Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 11ης Απριλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών – Διακανονισμός της έκπτωσης του φόρου εισροών – Παράδοση γεωτεμαχίου – Εσφαλμένος χαρακτηρισμός της ως "δραστηριότητας που φορολογείται" – Αναγραφή του φόρου στο αρχικό τιμολόγιο – Τροποποίηση της αναγραφής αυτής από τον πωλητή»

Στην υπόθεση C-532/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, υποβληθείσα από το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία) με απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Οκτωβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

κατά

SEB bankas AB,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή), A. Arabadjiev, S. Rodin, και E. Regan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 4ης Οκτωβρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η SEB bankas AB, εκπροσωπούμενη από την M. Bielskienė, νομική σύμβουλο, επικουρούμενη από τον A. Medelienė, advokatė,

– η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Kriaučiūnas, καθώς και από τις R. Krasuckaitė και J. Prasauskienė,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 184 έως 186 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, και διορθωτικό ΕΕ 2015, L 323, σ. 31, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η ως άνω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Εθνικής διεύθυνσης φορολογικών ελέγχων, υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) (στο εξής: φορολογική διοίκηση) και της SEB bankas AB, με αντικείμενο διορθωτική πράξη που εκδόθηκε εις βάρος της εταιρίας αυτής για διακανονισμό της πραγματοποιηθείσας από την ίδια έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τον οποίο είχε καταβάλει για την αγορά γεωτεμαχίων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«1. 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:

[…]

β) παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.»

4 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ια′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

ια) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, εκτός των γηπέδων που καθορίζονται στο άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β′.»

5 Κατά το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Η έκπτωση [δι]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 μόνο κατά τον χρόνο της παράδοσης.»

6 Το κεφάλαιο 5 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Διακανονισμός των εκπτώσεων», περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 184 έως 189.

7 Το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

8 Το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

9 Το άρθρο 186 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα κάτωθι:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

10 Το άρθρο 187 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάσθηκε το αγαθό.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού.

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται έως 20 έτη.

2. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης.

Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού.»

11 Κατά το άρθρο 188 της οδηγίας ΦΠΑ:

«1. Σε περίπτωση παράδοσής του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επένδυσης θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για την οικονομική δραστηριότητά του έως τη λήξη της περιόδου διακανονισμού.

Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου φορολογούμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης φορολογείται.

Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο.

2. Ο διακανονισμός της παραγράφου 1 γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού. Εντούτοις, εφόσον η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο, τα κράτη μέλη μπορούν να μην απαιτούν διακανονισμό όταν ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό επένδυσης αποκλειστικά για πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.»

12 Το άρθρο 189 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα:

α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης,

β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό,

γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να διασφαλίζεται ότι δεν προκύπτει κανένα αδικαιολόγητο πλεονέκτημα από τους διακανονισμούς,

δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως.»

13 Κατά το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ:

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

Το λιθουανικό δίκαιο

14 Το άρθρο 65 του Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας για τον φόρο προστιθέμενης αξίας), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τον νόμο IX 1960 της 15ης Ιανουαρίου 2004, τιτλοφορείται «Γενικοί κανόνες διακανονισμού των εκπτώσεων ΦΠΑ» και ορίζει τα εξής:

«Αν, κατόπιν της υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ για ορισμένη φορολογική περίοδο, ο υποκείμενος στον φόρο επιστρέψει μέρος των αγαθών που αγόρασε ή αν του χορηγηθεί πρόσθετη έκπτωση από τον προμηθευτή των αγαθών ή τον πάροχο των υπηρεσιών, ή αν μειωθεί για οποιονδήποτε άλλον λόγο το ποσό του ΦΠΑ το οποίο πρέπει να πληρωθεί στον προμηθευτή των αγαθών ή στον πάροχο των υπηρεσιών, όπως επίσης και αν έχει γίνει δεκτό το αίτημα του υποκειμένου στον φόρο για επιστροφή του φόρου κατά την εισαγωγή, και το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών ή κατά την εισαγωγή έχει εκπέσει, τότε ο διακανονισμός της έκπτωσης ΦΠΑ γίνεται με τη δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία συνέβη το σχετικό γεγονός, οπότε το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται στο δημόσιο ταμείο (ή πρέπει να επιστραφεί από το δημόσιο ταμείο) αυξάνεται (ή μειώνεται) ανάλογα.»

