ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο πενταμελές τμήμα)

της 3ης Ιουνίου 2026 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα ΦΠΑ – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Διακανονισμός μη οφειλόμενου ΦΠΑ – Πράξεις εντασσόμενες σε περίοδο που έκλεισε με φορολογικό έλεγχο – Εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά την επανάληψη του ελέγχου από την επίκληση νέου πραγματικού γεγονότος εκ μέρους του φορολογουμένου – Αρχή της αποτελεσματικότητας – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση T-198/25,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο περιφέρειας Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2025, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Μαρτίου 2025, στο πλαίσιο της δίκης

G Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Półtorak, πρόεδρο, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (εισηγητή) και I. Δημητρακόπουλο, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: M. Brkan

γραμματέας: A. Juhász-Tóth, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη ότι στις 25 Μαρτίου 2025 το Δικαστήριο διαβίβασε στο Γενικό Δικαστήριο την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 50β, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

έχοντας υπόψη ότι πρόκειται για τον τομέα προδικαστικής αρμοδιότητας στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 50β, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι δεν εγείρεται ανεξάρτητο ζήτημα ερμηνείας κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου του ίδιου άρθρου,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Δεκεμβρίου 2025,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η G, εκπροσωπούμενη από τον A. Németh, ügyvéd,

– η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Fehér και την R. Kissné Berta,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Herold και τον A. Sipos,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 167, 168, 179, 180, 183, 250 και 252 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), καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της G Kft. και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία), σχετικά με τον διακανονισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τον οποίο χρέωσε εσφαλμένως η εν λόγω εταιρία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

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

Το ουγγρικό δίκαιο

4 Το άρθρο 54, παράγραφος 5, του az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (νόμου CL του 2017, περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) προβλέπει τα ακόλουθα:

«Από την έναρξη του ελέγχου, δεν επιτρέπεται αυτοδιόρθωση των φόρων και των δημοσιονομικών ενισχύσεων που υπόκεινται σε έλεγχο όσον αφορά την ελεγχθείσα περίοδο. Ο υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να διορθώσει τους φόρους και τις δημοσιονομικές ενισχύσεις που εκκαθαρίζονται εκ των υστέρων από τη φορολογική αρχή. Η διόρθωση που αφορά τον φόρο, τη δημοσιονομική ενίσχυση και την περίοδο που υπόκεινται σε έλεγχο θεωρείται αυτοδιόρθωση που πραγματοποιείται πριν από την έναρξη του ελέγχου όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει υποβάλει (ταχυδρομικώς) στη φορολογική αρχή τη δήλωση αυτοδιόρθωσης το αργότερο την προηγουμένη της παραλαβής της προηγούμενης

κοινοποίησης του ελέγχου ή, σε περίπτωση μη πραγματοποίησης τέτοιας κοινοποίησης, της κοινοποίησης της εντολής ή, ελλείψει κοινοποίησης, της επίδοσης της εντολής.»

5 Το άρθρο 89, παράγραφος 2, του az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (νόμου CLI του 2017, περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) ορίζει τα εξής:

«Υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από τον νόμο, έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί επίσης σε σχέση με περίοδο που περατώθηκε με έλεγχο (επανάληψη του ελέγχου).»

6 Κατά το άρθρο 92 του νόμου περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής:

«Σε σχέση με περίοδο που περατώθηκε με έλεγχο, ο έλεγχος φόρου ή δημοσιονομικής ενίσχυσης μπορεί να επαναληφθεί

[…]

b) κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο όταν η αποσαφήνιση νέου γεγονότος ή νέας περίστασης που γνωστοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο συνεπάγεται την τροποποίηση των συμπερασμάτων του προηγούμενου ελέγχου, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ούτε μπορούσε να έχει προηγουμένως στη διάθεσή του καλόπιστα το νέο γεγονός ή τη νέα περίσταση ούτε γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει καλόπιστα το νέο γεγονός ή τη νέα περίσταση,

[…]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Η G είναι εταιρία ουγγρικού δικαίου, η κύρια δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στην εκμίσθωση επιστρεφόμενων και επαναχρησιμοποιούμενων κιβωτίων και παλετών (στο εξής: επίμαχα αγαθά) σε παραγωγούς φρούτων, εμπόρους λιανικής πώλησης, χονδρεμπόρους και μεταποιητές τροφίμων.

