ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 12ης Σεπτεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Δικαίωμα εκπτώσεως – Αγορές πραγματοποιηθείσες από φορολογούμενο που έχει κηρυχθεί "ανενεργός" από τη φορολογική αρχή – Άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως – Αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-69/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Φεβρουαρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, πρώην Gamesa Wind România SRL,

κατά

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader και A. Prechal, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, εκπροσωπούμενη από τους A. Stănoiu και O. Marian, avocați,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τον H. R. Radu, στη συνέχεια από τον C.-R. Canțăr καθώς και από τις R. I. Hațieganu και L. Lițu,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους G.-D. Balan και R. Lyal,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

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 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 2006/112).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, πρώην Gamesa Wind România SRL (στο εξής: Gamesa), και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Επιλύσεως Διαφορών, Ρουμανία) και της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Διαχειρίσεως Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου), σχετικά με το δικαίωμα της Gamesa να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που είχε καταβάλει επί αγορών που πραγματοποίησε στη διάρκεια μιας περιόδου κατά την οποία αυτή είχε διαγραφεί από το μητρώο ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της Ι, ο οποίος επιγράφεται «Αντικείμενο και πεδίο εφαρμογής», προβλέπει, στην παράγραφο 2, δεύτερο εδάφιο, τα εξής:

«Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής 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.»

5 Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

6 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της Χ ο οποίος επιγράφεται «Εκπτώσεις», 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,

[…]».

7 Κατά το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112:

«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,

[…]».

8 Κατά το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής:

«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, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

10 Το άρθρο 214, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,

[…]».

11 Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα ακόλουθα:

«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 252 της οδηγίας αυτής διευκρινίζει τα εξής:

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

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου σε ένα, δύο ή τρεις μήνες.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετική διάρκεια, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ένα έτος.»

13 Κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας:

«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.»

Το ρουμανικό δίκαιο

14 Το άρθρο 11, παράγραφος 1bis, του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογικός κώδικας), προβλέπει τα εξής:

«Οι φορολογικές αρχές δεν λαμβάνουν υπόψη συναλλαγή που πραγματοποιείται από φορολογούμενο που κηρύχθηκε ανενεργός με απόφαση του προέδρου της εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοικήσεως, εξαιρουμένων των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως».

15 Το άρθρο 147bis, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού προβλέπει τα εξής:

«Εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις και οι διατυπώσεις για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου την οποία αφορά η δήλωση ή εάν δεν έχουν παραληφθεί τα δικαιολογητικά του φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 146, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως με τη δήλωση που αφορά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία πληρούνται οι προϋποθέσεις και διατυπώσεις αυτές ή με μεταγενέστερη δήλωση, αποκλειστικά όμως εντός πενταετίας που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο γεννάται το δικαίωμα εκπτώσεως».

16 Το άρθρο 153, παράγραφος 9, του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές δύνανται να διαγράψουν έναν φορολογούμενο από τα μητρώα ΦΠΑ, κατά το παρόν άρθρο, εφόσον, βάσει των διατάξεων του παρόντος τίτλου, ο φορολογούμενος αυτός δεν ήταν υποχρεωμένος να εγγραφεί στα μητρώα ή δεν είχε το δικαίωμα να ζητήσει την εγγραφή του στα μητρώα ΦΠΑ κατά το παρόν άρθρο. Επιπλέον, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές δύνανται να διαγράψουν αυτεπαγγέλτως έναν φορολογούμενο από τα μητρώα ΦΠΑ, κατά το παρόν άρθρο, στην

περίπτωση των υποκειμένων στον φόρο που εμφαίνονται στον κατάλογο των κηρυχθέντων ως ανενεργών φορολογούμενων, κατά το άρθρο 11, καθώς και των προσωρινά ανενεργών φορολογούμενων, που είναι εγγεγραμμένοι στο εμπορικό μητρώο, σύμφωνα με τον νόμο. Η διαδικασία διαγραφής καθορίζεται από τους ισχύοντες διαδικαστικούς κανόνες. Μετά τη διαγραφή από τα μητρώα ΦΠΑ, [τα πρόσωπα αυτά] υποχρεούνται να υποβάλουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές αίτηση εγγραφής στα μητρώα ΦΠΑ, εφόσον η κατάσταση που οδήγησε στη διαγραφή παύσει, χωρίς οι διατάξεις σχετικά με το όριο απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις, που προβλέπεται στο άρθρο 152, να εφαρμόζονται κατά το εν λόγω ημερολογιακό έτος.»