15 Το άρθρο 83, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει τα ακόλουθα:

«Αν, μετά την έκδοση παραστατικού για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, μεταβληθεί είτε η φορολογητέα αξία είτε η ποσότητα των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, χορηγηθεί έκπτωση, επιστραφούν τα αγαθά (ή μέρος τους) στον πωλητή, ακυρωθεί η παραγγελία για τα αγαθά ή για τις υπηρεσίες (ή για μέρος τους) ή μεταβληθεί για οποιονδήποτε άλλον λόγο το αντίτιμο το οποίο οφείλει ο αγοραστής (πελάτης), τότε το πρόσωπο που είχε εκδώσει το αρχικό λογιστικό έγγραφο ως παραστατικό της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών οφείλει να εκδώσει τροποποιητικό (πιστωτικό) έγγραφο όπου πρέπει να καταγράφονται οι αλλαγές των σχετικών στοιχείων. Κατόπιν συμφωνίας των συμβαλλόμενων μερών, ως παραστατικό για την επιστροφή των αγαθών ή την ακύρωση των υπηρεσιών μπορεί να εκδοθεί, αντί για πιστωτικό έγγραφο από τον προμηθευτή των αγαθών ή τον πάροχο των υπηρεσιών, πιστωτικό έγγραφο (σημείωμα) από τον αγοραστή (πελάτη), εφόσον ο τελευταίος είναι υποκείμενος στον ΦΠΑ.»

16 Το άρθρο 68, παράγραφος 1, του Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας για τη φορολογική διοίκηση), ως έχει μετά τη θέσπιση του νόμου IX 2112, της 13ης Απριλίου 2004, προβλέπει τα κάτωθι:

«Ελλείψει αντίθετης διάταξης στο παρόν άρθρο ή στον νόμο που ρυθμίζει τον αντίστοιχο φόρο, ο υπολογισμός ή ο επανυπολογισμός του φόρου από τον υποκείμενο στον φόρο ή από τη φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να αφορά χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από το τρέχον ημερολογιακό έτος και τα πέντε προηγούμενα ημερολογιακά έτη, μετρώντας από την 1η Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο άρχισε ο υπολογισμός ή ο επανυπολογισμός του φόρου.»

17 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, του ίδιου αυτού νόμου έχει ως εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να τροποποιήσει τη φορολογική του δήλωση, αν δεν έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα το οποίο ορίζεται στο άρθρο 68 του παρόντος νόμου για τον υπολογισμό (ή τον επανυπολογισμό) του ποσού του φόρου.»

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η SEB Lizingas UAB, η οποία απορροφήθηκε τον Νοέμβριο του 2013 από τη SEB bankas, που την έχει διαδεχθεί στα δικαιώματά της, αγόρασε τον Μάρτιο του 2007 έξι γεωτεμάχια από τη VKK Investicija στην τιμή των 4 800 000 λιθουανικών λίτας (LTL), ήτοι περίπου 1 387 200 ευρώ, περιλαμβανομένων όλων των φόρων. Κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή αυτή, τα συμβαλλόμενα μέρη είχαν θεωρήσει ότι επρόκειτο για παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση, πράξη η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ. Συνεπώς, η SEB Lizingas κατέβαλε το ποσό του ΦΠΑ επί της συγκεκριμένης πράξης και, εν συνεχεία, το περιέλαβε, ως ποσό που εκπίπτει, στη δήλωση ΦΠΑ για τον Μάρτιο του 2007.

19 Ταυτόχρονα, η SEB Lizingas παρέδωσε τα γεωτεμάχια στη VKK Investicija στο πλαίσιο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εντούτοις, επειδή η τελευταία αυτή εταιρία δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις της από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η SEB Lizingas κατήγγειλε μονομερώς τη σύμβαση τον Μάρτιο του 2009.