8 Στο πλαίσιο της δραστηριότητας που εκτίθεται στη σκέψη 7 ανωτέρω, η G εφάρμοζε ένα σύστημα σύστασης εγγύησης, βάσει του οποίου, κατά την παράδοση των επίμαχων αγαθών στους πελάτες της, εξέδιδε τιμολόγιο για ορισμένο ποσό προκειμένου αυτοί να της επιστρέψουν τα παραδοθέντα αγαθά εντός της συμφωνηθείσας προθεσμίας. Αν ο πελάτης επέστρεφε μέρος μόνον των αγαθών αυτών, τα τιμολόγια τα οποία εκδίδονταν για τα ποσά που χρεώνονταν ως εγγύηση διορθώνονταν. Αν ο πελάτης επέστρεφε το σύνολο των εν λόγω αγαθών, τα σχετικά τιμολόγια ακυρώνονταν. Στα οικεία τιμολόγια η G περιλάμβανε τη χρέωση ΦΠΑ.

9 Με φορολογικές αποφάσεις της 1ης Ιουνίου 2015 (στο εξής: φορολογικές αποφάσεις), το Nemzetgazdasági Minisztérium (Υπουργείο Οικονομίας, Ουγγαρία) έκρινε ότι οι πράξεις για τη σύσταση εγγύησης δεν υπέκειντο σε ΦΠΑ καθώς και ότι, όσον αφορά τις πράξεις ως προς τις οποίες είχε χρεωθεί ΦΠΑ, η G μπορούσε να εκδώσει διορθωτικά τιμολόγια που δεν θα περιλάμβαναν ΦΠΑ και να διορθώσει τις δηλώσεις της σχετικά με τον ΦΠΑ μέσω της διαδικασίας «αυτοδιόρθωσης». Η G έπαυσε να συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ στα τιμολόγια που εξέδιδε για τα ποσά των εγγυήσεων μετά τις 9 Νοεμβρίου 2015.

10 Στις 12 Δεκεμβρίου 2017 η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (εθνική φορολογική και τελωνειακή αρχή – διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών και τελωνείων, επαρχία Heves, Ουγγαρία, στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή) κίνησε διαδικασία φορολογικού ελέγχου της G σχετικά με τον ΦΠΑ όσον αφορά την περίοδο από τον Ιανουάριο του 2015 έως τον Ιούλιο του 2017 (στο εξής: ελεγχθείσα περίοδος). Σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, η G δεν είχε δικαίωμα, από την έναρξη του ελέγχου αυτού, να προβεί σε «αυτοδιόρθωση» των δηλώσεών της σχετικά με τον ΦΠΑ όσον αφορά τη συγκεκριμένη περίοδο.

11 Με απόφαση της 19ης Ιουλίου 2018, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή περάτωσε τον φορολογικό έλεγχο χωρίς διαπιστώσεις σχετικά με τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι δεν ασκήθηκε ένσταση από την G κατά της αποφάσεως αυτής, η απόφαση κατέστη απρόσβλητη στις 22 Αυγούστου 2018. Επομένως, η ελεγχθείσα περίοδος αποτελεί, βάσει της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας, «περίοδο που περατώθηκε με έλεγχο».

12 Στις 13 Νοεμβρίου 2020 η G ζήτησε από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή να διενεργηθεί νέος έλεγχος σχετικά με τον ΦΠΑ όσον αφορά την ελεγχθείσα περίοδο. Προς στήριξη του αιτήματός της, επικαλέστηκε, μεταξύ άλλων, τις φορολογικές αποφάσεις και επισήμανε ότι διαπίστωσε, αφότου περατώθηκε ο προγενέστερος φορολογικός έλεγχος, ότι ορισμένα από τα εκδοθέντα διορθωτικά τιμολόγια για τα ποσά που είχαν χρεωθεί ως εγγύηση δεν είχαν περιληφθεί στις δηλώσεις σχετικά με τον ΦΠΑ της ελεγχθείσας περιόδου και ότι άλλα είχαν εκδοθεί μετά την έναρξη του ελέγχου αυτού. Κατά την ίδια, βάσει των εν λόγω επικαιροποιημένων στοιχείων δικαιούνταν, στο πλαίσιο νέου ελέγχου, επιστροφή του ΦΠΑ της συγκεκριμένης περιόδου.

