Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 26ης Μαρτίου 2020[1]

Υπόθεση C-835/18

SC Terracult SRL
κατά
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[αίτηση του Curtea de Apel Timișoara
(εφετείου της Τιμισοάρα, Ρουμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Αντιστροφή της επιβαρύνσεως – Διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου – Επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου – Οικονομικές πράξεις που αφορούν φορολογική περίοδο η οποία ήδη αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικού ελέγχου – Αρχή της αποτελεσματικότητας – Φορολογική ουδετερότητα – Καλή πίστη – Κατάχρηση δικαιώματος – Φορολογική απάτη – Ασφάλεια δικαίου»

I. Εισαγωγή

1. Υποκείμενος στον φόρο υποβλήθηκε σε έλεγχο από τις φορολογικές αρχές. Έχοντας εντοπίσει σφάλματα όσον αφορά συγκεκριμένη οικονομική πράξη όπου ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε ως προμηθευτής, οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν πράξη καταλογισμού με την οποία κάλεσαν τον υποκείμενο στον φόρο να καταβάλει πρόσθετο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Ο υποκείμενος στον φόρο συμμορφώθηκε προς την πράξη καταλογισμού και κατέβαλε τον καταλογισθέντα πρόσθετο ΦΠΑ.

2. Ωστόσο, στη συνέχεια έγιναν γνωστά νέα πραγματικά περιστατικά, τα οποία ενεργοποίησαν διαφορετικό φορολογικό καθεστώς (τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως) όσον αφορά την επίμαχη οικονομική πράξη. Υπό τις συνθήκες αυτές, δύνανται οι εθνικές φορολογικές αρχές να μην επιτρέψουν τη διόρθωση των σχετικών τιμολογίων από τον υποκείμενο στον φόρο και, ως εκ τούτου, να αρνηθούν στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα διακανονισμού του φόρου, επειδή τα τιμολόγια αφορούν οικονομικές πράξεις που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια περιόδου η οποία αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, η δε πράξη καταλογισμού φόρου δεν προσβλήθηκε κατά τον χρόνο εκείνο από τον υποκείμενο στον φόρο;

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

II. Νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[2], όπως είχε εφαρμογή κατά τον κρίσιμο χρόνο[3], προέβλεπε τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202.»

4. Το άρθρο 199α της οδηγίας περί ΦΠΑ όριζε τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018 και για ελάχιστη περίοδο δύο ετών, να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο προς τον οποίο πραγματοποιείται οποιαδήποτε από τις ακόλουθες παραδόσεις ή παροχές:

[…]

θ) παράδοση δημητριακών και βιομηχανικών φυτών, μεταξύ άλλων ελαιούχων σπόρων και σακχαρότευτλων, που δε χρησιμοποιούνται κανονικά στη μη επεξεργασμένη τους μορφή για τελική κατανάλωση,

[…]».

5. Με την εκτελεστική απόφαση 2011/363/ΕΕ, επετράπη στη Ρουμανία να εφαρμόζει τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως σε ορισμένα δημητριακά, συμπεριλαμβανομένων των σπερμάτων αγριογογγύλης[4]. Στις 20 Φεβρουαρίου 2014, η Ρουμανία ενημέρωσε την Επιτροπή ότι, σύμφωνα με την οδηγία 2013/43, θα εξακολουθούσε να εφαρμόζει τον μηχανισμό αυτόν όσον αφορά ορισμένα δημητριακά έως τις 18 Δεκεμβρίου 2018.

Β. Το εθνικό δίκαιο

6. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, του Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (κυβερνητικού διατάγματος 92/2003 περί του κώδικα φορολογικής δικονομίας), η φορολογική αρχή δύναται να εξετάζει αυτεπαγγέλτως την πραγματική κατάσταση, να συλλέγει και να χρησιμοποιεί όλα τα στοιχεία και τα έγγραφα που είναι αναγκαία για την ορθή διαπίστωση της φορολογικής καταστάσεως του φορολογουμένου, οφείλει δε να προσδιορίζει και να λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες περιστάσεις κάθε υποθέσεως.

7. Κατά το άρθρο 205, παράγραφος 1, και το άρθρο 207, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής δικονομίας, κατά οποιασδήποτε φορολογικής διοικητικής πράξεως δύναται να υποβληθεί διοικητική ένσταση εντός προθεσμίας 30 ημερών από της κοινοποιήσεως της εν λόγω πράξεως, επί ποινή απαραδέκτου. Η διαδικασία επί της διοικητικής ενστάσεως δεν στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα ένδικης προσφυγής υπό τις προϋποθέσεις που νόμος ορίζει.

2 Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

3 Όπως προκύπτει από τις τροποποιήσεις που επέφερε η οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2013, L 201, σ. 4).

4 Εκτελεστική απόφαση του Συμβουλίου, της 20ής Ιουνίου 2011, που επιτρέπει στη Ρουμανία να εφαρμόσει ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 163, σ. 26).

8. Το άρθρο 213, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής δικονομίας προβλέπει τα εξής:

«Η αρμόδια αρχή, αποφαινομένη επί της διοικητικής ενστάσεως, εξετάζει την πραγματική και νομική βάση της φορολογικής διοικητικής πράξεως. Κατά την εξέταση της διοικητικής ενστάσεως λαμβάνονται υπόψη τα επιχειρήματα των μερών, οι νομικές διατάξεις που επικαλούνται και τα έγγραφα του φακέλου της υποθέσεως. Η εξέταση της διοικητικής ενστάσεως πρέπει να διενεργείται εντός των ορίων της παραπομπής της υποθέσεως στην αρχή που αποφαίνεται επί της διοικητικής ενστάσεως.»

9. Το άρθρο 159 του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Legea nr. 343/2006 (νόμο 343/2006), ο οποίος, στον τίτλο του VI, μετέφερε στο εθνικό δίκαιο, μεταξύ άλλων, την οδηγία περί ΦΠΑ, ορίζει τα εξής:

«1) Η διόρθωση των πληροφοριών που αναγράφονται στο τιμολόγιο ή σε άλλα έγγραφα που επέχουν θέση τιμολογίου πραγματοποιείται ως εξής:

[…]

b) στην περίπτωση που το έγγραφο έχει αποσταλεί στον λήπτη, είτε εκδίδεται νέο έγγραφο το οποίο περιέχει, αφενός, τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο αρχικό έγγραφο, τον αριθμό και την ημερομηνία του διορθωμένου εγγράφου, τις τιμές με αρνητικό πρόσημο και, αφετέρου, τις ορθές πληροφορίες και τιμές, είτε εκδίδεται νέο έγγραφο που περιέχει τις ορθές πληροφορίες και τιμές με ταυτόχρονη έκδοση εγγράφου με τις τιμές με αρνητικό πρόσημο, στο οποίο αναγράφονται ο αριθμός και η ημερομηνία του διορθωμένου εγγράφου.

