ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 24ης Φεβρουαρίου 2022*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 167 και 168 – Δικαίωμα έκπτωσης – Άρνηση – Φορολογική απάτη – Διεξαγωγή αποδείξεων – Αναστολή της εξέτασης διοικητικής ένστασης κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει δικαίωμα έκπτωσης, εν αναμονή της έκβασης ποινικής διαδικασίας – Δικονομική αυτονομία των κρατών μελών – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Δικαίωμα χρηστής διοίκησης – Άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

Στην υπόθεση C-582/20,

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 23ης Ιουλίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Νοεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

SC Cridar Cons SRL

κατά

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis (εισηγητή), M. Ilešič, Δ. Γρατσία και Z. Csehi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η SC Cridar Cons SRL, εκπροσωπούμενη από τους C. F. Costaș, S. I. Puț και A. Tomuța, avocați,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane, R. I. Haţieganu και A. Rotăreanu,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και A. Armenia,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) και του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της SC Cridar Cons SRL (στο εξής: Cridar) και, αφετέρου, της Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Cluj (νομαρχιακής υπηρεσίας δημοσίων οικονομικών του Cluj, Ρουμανία, στο εξής: AJFP Cluj) και της Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Cluj-Napoca (περιφερειακής γενικής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών του Cluj-Napoca, Ρουμανία, στο εξής: DGRFP Cluj-Napoca) με αντικείμενο απόφαση περί αναστολής, έως την περάτωση ποινικής διαδικασίας, της εξέτασης διοικητικής ένστασης που αφορούσε πράξη επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνώριζε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

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

4 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

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

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

[…]».

Το ρουμανικό δίκαιο

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

5 Ο Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (νόμος 207/2015 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας), ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), προβλέπει, στο άρθρο 118, παράγραφος 3, ότι «[ο] φορολογικός έλεγχος διενεργείται άπαξ για κάθε είδος φορολογικής οφειλής και για κάθε φορολογική περίοδο».

6 Το άρθρο 128 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το οποίο επιγράφεται «Δικαίωμα ακρόασης», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 118, παράγραφος 3, ο προϊστάμενος της αρχής φορολογικού ελέγχου μπορεί να αποφασίσει τον επανέλεγχο ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο όταν ανακύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία δεν γνώριζε η αρχή αυτή κατά τον χρόνο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου και τα οποία επηρεάζουν τα αποτελέσματά του.»

7 Κατά το άρθρο 131 του κώδικα αυτού, το οποίο επιγράφεται «Αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου»:

«1) Το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου καταγράφεται σε έκθεση φορολογικού ελέγχου, η οποία περιγράφει τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής από πραγματικής και νομικής απόψεως, καθώς και τις φορολογικές συνέπειες των διαπιστώσεων αυτών.

[…]

4) Η έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί τη βάση έκδοσης:

a) της πράξης επιβολής φόρου, για διαφορές προς τα πάνω ή προς τα κάτω σε σχέση με τις κύριες φορολογικές υποχρεώσεις που συνδέονται με τις διαφορές στη βάση επιβολής του φόρου·

[…]».

8 Το άρθρο 132 του εν λόγω κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Προσφυγή ενώπιον των αρμόδιων για την ποινική δίωξη αρχών», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η αρχή φορολογικού ελέγχου οφείλει να προσφύγει στα αρμόδια δικαιοδοτικά όργανα για τη δίωξη πράξεων που συνάγονται από τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και οι οποίες ενδέχεται να συνιστούν ποινικό αδίκημα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει η ποινική νομοθεσία.»

9 Το άρθρο 268 του ίδιου κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Δυνατότητα υποβολής διοικητικής ένστασης», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Κατά χρεωστικού τίτλου και κατά κάθε άλλης φορολογικής διοικητικής πράξης μπορεί να υποβληθεί ένσταση σύμφωνα με τον παρόντα τίτλο. Η ένσταση έχει χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής και δεν στερεί το δικαίωμα άσκησης ένδικης προσφυγής από οιονδήποτε θεωρεί ότι βλάπτεται από ορισμένη φορολογική διοικητική πράξη.»

10 Το άρθρο 277 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το οποίο επιγράφεται «Αναστολή της διαδικασίας εξέτασης διοικητικής ένστασης», έχει ως εξής:

«1) Το όργανο που είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της ενστάσεως δύναται να αναστείλει τη διαδικασία, με αιτιολογημένη απόφαση, όταν:

a) το όργανο που διενήργησε τον έλεγχο έχει ζητήσει από τα αρμόδια όργανα να απαντήσουν αν τυχόν υπάρχουν ενδείξεις για την τέλεση αξιόποινης πράξης που έχει σχέση με τα αποδεικτικά στοιχεία για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, η διαπίστωση της οποίας θα μπορούσε να ασκήσει σημαντική επιρροή στην έκβαση της διοικητικής διαδικασίας·

[…]

4) Η οριστική απόφαση με την οποία το ποινικό δικαστήριο αποφαίνεται επί της πολιτικής αγωγής είναι αντιτάξιμη έναντι των οργάνων που είναι αρμόδια να αποφανθούν επί των ενστάσεων ως προς τα ποσά για τα οποία το Δημόσιο παρέστη ως πολιτικώς ενάγων.»

11 Κατά το άρθρο 278 του κώδικα αυτού, το οποίο επιγράφεται «Αναστολή της εκτέλεσης της φορολογικής διοικητικής πράξης»:

«1) Η υποβολή διοικητικής ένστασης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της φορολογικής διοικητικής πράξης.

2) Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θίγουν το δικαίωμα του ενισταμένου να ζητήσει την αναστολή εκτέλεσης της φορολογικής διοικητικής πράξης δυνάμει του [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (νόμου 554/2004 περί διοικητικών διαφορών)] […]

[…]».