13 Με απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2020, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα για επανάληψη του ελέγχου, χωρίς να υπεισέλθει σε εξέταση επί της ουσίας, εκτιμώντας ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 92, στοιχείο b, του νόμου περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής. Έκρινε ότι οι φορολογικές αποφάσεις δεν συνιστούσαν νέα γεγονότα ή νέες περιστάσεις, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που να δικαιολογούν την επανάληψη του φορολογικού ελέγχου, δεδομένου ότι, μετά την έκδοση των εν λόγω αποφάσεων, η G είχε τη δυνατότητα να προβεί σε «αυτοδιόρθωση» του ΦΠΑ κατά το διάστημα πριν πραγματοποιηθεί ο προγενέστερος φορολογικός έλεγχος. Ομοίως, έκρινε ότι τα τιμολόγια που δεν είχαν περιληφθεί στις δηλώσεις ΦΠΑ όσον αφορά την ελεγχθείσα περίοδο δεν συνιστούσαν ούτε αυτά νέα γεγονότα ή νέες περιστάσεις, λαμβανομένου υπόψη ότι τα έγγραφα σχετικά με τα εν λόγω τιμολόγια βρίσκονταν ήδη στη διάθεση της G κατά τον προγενέστερο φορολογικό έλεγχο.

14 Με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2021, η διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής επικύρωσε, χωρίς να προβεί σε εξέταση επί της ουσίας, την απόφαση της πρωτοβάθμιας φορολογικής αρχής. Επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι, μεταξύ της έκδοσης των φορολογικών αποφάσεων, την 1η Ιουνίου 2015, και της έναρξης του φορολογικού ελέγχου, στις 12 Δεκεμβρίου 2017, η G μπορούσε να προβεί σε «αυτοδιόρθωση» του ΦΠΑ τον οποίον είχε εσφαλμένως χρεώσει στους πελάτες της.

15 Η G άσκησε ενώπιον του Fővárosi Törvényszék (δικαστηρίου περιφέρειας Βουδαπέστης, Ουγγαρία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, προσφυγή κατά της αποφάσεως της 18ης Ιανουαρίου 2021 ισχυριζόμενη ότι η απόφαση αυτή παραβιάζει τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας. Υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι οι διορθώσεις τις οποίες προτίθετο να πραγματοποιήσει αφορούσαν περίοδο ως προς την οποία δεν είχε ακόμη επέλθει παραγραφή και ότι δεν ήταν σε θέση να αμφισβητήσει τον οικείο ΦΠΑ εντός της νόμιμης προθεσμίας διότι δεν διέθετε κατά τον χρόνο εκείνο τα έγγραφα που τεκμηρίωναν τις εν λόγω διορθώσεις.

16 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 92, στοιχείο b, του νόμου περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής τις οποίες πρέπει να πληροί μια αίτηση για επανάληψη φορολογικού ελέγχου όσον αφορά περίοδο που έχει περατωθεί με έλεγχο.