17 Το άρθρο 158ter του ίδιου κώδικα προβλέπει τα εξής:

«1. Από 1ης Αυγούστου 2010 ιδρύεται και οργανώνεται, στην Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοικήσεως, το μητρώο των ενδοκοινοτικών φορέων στο οποίο καταγράφονται όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο και τα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές πράξεις, ήτοι:

a) ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο a, και απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 143, παράγραφος 2, στοιχεία a και d·

b) μεταγενέστερες παραδόσεις αγαθών στο πλαίσιο τριγωνικών συναλλαγών που αναφέρονται στο άρθρο 132bis, παράγραφος 5, οι οποίες πραγματοποιούνται στο κράτος μέλος άφιξης των αγαθών και δηλώνονται ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις με τον κωδικό Τ στη Ρουμανία·

c) ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών –ήτοι υπηρεσιών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 133, παράγραφος 2– που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στη Ρουμανία προς υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στη Ρουμανία αλλά είναι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα, πέραν των υπηρεσιών που απαλλάσσονται από την καταβολή ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο υπάγονται οι υποκείμενοι στον φόρο·

d) ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που φορολογούνται στη Ρουμανία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 132bis·

e) ενδοκοινοτικές αγορές υπηρεσιών –ήτοι υπηρεσιών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 133, παράγραφος 2– που πραγματοποιούνται προς όφελος υποκειμένων στον φόρο εγκατεστημένων στη Ρουμανία, συμπεριλαμβανομένων των μη υποκείμενων στον φόρο νομικών προσώπων που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 153 ή το άρθρο 153bis, από υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στη Ρουμανία αλλά εγκατεστημένους στην Κοινότητα, και των οποίων ο αποδέκτης είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 150, παράγραφος 2.

[…]

3. Τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 153 και το άρθρο 153bis οφείλουν να ζητήσουν την εγγραφή τους στο μητρώο ενδοκοινοτικών φορέων, εάν προτίθενται να προβούν σε μία ή περισσότερες από τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που αναφέρονται στην παράγραφο 1, τούτο δε πριν από τη διενέργεια των εν λόγω συναλλαγών.

[…]

10. Το αρμόδιο φορολογικό όργανο διαγράφει αυτεπαγγέλτως από το μητρώο των ενδοκοινοτικών φορέων:

a) τα υποκείμενα στον φόρο φυσικά πρόσωπα και τα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των φορολογουμένων που κηρύχθηκαν ανενεργοί σύμφωνα με τον νόμο·

[...]».

18 Το άρθρο 78bis, παράγραφος 5, του ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (κυβερνητικού διατάγματος 92/2003 περί κώδικα φορολογικής δικονομίας), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Τα υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα χωρίς νομική προσωπικότητα κηρύσσονται ανενεργά και εφαρμόζονται σε αυτά οι διατάξεις του άρθρου 11, παράγραφοι 1bis και 1ter, του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε, εφόσον πληρούν μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) δεν τηρούν, κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού εξαμήνου, καμία από τις υποχρεώσεις, που προβλέπονται από τον νόμο, σχετικά με την υποβολή δηλώσεως·

b) αποφεύγουν τον φορολογικό έλεγχο μέσω της υποβολής στοιχείων σχετικά με τον προσδιορισμό της καταστατικής τους έδρας τα οποία καθιστούν αδύνατο τον έλεγχο εκ μέρους της φορολογικής αρχής·

c) οι φορολογικές αρχές έχουν διαπιστώσει ότι αυτοί δεν είναι ενεργοί στην καταστατική έδρα ή στη δηλωθείσα φορολογική κατοικία.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Η Gamesa, εταιρία ρουμανικού δικαίου με έδρα το Βουκουρέστι (Ρουμανία), έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας τη συναρμολόγηση, την εγκατάσταση και τη συντήρηση αιολικών πάρκων.

20 Για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας, η Gamesa προμηθεύτηκε διάφορα αγαθά και υπηρεσίες από προμηθευτές που ήταν εγκατεστημένοι και διέθεταν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία και σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Gamesa άσκησε το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ σε σχέση με πραγματοποιηθείσες αγορές διά της υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ.