12 Το άρθρο 281 του εν λόγω κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Κοινοποίηση της απόφασης και προσφυγή», προβλέπει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Ο ενιστάμενος ή τα πρόσωπα που παρεμβαίνουν στη διαδικασία ενστάσεως μπορούν να προσβάλουν ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου τις αποφάσεις που εκδίδονται επί διοικητικής ενστάσεως και τις φορολογικές διοικητικές πράξεις τις οποίες αφορούν οι αποφάσεις αυτές […]».

13 Το άρθρο 350 του ίδιου κώδικα, το οποίο επιγράφεται «Συνεργασία με τις αρμόδιες για την ποινική δίωξη αρχές», ορίζει στις παραγράφους 2 και 3 τα εξής:

«2) Σε δεόντως αιτιολογημένες περιπτώσεις, η [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (εθνική υπηρεσία της φορολογικής διοίκησης, Ρουμανία)] μπορεί να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους για καθορισμένους σκοπούς, μετά την άσκηση ποινικής δίωξης κατόπιν γνώμης του εισαγγελέα.

3) Το αποτέλεσμα των ελέγχων που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 καταγράφεται σε εκθέσεις που αποτελούν αποδεικτικά μέσα. Οι εκθέσεις δεν αποτελούν τίτλο φορολογικής οφειλής κατά την έννοια του παρόντος κώδικα.»

14 Με την υπ’ αριθ. 72 απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2019, το Curtea Constituțională (Συνταγματικό Δικαστήριο, Ρουμανία) έκρινε αντισυνταγματική τη φράση «που αποτελούν αποδεικτικά μέσα» η οποία περιλαμβάνεται στο εν λόγω άρθρο 350, παράγραφος 3.

Ο νόμος περί διοικητικών διαφορών

15 Ο νόμος 554/2004 περί διοικητικών διαφορών, ως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: νόμος περί διοικητικών διαφορών), περιέχει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, νοούνται ως:

[…]

ș) "επικείμενη ζημία": η μελλοντική και προβλέψιμη υλική ζημία ή, ενδεχομένως, η σοβαρή προβλέψιμη διατάραξη της λειτουργίας δημόσιας αρχής ή δημόσιας υπηρεσίας·

t) "δεόντως αιτιολογημένες περιπτώσεις": οι πραγματικές και νομικές περιστάσεις που μπορούν να εγείρουν σοβαρές αμφιβολίες ως προς τη νομιμότητα της διοικητικής πράξης·

[…]».

16 Το άρθρο 14 του νόμου περί διοικητικών διαφορών, το οποίο επιγράφεται «Αναστολή εκτέλεσης της πράξης», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Σε δεόντως αιτιολογημένες περιπτώσεις και για να προληφθεί επικείμενη ζημία, μετά την παραπομπή […] στη […] δημόσια αρχή που εξέδωσε την πράξη ή στην ιεραρχικά ανώτερη αρχή, ο ζημιωθείς μπορεί να ζητήσει από το αρμόδιο δικαστήριο να διατάξει την αναστολή εκτέλεσης της μονομερούς διοικητικής πράξης έως ότου αποφανθεί το δικαστήριο επί της ουσίας. Αν ο ζημιωθείς δεν ασκήσει την προσφυγή ακυρώσεως εντός προθεσμίας 60 ημερών, η αναστολή της εκτέλεσης παύει αυτοδικαίως και χωρίς διατυπώσεις.»

17 Το άρθρο 15 του νόμου αυτού, το οποίο επιγράφεται «Αίτηση αναστολής εκτέλεσης με την άσκηση προσφυγής», προβλέπει τα εξής:

«1) Η αναστολή της εκτέλεσης μονομερούς διοικητικής πράξης μπορεί να ζητηθεί από τον προσφεύγοντα, για τους λόγους που προβλέπονται στο άρθρο 14, και με αίτηση ενώπιον του δικαστηρίου που είναι αρμόδιο για την εν όλω ή εν μέρει ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην περίπτωση αυτή, το δικαστήριο μπορεί να διατάξει την αναστολή της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης έως ότου εκδοθεί οριστική και αμετάκλητη απόφαση επί της υποθέσεως αυτής. Η αίτηση αναστολής εκτελέσεως μπορεί να υποβληθεί με το δικόγραφο της προσφυγής ή με χωριστό δικόγραφο έως ότου εκδοθεί απόφαση η οποία κρίνει την προσφυγή επί της ουσίας.

[…]

4) Αν γίνει δεκτή η προσφυγή επί της ουσίας, το μέτρο αναστολής εκτελέσεως που διατάχθηκε σύμφωνα με το άρθρο 14 παρατείνεται αυτοδικαίως έως ότου η υπόθεση κριθεί οριστικά και αμετάκλητα, ακόμη και αν ο προσφεύγων δεν έχει ζητήσει να ανασταλεί η εκτέλεση της διοικητικής πράξης δυνάμει της παραγράφου 1.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η Cridar, εταιρία η οποία ασχολείται με την κατασκευή οδών και αυτοκινητοδρόμων, υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο με αντικείμενο τον ΦΠΑ της περιόδου από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως 30 Απριλίου 2014. Κατά τον έλεγχο αυτό, η Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (περιφερειακή υπηρεσία δημοσίων οικονομικών του Bistrița-Năsăud, Ρουμανία) της αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις πράξεις που είχαν καταχωρισθεί στα λογιστικά βιβλία της.

