ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Πράξη πώλησης η οποία επαναχαρακτηρίστηκε από τις φορολογικές αρχές ως μεταβίβαση εκμετάλλευσης μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ – Μη διόρθωση του τιμολογίου εντός της προθεσμίας παραγραφής – Αδυναμία ανάκτησης του καταβληθέντος για την εν λόγω πράξη ΦΠΑ – Αρχές της αποτελεσματικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας – Επιστροφή του φόρου»

Στην υπόθεση C-640/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Înalta Curte de Casație şi Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ρουμανία) με απόφαση της 26ης Ιουνίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Οκτωβρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

κατά

Greentech SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Kumin, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen (εισηγητή), πρόεδρο του πρώτου τμήματος, και S. Gervasoni, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: R. Norkus

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Greentech SA, εκπροσωπούμενη από τον D.-D. Dascălu και την A. M. Iordache, avocați,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Chicu, E. Gane και A. Wellman,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Herold και την T. Isacu de Groot,

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 αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς και των άρθρων 2, 19, 168 και 203 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, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (περιφερειακής γενικής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών του Galați – υπηρεσία δημόσιων οικονομικών της επαρχίας Vrancea, Ρουμανία) και της Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (γενικής διεύθυνσης φορολογουμένων υψηλού εισοδήματος, Ρουμανία) και, αφετέρου, της Greentech SA, με αντικείμενο τη βεβαίωση πρόσθετου ΦΠΑ και παρεπόμενων εξόδων στην Greentech.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]».

4 Το άρθρο 19 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.

Τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο για την αποτροπή στρέβλωσης του ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο λήπτης δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να θεσπίζουν κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της επιλογής αυτής.»

5 Το άρθρο 29 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Το άρθρο 19 ισχύει με τους ίδιους όρους και για την παροχή υπηρεσιών.»

6 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

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

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

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

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

8 Το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

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

9 Το άρθρο 203 της οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

Το ρουμανικό δίκαιο

Ο φορολογικός κώδικας

10 Το άρθρο 3, στοιχείο a, 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, στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει τα εξής:

«Οι φόροι και τα τέλη που διέπονται από τον παρόντα κώδικα βασίζονται στις ακόλουθες αρχές:

a) στην ουδετερότητα των φορολογικών μέτρων έναντι των διαφόρων κατηγοριών επενδυτών, κεφαλαίων και μορφών ιδιοκτησίας, διά της κατοχύρωσης της ισότητας των όρων για τους επενδυτές και για τα ρουμανικά κεφάλαια και τα κεφάλαια του εξωτερικού».

11 Το άρθρο 126, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ, φορολογούνται στη Ρουμανία οι πράξεις που σωρευτικά πληρούν τις εξής προϋποθέσεις:

a) οι υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις οι οποίες, κατά την έννοια των άρθρων 128 έως 130, συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή εξομοιώνονται με αυτές και πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας».

12 Το άρθρο 128, παράγραφος 7, του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Η μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών που πραγματοποιείται στο πλαίσιο της μεταβίβασης στοιχείων του ενεργητικού και/ή του παθητικού, ανάλογα με την περίπτωση, ανεξαρτήτως του πρόκειται για πώληση ή άλλη πράξη όπως είναι η διάσπαση και η συγχώνευση ή για εισφορά σε είδος στο κεφάλαιο εταιρίας δεν αποτελεί παράδοση αγαθών εάν ο εκδοχέας είναι υποκείμενος στον φόρο. Ο δικαιούχος των αγαθών θεωρείται ότι διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα όσον αφορά τον προβλεπόμενο στον νόμο διακανονισμό του δικαιώματος έκπτωσης.»