[…]

3) Οι υποκείμενοι στον φόρο που υποβλήθηκαν σε φορολογικό έλεγχο στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώθηκαν σφάλματα όσον αφορά τον υπολογισμό του εισπραχθέντος φόρου και καλούνται να καταβάλουν τα ποσά αυτά βάσει διοικητικής πράξεως εκδοθείσας από την αρμόδια φορολογική αρχή δύνανται να εκδώσουν διορθωτικά τιμολόγια προς τους λήπτες κατά την έννοια της παραγράφου 1, στοιχείο b. Τα εκδιδόμενα τιμολόγια πρέπει να αναφέρουν ότι εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου και να εγγράφονται σε χωριστή ενότητα της φορολογικής δηλώσεως. Οι λήπτες έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αναγράφεται στα τιμολόγια αυτά, εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 145 έως 147[2].»

III. Το ιστορικό της διαφοράς και το προδικαστικό ερώτημα

10. Η Donauland SRL, εταιρία η οποία στη συνέχεια απορροφήθηκε από την Terracult SRL (στο εξής: Terracult), υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο από τις ρουμανικές φορολογικές αρχές, ο οποίος περατώθηκε τον Μάρτιο του 2014. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι, κατά την περίοδο από τις 10 έως τις 14 Οκτωβρίου 2013, η Donauland είχε προμηθεύσει σπέρματα αγριογογγύλης στην Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Γερμανία) (στο εξής: Almos). Έχοντας διαπιστώσει ότι η Donauland δεν ήταν σε θέση να παράσχει δικαιολογητικά έγγραφα που να πιστοποιούν ότι τα εμπορεύματα είχαν εγκαταλείψει το έδαφος της Ρουμανίας, οι φορολογικές αρχές θεώρησαν ότι στις παραδόσεις αυτές δεν έχει εφαρμογή η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

11. Στις 4 Μαρτίου 2014, οι εν λόγω αρχές εξέδωσαν πράξη καταλογισμού φόρου (στο εξής: πρώτη πράξη καταλογισμού) και συνέταξαν έκθεση φορολογικού ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνονταν ορισμένες πρόσθετες επιβαρύνσεις για την Donauland, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ ύψους 440 241 ρουμανικών λέου (RON) για τις παραδόσεις σπερμάτων αγριογογγύλης στην Almos που πραγματοποιήθηκαν τον Οκτώβριο του 2013, οι οποίες θεωρήθηκαν εγχώριες παραδόσεις, υποκείμενες στον συνήθη συντελεστή ΦΠΑ που ανερχόταν σε 24 %.

12. Η Donauland δεν προσέβαλε την πρώτη πράξη καταλογισμού.

13. Στις 28 Μαρτίου 2014, η Almos ανακοίνωσε στην Donauland ότι διαπίστωσε ότι τα τιμολόγια που είχε εκδώσει η Donauland περιείχαν τον αριθμό φορολογικού μητρώου (στο εξής: ΑΦΜ) της Almos στη Γερμανία. Η Almos ανακοίνωσε στην Donauland ότι τα αγαθά δεν είχαν εγκαταλείψει το έδαφος της Ρουμανίας και ζήτησε τη διόρθωση των τιμολογίων με την αναγραφή των στοιχείων ταυτοποιήσεως του φορολογικού αντιπροσώπου της Almos στη Ρουμανία.

14. Με βάση τα έγγραφα που παρέσχε η Almos, η Donauland καταχώρισε λογιστικώς 180 διορθωτικά τιμολόγια βάσει του άρθρου 159, παράγραφος 3, του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα. Τα διορθωτικά τιμολόγια εκδόθηκαν προς την Almos (απευθύνθηκαν δε τόσο προς την Almos στη Γερμανία όσο και προς τον φορολογικό αντιπρόσωπό της στη Ρουμανία) και από αυτά προέκυπταν οι εξής πράξεις: 1) αντιλογισμός των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που είχαν πραγματοποιηθεί και επαναχαρακτηρισμός τους ως εγχώριων παραδόσεων, με εφαρμογή του συνήθους συντελεστή ΦΠΑ 24 %, και 2) αντιλογισμός των εν λόγω εγχώριων παραδόσεων στις οποίες εφαρμόστηκε ο συνήθης συντελεστής ΦΠΑ και καταχώρισή τους στην κατηγορία των παραδόσεων αγαθών στις οποίες εφαρμόστηκε ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως, βάσει της εσφαλμένης ταυτοποιήσεως του αγοραστή κατόπιν της ανακοινώσεως της 28ης Μαρτίου 2014.

15. Τα διορθωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν από την Donauland περιελήφθησαν στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου του 2014. Η Donauland προέβη σε έκπτωση του σχετικού με τα εν λόγω τιμολόγια ΦΠΑ από τον οφειλόμενο για την περίοδο εκείνη ΦΠΑ.

16. Κατόπιν αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ, διενεργήθηκε νέος φορολογικός έλεγχος κατά την περίοδο μεταξύ Νοεμβρίου του 2016 και Φεβρουαρίου του 2017, κατόπιν του οποίου εκδόθηκε η πράξη καταλογισμού της 10ης Φεβρουαρίου 2017 (στο εξής: δεύτερη πράξη καταλογισμού). Η δεύτερη πράξη καταλογισμού υποχρέωσε την Terracult να καταβάλει πρόσθετο ΦΠΑ ποσού 440 241 RON.

17. Κατά της δεύτερης πράξεως καταλογισμού η Terracult υπέβαλε διοικητική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε στις 14 Ιουλίου 2017 από την Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών της Τιμισοάρα, Ρουμανία).

18. Στις 2 Φεβρουαρίου 2018, η Terracult άσκησε προσφυγή-αγωγή ενώπιον του Tribunalul Arad (πρωτοδικείου του Arad, Ρουμανία) ζητώντας, μεταξύ άλλων, τη μερική ακύρωση της δεύτερης πράξεως καταλογισμού και την επιστροφή του ποσού που καταβλήθηκε από την εταιρία αυτή βάσει της πρώτης πράξεως καταλογισμού. Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή-αγωγή.