17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 92, στοιχείο b, του εν λόγω νόμου, ο έλεγχος μπορεί να επαναληφθεί μόνον εφόσον η αποσαφήνιση νέου γεγονότος ή νέας περίστασης που γνωστοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο συνεπάγεται την τροποποίηση των συμπερασμάτων του προγενέστερου ελέγχου και ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ούτε μπορούσε να έχει προηγουμένως καλόπιστα το νέο γεγονός ή τη νέα περίσταση στη διάθεσή του ούτε γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει καλόπιστα το νέο γεγονός ή τη νέα περίσταση. Επιπλέον, το ίδιο δικαστήριο τονίζει ότι, σύμφωνα με την ερμηνεία την οποία δίνει η διεύθυνση προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, ένα τέτοιο νέο γεγονός ή μια τέτοια νέα περίσταση μπορεί να προβληθεί έγκυρα μόνο στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπόρεσε να προβεί νωρίτερα στις αναγκαίες διορθώσεις λόγω εξωτερικού παράγοντα και χωρίς υπαιτιότητά του.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο περιφέρειας Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται τα άρθρα 167, 168, 179, 180, 183, 250 και 252 της [οδηγίας ΦΠΑ] καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας σε εθνική ρύθμιση –εν προκειμένω, το άρθρο 92, στοιχείο b, του [νόμου περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής]– ή σε ερμηνεία και εφαρμογή της εν λόγω ρύθμισης κατά την οποία, σε σχέση με περίοδο που περατώθηκε με έλεγχο, η διόρθωση και η επιστροφή του [ΦΠΑ] που τιμολογήθηκε εκ παραδρομής είναι δυνατές μόνον εάν υφίστανται νέα γεγονότα ή νέες περιστάσεις που ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε προηγουμένως στη διάθεσή του ούτε μπορούσε καλόπιστα να έχει ή που ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε ούτε μπορούσε καλόπιστα να γνωρίζει, τούτο δε μολονότι δεν συντρέχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, καθότι ο φόρος που τιμολογήθηκε εκ παραδρομής, του οποίου η διόρθωση ζητείται, έχει καταβληθεί στο Δημόσιο Ταμείο;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

19 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται, κατά πρώτον, ότι το γεγονός ότι εθνικό δικαστήριο διατύπωσε, από τυπικής απόψεως, την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως μνημονεύοντας ορισμένες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν εμποδίζει τον δικαστή της Ένωσης να του παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που μπορούν να είναι χρήσιμα για τη λήψη αποφάσεως στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως του αν τα υποβληθέντα ερωτήματα αναφέρονται στα στοιχεία αυτά. Συναφώς, στον δικαστή της Ένωσης απόκειται να συναγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς (απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, σκέψη 28).

20 Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέχονται με την απόφαση περί παραπομπής, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αποκλειστικώς ζήτημα διακανονισμού μη οφειλόμενου ΦΠΑ. Πλην όμως, το αιτούν δικαστήριο, στο πλαίσιο της διατύπωσης του ερωτήματός του, μνημονεύει

τα άρθρα 167, 168, 179, 180 και 183 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία διέπουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, καθώς και τα άρθρα 250 και 252 της ίδιας οδηγίας, τα οποία προβλέπουν την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να υποβάλει δηλώσεις σχετικά με τον ΦΠΑ και οριοθετούν τις ρυθμίσεις των δικαίων των κρατών μελών όσον αφορά τις προθεσμίες για την τήρηση της συγκεκριμένης υποχρέωσης. Στο μέτρο που η διαφορά της κύριας δίκης δεν αφορά τις πτυχές αυτές και η απόφαση περί παραπομπής δεν διευκρινίζει τους λόγους για τους οποίους ζητείται η ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων, το Γενικό Δικαστήριο δεν θα αποφανθεί επί των τελευταίων.

21 Κατά δεύτερον, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου ο υποκείμενος στον φόρο απέδωσε ποσό ΦΠΑ το οποίο κακώς περιλήφθηκε στο τιμολόγιο και επέφερε τη γένεση φορολογικής οφειλής δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, εναπόκειται κατ' αρχήν στον εκδότη του τιμολογίου να προβεί στον διακανονισμό του σχετικού ποσού, εξυπακουομένου ότι, ελλείψει διάταξης στην οδηγία ΦΠΑ που να προβλέπει τον διακανονισμό, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του ΦΠΑ που κακώς αναγράφηκε στο τιμολόγιο, στα κράτη μέλη εναπόκειται κατ' αρχήν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του εν λόγω ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Ειδικότερα, 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 αναγραφεί σε τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του (βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) ή έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των δύο προϋποθέσεων που αναφέρονται στη σκέψη 22, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όταν ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εξαρτούν τον διακανονισμό του ΦΠΑ από την καλή πίστη του εκδότη του οικείου τιμολογίου (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 28).

24 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την ίδια τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο εκκινεί από την παραδοχή ότι ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων έχει εξαλειφθεί στη διαφορά της κύριας δίκης.