20 Στις 14 Απριλίου 2010 η VKK Investicija εξέδωσε πιστωτικό σημείωμα προς την αντισυμβαλλόμενή της, στο οποίο ανέφερε ότι, εφόσον δεν οφειλόταν ΦΠΑ, η τιμή «περιλαμβανομένων όλων των φόρων» που αναγραφόταν στο πρώτο τιμολόγιο ήταν η τιμή άνευ φόρων, οπότε εξέδωσε νέο τιμολόγιο για καταβλητέο ποσό 4 800 000 LTL, όπου δεν αναγραφόταν καθόλου ΦΠΑ. Κατά την άποψή της, η επίμαχη πώληση δεν συνιστούσε, εν τέλει, παράδοση γηπέδου προς οικοδόμηση και, ως εκ τούτου, δεν υπέκειτο σε ΦΠΑ. Υπέβαλε επίσης τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ για τον Μάρτιο του 2007.

21 Η SEB Lizingas, η οποία είχε αρνηθεί να λάβει υπόψη το πιστωτικό σημείωμα και το νέο τιμολόγιο ώστε να προχωρήσει, στηριζόμενη στα έγγραφα αυτά, σε διακανονισμό της έκπτωσης την οποία είχε πραγματοποιήσει τον Μάρτιο του 2007, υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο κατά τη διάρκεια του 2012. Με απόφαση της 16ης Μαΐου 2014, η φορολογική διοίκηση, κρίνοντας ότι η επίμαχη παράδοση των γεωτεμαχίων ήταν όντως απαλλασσόμενη πράξη, διέταξε την εκ νέου καταβολή του ποσού του ΦΠΑ που εσφαλμένως εξέπεσε, προσαυξημένου με τόκους υπερημερίας, και παράλληλα επέβαλε στη SEB Bankas φορολογικό πρόστιμο.

22 Η SEB Bankas προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής επίλυσης φορολογικών διαφορών, υπαγόμενης στην Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), η οποία ακύρωσε εν μέρει την προαναφερθείσα απόφαση, στον βαθμό που αφορούσε τον οφειλόμενο ΦΠΑ και τα συναφή ποσά. Η φορολογική διοίκηση άσκησε ενώπιον του Vilniaus apygardos administracinis teismas (διοικητικού πρωτοδικείου του Βίλνιους, Λιθουανία) προσφυγή με αίτημα τη μερική ακύρωση της απόφασης αυτής. Η προσφυγή της απορρίφθηκε από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο. Κατόπιν τούτου, η φορολογική διοίκηση άσκησε έφεση κατά της απόφασης του Vilniaus apygardos administracinis teismas (διοικητικού πρωτοδικείου του Βίλνιους) ενώπιον του Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας).

23 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η υπόθεση άπτεται της ερμηνείας και της εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 184 έως 186 της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, ο μηχανισμός διακανονισμού των εκπτώσεων τον οποίο προβλέπει η [εν λόγω οδηγία] δεν είναι εφαρμοστέος στην περίπτωση όπου η αρχική έκπτωση του ΦΠΑ δεν ήταν δυνατή διότι η σχετική πράξη ήταν απαλλασσόμενη παράδοση γεωτεμαχίων;

2) Επηρεάζεται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα από το ότι 1) αρχικά έγινε έκπτωση του ΦΠΑ για την αγορά των γεωτεμαχίων λόγω της πρακτικής της φορολογικής διοικήσεως να θεωρεί, εσφαλμένως, την επίδικη πράξη ως παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β', της [οδηγίας ΦΠΑ] ή/και 2) μετά την αρχική έκπτωση από τον αγοραστή, ο πωλητής των γεωτεμαχίων εξέδωσε πιστωτικό σημείωμα ΦΠΑ προς τον αγοραστή τροποποιώντας τα ποσά ΦΠΑ που αναγράφονταν (διευκρινίζονταν) στο αρχικό τιμολόγιο;

3) Αν στο πρώτο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση, έχουν τα άρθρα 184 ή/και 185 της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, αν δεν ήταν δυνατή η αρχική έκπτωση διότι η πράξη απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ, η υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να διακανονίσει την έκπτωση πρέπει να θεωρηθεί ότι γεννάται αμέσως ή μόνον αφού γίνει γνωστό ότι δεν μπορούσε να πραγματοποιηθεί η αρχική έκπτωση;

4) Αν στο πρώτο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση, έχει η [οδηγία ΦΠΑ], και ιδίως τα άρθρα 179, 184 έως 186 και 250 την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα προς διακανονισμό ποσά του εκπεστέου ΦΠΑ εισροών πρέπει να εκπίπτουν εντός της φορολογικής περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε η υποχρέωση ή/και το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να διακανονίσει την αρχική έκπτωση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

