υπό τον όρο ότι η απόφαση αυτή εκδόθηκε βάσει σαφών και ακριβών κανόνων και ότι η διοικητική πρακτική της εν λόγω αρχής δεν είναι ικανή να δημιουργήσει σε σώφρονα και ενημερωμένο επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά τη μη υπαγωγή τέτοιου είδους συναλλαγές στον συγκεκριμένο φόρο, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει. Οι τόκοι υπερημερίας που επιβάλλονται υπό τέτοιου είδους περιστάσεις πρέπει να είναι σύμφωνοι με την αρχή της αναλογικότητας.
- 2) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας αποκλείεται το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος οφείλεται ή αποδίδεται επί των εισροών όσον αφορά αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο φορολογητέων συναλλαγών, υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος πρέπει, αντιθέτως, να αποδώσει τον φόρο που όφειλε να εισπράξει, για τον μοναδικό λόγο ότι δεν είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ κατά τον χρόνο παροχής των σχετικών υπηρεσιών, και τούτο έως ότου εγγραφεί προσηκόντως στο μητρώο ΦΠΑ και υποβάλει φορολογική δήλωση για τον συγκεκριμένο φόρο.

(υπογραφές)