25 Στο μέτρο που το Γενικό Δικαστήριο οφείλει να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και νομοθετικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως ακριβώς εξειδικεύεται από την απόφαση περί παραπομπής (πρβλ. απόφαση της 17ης Μαρτίου 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, σκέψη 92 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), δεν εναπόκειται στο Γενικό Δικαστήριο να εξακριβώσει την ακρίβεια της εκτιμήσεως του αιτούντος δικαστηρίου, όπως αυτή εκτίθεται στη σκέψη 24 ανωτέρω.

26 Κατά τρίτον, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και από τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, η εθνική διάταξη την οποία μνημονεύει το προδικαστικό ερώτημα, ήτοι το άρθρο 92, στοιχείο b, του

νόμου περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής, προβλέπει τις διαδικαστικές προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς διακανονισμό του ΦΠΑ όσον αφορά περίοδο που έχει αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.

27 Σύμφωνα με το άρθρο 92, στοιχείο b′, του νόμου περί ρυθμίσεως της φορολογικής αρχής, ο διακανονισμός του ΦΠΑ σε σχέση με περίοδο που έχει αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου είναι δυνατός στο πλαίσιο νέου ελέγχου ο οποίος, ωστόσο, υπόκειται στην προϋπόθεση της γνωστοποίησης από τον υποκείμενο στον φόρο νέου γεγονότος ή νέας περίστασης που συνεπάγεται τροποποίηση των συμπερασμάτων του προγενέστερου ελέγχου χωρίς να είναι ούτε να μπορούσε να είναι προηγουμένως στη διάθεσή του και χωρίς να είναι ούτε να μπορούσε να είναι προηγουμένως γνωστό με βάση την καλή πίστη.

28 Πιο συγκεκριμένα, ως προς την έννοια της «καλής πίστης» την οποία αναφέρει η συγκεκριμένη διάταξη και όπως επιβεβαίωσαν όλοι οι μετέχοντες στην επ’ ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, η έννοια αυτή δεν αφορά το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι καλόπιστος κατά τον χρόνο της έκδοσης του τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται εσφαλμένως ο ΦΠΑ, αλλά το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο που επικαλείται νέο στοιχείο προς τον σκοπό της επανάληψης του φορολογικού ελέγχου δεν μπορούσε να γνωρίζει ή να έχει στη διάθεσή του προηγουμένως το εν λόγω στοιχείο. Επομένως, η προϋπόθεση της καλής πίστης την οποία προβλέπει η εθνική διάταξη που μνημονεύεται στο προδικαστικό ερώτημα δεν αντιστοιχεί στην έννοια της «καλής πίστης» της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 23 ανωτέρω.

29 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που εξαρτά τη δυνατότητα διακανονισμού μη οφειλόμενου ΦΠΑ όσον αφορά περίοδο που έχει αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου από τη γνωστοποίηση νέου στοιχείου ικανού να επιφέρει τροποποίηση των διαπιστώσεων του ελέγχου αυτού, τούτο δε ακόμη και αν δεν συντρέχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

30 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει ρυθμίσεως της Ένωσης για τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, οι διαδικαστικές λεπτομέρειες που αποσκοπούν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες έλκουν από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους, δυνάμει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών, οι δε όροι υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις αυτές πρέπει να είναι σύμφωνοι προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, δηλαδή να μην είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοια αιτήματα στηριζόμενα σε διατάξεις του εσωτερικού δικαίου ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης (βλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, της οποίας άπτονται τα ζητήματα που θέτει το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η δυνατότητα υποβολής αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ’ αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο σχετικά με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής. Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν παραβιάζεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει, βάσει των