19 Στις αρχές του 2015 η Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (εισαγγελία του εφετείου του Cluj, Ρουμανία, στο εξής: εισαγγελία) εξέτασε την ποινική υπόθεση υπ' αριθ. 363/P/2015 στο πλαίσιο της οποίας απαγγέλθηκαν κατηγορίες φορολογικής απάτης εις βάρος πλειόνων προσώπων, μεταξύ των οποίων συγκαταλεγόταν και ο διαχειριστής της Cridar. Εντός του έτους 2016, σε ημερομηνία που δεν προσδιορίζεται επακριβώς, η εισαγγελία ζήτησε από την DGRFP Cluj-Napoca να προβεί σε νέο φορολογικό έλεγχο της Cridar, διότι υπήρχαν αποδείξεις ότι, κατά την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως 31 Δεκεμβρίου 2015, η εταιρία αυτή είχε πραγματοποιήσει εικονικές αγορές από διάφορες άλλες εταιρίες. Η DGRFP Cluj-Napoca ανέθεσε στην AJFP Cluj να διενεργήσει αυτόν τον νέο έλεγχο. Ο έλεγχος διήρκεσε από τις 4 έως τις 17 Οκτωβρίου 2016 και αφορούσε μόνον την περίοδο που είχε αποτελέσει αντικείμενο του διαλαμβανόμενου στην προηγούμενη σκέψη φορολογικού ελέγχου.

20 Με την έκθεση φορολογικού ελέγχου της 3ης Νοεμβρίου 2016 και την πράξη επιβολής φόρου που εκδόθηκε κατά την ίδια ημερομηνία, η AJFP Cluj, αντιθέτως προς τη θέση που είχε λάβει το 2014, δεν αναγνώρισε στην Cridar το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για όλες τις αγορές που αυτή είχε πραγματοποιήσει από πέντε κατονομαζόμενες από την εισαγγελία εταιρίες (στο εξής: επίμαχες αγορές) και επέβαλε στην Cridar πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις ύψους 2 103 272 ρουμανικών λέι (RON) (περίπου 425 000 ευρώ) ως ΦΠΑ και φόρο εταιριών. Η AJFP Cluj ανακάλεσε επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 128 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, την πράξη επιβολής φόρου του έτους 2014 και επιβεβαίωσε το σύνολο των αποτελεσμάτων του προγενέστερου φορολογικού ελέγχου στον τομέα του ΦΠΑ. Η νέα αυτή πράξη επιβολής φόρου στηριζόταν σε μια σειρά παρατυπιών που είχαν διαπιστωθεί σε προγενέστερο στάδιο και δη στο επίπεδο πέντε προμηθευτών της Cridar ή των προμηθευτών τους, επί τη βάσει των οποίων η AJFP Cluj συμπέρανε ότι υπήρχαν εύλογες υπόνοιες δημιουργίας τεχνητής κατάστασης με σκοπό να αυξήσει η Cridar εικονικά τις δαπάνες της και να μειώσει τα αντίστοιχα ποσά ΦΠΑ, χωρίς να υφίστανται πραγματικές οικονομικές συναλλαγές.

21 Αμέσως μετά την έκδοση των πράξεων αυτών, οι φορολογικές αρχές διαβίβασαν στην εισαγγελία τον φάκελο της έρευνας που αφορούσε τις εν λόγω πράξεις φορολογικής απάτης σε σχέση με τις ελεγχόμενες πράξεις. Εξάλλου είχαν ήδη ασκηθεί ποινικές διώξεις για τις πράξεις αυτές, οι οποίες και αποτελούσαν το αντικείμενο της υπ' αριθ. 363/P/2015 ανακριτικής διαδικασίας.

22 Στις 11 Νοεμβρίου 2016 η Cridar υπέβαλε στην DGRFP Cluj-Napoca διοικητική ένσταση κατά της πράξης επιβολής φόρου της 3ης Νοεμβρίου 2016 και, βάσει του άρθρου 14 του νόμου περί διοικητικών διαφορών, υπέβαλε αίτηση αναστολής της εκτέλεσης της πράξης αυτής, η οποία έγινε δεκτή από το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj, Ρουμανία) με απόφαση η οποία δημοσιεύθηκε το 2016 και διέτασσε την αναστολή της εκτέλεσης της πράξης επιβολής φόρου έως ότου εκδοθεί δικαστική απόφαση επί της ουσίας. Η εν λόγω δικαστική απόφαση έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου.

23 Με απόφαση της 16ης Μαρτίου 2017 που εξέδωσε επί της μνημονευόμενης στην προηγούμενη σκέψη διοικητικής ένστασης, η DGRFP Cluj-Napoca απέρριψε τις δικονομικές αιτιάσεις που είχε προβάλει η Cridar, αλλά διέταξε να ανασταλεί η εξέταση της φορολογικής ένστασης επί της ουσίας δυνάμει του άρθρου 277, παράγραφος 1, στοιχείο a, του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, επισημαίνοντας ότι το αρμόδιο για την εξέταση της διοικητικής ένστασης όργανο δεν μπορεί να αποφανθεί επί της ουσίας της υποθέσεως προτού περατωθεί η ποινική διαδικασία και επιβεβαιωθούν ή αρθούν οι υπόνοιες των ελεγκτικών οργάνων περί εικονικότητας των επίμαχων αγορών.

24 Με προσφυγή που άσκησε στις 29 Ιουνίου 2017, η Cridar ζήτησε από το Curtea de Apel Cluj (εφετείο του Cluj) να ακυρώσει την απόφαση της 16ης Μαρτίου 2017 για δικονομικούς λόγους και, επικουρικώς, να ακυρώσει την απόφαση αυτή και να υποχρεώσει την DGRFP Cluj-Napoca να αποφανθεί επί της διοικητικής ενστάσεώς της εξετάζοντάς την επί της ουσίας. Η Cridar ζήτησε επίσης να ανασταλεί η εκτέλεση της πράξης επιβολής φόρου έως την περάτωση της ποινικής διαδικασίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 15 του νόμου περί διοικητικών διαφορών.