25 Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ καθιερώνει υποχρέωση διακανονισμού της αρχικώς πραγματοποιηθείσας έκπτωσης, σε περίπτωση που αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο. Το άρθρο 185, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας διευκρινίζει ότι τέτοια υποχρέωση υφίσταται, μεταξύ άλλων, όταν έχουν επέλθει, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, μεταβολές στα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του ποσού της έκπτωσης. Στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού απαριθμούνται οι περιπτώσεις στις οποίες, κατ' εξαίρεση, δεν χωρεί διακανονισμός. Βάσει του άρθρου 186 της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής των άρθρων 184 και 185 της οδηγίας ΦΠΑ.

26 Συνεπώς, τα άρθρα 184 και 185, στα οποία αναφέρεται το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, καθιερώνουν υποχρέωση διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ, ενώ παράλληλα επεξηγούν το περιεχόμενο και θέτουν τα όρια της υποχρέωσης αυτής. Δεν ορίζουν όμως με ποιον τρόπο πρέπει να διενεργείται ο διακανονισμός.

27 Αντιθέτως, το άρθρο 186 της οδηγίας ΦΠΑ επιβάλλει ρητώς στα κράτη μέλη την υποχρέωση να καθορίσουν τους όρους υπό τους οποίους γίνεται ο διακανονισμός. Τα δε άρθρα 187 έως 189 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπουν μεν ορισμένες λεπτομέρειες του διακανονισμού της έκπτωσης ΦΠΑ, μόνον όμως όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά, άρα σε σχέση με μια ειδική περίπτωση.

28 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, της έκτασης της υποχρέωσης διακανονισμού την οποία καθιερώνει το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ και, αφετέρου, του πεδίου εφαρμογής του μηχανισμού διακανονισμού που περιγράφεται στα άρθρα 187 έως 189 της ως άνω οδηγίας.

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

29 Επειδή, στο πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται τόσο στα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας ΦΠΑ όσο και στον προβλεπόμενο από την ίδια οδηγία μηχανισμό διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ, επιβάλλεται να αναδιατυπωθεί το ερώτημα αυτό.

30 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί, αφενός, αν το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η υποχρέωση διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ, που καθιερώνεται στο συγκεκριμένο άρθρο, ισχύει και στις περιπτώσεις όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση δεν ήταν νόμιμη διότι η πράξη λόγω της οποίας έγινε η έκπτωση απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ και, αφετέρου, αν τα άρθρα 187 έως 189 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ο εκεί προβλεπόμενος μηχανισμός διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ τυγχάνει εφαρμογής σε τέτοιες περιπτώσεις, ιδίως δε σε μια κατάσταση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης, όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ ήταν αδικαιολόγητη, στο μέτρο που επρόκειτο για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ πράξη παράδοσης γεωτεμαχίων.

31 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, για την απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο ερώτημα, έχει σημασία ότι, στη διαφορά της κύριας δίκης, ο λόγος για τον οποίο καταβλήθηκε και, στη συνέχεια, κακώς εξέπεσε ο ΦΠΑ επί της τιμής αγοράς των γεωτεμαχίων ήταν μια εσφαλμένη πρακτική της φορολογικής διοίκησης, καθώς και αν έχει σημασία το γεγονός ότι ο πωλητής των γεωτεμαχίων εξέδωσε πιστωτικό σημείωμα προς τον αγοραστή, τροποποιώντας το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στο αρχικώς εκδοθέν τιμολόγιο.

32 Πρώτον, επισημαίνεται ότι η υποχρέωση διακανονισμού ορίζεται στο άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ με τον ευρύτερο δυνατό τρόπο, στον βαθμό που «[η] αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο».

33 Η ως άνω διατύπωση δεν αποκλείει a priori καμία από τις πιθανές περιπτώσεις εσφαλμένης έκπτωσης. Το ευρύ πεδίο της υποχρέωσης διακανονισμού επιβεβαιώνεται από τη ρητή απαρίθμηση, στο άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, των εξαιρέσεων τις οποίες επιτρέπει η οδηγία αυτή.