19. Στις 29 Ιουνίου 2018, η Terracult άσκησε έφεση κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του Curtea de Apel Timișoara (εφετείου της Τιμισοάρα, Ρουμανία). Λόγω αμφιβολιών ως προς το συμβατό της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας με το δίκαιο της Ένωσης, το ως άνω δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται η οδηγία περί ΦΠΑ και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε διοικητική πρακτική ή/και ερμηνεία των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας μη επιτρέπουσα τη διόρθωση τιμολογίων και, συνεπώς, τη συμπερίληψη των διορθωμένων τιμολογίων στη δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η διόρθωση, για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε περίοδο που αποτέλεσε το αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του οποίου οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν πράξη καταλογισμού, η οποία κατέστη απρόσβλητη, όταν, μετά την έκδοση της πράξεως καταλογισμού, έγιναν γνωστά πρόσθετα στοιχεία και πρόσθετες πληροφορίες που θα οδηγούσαν στην εφαρμογή διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος;»

20. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Terracult, η Ρουμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ίδιοι μετέχοντες στην προδικαστική διαδικασία ανέπτυξαν επίσης προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 5 Φεβρουαρίου 2020.

IV. Ανάλυση

21. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, με το ερώτημά του, να διευκρινιστεί αν οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται σε διάταξη ή πρακτική κράτους μέλους μη επιτρέπουσα τη διόρθωση τιμολογίων για οικονομικές πράξεις που διενεργήθηκαν σε περίοδο που αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του οποίου οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν πράξη καταλογισμού φόρου, η οποία κατέστη απρόσβλητη, όταν, μετά την έκδοση της πράξεως καταλογισμού, έγιναν γνωστά πρόσθετα στοιχεία που συνεπάγονται την εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

22. Κατά τη γνώμη μου, η εν λόγω πρακτική αντίκειται στη νομοθεσία της Ένωσης. Για να εξηγήσω το συμπέρασμα αυτό, είναι αναγκαίο, πρώτον, να προσδιορισθεί ο υποκείμενος στον φόρο που ήταν υπόχρεος του ΦΠΑ για την επίμαχη οικονομική πράξη (Α). Ακολούθως, θα αναδείξω τη σημασία του δικαιώματος διακανονισμού και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (Β). Τέλος, θα εξετάσω τους λόγους που οι ρουμανικές αρχές προέβαλαν για να εναντιωθούν στον διακανονισμό και στην επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στην παρούσα υπόθεση (Γ).

Α. Ο υποκείμενος στον φόρο που είναι υπόχρεος του ΦΠΑ

23. Κατά το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, *εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο* σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202» [5].

24. Με την εκτελεστική απόφαση 2011/363, επετράπη στη Ρουμανία –για το προβλεπόμενο διάστημα– να εφαρμόζει τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως στις πωλήσεις σπερμάτων αγριογογγύλης. Κατά το άρθρο 199α, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε μια τέτοια περίπτωση, «υπόχρεος του ΦΠΑ είναι *ο υποκείμενος στον φόρο προς τον οποίο πραγματοποι[ούν]ται [οι] παραδόσεις ή παροχές*» [6].

5 Η υπογράμμιση δική μου.

6 Η υπογράμμιση δική μου.

25. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επιβεβαιώσει ότι, κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ουδεμία καταβολή ΦΠΑ πραγματοποιείται μεταξύ του παρόχου και του λήπτη υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις ασκηθείσες δραστηριότητες, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα εκπτώσεως του ίδιου φόρου, ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές[7].

26. Καθόσον (τώρα) δεν αμφισβητείται από τους μετέχοντες στην προδικαστική διαδικασία ότι, όσον αφορά την επίμαχη οικονομική πράξη, έχει εφαρμογή ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως, υπόχρεος του ΦΠΑ ήταν ο λήπτης και όχι ο πάροχος. Το γεγονός ότι ο πάροχος των αγαθών κατέβαλε τον ΦΠΑ στηριζόμενος στην εσφαλμένη παραδοχή ότι δεν είχε εφαρμογή ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως δεν επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να παρεκκλίνουν από τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως θεωρώντας ότι υπόχρεος του ΦΠΑ δεν είναι ο λήπτης αλλά ο πάροχος[8].

27. Ως εκ τούτου, το επόμενο προς εξέταση ζήτημα είναι αν ο πάροχος έχει, κατ' αρχήν, δικαίωμα να διακανονίσει τον κακώς αναγραφέντα σε τιμολόγιο ΦΠΑ και να του επιστραφεί ο φόρος που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Β. Το δικαίωμα διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου

28. Κατά πάγια νομολογία, «προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη *δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που έχει αναγραφεί κακώς στο τιμολόγιο*, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του»[9].

29. Αποτελεί επίσης πάγια νομολογία ότι το *δικαίωμα προς επιστροφή φόρων* που εισπράχθηκαν εντός κράτους μέλους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης είναι συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που παρέχουν στα υποκείμενα δικαίου διατάξεις του δικαίου της Ένωσης όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, κατ' αρχήν, να επιστρέψουν τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης[10].

30. Ελλείψει ρυθμίσεως της Ένωσης σχετικά με τις διαδικασίες διακανονισμού, από τον εκδότη του τιμολογίου, του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ[11], καθώς και σχετικά με τις αιτήσεις επιστροφής φόρων[12], οι λεπτομερείς διαδικαστικές ρυθμίσεις στον τομέα αυτόν εμπίπτουν στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους, δυνάμει της αρχής της διαδικαστικής αυτοτέλειας των κρατών μελών. Ωστόσο, οι εν λόγω εθνικές ρυθμίσεις πρέπει να συνάδουν με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας: δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες που διέπουν παρόμοιες αιτήσεις στηριζόμενες σε διατάξεις του εσωτερικού δικαίου ούτε να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η έννομη τάξη της Ένωσης.

7 Πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιουνίου 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψη 23), της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 41), και της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17 (EU:C:2019:327, σκέψη 30).

8 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 23ης Απριλίου 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, σκέψη 29).

9 Βλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, η υπογράμμιση δική μου).

10 Βλ., μεταξύ πολλών, απόφαση της 16ης Μαΐου 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

11 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψεις 48 και 49).

12 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31. Επομένως, ο διακανονισμός και, κατά περίπτωση, η αίτηση επιστροφής φόρου πρέπει να επιτρέπονται στον υποκείμενο στον φόρο που ανέγραψε κακώς στο τιμολόγιο τον ΦΠΑ. Οι διαδικασίες με τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να προβεί σε διακανονισμό και να ζητήσει την επιστροφή του φόρου είναι εκείνες που προβλέπονται από την εθνική νομοθεσία.

32. Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν προβλήθηκε ότι οι εθνικές διαδικασίες δεν συνάδουν με την αρχή της ισοδυναμίας. Πάντως, η Terracult ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω διαδικασίες παραβιάζουν, μεταξύ άλλων, την αρχή της αποτελεσματικότητας, καθόσον καθιστούν αδύνατον γι' αυτήν να προβεί σε διακανονισμό και να ζητήσει την επιστροφή του φόρου.