13 Το άρθρο 145, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα προβλέπει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αφορά αγορές, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται για τις ανάγκες:

a) φορολογητέων πράξεων·

b) πράξεων που προκύπτουν από οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών λογίζεται ότι βρίσκεται στην αλλοδαπή και για τις οποίες ο φόρος θα εξέπιπτε σε περίπτωση που οι σχετικές πράξεις είχαν πραγματοποιηθεί στη Ρουμανία·

c) των απαλλασσόμενων πράξεων σύμφωνα με τα άρθρα 143, 144 και 144 bis·

d) των απαλλασσόμενων πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 141, παράγραφος 2, στοιχείο α′, σημεία 1 έως 5, και στοιχείο β′, όταν ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος εκτός της [Ευρωπαϊκής] Κοινότητας ή όταν οι εν λόγω πράξεις συνδέονται άμεσα με αγαθά που προορίζονται για εξαγωγή εκτός της Κοινότητας καθώς και των πράξεων που εκτελούνται από μεσάζοντες οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων, όταν αυτοί συμμετέχουν στη διενέργεια τέτοιων πράξεων·

e) των πράξεων του άρθρου 128, παράγραφος 7, και του άρθρου 129, παράγραφος 7, εάν ο φόρος εφαρμοζόταν στη μεταβίβαση.»

Ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας

14 Το άρθρο 84 του Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală (κυβερνητικού διατάγματος 92/2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζει τα εξής:

«1) Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να διορθώσει τις φορολογικές δηλώσεις με δική του πρωτοβουλία εντός της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος βεβαίωσης των φορολογικών οφειλών.

2) Οι φορολογικές δηλώσεις μπορούν να διορθωθούν με την κατάθεση διορθωτικής δήλωσης όταν ο υποκείμενος στον φόρο εντοπίζει σφάλματα στην αρχική του δήλωση.

3) Στην περίπτωση του [ΦΠΑ], η διόρθωση σφαλμάτων στις φορολογικές δηλώσεις πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του φορολογικού κώδικα. Τα ουσιαστικά σφάλματα της δήλωσης [ΦΠΑ] διορθώνονται σύμφωνα με διαδικασία εγκριθείσα με απόφαση του προέδρου [της Agenția Națională de Administrare Fiscală (εθνικής φορολογικής υπηρεσίας), ANAF].

4) Οι φορολογικές δηλώσεις δεν υποβάλλονται και δεν διορθώνονται μετά την άρση της επιφυλάξεως του μεταγενέστερου ελέγχου, με εξαίρεση τις περιπτώσεις στις οποίες η διόρθωση οφείλεται στην εκπλήρωση ή μη εκπλήρωση νόμιμης προϋποθέσεως που επιβάλλει τη διόρθωση της βάσεως επιβολής ή/και του σχετικού φόρου.

5) Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως “σφάλματα” νοούνται τα σφάλματα που αφορούν το ποσό φόρων, τελών και εισφορών, τα φορολογητέα αγαθά και έσοδα καθώς και κάθε άλλο στοιχείο της βάσεως επιβολής.

6) Όταν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος υποβάλλει ή διορθώνει φορολογικές δηλώσεις οι οποίες αφορούν τις περιόδους καθώς και τους φόρους, τα τέλη, τις εισφορές και άλλα έσοδα που αποτελούν αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή δεν λαμβάνει υπόψη τα εν λόγω στοιχεία.»

15 Το άρθρο 90 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας προβλέπει τα εξής:

«1) Το ύψος των φορολογικών οφειλών καθορίζεται με την επιφύλαξη μεταγενέστερου ελέγχου.

2) Η πράξη επιβολής φόρου που εκδίδεται υπό την επιφύλαξη μεταγενέστερου ελέγχου μπορεί να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί με πρωτοβουλία της φορολογικής αρχής ή κατόπιν αιτήματος του φορολογουμένου βάσει των διαπιστώσεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

3) Η επιφύλαξη μεταγενέστερου ελέγχου αίρεται μόνο μετά τη λήξη της προθεσμίας παραγραφής ή κατόπιν φορολογικού ελέγχου ο οποίος διενεργείται εντός της προθεσμίας παραγραφής.

4) Αν ο φορολογούμενος διορθώσει τις φορολογικές δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 84, παράγραφος 4, η επιφύλαξη του μεταγενέστερου ελέγχου τίθεται εκ νέου σε ισχύ.»