25 Με απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2017, το ως άνω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή. Έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι η DGRFP Cluj-Napoca έχει το δικαίωμα να εξετάσει αν είναι σκόπιμη η αναστολή της εξέτασης της φορολογικής ένστασης προκειμένου να αποφευχθεί το ενδεχόμενο να εκδοθούν αντιφατικές αποφάσεις για την ίδια νομική κατάσταση. Το δικαστήριο αυτό συνήγαγε εκ των ανωτέρω το συμπέρασμα ότι ήταν νόμιμη η απόφαση της αρχής αυτής να αναστείλει την εξέταση της φορολογικής ένστασης έως ότου κριθεί, στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας, αν οι επίμαχες αγορές είναι πραγματικές. Το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε επίσης την αίτηση αναστολής εκτελέσεως της πράξης επιβολής φόρου έως ότου εκδοθεί απόφαση που να περατώνει την ποινική διαδικασία, με το σκεπτικό ότι από τους προβαλλόμενους λόγους περί ελλείψεως νομιμότητας δεν συνάγεται προφανώς ο παράνομος χαρακτήρας της πράξης, ούτε αποδεικνύεται επικείμενη ζημία. Το δικαστήριο επισήμανε συναφώς ότι η απόφαση που μνημονεύεται στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, με την οποία έγινε δεκτή η αίτηση αναστολής εκτέλεσης που είχε υποβληθεί βάσει του άρθρου 14 του νόμου περί διοικητικών διαφορών, δεν είναι δεσμευτική στην περίπτωση εκδίκασης παρόμοιας αίτησης στηριζόμενης στο άρθρο 15 του νόμου αυτού, λόγω των διαφορετικών διαχρονικών αποτελεσμάτων των δύο επίμαχων διαδικασιών.

26 Στις 11 Οκτωβρίου 2017 η Cridar άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ρουμανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου. Στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως, η εταιρία αυτή υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι, στην απόφαση της 16ης Μαρτίου 2017 επί της φορολογικής ενστάσεώς της, η DGRFP Cluj-Napoca ανέφερε, αντιθέτως προς τις διαπιστώσεις του δεύτερου φορολογικού ελέγχου, ότι υπήρχαν μόνον ενδείξεις ενδεχόμενης εικονικότητας των επίμαχων αγορών και ότι το ζήτημα του εικονικού ή μη χαρακτήρα τους θα επιλυόταν τελειωτικά μόνο μετά την περάτωση της ποινικής διαδικασίας. Η προσφεύγουσα και νυν αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι, λόγω των αντιφατικών αυτών κρίσεων όσον αφορά τα υφιστάμενα αποδεικτικά στοιχεία, την αξία τους βάσει του νόμου και το αν είναι ικανά να αποδείξουν τον εικονικό ή μη χαρακτήρα των οικείων πράξεων, ο φορολογούμενος είναι παγιδευμένος και δεν έχει καμία δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμά του έκπτωσης του φόρου. Η εθνική νομοθεσία φαίνεται συνεπώς να έχει θέσει μια πρόσθετη προϋπόθεση για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, ήτοι την επιβεβαίωση, στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας, ότι οι επίμαχες πράξεις δεν είναι εικονικές, προϋπόθεση η οποία δεν συνάγεται ούτε από τις εφαρμοστέες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης ούτε από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

27 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, στο μέτρο που η διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί δεν αφορά την ουσιαστική νομιμότητα της πράξης επιβολής φόρου της 3ης Νοεμβρίου 2016, δεν μπορεί να κρίνει αν τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτήν επαρκούν, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου, για να αιτιολογήσουν τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.

28 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, εξάλλου, ότι η Cridar δεν μπορεί, προς το παρόν, να ζητήσει την έκδοση δικαστικής απόφασης που να κρίνει αν η ένστασή της είναι βάσιμη επί της ουσίας, δεδομένου ότι, κατά την εθνική νομολογία, η δικαστική αμφισβήτηση πράξης επιβολής φόρου είναι δυνατή, υπό το πρίσμα του άρθρου 281 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, μόνον αν η απόφαση που κρίνει την ένσταση επί της ουσίας προσβάλλεται συγχρόνως με την πράξη επιβολής φόρου. Εν προκειμένω, όμως, η φορολογική αρχή που εξέδωσε την απόφαση της 16ης Μαρτίου 2017 απλώς ανέστειλε τη διαδικασία έκδοσης απόφασης. Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι, κατά το άρθρο 278, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού, η υποβολή διοικητικής ένστασης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της φορολογικής διοικητικής πράξης, και τούτο ισχύει ακόμη και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο έχει ανασταλεί η εξέταση της διοικητικής ένστασης κατά της πράξης αυτής. Διαπιστώνει, εξάλλου, ότι μια πράξη επιβολής φόρου έχει πάντοτε ως αποτέλεσμα τη φορολογική επιβάρυνση του υποκειμένου στον φόρο.