21 Από τις 7 Οκτωβρίου 2010 έως τις 24 Μαΐου 2011 η Gamesa κηρύχθηκε ανενεργός φορολογούμενος κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1bis, του φορολογικού κώδικα, για τον λόγο ότι δεν είχε τηρήσει, στη διάρκεια ενός ημερολογιακού εξαμήνου, καμία από τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή δηλώσεων που προβλέπει ο νόμος.

22 Από τις 26 Νοεμβρίου 2014 έως τις 29 Ιουλίου 2015, η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο για την εξακρίβωση της κατάστασής της όσον αφορά τον ΦΠΑ και τον φόρο εταιριών σε σχέση με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τις 15 Μαΐου 2009 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013. Βάσει εκθέσεως συνταχθείσας κατόπιν του εν λόγω ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην Gamesa πράξη επιβολής φόρου με την οποία δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ύψους 3 875 717 ρουμανικών λέι (RON) (περίπου 890 000 ευρώ) και της επιβλήθηκαν κυρώσεις ύψους 2 845 308 RON (περίπου 654 000 ευρώ), επειδή, μεταξύ άλλων, ότι δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως για τις αγορές που πραγματοποίησε στη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία αυτή ήταν ανενεργή.

23 Η ένσταση που υπέβαλε η Gamesa κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε με την από 15 Δεκεμβρίου 2015 απόφαση της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Επιλύσεως Διαφορών.

24 Με δικόγραφο που κατέθεσε στις 10 Ιουνίου 2016, η Gamesa άσκησε προσφυγή κατά της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Επιλύσεως Διαφορών και της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Διαχειρίσεως Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου ενώπιον του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία). Ζητεί, αφενός, τη μερική ακύρωση της πράξεως επιβολής φόρου, κατά το μέτρο που με αυτήν η φορολογική διοίκηση αρνήθηκε να της αναγνωρίσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ύψους 3 875 717 RON (περίπου 890 000 ευρώ) για το χρονικό διάστημα μεταξύ της 15ης Μαΐου 2009 και της 31ης Δεκεμβρίου 2013 και της επέβαλε κυρώσεις ύψους 2 845 308 RON (περίπου 654 000 ευρώ), καθώς και, αφετέρου, την ακύρωση της από 15 Δεκεμβρίου 2015 αποφάσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Επιλύσεως Διαφορών στο σύνολό της.

25 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Gamesa προσάπτει κυρίως στη φορολογική αρχή ότι παραβίασε την αρχή της αναλογικότητας και την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, υπό περιστάσεις στις οποίες αυτή είχε τηρήσει όλες τις υποχρεώσεις που απαιτούνταν για την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Αμυνόμενη, η εν λόγω αρχή επικαλείται την ανάγκη ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και αποφυγής της φοροδιαφυγής.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιτίθεται η οδηγία [2006/112] (ιδίως τα άρθρα 213, 214 και 273), υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, σε εθνική νομοθεσία ή φορολογική πρακτική σύμφωνα με την οποία ο φορολογούμενος δεν έχει το δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ που ασκείται με την υποβολή διαφόρων δηλώσεων ΦΠΑ μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογουμένου λόγω του ότι ο φόρος αυτός αφορά αγορές που πραγματοποιήθηκαν σε περίοδο κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογουμένου ήταν ανενεργός;

2) Αντιτίθεται η οδηγία [2006/112] (ιδίως τα άρθρα 213, 214 και 273), υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, σε εθνική νομοθεσία ή φορολογική πρακτική, σύμφωνα με την οποία ο φορολογούμενος δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ, που ασκείται με την υποβολή διαφόρων δηλώσεων ΦΠΑ μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογουμένου λόγω του ότι ο ΦΠΑ αυτός, παρόλο που σχετίζεται με τιμολόγια που εκδόθηκαν μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογουμένου, αφορά αγορές που πραγματοποιήθηκαν σε περίοδο κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του φορολογουμένου ήταν ανενεργός;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Με τα προδικαστικά ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112, και ιδίως τα άρθρα 213, 214 και 273 αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο που προέβη σε αγορές στη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είχε ακυρωθεί, λόγω της παραλείψεώς του να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται –ή μέσω τιμολογίων που εκδίδονται– μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του.