διαδικαστικών κανόνων τους οποίους προβλέπει το εθνικό δίκαιο, εύλογο χρονικό διάστημα προκειμένου να ασκήσει τα δικαιώματά του, μετά το πέρας του οποίου η άσκηση αυτή δεν είναι πλέον δυνατή, χάριν της ασφάλειας δικαίου, η οποία προστατεύει τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο όσο και την οικεία διοίκηση. Πράγματι, η ύπαρξη τέτοιων χρονικών περιορισμών δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης, ακόμη και αν η εφαρμογή των περιορισμών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, της προβολής της σχετικής αξίωσης (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει τη συμβατότητα των εθνικών δικονομικών διατάξεων με την αρχή της αποτελεσματικότητας, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των περιστάσεων της υπόθεσης της κύριας δίκης. Πάντως, το Γενικό Δικαστήριο μπορεί να του παράσχει κάθε χρήσιμο στοιχείο συναφώς (πρβλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Επ’ αυτού, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το ζήτημα αν μια εθνική δικονομική διάταξη καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που το δίκαιο της Ένωσης αναγνωρίζει στους ιδιώτες πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη της θέσης της εν λόγω διάταξης στην όλη διαδικασία καθώς και της διεξαγωγής της διαδικασίας και των ιδιαιτεροτήτων της ενώπιον των διαφόρων εθνικών οργάνων (βλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά την εφαρμοστέα στη διαφορά της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να προβεί σε διακανονισμό του μη οφειλόμενου ΦΠΑ υποβάλλοντας σχετική δήλωση «αυτοδιόρθωσης». Βεβαίως, από την έναρξη φορολογικού ελέγχου που αφορά συγκεκριμένη περίοδο, δεν μπορεί πλέον να πραγματοποιηθεί «αυτοδιόρθωση» για την περίοδο αυτή, τούτο δε ακόμη και αν δεν έχει επέλθει ακόμη παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του εν λόγω ΦΠΑ.

35 Ωστόσο, όπως διευκρίνισε το αιτούν δικαστήριο με την απάντησή του στην αίτηση παροχής διευκρινίσεων του Γενικού Δικαστηρίου, ο υποκείμενος στον φόρο έχει, σύμφωνα με την ισχύουσα εθνική ρύθμιση, τη δυνατότητα, αφενός, να επιτύχει διακανονισμό του μη οφειλόμενου ΦΠΑ σχετικά με περίοδο που έχει αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου υποβάλλοντας τα διορθωτικά τιμολόγια κατά τη διάρκεια του ελέγχου αυτού. Αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί επίσης να επιτύχει έναν τέτοιον διακανονισμό υποβάλλοντας τα εν λόγω τιμολόγια στο πλαίσιο διοικητικής ένστασης κατά της απόφασης για την περάτωση του φορολογικού ελέγχου.

36 Συναφώς, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, λαμβανομένης υπόψη της ισχύουσας εθνικής ρύθμισης, η G είχε στη διάθεσή της περισσότερα από δυόμισι έτη, πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να προβεί σε διακανονισμό, μέσω της διαδικασίας «αυτοδιόρθωσης», του ΦΠΑ τον οποίον είχε αναγράψει εσφαλμένως στα τιμολόγιά της. Επιπλέον, ο φορολογικός έλεγχος, κατά τον οποίο η εν λόγω υποκειμένη στον φόρο μπορούσε επίσης να επιτύχει διακανονισμό του ΦΠΑ υποβάλλοντας διορθωτικά τιμολόγια, διήρκεσε περισσότερο από επτά μήνες. Περαιτέρω, η G είχε στη διάθεσή της πρόσθετο χρόνο να επιτύχει τον διακανονισμό αυτόν υποβάλλοντας τέτοια τιμολόγια, στο πλαίσιο ενδεχόμενης προσφυγής κατά της απόφασης για την περάτωση του φορολογικού ελέγχου.

37 Επομένως, αφενός, η ως άνω υποκειμένη στον φόρο διέθετε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών ετών προκειμένου να ζητήσει τον διακανονισμό του μη οφειλόμενου ΦΠΑ. Μια τέτοια προθεσμία είναι, κατ' αρχήν, εύλογη υπό το πρίσμα της αρχής της αποτελεσματικότητας (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, σκέψη 25).

38 Αφετέρου, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Γενικό Δικαστήριο δεν προκύπτει η ύπαρξη ιδιαίτερων περιστάσεων οι οποίες εμπόδισαν αντικειμενικώς την υποκειμένη στον φόρο να επιτύχει τον διακανονισμό του επίμαχου ΦΠΑ. Συναφώς, η G υποστήριξε απλώς, κατ' ουσίαν, ότι ο αριθμός των τιμολογίων που όφειλε να διορθώσει ήταν μεγάλος. Εντούτοις, το γεγονός αυτό και μόνον δεν κρίνεται ικανό να την εμποδίσει να ζητήσει τον διακανονισμό του ΦΠΑ κατά το χρονικό διάστημα για το οποίο γίνεται λόγος στη σκέψη 37 ανωτέρω.