29 Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που κατοχυρώνεται στην οδηγία ΦΠΑ το γεγονός ότι, αρχικά, η φορολογική αρχή εκδίδει πράξη επιβολής φόρου η οποία παράγει άμεσα αποτελέσματα, αρνούμενη την αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ενώ δεν έχει στη διάθεσή της, κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης, το σύνολο των αντικειμενικών στοιχείων για τυχόν συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο σε απάτη που αφορά τον ΦΠΑ και ότι, σε μεταγενέστερο στάδιο, αναστέλλει την εξέταση της ένστασης που έχει υποβληθεί κατά της πράξης αυτής έως ότου διευκρινιστούν τα πραγματικά περιστατικά στο πλαίσιο ανακριτικής διαδικασίας με σκοπό να διαπιστωθεί ενδεχόμενη συμμετοχή στην εν λόγω απάτη του υποκειμένου στον φόρο. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν αυτή η προσέγγιση συνάδει με το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, δεδομένου ότι η πράξη επιβολής φόρου διατηρεί τον εκτελεστό χαρακτήρα της κατά τη διάρκεια αναστολής της εξέτασης της διοικητικής ένστασης που την αφορά, χωρίς ο υποκείμενος στον φόρο να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει την εν λόγω πράξη ενώπιον δικαστηρίου, διότι τούτο είναι δυνατό μόνον εάν έχει εκδοθεί απόφαση που κρίνει την ένσταση επί της ουσίας. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό θα μπορούσε να είναι διαφορετική αναλόγως του αν έχει ανασταλεί ή όχι η εκτέλεση των προσβαλλόμενων πράξεων προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 14 και 15 του νόμου περί διοικητικών διαφορών, με αποτέλεσμα η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ να μην έχει προσωρινά καμία συνέπεια.

30 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 τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν η [οδηγία ΦΠΑ] και το άρθρο 47 του [Χάρτη] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία παρέχει τη δυνατότητα στις φορολογικές αρχές, μετά την έκδοση πράξης επιβολής φόρου με την οποία δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, να αναστείλουν την εξέταση της διοικητικής ένστασης [που υποβλήθηκε κατά της πράξης αυτής] έως ότου περατωθεί η ποινική διαδικασία η οποία ενδέχεται να παράσχει συμπληρωματικά αντικειμενικά στοιχεία για τυχόν συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο σε φορολογική απάτη;

2) Διαφοροποιείται η απάντηση του [Δικαστηρίου] στο προηγούμενο ερώτημα αν, κατά τη διάρκεια της αναστολής εξέτασης της διοικητικής ένστασης, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επωφεληθεί από προσωρινά μέτρα που αναστέλλουν τις συνέπειες της μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

31 Με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ και το άρθρο 47 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία παρέχει στις εθνικές φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να αναστείλουν την εξέταση διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα υποκειμένου στον φόρο να τύχει έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών λόγω συμμετοχής του σε φορολογική απάτη, έως ότου περατωθεί η ποινική διαδικασία που ενδέχεται να παράσχει συμπληρωματικά αντικειμενικά στοιχεία για τη συμμετοχή αυτή και εάν είναι συναφώς λυσιτελές το γεγονός ότι, κατά τη διάρκεια της εν λόγω αναστολής, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιτύχει την αναστολή εκτέλεσης της πράξης αυτής.

32 Συναφώς υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν, από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών τους συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Όπως έχει επανειλημμένως αποφανθεί το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται εφόσον τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να το ασκήσουν τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα αυτό (αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 31).

33 Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 45).

34 Τούτο συμβαίνει όταν διαπράττεται απάτη περί τον ΦΠΑ από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο, αλλά και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την αγορά του, συμμετείχε σε πράξη που διενεργήθηκε στο πλαίσιο μιας τέτοιας απάτης. Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στον φόρο μπορεί επομένως να αποκλειστεί μόνον εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παραδόθηκαν τα αγαθά ή παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα αυτό, είτε διέπραξε ο ίδιος την απάτη είτε γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε, με την αγορά των αγαθών ή υπηρεσιών, σε πράξη τελεσθείσα στο πλαίσιο απάτης

σχετικής με τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών αυτών (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 46).

35 Δεδομένου ότι η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, εναπόκειται στις φορολογικές αρχές να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον τα αντικειμενικά στοιχεία από τα οποία μπορεί να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε ο ίδιος απάτη σχετική με τον ΦΠΑ ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος έκπτωσης πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης (αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 50).

36 Δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει κανόνες σχετικούς με τον τρόπο διεξαγωγής των αποδείξεων στον τομέα της απάτης που αφορά τον ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να αποδείξουν τα ως άνω αντικειμενικά στοιχεία σύμφωνα με τους κανόνες περί αποδείξεων που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Ωστόσο, οι εν λόγω κανόνες δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης και πρέπει να σέβονται τα δικαιώματα που διασφαλίζει το δίκαιο αυτό και ειδικότερα ο Χάρτης [πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 4ης Ιουνίου 2020, C.F. (Φορολογικός έλεγχος), C-430/19, EU:C:2020:429, σκέψη 45].

37 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο, με την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), έκρινε, στη σκέψη 68 της απόφασης αυτής, ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τη φορολογική αρχή να χρησιμοποιεί, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ, αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συνελέγησαν στο πλαίσιο μη περατωθείσας ακόμη παράλληλης εθνικής ποινικής διαδικασίας που αφορά τον υποκείμενο στον φόρο, υπό την επιφύλαξη σεβασμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει το δίκαιο της Ένωσης και ιδίως ο Χάρτης. Ομοίως, το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 38 της αποφάσεως της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), κατ' ουσίαν ότι, υπό την ίδια επιφύλαξη, η εθνική φορολογική αρχή, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, πρέπει να μπορεί να στηριχθεί σε αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν στο πλαίσιο μη περατωθεισών ποινικών διαδικασιών οι οποίες δεν αφορούσαν τον υποκείμενο στον φόρο ή τα οποία συνελέγησαν στο πλαίσιο συναφών διοικητικών διαδικασιών στις οποίες δεν μετείχε ο υποκείμενος στον φόρο.