16 Το άρθρο 91 του κώδικα φορολογικής δικονομίας ορίζει τα εξής:

«1) Το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να βεβαιώνει φορολογικές οφειλές υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, εκτός αν ο νόμος ορίζει άλλως.

2) Η προθεσμία παραγραφής του προβλεπόμενου στην παράγραφο 1 δικαιώματος αρχίζει υπολογίζεται από την 1η Ιανουαρίου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο γεννήθηκε η φορολογική απαίτηση σύμφωνα με το άρθρο 23, εκτός αν ο νόμος ορίζει άλλως.

3) Το δικαίωμα βεβαίωσης φορολογικών οφειλών υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή όταν οι φορολογικές οφειλές προκύπτουν από την τέλεση πράξης προβλεπόμενης στο ποινικό δίκαιο.

4) Η προβλεπόμενη στην παράγραφο 3 προθεσμία υπολογίζεται από την ημερομηνία τέλεσης της πράξης που στοιχειοθετεί αδίκημα για το οποίο επιβλήθηκε κύρωση με τελεσίδικη δικαστική απόφαση.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

17 Κατά το χρονικό διάστημα από τις 23 Νοεμβρίου 2015 έως τις 15 Ιουλίου 2016 η Greentech υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο, κατόπιν του οποίου εκδόθηκε πράξη επιβολής πρόσθετων φόρων ύψους 4 388 720 ρουμανικών λέου (RON) (περίπου 882 352 ευρώ) για ΦΠΑ και παρεπόμενες οφειλές. Η πράξη επιβολής πρόσθετων φόρων ήταν αποτέλεσμα του γεγονότος ότι η ρουμανική φορολογική αρχή επαναχαρακτήρισε την πώληση εξοπλισμού από την Greenfiber International SA (στο εξής: Greenfiber) στην Greentech –πράξη η οποία είχε αρχικώς θεωρηθεί ως παράδοση αγαθών υποκείμενη στον ΦΠΑ και παρέχουσα στην Greentech το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών– ως μεταβίβαση μέρους συνόλου αγαθών μεταξύ δύο συνδεδεμένων εταιριών, πράξη η οποία δεν υπόκειται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 128, παράγραφος 7, του φορολογικού κώδικα.

18 Επιπλέον, κατά το χρονικό διάστημα από τις 28 Μαΐου έως τις 17 Νοεμβρίου 2015 η Greenfiber υποβλήθηκε επίσης σε φορολογικό έλεγχο, κατόπιν του οποίου εκδόθηκε, στις 26 Νοεμβρίου 2015, πράξη επιβολής φόρου. Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου η ρουμανική φορολογική αρχή έκρινε ότι ο τρόπος με τον οποίο η Greenfiber και η Greentech είχαν χειριστεί φορολογικά τη μεταβίβαση αγαθών –δηλαδή το ότι η πράξη υπόκειτο στον ΦΠΑ– ήταν ορθός και, ως εκ τούτου, η Greenfiber καλώς είχε εισπράξει και είχε καταβάλει στο Δημόσιο Ταμείο τον αναλογούντα στην επίμαχη πράξη ΦΠΑ.

19 Κατόπιν της απόρριψης της διοικητικής ενστάσεως που άσκησε κατά της πράξης επιβολής πρόσθετου ΦΠΑ, η Greentech άσκησε προσφυγή ενώπιον του Curtea de Apel Ploiești (εφετείου Ploiești, Ρουμανία).

20 Στις 26 Νοεμβρίου 2018 το ως άνω δικαστήριο έκανε δεκτή την προσφυγή της Greentech ακυρώνοντας εν μέρει την απόφαση με την οποία απορρίφθηκε η διοικητική ένσταση (στο εξής: απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2018).

21 Επιπλέον, στις 12 Μαρτίου 2019 το Curtea de Apel Ploiești (εφετείο Ploiești) ακύρωσε εν μέρει την πράξη επιβολής φόρου και την έκθεση που είχε συνταχθεί κατόπιν του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην Greentech.