28 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την 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 καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Εντούτοις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων ή απαιτήσεων.

32 Όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, 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 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 39).

33 Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 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 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 40).

34 Κατά πάγια νομολογία, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 45, της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 41, και της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 44).

35 Ειδικότερα, η χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 καθώς και η υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να δηλώσει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση των δραστηριοτήτων του, που προβλέπεται στο άρθρο 213 της οδηγίας αυτής, αποτελούν μόνον τυπικές απαιτήσεις προς τους σκοπούς διενέργειας ελέγχου, οι οποίες δεν μπορούν να θέτουν εν αμφιβόλω, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη γένεση του εν λόγω δικαιώματος (αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 60, καθώς και της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 32).

36 Συνεπώς, ο υποκείμενος στον ΦΠΑ δεν δύναται να εμποδιστεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως με την αιτιολογία ότι δεν είχε αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ πριν χρησιμοποιήσει τα αποκτηθέντα αγαθά στο πλαίσιο της φορολογητέας δραστηριότητάς του (αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 51, καθώς και της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 33).

37 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως λόγω μη τηρήσεως 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 διασφαλίσεως 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 (αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 63, καθώς και της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 34).

38 Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 46, καθώς και της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 35).

39 Ομοίως, άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως είναι δυνατή αν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι το εν λόγω δικαίωμα προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς (αποφάσεις της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 43, και της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, σκέψη 36).

40 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, από τις 7 Οκτωβρίου 2010 έως τις 24 Μαΐου 2011, η Gamesa κηρύχθηκε ανενεργός φορολογούμενος, για τον λόγο ότι, κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού εξαμήνου, δεν είχε τηρήσει καμία από τις σχετικές με την υποβολή δηλώσεων υποχρεώσεις που προβλέπει ο νόμος. Ωστόσο, από τις 25 Μαΐου 2011, θεωρήθηκε εκ νέου ενεργή και της χορηγήθηκε νέος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Μετά την επανενεργοποίηση αυτή, άσκησε το δικαίωμά της προς έκπτωση μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υπέβαλε ή τιμολογίων που εξέδωσε κατόπιν της επανενεργοποιήσεως.

41 Επισημαίνεται ότι η ημερομηνία κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ ή εκδίδεται το τιμολόγιο δεν επηρεάζει κατ' ανάγκην τις ουσιαστικές απαιτήσεις για τη θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση.

42 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι, εφόσον οι ουσιαστικές απαιτήσεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών πληρούνται και το δικαίωμα αυτό προς έκπτωση δεν προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς, εταιρία ευρισκόμενη σε κατάσταση όπως αυτή της Gamesa δύναται να προβάλει το δικαίωμά της προς έκπτωση μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται ή τιμολογίων που εκδίδονται μετά την επανενεργοποίησή της.

43 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, μεταξύ άλλων, αν η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της τα αναγκαία στοιχεία που αποδεικνύουν ότι πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος από την Gamesa ΦΠΑ επί των εισροών, ανεξάρτητα από την ημερομηνία της δηλώσεως ΦΠΑ ή της εκδόσεως του τιμολογίου.

44 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, η οδηγία 2006/112, και ιδίως τα άρθρα 213, 214 και 273 αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο που προέβη σε αγορές στη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είχε ακυρωθεί, λόγω παραλείψεώς του να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται –ή τιμολογίων που

εκδίδονται– μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του, για τον λόγο και μόνον ότι οι αγορές αυτές πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο της απενεργοποιήσεως, ενώ οι ουσιαστικές προϋποθέσεις πληρούνται και το δικαίωμα προς έκπτωση δεν προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 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. 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) αποφαίνεται:

Η οδηγία 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, και ιδίως τα άρθρα 213, 214 και 273 αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο που προέβη σε αγορές στη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είχε ακυρωθεί, λόγω παραλείψεώς του να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται –ή τιμολογίων που εκδίδονται– μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του, για τον λόγο και μόνον ότι οι αγορές αυτές πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο της απενεργοποιήσεως, ενώ οι ουσιαστικές προϋποθέσεις πληρούνται και το δικαίωμα προς έκπτωση δεν προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς.

(υπογραφές)