38 Κατά συνέπεια, το δίκαιο της Ένωσης, κατ' αρχήν και υπό την επιφύλαξη σεβασμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει το δίκαιο αυτό και ιδίως ο Χάρτης, δεν εμποδίζει επίσης τις φορολογικές αρχές, στο πλαίσιο εξέτασης διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, να αναστείλουν την εξέταση της ένστασης αυτής προκειμένου να λάβουν συμπληρωματικά αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τη συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο σε φορολογική απάτη, στην οποία στηρίζεται η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης. Πράγματι, καθόσον, υπό την επιφύλαξη αυτή, το δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείει τη χρήση από τη φορολογική αρχή αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας προκειμένου να διαπιστωθεί, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, η ύπαρξη απάτης ή καταχρηστικής πρακτικής

στον τομέα του ΦΠΑ, δεν μπορεί, κατ' αρχήν και υπό την ίδια επιφύλαξη, να αποκλειστεί ούτε η αναστολή μιας τέτοιας διοικητικής διαδικασίας, ακόμη και στο στάδιο εξέτασης της ένστασης που στρέφεται κατά της πράξης επιβολής του ΦΠΑ, η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα εκπτώσεώς του, με σκοπό ιδίως να αποφευχθεί η έκδοση αντιφατικών αποφάσεων που θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την ασφάλεια δικαίου ή, όπως στην περίπτωση της κύριας δίκης, να καταστεί δυνατή η συλλογή ενδεχομένως συμπληρωματικών αποδεικτικών στοιχείων που θα μπορούσαν στη συνέχεια να χρησιμοποιηθούν για την εξέταση της εν λόγω ένστασης.

39 Εντούτοις, δεδομένου ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, έχει ήδη εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ, και λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το δικαίωμα αυτό συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι οι αρχές που διέπουν την εκ μέρους των κρατών μελών εφαρμογή του κοινού καθεστώτος του ΦΠΑ, ιδίως δε οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου, δεν επιτρέπουν στην εθνική φορολογική αρχή, όταν έχει απλώς υπόνοιες που δεν στηρίζονται σε αποδεικτικά στοιχεία όσον αφορά την πραγματική τέλεση των οικονομικών πράξεων που οδήγησαν στην έκδοση φορολογικού τιμολογίου, να μην αναγνωρίζει στον υποκείμενο στον φόρο παραλήπτη του τιμολογίου αυτού το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, εάν αυτός δεν είναι σε θέση να προσκομίσει, πέραν του τιμολογίου, και άλλα αποδεικτικά στοιχεία για το υποστατό των πραγματοποιηθεισών οικονομικών πράξεων [πρβλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 50, και της 4ης Ιουνίου 2020, C.F. (Φορολογικός έλεγχος) C-430/19, EU:C:2020:429, σκέψεις 44 και 49]. Η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ δεν είναι επιτρεπτή κατά μείζονα λόγο βάσει εικασιών (πρβλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ρητώς, στο πρώτο ερώτημά του, ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη αναστολή της διαδικασίας διατάχθηκε διότι η ποινική διαδικασία, εν αναμονή περατώσεως της οποίας διατάχθηκε η εν λόγω αναστολή, θα μπορούσε να παράσχει «συμπληρωματικά» αντικειμενικά στοιχεία για τη συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο στη φορολογική απάτη η οποία αποτέλεσε τη βάση της μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης με την επίμαχη πράξη επιβολής φόρου.

41 Δεδομένου ότι τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα στηρίζονται στην ως άνω πραγματική βάση, την οποία ωστόσο πρέπει να επαληθεύσει το αιτούν δικαστήριο, και δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν μπορεί να αμφισβητήσει τη βάση αυτή, λαμβανομένης υπόψη της σαφούς διάκρισης των αρμοδιοτήτων μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψη 19, και της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, σκέψη 13 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), χάριν πληρότητας της απάντησης που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο, επιβάλλεται η παραδοχή της εν λόγω πραγματικής βάσης και η περαιτέρω ανάλυση της υπόθεσης.

42 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεδομένου ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης αμφισβητείται όχι μόνον ο τρόπος διεξαγωγής των αποδείξεων από τις εθνικές φορολογικές αρχές, αλλά και η απόφαση περί αναστολής της εξέτασης της διοικητικής ένστασης, υπενθυμίζεται, δεύτερον, λαμβανομένης υπόψη της αυτονομίας που διαθέτουν τα κράτη μέλη ως προς την οργάνωση των διοικητικών διαδικασιών τους, ότι, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, οι διαδικαστικοί κανόνες που αποσκοπούν στη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων τα οποία οι φορολογούμενοι αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην αρμοδιότητα κάθε κράτους μέλους, υπό την προϋπόθεση εντούτοις ότι δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοιες

εθνικές καταστάσεις (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχει η ενωσιακή έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας) (πρβλ. απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψεις 28 και 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43 Εν προκειμένω, όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι το άρθρο 277, παράγραφος 1, στοιχείο a, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, δυνάμει του οποίου διατάχθηκε η επίμαχη στην κύρια δίκη αναστολή της διαδικασίας, αφορά ειδικώς τους ελέγχους των υποχρεώσεων στον τομέα του ΦΠΑ και, επομένως, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, μπορεί να αποκλειστεί η παραβίαση της αρχής αυτής (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 30).

44 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει επίσης ότι η αναστολή της εξέτασης διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ θα καθιστούσε αφ' εαυτής αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή, σε διοικητικό επίπεδο, την άσκηση, εκ μέρους των πολιτών, των δικαιωμάτων που αντλούν από την έννομη τάξη της Ένωσης.

45 Υπενθυμίζεται εντούτοις, τρίτον, λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που περιλαμβάνονται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, αφενός, ότι οι απαιτήσεις που απορρέουν από το δικαίωμα χρηστής διοίκησης, το οποίο αποτελεί έκφανση γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε το δικαίωμα κάθε προσώπου στην αμερόληπτη και εντός ευλόγου χρόνου εξέταση των υποθέσεών του, έχουν εφαρμογή στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου με την οποία ένα κράτος μέλος θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Μαΐου 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, σκέψεις 43 και 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 21ης Οκτωβρίου 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, σκέψη 48).