39 Συνεπώς, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, όπου ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει επαρκή χρόνο να προβεί σε διακανονισμό του εσφαλμένου ΦΠΑ πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, κατά τη διάρκεια του ελέγχου αυτού ή στο πλαίσιο της διοικητικής ένστασης κατά της απόφασης για την περάτωση του εν λόγω ελέγχου, η εφαρμογή εθνικής ρύθμισης όπως αυτή την οποία αφορά το προδικαστικό ερώτημα, μολονότι αποκλείει, δυνητικώς, τον διακανονισμό του οικείου ΦΠΑ στο πλαίσιο νέου φορολογικού ελέγχου, εντούτοις δεν φαίνεται ικανή να καταστήσει πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος διακανονισμού του ΦΠΑ.

40 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι δεν είχε επέλθει παραγραφή όσον αφορά τις επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματος για τη διενέργεια νέου φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα, το γεγονός και μόνον ότι η εθνική ρύθμιση προβλέπει, πέραν της γενικής προθεσμίας παραγραφής, και άλλους διαδικαστικούς κανόνες οι οποίοι διέπουν την άσκηση του δικαιώματος διακανονισμού του ΦΠΑ δεν αντιβαίνει στην αρχή της αποτελεσματικότητας, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή τους δεν καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αυτού, σύμφωνα με τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 31 ανωτέρω.

41 Συναφώς, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, δυνάμει της ισχύουσας εθνικής ρύθμισης, η έναρξη φορολογικού ελέγχου για συγκεκριμένη περίοδο μεταβάλλει, ανεξαρτήτως της προθεσμίας παραγραφής, τον τρόπο με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιτύχει τον διακανονισμό του ΦΠΑ που αφορά την περίοδο αυτή. Επομένως, μια τέτοια διόρθωση δεν είναι πλέον δυνατή μέσω της διαδικασίας «αυτοδιόρθωσης», αλλά ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να ζητήσει από τη φορολογική αρχή να ληφθούν υπόψη τα διορθωτικά τιμολόγια στο πλαίσιο του εν λόγω φορολογικού ελέγχου, στο πλαίσιο ενδεχόμενης ένστασης κατά της απόφασης για την περάτωσή του ή, ακόμη, στο πλαίσιο νέου φορολογικού ελέγχου, η διενέργεια του οποίου υπόκειται εντούτοις στις προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική διάταξη που μνημονεύεται στο προδικαστικό ερώτημα.

42 Πλην όμως, η εφαρμογή των διαδικαστικών λεπτομερειών της σκέψης 41 ανωτέρω, οι οποίες ισχύουν ανεξαρτήτως της γενικής προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι ικανή, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, να καταστήσει πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος διακανονισμού του ΦΠΑ, δεδομένου ότι, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 37 ανωτέρω, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο υποκείμενος στον

φόρο μπορούσε να επιτύχει τον εν λόγω διακανονισμό –πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, κατά τη διάρκεια του ελέγχου αυτού ή στο πλαίσιο της διοικητικής ένστασης κατά της απόφασης για την περάτωσή του– ήταν, κατ' αρχήν, εύλογο.

43 Ομοίως, οι διαπιστώσεις που εκτίθενται στη σκέψη 39 ανωτέρω δεν αναιρούνται από τις αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), και της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Συγκεκριμένα, οι λύσεις που υιοθετήθηκαν στις αποφάσεις αυτές αφορούσαν καταστάσεις χαρακτηριζόμενες από το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέθετε πολύ σύντομη προθεσμία ή χρονικό διάστημα προκειμένου να ασκήσει τα δικαιώματά του (πρβλ. αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 41, και της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 34). Πλην όμως, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 36 ανωτέρω, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο έχει διαθέσιμο πολύ μεγαλύτερο χρονικό διάστημα προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του για διακανονισμό του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εσφαλμένως στα τιμολόγιά του, τόσο πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου όσο και κατά τη διάρκειά του, αλλά και στο πλαίσιο ενδεχόμενης διοικητικής ένστασης κατά της απόφασης για την περάτωση του εν λόγω ελέγχου.