33. Η άποψη αυτή αμφισβητήθηκε από τη Ρουμανική Κυβέρνηση. Η κυβέρνηση αυτή ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση υπόθεση οι φορολογικές αρχές θεμιτά μπορούσαν να εμποδίσουν τον πάροχο να προβεί σε διακανονισμό και να ζητήσει την επιστροφή φόρου. Δύο λόγοι υπάρχουν προς τούτο. Πρώτον, ο πάροχος δεν προσέβαλε την πρώτη πράξη καταλογισμού εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Δεύτερον, η Ρουμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι ο πάροχος δεν ενήργησε καλόπιστα ή ότι ενήργησε κατά κατάχρηση δικαιώματος. Θα εξετάσω διαδοχικά τα δύο αυτά επιχειρήματα.

Γ. Μπορούσαν οι φορολογικές αρχές να εναντιωθούν στον διακανονισμό και στην επιστροφή του φόρου;

1. Προθεσμίες

34. Η Ρουμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι η Terracult δεν προσέβαλε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας την πρώτη πράξη καταλογισμού. Κατά συνέπεια, η εν λόγω πράξη καταλογισμού κατέστη απρόσβλητη.

35. Κατά τη γνώμη μου, το επιχείρημα που προβάλλει η Ρουμανική Κυβέρνηση συγχέει δύο διαφορετικές καταστάσεις. Αφενός, την περίπτωση κατά την οποία συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά και/ή η νομική εκτίμησή τους αποτέλεσαν αντικείμενο ελέγχου από διοικητική αρχή. Για να το πω μεταφορικά, ένα κουτί που είχε συγκεκριμένα αντικείμενα ανοίχθηκε, ελέγχθηκε και ξανακλείστηκε. Αφετέρου, την εντελώς διαφορετική περίπτωση κατά την οποία νέα πραγματικά περιστατικά εμφανίστηκαν αργότερα, τα οποία, ούτως ειπείν, δεν ήταν στο κουτί κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, τα ειδικά αυτά στοιχεία δεν ήταν δυνατόν να ελεγχθούν για τον απλούστατο λόγο ότι δεν είχαν έλθει στο φως κατά τον χρόνο ελέγχου.

36. Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, μπορώ να συμφωνήσω ότι, αν η πράξη καταλογισμού περιείχε σφάλμα κατά τον χρόνο εκδόσεώς της, αναμφίβολα η Terracult έπρεπε να την προσβάλει εντός της προβλεπόμενης στην εθνική νομοθεσία προθεσμίας. Η παράλειψή της να το πράξει θα σήμαινε ότι η πράξη καταλογισμού κατέστη –ανεξαρτήτως της ακρίβειας ή της νομιμότητάς της– απρόσβλητη.

37. Το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη ότι είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο καθορισμός εύλογων προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, χάριν της ασφάλειας δικαίου που προστατεύει τόσο τον φορολογούμενο όσο και τις οικείες φορολογικές αρχές. Τέτοιες προθεσμίες, ως εκ της φύσεώς τους, δεν είναι ικανές να καταστήσουν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν η πάροδος των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται κατ' ανάγκην την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος [13].

13 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38. Κατ' εφαρμογήν της εν λόγω αρχής, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο πλαίσιο του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως, η αποκλειστική προθεσμία, της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την τιμωρία των μη επιδειξάντων επαρκή επιμέλεια υποκείμενων στον φόρο, δεν μπορεί να θεωρείται ασύμβατη με το καθεστώς που θέσπισε η οδηγία περί ΦΠΑ [14]. Πράγματι, η δυνατότητα ασκήσεως, χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό, του δικαιώματος να επιστραφεί ο καθ' υπέρβαση καταβληθείς ΦΠΑ θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην είναι επ' αόριστον δυνατόν να τεθεί υπό αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκείμενου στον φόρο όσον αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι των φορολογικών αρχών [15].

39. Ωστόσο, η παρούσα υπόθεση φαίνεται να διαφέρει. Εμπίπτει στη δεύτερη από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, η πράξη καταλογισμού δεν περιείχε σφάλμα όταν εκδόθηκε από τις φορολογικές αρχές. Η πράξη καταλογισμού εκδόθηκε με βάση τα στοιχεία που προέκυψαν από τα τιμολόγια και από τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος από τις φορολογικές αρχές ελέγχου. Μόνον αργότερα μεταβλήθηκαν, κατόπιν της αιτήσεως της Almos προς την Donauland, τα στοιχεία των εισροών.

40. Επομένως, η κατάσταση μεταβλήθηκε μόνο *μετά* την έκδοση της πράξεως καταλογισμού και τη συμμόρφωση της Terracult προς αυτήν [16]. Η αίτηση της λήπτριας σχετικά με τη χρήση του ρουμανικού της αριθμού ΦΠΑ προκάλεσε τη μεταβολή του νομικού καθεστώτος. Υπό τις συνθήκες αυτές, η Terracult δύσκολα θα μπορούσε να επικριθεί για την απόφασή της να χρησιμοποιήσει τον προφανέστερο μηχανισμό διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ, αντί να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της πράξεως καταλογισμού.

41. Αντιλαμβάνομαι ότι η Terracult θα μπορούσε, ενδεχομένως, να αμφισβητήσει την πρώτη πράξη καταλογισμού βάσει της εθνικής νομοθεσίας, μολονότι η πράξη αυτή δεν ήταν παράνομη, προβάλλοντας τα νέα πραγματικά περιστατικά τα οποία ήλθαν στο φως μετά την έκδοση της πράξεως καταλογισμού [17]. Ωστόσο, υπό το πρίσμα της ρυθμίσεως της ΕΕ και της εθνικής νομοθεσίας, μια τέτοια ενέργεια της Terracult θα ήταν κάπως ανορθόδοξη.

42. Πράγματι, ειδικός μηχανισμός για τη διόρθωση μιας καταστάσεως όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη προβλέπεται ρητώς στην εθνική νομοθεσία, στο άρθρο 159 του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως φορολογικού κώδικα. Η ύπαρξη τέτοιου μηχανισμού –πρέπει να τονιστεί– επιβαλλόταν από το δίκαιο της Ένωσης. Το Δικαστήριο έχει ήδη καταστήσει σαφές ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και η αρχή της αποτελεσματικότητας *επιτάσσουν* να προβλέπουν τα κράτη μέλη τα μέσα και τις διαδικασίες που είναι αναγκαία για να εγγυώνται ότι οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν τη δυνατότητα διακανονισμού οποιουδήποτε φόρου που αναγράφτηκε κακώς στο τιμολόγιο, καθώς και το δικαίωμα επιστροφής των φόρων που το κράτος μέλος εισέπραξε κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης [18].