46 Εφόσον μια διαφορά όπως αυτή της κύριας δίκης αφορά, εν τέλει, την άσκηση, εκ μέρους της φορολογικής αρχής, των ελεγκτικών εξουσιών της προκειμένου να συμμορφωθεί προς την απορρέουσα από την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης υποχρέωση των κρατών μελών να λάβουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμήσουν τη φοροδιαφυγή, η διαδικασία εξέτασης της διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης από το οικείο κράτος μέλος και, επομένως, η διαδικασία αυτή πρέπει να διεξάγεται με σεβασμό του δικαιώματος χρηστής διοίκησης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Ως εκ τούτου, προκειμένου το δίκαιο της Ένωσης να μην εμποδίζει την αναστολή της εξέτασης διοικητικής ένστασης όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, είναι επίσης αναγκαίο η αναστολή αυτή να μη θίγει το δικαίωμα χρηστής διοίκησης και, ειδικότερα, να μη συνεπάγεται καθυστέρηση της έκβασης της εν λόγω διαδικασίας διοικητικής ένστασης πέραν από ένα εύλογο χρονικό διάστημα.

48 Αφετέρου, διαπιστώνεται ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στον Χάρτη έχουν επίσης εφαρμογή σε διαφορά όπως αυτή της κύριας δίκης, δεδομένου ότι η αναστολή της διαδικασίας που αμφισβητείται ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου εντάσσεται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να

εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών λόγω συμμετοχής του σε φορολογική απάτη κατά παραβίαση των αρχών που διέπουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης, και συνιστά, επομένως, εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Συναφώς επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 47 του Χάρτη, κατά το οποίο κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου τηρουμένων των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, διότι η Cridar, για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η αναστολή αυτή, αδυνατεί να ασκήσει ένδικη προσφυγή κατά της πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν της αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, δεδομένου ότι το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο θέτει ως προϋπόθεση για την άσκηση προσφυγής να έχει εκδοθεί απόφαση που κρίνει την ένσταση επί της ουσίας.

50 Το Δικαστήριο έχει, βεβαίως, αποφανθεί ότι η αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας που κατοχυρώνεται με τη διάταξη αυτή αποτελείται από διάφορες συνιστώσες, στις οποίες καταλέγονται, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα πρόσβασης σε δικαστήρια (απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Toma και Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι το δικαίωμα πρόσβασης σε δικαστήριο δεν είναι απόλυτο δικαίωμα και ότι, συνεπώς, ενδέχεται να υπόκειται σε εύλογους περιορισμούς οι οποίοι κατατείνουν στην επίτευξη θεμιτού σκοπού χωρίς να θίγεται η ουσία του δικαιώματος αυτού (απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Toma και Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

51 Εν προκειμένω, αρκεί να επισημανθεί ότι, μολονότι η Cridar στερείται πράγματι, για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η αναστολή αυτή, τη δυνατότητα να ασκήσει ένδικη προσφυγή κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν της αναγνωρίζει το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ, εντούτοις από τις εκτιμήσεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι η αναστολή αυτή επιδιώκει θεμιτό σκοπό και από όσα εκτίθενται στις σκέψεις 45 έως 47 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι η Cridar δεν στερείται τη δυνατότητα αυτή πέραν από ένα εύλογο χρονικό διάστημα. Επίσης, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται στην κύρια δίκη ότι η εταιρία αυτή θα είναι σε θέση να ασκήσει ένδικη προσφυγή κατά της αποφάσεως που θα κρίνει την ένστασή της επί της ουσίας. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι μια τέτοια αναστολή της εξέτασης της διοικητικής ένστασης παρακωλύει δυσανάλογα, για έναν υποκείμενο στον φόρο όπως η Cridar, το δικαίωμα πρόσβασης σε δικαστήρια που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη.

52 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου τον οποίο κατοχυρώνει το άρθρο 47 του Χάρτη επιβάλλει να είναι ο ενδιαφερόμενος σε θέση να γνωρίζει τους λόγους στους οποίους στηρίζεται η απόφαση που τον αφορά, είτε επειδή έχει διαβάσει την ίδια την απόφαση είτε επειδή του έχουν γνωστοποιηθεί οι λόγοι αυτοί κατόπιν αίτησής του, χωρίς να θίγεται η εξουσία του αρμόδιου δικαστή να απαιτήσει από την οικεία αρχή να προβεί στη γνωστοποίησή τους, προκειμένου να παρασχεθεί στον ενδιαφερόμενο η δυνατότητα να υπερασπιστεί τα δικαιώματά του υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες και να αποφασίσει, έχοντας γνώση όλων των στοιχείων, αν είναι σκόπιμο να προσφύγει στον αρμόδιο δικαστή, καθώς και για να παρασχεθεί στον δικαστή η πλήρης δυνατότητα ασκήσεως του

ελέγχου νομιμότητας της επίδικης εθνικής αποφάσεως (απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 και C-226/19, EU:C:2020:951, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

53 Κατά συνέπεια, προκειμένου η αναστολή της εξέτασης διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ να είναι σύμφωνη με το άρθρο 47 του Χάρτη, είναι επίσης αναγκαίο η απόφαση που διατάσσει την αναστολή να είναι αιτιολογημένη τόσο από πραγματικής όσο και από νομικής απόψεως, προκειμένου όχι μόνο να παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο η δυνατότητα να λάβει γνώση των λόγων για τους οποίους θεωρείται ότι η εν λόγω αναστολή είναι αναγκαία για την έκδοση λυσιτελούς απόφασης επί της διοικητικής ενστάσεώς του και για την υπεράσπιση των δικαιωμάτων του υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες, αλλά και προκειμένου να παρασχεθεί στον δικαστή, ο οποίος έχει επιληφθεί προσφυγής κατά της ως άνω αποφάσεως αναστολής της διαδικασίας, η δυνατότητα να ελέγξει πλήρως τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής.