44 Κατά τα λοιπά, όσον αφορά τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, τις οποίες επίσης μνημονεύει το προδικαστικό ερώτημα, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αποτελεί κανόνα του πρωτογενούς δικαίου, αλλά ερμηνευτική αρχή η οποία πρέπει να εφαρμόζεται παράλληλα με άλλες αρχές, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η αρχή της ασφάλειας δικαίου (βλ. απόφαση της 7ης Ιουλίου 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

45 Κατά συνέπεια, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν συνεπάγεται, αφ' εαυτής, την παροχή στον υποκείμενο στον φόρο της δυνατότητας να επιτύχει τον διακανονισμό του μη οφειλόμενου ΦΠΑ αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του για τέτοιον διακανονισμό σύμφωνα με τους διαδικαστικούς κανόνες τους οποίους προβλέπει το εθνικό δίκαιο, εφόσον οι κανόνες αυτοί δεν είναι ικανοί να καταστήσουν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αυτού (πρβλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Ιουλίου 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, σκέψη 50).

46 Αφετέρου, είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ακόμη και όταν η υποβολή αίτησης επιστροφής μη οφειλόμενου ΦΠΑ απορρέει από αμέλεια του υποκειμένου στον φόρο, το οικείο κράτος μέλος οφείλει να χρησιμοποιήσει μέσα τα οποία, μολονότι καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από την εθνική ρύθμιση σκοπού, εντούτοις θίγουν στον ελάχιστο δυνατό βαθμό τις αρχές που καθιερώνει η νομοθεσία της Ένωσης, όπως η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, και ότι, λαμβανομένης υπόψη της θέσης που κατέχει η αρχή αυτή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ, κύρωση συνιστάμενη στην απόλυτη άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ που αναγράφηκε εσφαλμένως σε τιμολόγιο και αποδόθηκε αχρεωστήτως παρίσταται δυσανάλογη (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψεις 36 και 37 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Εντούτοις, μολονότι η εφαρμογή εθνικής ρύθμισης όπως αυτή την οποία μνημονεύει το προδικαστικό ερώτημα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να οδηγήσει σε άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ στο πλαίσιο νέου φορολογικού ελέγχου, εντούτοις, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο δεν στερήθηκε τη δυνατότητα να ασκήσει αποτελεσματικά το συγκεκριμένο δικαίωμα πριν από την έναρξη του προγενέστερου φορολογικού ελέγχου, κατά τη διάρκεια του ελέγχου αυτού και στο πλαίσιο

διοικητικής ένστασης κατά της απόφασης για την περάτωσή του. Επομένως, η εν λόγω εφαρμογή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά απόλυτη άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος επιστροφής του αχρεωστήτως αποδοθέντος ΦΠΑ που να καθίσταται δυσανάλογη προς τον σκοπό της διασφάλισης της τήρησης της αρχής της ασφάλειας δικαίου, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 31 ανωτέρω.

48 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που εξαρτά τη δυνατότητα διακανονισμού μη οφειλόμενου ΦΠΑ όσον αφορά περίοδο που έχει αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου από τη γνωστοποίηση νέου στοιχείου ικανού να επιφέρει τροποποίηση των διαπιστώσεων του ελέγχου αυτού, τούτο δε ακόμη και αν δεν συντρέχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορούσε να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του προς διακανονισμό για εύλογο χρονικό διάστημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 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 Γενικό Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς,

Το Γενικό Δικαστήριο (δεύτερο πενταμελές τμήμα)

αποφαίνεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας

έχουν την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που εξαρτά τη δυνατότητα διακανονισμού μη οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά περίοδο που έχει αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου από τη γνωστοποίηση νέου στοιχείου ικανού να επιφέρει τροποποίηση των διαπιστώσεων του ελέγχου αυτού, τούτο δε ακόμη και αν δεν συντρέχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορούσε να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του προς διακανονισμό για εύλογο χρονικό διάστημα.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Δημητρακόπουλος

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 3 Ιουνίου 2026.

(υπογραφές)