22 Η ρουμανική φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως της 26ης Νοεμβρίου 2018, όπως η απόφαση αυτή συμπληρώθηκε με την απόφαση της 12ης Μαρτίου 2019, ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ρουμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

23 Στις 23 Νοεμβρίου 2021 το ως άνω δικαστήριο έκανε δεκτή την αίτηση αναιρέσεως, εξαφάνισε εν μέρει την απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2018 και, αποφαινόμενο εκ νέου, δέχθηκε εν μέρει την προσφυγή της Greentech, ακυρώνοντας τις προσβαλλόμενες φορολογικές πράξεις μόνον όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους που βεβαιώθηκαν για το έτος 2009 (στο εξής: απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2021). Η προσφυγή της Greentech απορρίφθηκε ως αβάσιμη κατά τα λοιπά και το ποσό που της είχε επιδικαστεί για τα δικαστικά έξοδα μειώθηκε.

24 Η Greentech προσέφυγε ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου) με αίτημα την αναθεώρηση της ως άνω αποφάσεως, υποστηρίζοντας ότι αυτή αντέκειτο στη νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως δε στις αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), και της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), νομολογία βάσει της οποίας το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να αναγνωρίζεται και στις περιπτώσεις που οι επίμαχες πράξεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, εφόσον από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της εκάστοτε υποθέσεως προκύπτει ότι η ανάκτηση του ποσού που καταβλήθηκε ως ΦΠΑ από το πρόσωπο που κατέβαλε τον εν λόγω φόρο θα ήταν αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής χωρίς να παραβιαστούν οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας.

25 Στις 31 Ιανουαρίου 2023 το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) έκανε δεκτή την αίτηση αναθεωρήσεως και εξαφάνισε εν μέρει την απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2021 ως προς τον λόγο αναιρέσεως που αφορούσε τον επαναχαρακτηρισμό της πράξης πώλησης εξοπλισμού ως μεταβίβασης αγαθών. Το εν λόγω δικαστήριο διέταξε την επανεξέταση του συγκεκριμένου λόγου αναιρέσεως και άκουσε τους διαδίκους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 9ης Μαΐου 2023.

26 Μεταξύ άλλων, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, στο μέτρο που η απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2018 επιβεβαίωσε την ορθότητα του φορολογικού χειρισμού της επίμαχης πράξης από την Greenfiber και την Greentech, οι εν λόγω εταιρίες δεν είχαν κανέναν βάσιμο λόγο να διορθώσουν, πριν από την έκδοση της αποφάσεως της 23ης Νοεμβρίου 2021, το τιμολόγιο με το οποίο διαπιστώνεται η εν λόγω πράξη. Επιπλέον, η Greenfiber δεν μπορούσε να διορθώσει το τιμολόγιο πριν από τη δημοσίευση της αποφάσεως αυτής. Εντούτοις, δεδομένου ότι η προθεσμία παραγραφής έληγε τον Μάιο του 2021, κατά την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω αποφάσεως το δικαίωμα διόρθωσης του τιμολογίου είχε ήδη παραγραφεί.

27 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η περίπτωση της οποίας έχει επιληφθεί μπορεί να συγκριθεί με εκείνη της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), λαμβανομένης υπόψη της ύπαρξης –τουλάχιστον κατά τα φαινόμενα–

αντικειμενικής αδυναμίας ανάκτησης του ΦΠΑ, λόγω του ότι η Greenfiber δεν μπορεί να διορθώσει το τιμολόγιο και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ μετά την παρέλευση της σχετικής προθεσμίας παραγραφής. Η κατάσταση αυτή ομοιάζει επίσης με εκείνη της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), δεδομένου ότι παρίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η ανάκτηση του ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, αφενός, η ισχύουσα στις φορολογικές υποθέσεις προθεσμία παραγραφής έληξε, με αποτέλεσμα η Greenfiber να μην μπορεί να διορθώσει τα τιμολόγια, και, αφετέρου, η ρουμανική φορολογική αρχή επιβεβαίωσε, κατόπιν του φορολογικού ελέγχου που διενήργησε στην Greenfiber, ότι η εν λόγω εταιρία είχε ορθώς χρεώσει και καταβάλει τον σχετικό ΦΠΑ.