34 Ειδικότερα, η περίπτωση όπου έχει πραγματοποιηθεί έκπτωση χωρίς να υπάρχει σχετικό δικαίωμα εμπίπτει στο πρώτο από τα ενδεχόμενα στα οποία αναφέρεται το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή στην περίπτωση όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση είναι μεγαλύτερη από εκείνη που δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

35 Εξάλλου, είναι συνεπές με τη λογική του κοινού συστήματος ΦΠΑ να καθιερώνει η οδηγία ΦΠΑ, η οποία επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν τις διατάξεις της έκτης οδηγίας 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), μια γενική υποχρέωση διακανονισμού των εκπτώσεων ΦΠΑ.

36 Αφενός, η υποχρέωση αυτή συνδέεται άρρηκτα με την υποχρέωση την οποία υπέχει κάθε κράτος μέλος να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να διασφαλίσουν ότι εισπράττεται το σύνολο του οφειλόμενου ΦΠΑ στην επικράτειά του. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη οφείλουν να ελέγχουν τις δηλώσεις των υποκειμένων στον φόρο, τους λογαριασμούς τους και τα λοιπά σχετικά έγγραφα, καθώς και να υπολογίζουν και να εισπράττουν τον οφειλόμενο (απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-132/06, EU:C:2008:412, σκέψη 37). Οι έλεγχοι όμως αυτοί θα στερούνταν νοήματος αν δεν προβλεπόταν ο διακανονισμός των αδικαιολόγητων εκπτώσεων.

37 Αφετέρου, η γενική υποχρέωση διακανονισμού των αδικαιολόγητων εκπτώσεων ΦΠΑ απορρέει και από τη φορολογική ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης στον τομέα αυτόν (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 92 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Πιο συγκεκριμένα, βάσει του συστήματος αυτού, μπορούν να εκπέσουν μόνον οι φόροι επί των εισροών οι οποίοι έχουν πλήξει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που οι υποκείμενοι στον φόρο χρησιμοποιούν στο πλαίσιο πράξεών τους για τις οποίες φορολογούνται. Η έκπτωση των φόρων επί των εισροών συναρτάται με την είσπραξη των φόρων επί των εκροών. Αν τα αγαθά που αγόρασε ή οι υπηρεσίες που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες είτε απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ είτε δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, δεν χωρεί ούτε είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εκροών (απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 24). Επομένως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ επίσης επιτάσσει να διορθώνονται σε κάθε περίπτωση οι εσφαλμένες εκπτώσεις.

39 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η υποχρέωση διακανονισμού των αδικαιολόγητων εκπτώσεων ΦΠΑ ισχύει και στην περίπτωση όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση δεν ήταν νόμιμη, όπως όταν διαπιστώνεται κατόπιν ότι η πράξη λόγω της οποίας έγινε η έκπτωση καταλέγεται μεταξύ των πράξεων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

40 Δεύτερον, τα άρθρα 187 έως 189 της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχουν, αντιθέτως, εφαρμογή σε μια τέτοια περίπτωση.

41 Ειδικότερα, από το άρθρο 187, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο διακανονισμός τον οποίο προβλέπει η εν λόγω διάταξη, όσον αφορά τα επενδυτικά αγαθά, διενεργείται ανάλογα με τις τυχόν μεταβολές που επέρχονται στο δικαίωμα έκπτωσης μετά την αγορά, την κατασκευή ή την πρώτη χρήση των αγαθών αυτών. Συνεπώς, ο μηχανισμός διακανονισμού που περιγράφεται στο άρθρο 187 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά την ειδική περίπτωση του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όπου κατόπιν της υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ μεταβάλλονται τα στοιχεία τα οποία ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του ποσού της έκπτωσης. Έτσι, ο συγκεκριμένος μηχανισμός δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί για τον διακανονισμό έκπτωσης που έγινε χωρίς να υφίσταται ab initio οποιοδήποτε δικαίωμα έκπτωσης. Εξάλλου, ορισμένα στοιχεία του μηχανισμού αυτού, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 187, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, κατάτμηση του διακανονιζόμενου ποσού σε πέντε έτη, είναι προδήλως ακατάλληλα για μια τέτοια περίπτωση. Το δε άρθρο 188 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά την ακόμη ειδικότερη, και επίσης διαφορετική, περίπτωση της παράδοσης επενδυτικού αγαθού στη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού.