43. Τα επιχειρήματα που προέβαλε η Ρουμανική Κυβέρνηση για να αποδείξει ότι η Terracult δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί στην εν λόγω ενέργεια δεν είναι πειστικά. Η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι στην υπό κρίση υπόθεση εγείρεται ζήτημα συγκρούσεως μεταξύ, αφενός, της αρχής της ασφάλειας δικαίου (η οποία απορρέει από την ανάγκη διατηρήσεως του κύρους πράξεων που δεν προσβλήθηκαν

14 Πρβλ. απόφαση της 12 Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

15 Βλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

16 Ως εκ τούτου, η Terracult δύσκολα θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ενήργησε χωρίς να επιδείξει επιμέλεια όταν, προκειμένου να συμμορφωθεί προς την πράξη καταλογισμού, κατέβαλε τον καταλογισθέντα φόρο. Ανεξαρτήτως των πραγματικών περιστατικών, όφειλε να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το οποίο «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο».

17 Η Ρουμανική Κυβέρνηση ισχυρίσθηκε ότι τούτο όντως ήταν δυνατόν, η άποψη δε αυτή φαίνεται να επιβεβαιώνεται από τις απαντήσεις που έδωσε το αιτούν δικαστήριο στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου. Εντούτοις, επισημαίνω ότι η Terracult διαφώνησε με την άποψη αυτή, ισχυριζόμενη ότι το ζήτημα αυτό δεν ρυθμίζεται από την εθνική νομοθεσία.

18 Πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας) και, αφετέρου, της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (η οποία απορρέει από την ανάγκη διασφαλίσεως ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν επιβαρύνεται με φόρο που δεν οφείλει), καθώς και ότι θεμιτά μπορούσε να ευνοήσει την πρώτη αρχή σε βάρος της δεύτερης.

44. Κατά τη γνώμη μου, η εν λόγω περιγραφή της υπό κρίση υποθέσεως είναι ανακριβής. Όπως ήδη επισήμανα στο σημείο 35 των παρουσών προτάσεων, θα ήθελα να τονίσω για άλλη μία φορά ότι η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά μια φερόμενη ως παράνομη πράξη καταλογισμού φόρου η οποία δεν προσβλήθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Αφορά μια οικονομική πράξη η οποία, αφότου έγιναν γνωστά νέα πραγματικά περιστατικά, επαναχαρακτηρίστηκε μετά την έκδοση πράξεως καταλογισμού φόρου. Υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις, η απαίτηση ο υποκείμενος στον φόρο να προσβάλει μια (κατά τεκμήριο νόμιμη και έγκυρη) πράξη καταλογισμού φόρου όχι μόνον είναι αναπάντεχη, αλλά και δημιουργεί ορισμένες αμφιβολίες από τη σκοπιά της φορολογικής ουδετερότητας, της ισότητας και του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής.

45. Πρώτον, η συγκεκριμένη ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας θα συνεπαγόταν πολύ διαφορετική μεταχείριση υποκειμένων στον φόρο που, κατά τη γνώμη μου, βρίσκονται σε παρόμοια κατάσταση. Η προθεσμία εντός της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο επιτρέπεται να διορθώσει στοιχεία που αναγράφονται στα τιμολόγια και να προβεί σε διακανονισμό θα εξηρτάτο από τη διενέργεια ελέγχου και την έκδοση πράξεως καταλογισμού φόρου από τις φορολογικές αρχές. Οι υποκείμενοι στον φόρο που έχουν υποβληθεί σε έλεγχο θα είχαν μόνο 30 ημέρες για να διορθώσουν τα τιμολόγια αμφισβητώντας τη νομιμότητα του φορολογικού ελέγχου. Για τους μη υποβληθέντες σε φορολογικό έλεγχο θα ίσχυε η συνήθης προθεσμία πέντε ετών. Ως εκ τούτου, η έκδοση πράξεως καταλογισμού θα σήμαινε ότι μια προθεσμία 30 ημερών αντικαθιστά τη συνήθη προθεσμία 5 ετών.

46. Η διαφορά αυτή φαίνεται να είναι αδύνατον να δικαιολογηθεί, καθόσον, υπό το πρίσμα των νέων πραγματικών περιστατικών που έγιναν γνωστά αργότερα, αμφότεροι οι υποκείμενοι στον φόρο βρίσκονταν ακριβώς στην ίδια κατάσταση. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, «η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, της οποίας έκφραση στον τομέα του ΦΠΑ είναι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, απαιτεί να μην αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο παρεμφερείς καταστάσεις, εκτός εάν η διαφοροποίηση δικαιολογείται αντικειμενικώς» [19].

47. Δεύτερον, το να υποχρεώνεται ο υποκείμενος στον φόρο να προσβάλει την πράξη καταλογισμού εντός 30 ημερών, ακόμη και όταν μετά την έκδοση της εν λόγω πράξεως καταλογισμού έγιναν γνωστά στοιχεία που ενδέχεται να οδηγήσουν σε διακανονισμό, ενέχει τον κίνδυνο να καταστήσει άνευ αντικειμένου το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής: αναλόγως του πότε ήλθαν στο φως τα εν λόγω στοιχεία, ο υποκείμενος στον φόρο θα έχει πολύ μικρή προθεσμία για να προσβάλει την πράξη καταλογισμού ή το σχετικό δικαίωμα θα μπορεί ακόμη και να έχει παραγραφεί. Για παράδειγμα, στην υπό εξέταση υπόθεση, η Terracult θα είχε περιθώριο λίγων μόλις ημερών για να προσβάλει την πρώτη πράξη καταλογισμού (η οποία εκδόθηκε στις 4 Μαρτίου 2014) αφότου έγιναν γνωστά τα νέα πραγματικά περιστατικά (στις 28 Μαρτίου 2014). Αν δεν είχε διενεργηθεί έλεγχος και δεν είχε εκδοθεί πράξη καταλογισμού φόρου, η Terracult θα μπορούσε να διορθώσει τα τιμολόγια και να προβεί σε διακανονισμό εντός της μεγαλύτερης προθεσμίας των πέντε ετών.

48. Τρίτον, και τέλος, αυτές οι παράδοξες συνέπειες αναδεικνύουν το προβληματικό σημείο αφετηρίας. Θα ήθελα να επισημάνω ότι, εν γένει, εθνική ρύθμιση που ορίζει ότι πράξεις που έχουν ήδη ελεγχθεί (διοικητικώς ή δικαστικώς) δεν επιτρέπεται να επανεξεταστούν είναι ορθή και ευσταθεί. Ωστόσο, η εν λόγω αρχή είναι εύλογη μόνον όταν εφαρμόζεται επί των νομικών και πραγματικών

19 Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Jetair και BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, σκέψη 53).

ζητημάτων που πράγματι αποτέλεσαν αντικείμενο ελέγχου. Αντιθέτως, δεν επιτρέπεται τα αποτελέσματα της παραγραφής να επεκταθούν σε νέα στοιχεία που δεν αποτέλεσαν και δεν μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο τέτοιου ελέγχου, καθόσον δεν είχαν έλθει στο φως κατά το σχετικό χρονικό διάστημα [20].

49. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, συνάγω ότι οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται σε διάταξη ή πρακτική κράτους μέλους μη επιτρέπουσα τη διόρθωση τιμολογίων για οικονομικές πράξεις που διενεργήθηκαν σε περίοδο που αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του οποίου οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν πράξη καταλογισμού φόρου, η οποία κατέστη απρόσβλητη, όταν, μετά την έκδοση της πράξεως καταλογισμού φόρου, έγιναν γνωστά πρόσθετα στοιχεία που συνεπάγονται την εφαρμογή διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος (του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως).

2. Καλή πίστη, κατάχρηση δικαιώματος και απάτη

50. Η Ρουμανική Κυβέρνηση διατείνεται επίσης ότι το δικαίωμα διακανονισμού και επιστροφής του φόρου, το οποίο κατά κανόνα προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία, είναι δυνατόν να περιοριστεί υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, καθόσον ο πάροχος δεν ενήργησε καλόπιστα ή, εν πάση περιπτώσει, ενήργησε κατά κατάχρηση δικαιώματος. Συναφώς, η Ρουμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η διόρθωση των τιμολογίων ακύρωσε εκ των πραγμάτων τα αποτελέσματα της πρώτης πράξεως καταλογισμού. Περαιτέρω, η κυβέρνηση αυτή τονίζει ότι τα αγαθά που πωλήθηκαν από την Terracult στην Almos αποτέλεσαν, μετά την πώληση αυτή, αντικείμενο ύποπτων συναλλαγών μεταξύ της Almos και τρίτου.

α) Καλή πίστη

51. Κατ' αρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολονότι το δικαίωμα διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου πρέπει να παρέχεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε καλόπιστα, η καλή πίστη δεν αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση του δικαιώματος διακανονισμού. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όταν ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο οποιασδήποτε απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να μπορεί να διορθωθεί ο ως άνω κακώς αναγραφείς σε τιμολόγιο φόρος, χωρίς τα κράτη μέλη να μπορούν να εξαρτούν έναν τέτοιο διακανονισμό από την καλή πίστη του εκδότη του σχετικού τιμολογίου. Ο διακανονισμός δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών [21].

52. Συναφώς, θα ήθελα να επισημάνω ότι, στις απαντήσεις του στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι από τη δικογραφία προκύπτει ότι οι φορολογικές αρχές ουδέποτε απαίτησαν την καταβολή του οφειλόμενου από τη λήπτρια (Almos) φόρου. Είναι ασαφής ο λόγος για τον οποίο οι φορολογικές αρχές δεν επιχείρησαν να εξακριβώσουν αν ο φόρος μπορούσε να

20 Ευρύτερη αναλογία μπορεί να διαπιστωθεί με την εφαρμογή της ίδιας λογικής στο πλαίσιο του δικαστικού ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, υπάρχει ακόμη μεγαλύτερη ανάγκη να μένουν σταθερές και αμετάβλητες οι έννομες σχέσεις άπαξ δημιουργήθηκαν με αμετάκλητη δικαστική απόφαση, η οποία ασφαλώς είναι ισχυρότερη των αποφάσεων των διοικητικών ή των φορολογικών αρχών. Ωστόσο, ακόμη και στο πλαίσιο αυτό, το γεγονός ότι σε μια υπόθεση ασκήθηκε έφεση ή ακόμη και αναίρεση δεν αποκλείει την επανεξέταση της υποθέσεως αυτής, αν αργότερα έγιναν γνωστά νέα πραγματικά περιστατικά που δικαιολογούν ένα τέτοιο έκτακτο μέτρο. Πρόκειται απλώς για διαφορετικά ζητήματα και διαφορετικά μέσα ένδικης προστασίας. Συναφώς, παρόμοια λογική πρέπει να εφαρμοστεί a fortiori στο σύστημα του ΦΠΑ, το οποίο ήδη προβλέπει και δέχεται πολύ μεγαλύτερο βαθμό μιας ex post ευελιξίας και τη δυνατότητα διακανονισμού εν ονόματι της φορολογικής ουδετερότητας.

21 Πρβλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψεις 58 και 68), της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 37 και 38), και της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 27).

καταβληθεί από τη λήπτρια, ώστε να καταστεί δυνατή η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος από τον πάροχο (την Terracult) χωρίς απώλεια εσόδων για το δημόσιο ταμείο. Όταν ερωτήθηκε για τον σχετικό λόγο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ρουμανική Κυβέρνηση δεν μπόρεσε να παράσχει καμία εξήγηση.

53. Ανεξαρτήτως της πτυχής αυτής, το σημαντικότερο είναι ότι δεν έχω πεισθεί από τα στοιχεία που προσκόμισε η Ρουμανική Κυβέρνηση στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας προκειμένου να στοιχειοθετήσει ότι η Terracult δεν ενήργησε καλόπιστα.

54. Ειδικότερα, αδυνατώ να αντιληφθώ τη λογική πίσω από τον ισχυρισμό ότι το γεγονός ότι η διόρθωση των τιμολογίων συνεπάγεται την ακύρωση των διαπιστώσεων της πράξεως καταλογισμού που εκδόθηκε κατόπιν του φορολογικού ελέγχου αποτελεί αυτό καθ' εαυτό ένδειξη ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν ενήργησε καλόπιστα.

55. Ο σκοπός της διορθώσεως των τιμολογίων είναι η μεταβολή μιας προτέρας καταστάσεως η οποία, βάσει στοιχείων που έγιναν γνωστά στη συνέχεια, θεωρείται εσφαλμένη. Κατά συνέπεια, το γεγονός και μόνο ότι τα διορθωμένα τιμολόγια ακύρωσαν τα αποτελέσματα της πρώτης πράξεως καταλογισμού δεν είναι ικανό ούτε επαρκές να αποδείξει την έλλειψη καλής πίστεως του υποκείμενου στον φόρο. Για τον σκοπό αυτόν, απαιτείται κάτι παραπάνω. Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι η έννοια της «καλής πίστεως» συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο επιδεικνύει την επιμέλεια προσεκτικού επιχειρηματία [22].

56. Επομένως, οι φορολογικές αρχές μπορούν να προβάλουν έλλειψη καλής πίστεως μόνον αν ρητώς προβάλουν αμέλεια του υποκείμενου στον φόρο, εξηγήσουν τους νομικούς και πραγματικούς λόγους που στηρίζουν την εν λόγω άποψη και, όπου απαιτείται, προσκομίσουν αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν τις αιτιάσεις αυτές [23]. Εντούτοις, στην παρούσα υπόθεση, από τα πραγματικά περιστατικά και τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου ασφαλώς δεν επιβεβαιώνεται ο σχετικός ισχυρισμός.