28 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν, υπό το πρίσμα της ερμηνείας της οδηγίας ΦΠΑ, ασκεί επιρροή το γεγονός ότι οι ρουμανικές φορολογικές αρχές αντιμετώπισαν με δύο εντελώς διαφορετικούς τρόπους την ίδια εμπορική πράξη, η οποία αφορούσε μεταβίβαση εξοπλισμού για τον οποίο εισπράχθηκε ΦΠΑ, συγκεκριμένα δε, αφενός, ως πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ για την Greenfiber, από την οποία η Greentech αγόρασε τον εξοπλισμό και στην οποία κατέβαλε τον ΦΠΑ, και, αφετέρου, ως πράξη μη υποκείμενη στον ΦΠΑ για την Greentech.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται οι αρχές της ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες κατοχυρώνονται στα άρθρα 2, 19 και 168 της οδηγίας [2006/112], σε συνδυασμό με το άρθρο 203 της [ίδιας οδηγίας], στη μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος εισπράχθηκε δυνάμει πράξης πώλησης, η οποία στη συνέχεια επαναχαρακτηρίστηκε από τη φορολογική αρχή ως μεταβίβαση εκμετάλλευσης μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όταν ο ΦΠΑ έχει ήδη εισπραχθεί από το κράτος και η επιστροφή του δεν είναι δυνατή βάσει της εθνικής νομοθεσίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

30 Εισαγωγικώς, υπενθυμίζεται ότι στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο μια χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επίλυσης της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα προδικαστικά ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί. Επιπλέον, το Δικαστήριο ενδέχεται να χρειαστεί να λάβει υπόψη κανόνες και αρχές του δικαίου της Ένωσης στα οποία δεν αναφέρθηκε ο εθνικός δικαστής με το ερώτημά του (πρβλ. απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι ένα ουσιώδες στοιχείο που χαρακτηρίζει την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης περίπτωση έγκειται στο γεγονός ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν είναι πλέον δυνατόν η Greentech να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο ο πωλητής, ήτοι η Greenfiber, κακώς χρέωσε στην Greentech και κατέβαλε στο Δημόσιο Ταμείο. Σε μια τέτοια περίπτωση, η αρχή που πρέπει να ληφθεί ειδικότερα υπόψη είναι η αρχή της αποτελεσματικότητας και όχι η αρχή της ασφάλειας δικαίου ή η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

32 Ως εκ τούτου, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 168 και 203 της οδηγίας ΦΠΑ και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή διοικητική πρακτική η οποία δεν παρέχει σε υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να ζητήσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για πράξη επαναχαρακτηρισθείσα από τη φορολογική αρχή ως πράξη μη υποκείμενη στον ΦΠΑ, κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, μολονότι είναι προφανώς αδύνατον ή υπερβολικά δυσχερές να επιτύχει ο υποκείμενος στον φόρο την εκ μέρους του πωλητή επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

33 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 37, και της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 42). Σκοπός του καθεστώτος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 24, και της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 43).

34 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η δικαιοπραξία που συνήφθη μεταξύ της Greenfiber και της Greentech χαρακτηρίστηκε οριστικώς από τη ρουμανική φορολογική αρχή ως πράξη μη υποκείμενη στον ΦΠΑ ως προς την Greentech καθώς και ότι δεν επιτρέπεται η εκ μέρους της Greenfiber διόρθωση του σχετικού τιμολογίου και της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ μετά τη λήξη της προβλεπόμενης προς τούτο προθεσμίας παραγραφής.