42 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, σε σχέση με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, οι οποίες είναι κατ' ουσίαν ίδιες με εκείνες της οδηγίας ΦΠΑ (απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 31), ότι ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στην έκτη οδηγία τυγχάνει εφαρμογής μόνον εφόσον υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 37).

43 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο μηχανισμός διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ, τον οποίο προβλέπουν τα άρθρα 187 και 188 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν τυγχάνει εφαρμογής όταν η έκπτωση πραγματοποιήθηκε αρχικώς χωρίς να υφίσταται οποιοδήποτε δικαίωμα έκπτωσης. Επομένως, ο ως άνω μηχανισμός δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση μιας πράξης παράδοσης γεωτεμαχίων όπως αυτής της υπόθεσης της κύριας δίκης, η οποία, σύμφωνα με τις ενδείξεις που έδωσε το αιτούν δικαστήριο, απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ, οπότε δεν θα έπρεπε κανονικά ούτε να εισπραχθεί ούτε να εκπέσει ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη πράξη.

44 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν ασκούν επιρροή ως προς τη μη εφαρμογή του προαναφερθέντος μηχανισμού στη διαφορά της κύριας δίκης ούτε το γεγονός ότι ο λόγος για τον οποίο καταβλήθηκε και, στη συνέχεια, κακώς εξέπεσε ο ΦΠΑ επί της τιμής αγοράς των γεωτεμαχίων ήταν μια εσφαλμένη πρακτική της φορολογικής διοίκησης ούτε το γεγονός ότι ο πωλητής των γεωτεμαχίων εξέδωσε πιστωτικό σημείωμα προς τον αγοραστή, τροποποιώντας το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στο αρχικώς εκδοθέν τιμολόγιο.

45 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η υποχρέωση διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ, η οποία καθιερώνεται στη διάταξη αυτή, ισχύει και στις περιπτώσεις όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση δεν ήταν νόμιμη επειδή η πράξη λόγω της οποίας έγινε η έκπτωση απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, τα άρθρα 187 έως 189 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο εκεί προβλεπόμενος μηχανισμός διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ δεν τυγχάνει εφαρμογής σε τέτοιες περιπτώσεις, ιδίως δε σε μια κατάσταση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης, όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ ήταν αδικαιολόγητη, στο μέτρο που επρόκειτο για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ πράξη παράδοσης γεωτεμαχίων.

Επί του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος

46 Με το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα, τα οποία ενδείκνυται να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά τον διακανονισμό των εκπτώσεων έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση που η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση δεν ήταν

νόμιμη, μπορεί να προσδιοριστεί βάσει των εν λόγω διατάξεων η ημερομηνία κατά την οποία γεννάται η υποχρέωση διακανονισμού της εσφαλμένης έκπτωσης ΦΠΑ, καθώς και η χρονική περίοδος την οποία θα αφορά αυτός ο διακανονισμός.

47 Τα ερωτήματα αυτά αναφέρονται στους όρους υπό τους οποίους γίνεται ο διακανονισμός του ΦΠΑ. Όπως όμως προεκτέθηκε στη σκέψη 43 της παρούσας απόφασης, ο μηχανισμός διακανονισμού του ΦΠΑ, τον οποίο προβλέπουν τα άρθρα 187 έως 189 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν τυγχάνει εφαρμογής σε μια περίπτωση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, εναπόκειται στα κράτη μέλη, σε μια τέτοια περίπτωση, να καθορίσουν τις λεπτομέρειες του διακανονισμού, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 186 της οδηγίας ΦΠΑ.

48 Τα κράτη μέλη οφείλουν πάντως, όταν θεσπίζουν εθνική ρύθμιση που καθορίζει αυτές τις λεπτομέρειες, να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο είναι υποχρεωμένο, εφόσον του έχει υποβληθεί αίτηση προδικαστικής απόφασης, να παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που είναι αναγκαία στο εθνικό δικαστήριο προκειμένου το τελευταίο να μπορέσει να κρίνει αν η αντίστοιχη εθνική ρύθμιση είναι συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης, του οποίου την τήρηση διασφαλίζει το Δικαστήριο, και ιδίως με τις θεμελιώδεις του αρχές (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, σκέψη 15, και διάταξη της 26ης Μαρτίου 2009, Pignataro, C-535/08, EU:C:2009:204, σκέψη 22).