57. Υπενθυμίζεται ότι είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι η ακύρωση της πρώτης πράξεως καταλογισμού συνέβη μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Πράγματι, στην απόφαση στην υπόθεση Zabrus Siret [24] –μια πρόσφατη υπόθεση που επίσης αφορούσε την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία– το Δικαστήριο έκρινε απερίφραστα ότι «[οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ] καθώς και οι αρχές της αποτελεσματικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτές εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, κατά παρέκκλιση από την πενταετή προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο για τη διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ, δεν επιτρέπει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε τέτοια διόρθωση προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως αποκλειστικώς και μόνον επειδή η διόρθωση αυτή αφορά περίοδο που αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου» [25].

58. Το αιτούν δικαστήριο πράγματι μνημονεύει την εν λόγω απόφαση στην αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως, θεωρώντας ότι οι αρχές που απορρέουν από αυτήν πρέπει να εφαρμοστούν στην επίμαχη κατάσταση στην υπόθεση της κύριας δίκης.

59. Συμφωνώ. Λαμβανομένης υπόψη της επιχειρηματολογίας της Ρουμανικής Κυβερνήσεως στις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της, φαίνεται ότι το κύριο πρόβλημα στην υπό εξέταση υπόθεση είναι ότι οι φορολογικές αρχές είχαν ήδη ελέγξει την επίμαχη οικονομική πράξη και, ως εκ τούτου, δεν δέχονται ότι ο υποκείμενος στον φόρο δύναται στη συνέχεια να αναιρέσει τα

22 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 26).

23 Για περισσότερα επί του ζητήματος αυτού, βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, ιδίως σημεία 33 έως 36).

24 Απόφαση της 26ης Απριλίου 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Όπ.π. (σκέψη 56 και διατακτικό).

αποτελέσματα της πράξεώς τους καταλογισμού χωρίς να ακολουθήσει τους «συνήθεις διαύλους»: την υποβολή διοικητικής ενστάσεως και στη συνέχεια, εν ανάγκη, την κίνηση δίκης. Ωστόσο, στα σημεία 34 έως 49 των παρουσών προτάσεων, εξήγησα τους λόγους για τους οποίους, στην παρούσα υπόθεση, η άποψη αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

β) Κατάχρηση δικαιώματος

60. Οι ίδιες εκτιμήσεις ισχύουν όσον αφορά τις αιτιάσεις της Ρουμανικής Κυβερνήσεως ότι η Terracult ενήργησε κατά κατάχρηση δικαιώματος.

61. Είναι σκόπιμο να υπενθυμιστεί συναφώς ότι, για να διαπιστωθεί ότι υπάρχει κατάχρηση δικαιώματος πρέπει να συντρέχουν δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, οι επίμαχες οικονομικές πράξεις, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον σκοπό των διατάξεων αυτών. Δεύτερον, πρέπει να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός της επίμαχης οικονομικής πράξεως είναι η αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος[26].

62. Πάντως, από τα στοιχεία της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν κατάχρηση δικαιώματος.

63. Πρώτον, είναι ασαφές ποιο «φορολογικό πλεονέκτημα του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο με τις διατάξεις [περί ΦΠΑ] σκοπό» η Terracult επιδίωκε να αποκομίσει με τη συμπεριφορά της. Όπως εκτίθεται στα σημεία 23 έως 26 των παρουσών προτάσεων, η Terracult δεν ήταν υπόχρεη για τον φόρο που κατέβαλε. Ωστόσο, μετά την έκδοση της πρώτης πράξεως καταλογισμού, κατέβαλε νομοτύπως τον φόρο. Στη συνέχεια, όπως η Terracult επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν είχε καμία επιλογή: αφενός, είχε καταβάλει στο Δημόσιο ΦΠΑ ο οποίος, μολονότι δεν οφειλόταν, δεν μπορούσε να επιστραφεί· αφετέρου, η λήπτρια αρνείται να επιστρέψει τον ΦΠΑ αυτόν στην Terracult, καθόσον η επίμαχη πράξη δεν υπόκειται στο σύνηθες φορολογικό καθεστώς, αλλά στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Κατ' ουσίαν, η Terracult κατέληξε να επιβαρυνθεί με φόρο για τον οποίο δεν ήταν υπόχρεη.

64. Πάνω σε αυτή τη βάση, εκτιμώ ότι η Terracult δεν επιδιώκει την αποκόμιση αδικαιολόγητου πλεονεκτήματος. Προσπαθεί απλώς να αποκαταστήσει την ουδετερότητα όσον αφορά την επίμαχη οικονομική πράξη.

65. Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι, για να στοιχειοθετηθεί κατάχρηση δικαιώματος, οι φορολογικές αρχές πρέπει να αποδείξουν την ύπαρξη συγκεκριμένων στοιχείων που καθιστούν δυνατό να θεωρηθεί ότι οι συμβαλλόμενοι χρησιμοποίησαν μια τεχνητή κατασκευή προκειμένου να καταστρατηγήσουν την εφαρμογή των κανόνων περί ΦΠΑ με σκοπό να αποκομίσουν αθέμιτο όφελος[27]. Εντούτοις, ούτε στη δικογραφία ούτε στην απόφαση περί παραπομπής υπάρχει κάποιο στοιχείο που να δημιουργεί αμφιβολία ως προς το γνήσιο των διορθώσεων που πραγματοποιήθηκαν στα σχετικά με την επίμαχη πράξη τιμολόγια. Απλώς και μόνον το γεγονός ότι η διόρθωση των τιμολογίων είχε ως αποτέλεσμα την ακύρωση των αποτελεσμάτων της πρώτης πράξεως καταλογισμού δεν δύναται, όπως ήδη εξήγησα, να αποτελέσει απόδειξη εικονικής οικονομικής πράξεως.

26 Πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 74 και 75), και της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 49).

27 Για περισσότερες λεπτομέρειες επί του ζητήματος αυτού, βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Cussens κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:648, σημεία 23 έως 31 και 58 έως 107).

66. Υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων αυτών, το κρίσιμο στοιχείο σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι το αν η διόρθωση των τιμολογίων δικαιολογείται από τα νέα στοιχεία που προέβαλε η Terracult ή, αντιθέτως, αν η εν λόγω διόρθωση πραγματοποιήθηκε με απατηλούς σκοπούς. Τούτο με οδηγεί στο επόμενο στοιχείο που προέβαλε συναφώς η Ρουμανική Κυβέρνηση.

γ) Απάτη

67. Στις παρατηρήσεις της, η Ρουμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι τα σπέρματα αγριογογγύλης που πωλήθηκαν από την Terracult στην Almos αποτέλεσαν, μετά την πώληση αυτή, αντικείμενο ύποπτων συναλλαγών μεταξύ της Almos και τρίτου.

68. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, ο υποκείμενος στον φόρο χάνει το δικαίωμα εκπτώσεως όταν γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με τις ενέργειές του, έλαβε μέρος σε πράξη που συνδεόταν με απάτη περί τον ΦΠΑ. Στις φορολογικές αρχές οι οποίες έχουν διαπιστώσει ότι επιχειρηματίας διέπραξε απάτες ή ατασθαλίες εναπόκειται να αποδείξουν, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτούν από τον έτερο επιχειρηματία να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο τελευταίος επιχειρηματίας γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η οικονομική πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς απόδειξη του δικαιώματος εκπτώσεως εντασσόταν στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ [28].

69. Αντιθέτως, όταν πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, δεν συνάδει προς την οδηγία περί ΦΠΑ η επιβολή κυρώσεως υπό τη μορφή αρνήσεως αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν γνώριζε, και δεν μπορούσε να γνωρίζει, ότι η σχετική οικονομική πράξη συνδέεται με απάτη που διέπραξε ο αντισυμβαλλόμενός του επιχειρηματίας ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων [29].

70. Στο πλαίσιο αυτό, προκειμένου τα προβαλλόμενα από τη Ρουμανική Κυβέρνηση πραγματικά περιστατικά να ασκήσουν επιρροή όσον αφορά την Terracult, οι φορολογικές αρχές θα πρέπει να αποδείξουν ότι η Terracult αποτελούσε μέρος ενός απατηλού σχήματος ή, τουλάχιστον, ότι το γνώριζε ή ότι όφειλε να το γνωρίζει. Ωστόσο, τουλάχιστον στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, η Ρουμανική Κυβέρνηση δεν έφθασε στο σημείο να ισχυρισθεί ότι υπήρξε απάτη ή άλλη παράνομη συμπεριφορά. Επιπλέον, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να στηρίζει τον υπαινιγμό ότι η Terracult γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τις ύποπτες συναλλαγές που διενεργήθηκαν σχετικά με τα επίμαχα αγαθά μετά την πώλησή τους στην Almos.

71. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ρουμανική Κυβέρνηση κλήθηκε να εξηγήσει σαφέστερα γιατί, κατά την άποψή της, η Terracult δεν ενέργησε με την αναγκαία επιμέλεια όσον αφορά τις εν λόγω οικονομικές πράξεις, και ποιες διατάξεις του εθνικού δικαίου και του δικαίου της ΕΕ θα μπορούσαν να αποτελέσουν τη βάση για να απαιτηθεί να επιδειχθεί μεγαλύτερη επιμέλεια εκ μέρους της εταιρίας αυτής. Πάντως, η Ρουμανική Κυβέρνηση δυσκολεύθηκε να δώσει σαφή απάντηση στην ερώτηση αυτή. Περιορίστηκε να επισημάνει την ανευθυνότητα που επέδειξε η Terracult κατά την αναζήτηση των εγγράφων που αφορούσαν τον τόπο παροχής των αγαθών που πωλήθηκαν στην Almos και, γενικότερα, τις (απροσδιόριστες) λογιστικές ατασθαλίες.

28 Πρβλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψεις 48 και 50), και της 3ης Οκτωβρίου 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, σκέψεις 30 και 31).

29 Πρβλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψεις 45 και 46), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 49).

72. Εκτιμώ ότι η απάντηση αυτή μαρτυρεί αμηχανία, ιδίως καθόσον η Terracult (και, στη συνέχεια, η Almos) συμφώνησε με τα πορίσματα των φορολογικών ελεγκτών όσον αφορά τον επαναχαρακτηρισμό της πωλήσεως ως εγχώριας παραδόσεως, αλλά και δεδομένου ότι κανένας ισχυρισμός περί λογιστικών ατασθαλιών εκ μέρους της Terracult δεν είχε προβληθεί πριν από την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Εν πάση περιπτώσει, δεν έχω πεισθεί ότι οποιαδήποτε τέτοια παράλειψη –η οποία, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, είναι ήσσονος σημασίας και αμιγώς τυπική– θα μπορούσε να δικαιολογήσει την πλήρη απώλεια του δικαιώματος της Terracult να προβεί σε διακανονισμό και να της επιστραφεί ο φόρος.

73. Κατά πάγια νομολογία, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και για την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Πάντως, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών και συνεπώς δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ [30]. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κύρωση η οποία συνίσταται στον πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως έχει δυσανάλογο χαρακτήρα όταν δεν έχει διαπιστωθεί απάτη ή ζημία εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού [31]. Δεν χωρεί αμφιβολία ότι παρόμοια αρχή ισχύει όσον αφορά τον απόλυτο αποκλεισμό του δικαιώματος του υποκείμενου στον φόρο να προβεί σε διακανονισμό του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου, καθώς και να του επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος.

74. Επομένως, κράτος μέλος δύναται να αρνηθεί τον διακανονισμό και την επιστροφή του φόρου που ζητεί ο υποκείμενος στον φόρο μόνον όταν οι φορολογικές αρχές μπορούν, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι η διόρθωση των τιμολογίων που ενεργοποίησε τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως πραγματοποιήθηκε κακόπιστα, συνιστούσε κατάχρηση δικαιώματος ή συνδεόταν με φορολογική απάτη την οποία ο πάροχος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει.

75. Προφανώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν πρόκειται περί αυτού στην υπόθεση της κύριας δίκης.

V. Πρόταση

76. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Curtea de Apel Timișoara (εφετείου της Τιμισοάρα, Ρουμανία) ως εξής:

– Η οδηγία 2006/112/ΕΚ, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται σε διάταξη ή πρακτική κράτους μέλους μη επιτρέπουσα τη διόρθωση τιμολογίων για οικονομικές πράξεις που διενεργήθηκαν σε περίοδο που αποτέλεσε αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του οποίου οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν πράξη καταλογισμού φόρου, η οποία κατέστη απρόσβλητη, όταν, μετά την έκδοση της πράξεως καταλογισμού φόρου, έγιναν γνωστά πρόσθετα στοιχεία που συνεπάγονται την εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

– Κράτος μέλος δύναται να αρνηθεί τον διακανονισμό και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου από τον πάροχο μόνον όταν οι φορολογικές αρχές μπορούν, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι η διόρθωση των τιμολογίων που ενεργοποίησε τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως πραγματοποιήθηκε κακόπιστα, συνιστούσε κατάχρηση δικαιώματος ή συνδεόταν με φορολογική απάτη την οποία ο πάροχος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν πρόκειται περί αυτού στην υπόθεση της κύριας δίκης.

30 Πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 28 και 29).

31 Πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψεις 68 και 70).