35 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε ποσό ΦΠΑ το οποίο κακώς είχε χρεωθεί στο τιμολόγιο, εναπόκειται κατ' αρχήν στον εκδότη του τιμολογίου να προβεί στον διακανονισμό του ποσού αυτού, εξυπακουομένου ότι, ελλείψει διάταξης στην οδηγία ΦΠΑ που να προβλέπει τον διακανονισμό, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του ΦΠΑ που κακώς έχει χρεωθεί στο τιμολόγιο, στα κράτη μέλη εναπόκειται κατ' αρχήν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του εν λόγω ΦΠΑ (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Συγκεκριμένα, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που κακώς έχει χρεωθεί στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας, αφενός, ο πάροχος υπηρεσιών ο οποίος αχρεωστήτως κατέβαλε τον ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του και, αφετέρου, ο αποδέκτης των υπηρεσιών μπορεί να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον πάροχο των υπηρεσιών διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό σέβεται τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας. Συγκεκριμένα, το σύστημα αυτό επιτρέπει στον αποδέκτη των υπηρεσιών

που επιβαρύνθηκε με τον εκ πλάνης χρεωθέντα σε τιμολόγιο ΦΠΑ να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Αν, όπως εν προκειμένω, η επιστροφή του ΦΠΑ έχει καταστεί αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας απαιτούν από τα κράτη μέλη να προβλέπουν τα απαραίτητα μέσα που θα παρέχουν στον αποκτώντα τη δυνατότητα να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα και καταβληθέντα ΦΠΑ, ιδίως διά της υποβολής του αιτήματός του περί επιστροφής του φόρου απευθείας στη φορολογική αρχή (απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, από τη στιγμή που ο πωλητής δεν μπορεί πλέον να διορθώσει το εκδοθέν για την επίμαχη πράξη τιμολόγιο και, ως εκ τούτου, ο αποκτών αδυνατεί να επιτύχει την εκ μέρους του πωλητή επιστροφή του κακώς χρεωθέντος ΦΠΑ, ο αποκτών πρέπει να έχει τη δυνατότητα, σύμφωνα με την προμνησθείσα νομολογία, να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής του ΦΠΑ απευθείας στη φορολογική αρχή.

39 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 45 της αποφάσεως της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), μια τέτοια αίτηση επιστροφής πρέπει να διακρίνεται από την περίπτωση αίτησης εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως αυτή που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

40 Συναφώς, σκοπός του καθεστώτος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του, η δε άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται αποκλειστικά στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι καταβλήθηκαν ως οφειλόμενοι (απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν υπάρχει πράξη η οποία να υπόκειται στον ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε σχέση με την πράξη αυτή (πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψη 37). Η ως άνω διαπίστωση δεν αναιρείται από το γεγονός ότι σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

41 Δεδομένου ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη χαρακτηρίστηκε οριστικώς ως πράξη μη υποκείμενη στον ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που κατέβαλε η Greentech στον εκδότη του τιμολογίου, την Greenfiber, δεν ήταν «οφειλόμενος» κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.

42 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 168 και 203 της οδηγίας ΦΠΑ και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποτελεσματικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή διοικητική πρακτική η οποία δεν παρέχει σε υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να ζητήσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για πράξη επαναχαρακτηρισθείσα από τη φορολογική αρχή ως πράξη μη υποκείμενη στον ΦΠΑ, κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, μολονότι είναι προφανώς αδύνατον ή υπερβολικά δυσχερές να επιτύχει ο υποκείμενος στον φόρο την εκ μέρους του πωλητή επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ. Εντούτοις, οι εν λόγω αρχές επιτάσσουν να παρέχεται σε μια τέτοια περίπτωση η δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής του ΦΠΑ απευθείας στη φορολογική αρχή.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 168 και 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και οι αρχές της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της αποτελεσματικότητας

έχουν την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή διοικητική πρακτική η οποία δεν παρέχει σε υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να ζητήσει έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για πράξη επαναχαρακτηρισθείσα από τη φορολογική αρχή ως πράξη μη υποκείμενη στον ΦΠΑ, κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, μολονότι είναι προφανώς αδύνατον ή υπερβολικά δυσχερές να επιτύχει ο υποκείμενος στον φόρο την εκ μέρους του πωλητή επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ. Εντούτοις, οι εν λόγω αρχές επιτάσσουν να παρέχεται σε μια τέτοια περίπτωση η δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής του ΦΠΑ απευθείας στη φορολογική αρχή.

(υπογραφές)