49 Η SEB bankas ισχυρίστηκε συναφώς, με τις γραπτές της παρατηρήσεις, ότι είναι αντίθετο προς τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης να διενεργηθεί διακανονισμός της εκπτώσεως του ΦΠΑ σχετικά με μια πράξη που έλαβε χώρα το 2007, ενώ το 2013 η ίδια η φορολογική διοίκηση υποστήριξε την άποψη ότι η πράξη αυτή ήταν φορολογητέα.

50 Εντούτοις, αφενός, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη δεν είναι δυνατό να θεμελιώνεται σε παράνομη πρακτική της διοίκησης (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 1986, Βλάχου κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου, 162/84, EU:C:1986:56, σκέψη 6). Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής, συνάγεται ότι το Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) έχει κρίνει ότι η διοικητική πρακτική βάσει της οποίας η επίμαχη πράξη είχε χαρακτηριστεί αρχικώς ως «πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ» δεν μπορεί να γίνει δεκτή διότι στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία του εθνικού δικαίου, οπότε η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ ήταν παράνομη.

51 Αφετέρου, πρέπει να τονιστεί ότι δεν αντιβαίνει στην αρχή της ασφάλειας δικαίου διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών που συνίσταται στην ανάκληση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, της απόφασης με την οποία έχουν αναγνωρίσει στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ζητώντας του να τον καταβάλει (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

52 Η προαναφερθείσα αρχή επιβάλλει, ωστόσο, να μην μπορεί επ' αόριστον να τεθεί εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής διοίκησης (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ως εκ τούτου, είναι πιθανό να συντρέχει παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου επειδή η έναρξη της προθεσμίας παραγραφής εξαρτήθηκε από τις τυχαίες περιστάσεις υπό τις οποίες προέκυψε ότι η έκπτωση ήταν παράνομη και, πιο συγκεκριμένα, επειδή ως σημείο αφετηρίας της προθεσμίας αυτής ορίστηκε, όπως το ήθελε η Λιθουανική Κυβέρνηση, η ημερομηνία παραλαβής, από τον αγοραστή, του πιστωτικού σημειώματος με το οποίο ο πωλητής τροποποίησε μονομερώς το ποσό που αναγραφόταν ως τιμή του γεωτεμαχίου χωρίς φόρους, αλλάζοντας τα στοιχεία για τον ΦΠΑ μετά από πολλά έτη, αρμόδιο όμως να κρίνει το ζήτημα αυτό είναι το εθνικό δικαστήριο.

53 Συνεπώς, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 186 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση ΦΠΑ δεν ήταν νόμιμη, τα κράτη μέλη είναι εκείνα τα οποία οφείλουν, τηρώντας τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, και ιδίως τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, να ορίζουν από ποια ημερομηνία γεννάται η υποχρέωση διακανονισμού της εσφαλμένης έκπτωσης του ΦΠΑ και ποια χρονική περίοδο αφορά αυτός ο διακανονισμός. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει κατά πόσον τηρούνται οι εν λόγω αρχές σε μια περίπτωση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης.

Επί των δικαστικών εξόδων

54 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 (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 184 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η υποχρέωση διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), η οποία καθιερώνεται στη διάταξη αυτή, ισχύει και στις περιπτώσεις όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση δεν ήταν νόμιμη επειδή η πράξη λόγω της οποίας έγινε η έκπτωση απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, τα άρθρα 187 έως 189 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο εκεί προβλεπόμενος μηχανισμός διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ δεν τυγχάνει εφαρμογής σε τέτοιες περιπτώσεις, ιδίως δε σε μια κατάσταση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης, όπου η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ ήταν αδικαιολόγητη, στο μέτρο που επρόκειτο για απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ πράξη παράδοσης γεωτεμαχίων.**

2) **Το άρθρο 186 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) δεν ήταν νόμιμη, τα κράτη μέλη είναι εκείνα τα οποία οφείλουν, τηρώντας τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, και ιδίως τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, να ορίζουν από ποια ημερομηνία γεννάται η υποχρέωση διακανονισμού της εσφαλμένης έκπτωσης του ΦΠΑ και ποια χρονική περίοδο αφορά αυτός ο διακανονισμός. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει κατά πόσον τηρούνται οι εν λόγω αρχές σε μια περίπτωση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης.**

(υπογραφές)