54 Κατά τα λοιπά, η υποχρέωση της Διοίκησης, κατά την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, να αιτιολογεί τις αποφάσεις της απορρέει ήδη από το δικαίωμα χρηστής διοίκησης (πρβλ. απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 και C-226/19, EU:C:2020:951, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

55 Τέταρτον, δεδομένου ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί εν τέλει, βάσει των υφιστάμενων στοιχείων, η κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης στον υποκείμενο στον φόρο, υπενθυμίζεται επίσης ότι το δικαίωμα επιστροφής φόρων που εισπράχθηκαν σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες βάσει των διατάξεων 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 παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Το αίτημα περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ απορρέει από το δικαίωμα επιστροφής των μη οφειλομένων, σκοπός του οποίου, κατά πάγια νομολογία, είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβιβάστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομικής επιβαρύνσεως που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος, τελικώς, τον επωμίστηκε στην πράξη (αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψεις 29 και 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 24).

56 Στο πλαίσιο αυτό υπογραμμίζεται ότι σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19, και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει συναφώς ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν μεν κάποια ελευθερία κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, πλην όμως η διαδικασία αυτή δεν μπορεί να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση.

Ειδικότερα, η διαδικασία αυτή πρέπει να παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι το υπόλοιπο αυτό πρέπει να επιστρέφεται, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, με την καταβολή μετρητών ή με ανάλογο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 12ης Μαΐου 2021, technoRent International κ.λπ., C-844/19, EU:C:2021:378, σκέψεις 37 και 38).

58 Όταν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, η αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος ΦΠΑ επιτάσσει επίσης την αντιστάθμιση της χρηματικής ζημίας που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο, λόγω του γεγονότος ότι δεν είχε στη διάθεσή του το επίμαχο χρηματικό ποσό, μέσω της καταβολής τόκων υπερημερίας (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 12ης Μαΐου 2021, technoRent International κ.λπ., C-844/19, EU:C:2021:378, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν, κατ' αναλογίαν, και σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στο μέτρο που η παράνομη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών με άμεσα εκτελεστή πράξη επιβολής φόρου έχει επίσης ως αποτέλεσμα την παρακράτηση, εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο, του χρηματικού ποσού το οποίο αντιστοιχεί στον ΦΠΑ που θεωρητικά δεν εξέπεσε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

60 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, προκειμένου η αναστολή της εξέτασης διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, να είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, είναι επίσης αναγκαίο η εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση να προβλέπει, σε περίπτωση που αποδειχθεί τελικά ότι η εν λόγω μη αναγνώριση παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης, ότι είναι δυνατή η επιστροφή του επίμαχου χρηματικού ποσού στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογου χρονικού διαστήματος καθώς και η καταβολή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, τόκων υπερημερίας.

61 Τέλος, πέμπτον, επισημαίνεται ότι, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που συνάγονται από τις ανωτέρω σκέψεις, δεν απαιτείται, κατά τη διάρκεια αναστολής της εξέτασης της διοικητικής ένστασης του υποκειμένου στον φόρο, να αναστέλλεται σε κάθε περίπτωση η εκτέλεση της πράξης επιβολής φόρου που αποτελεί το αντικείμενο της ένστασης αυτής. Αρκεί η εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση να προβλέπει τη δυνατότητα χορήγησης αναστολής, ως προσωρινό μέτρο, σε περίπτωση σοβαρών αμφιβολιών ως προς τη νομιμότητα της πράξης επιβολής φόρου, όταν η χορήγηση μιας τέτοιας αναστολής εκτελέσεως είναι αναγκαία για να αποφευχθεί η πρόκληση σοβαρής και ανεπανόρθωτης βλάβης στα συμφέροντα του υποκειμένου στον φόρο.

62 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ και το άρθρο 47 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία παρέχει στις εθνικές φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να αναστείλουν την εξέταση διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών λόγω συμμετοχής του σε φορολογική απάτη, προκειμένου να ληφθούν συμπληρωματικά αντικειμενικά στοιχεία σχετικά με τη συμμετοχή αυτή, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι μια τέτοια αναστολή δεν συνεπάγεται καθυστέρηση της

έκβασης της εν λόγω διαδικασίας διοικητικής ένστασης πέραν από ένα εύλογο χρονικό διάστημα, δεύτερον, ότι η απόφαση που διατάσσει την αναστολή είναι αιτιολογημένη τόσο από πραγματικής όσο και από νομικής απόψεως και μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο δικαστικού ελέγχου και, τρίτον, ότι, σε περίπτωση που αποδειχθεί τελικά ότι το δικαίωμα έκπτωσης δεν αναγνωρίστηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, είναι δυνατή η επιστροφή του επίμαχου χρηματικού ποσού στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογου χρονικού διαστήματος καθώς και η καταβολή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, τόκων υπερημερίας επί του ποσού αυτού. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν απαιτείται, κατά τη διάρκεια της ως άνω αναστολής, να αναστέλλεται η εκτέλεση της πράξης επιβολής φόρου προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο, εκτός εάν, σε περίπτωση σοβαρών αμφιβολιών ως προς τη νομιμότητα της εν λόγω πράξης, η χορήγηση αναστολής εκτελέσεώς της είναι αναγκαία για να αποφευχθεί η πρόκληση σοβαρής και ανεπανόρθωτης βλάβης στα συμφέροντα του υποκειμένου στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

63 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 κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία παρέχει στις εθνικές φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να αναστείλουν την εξέταση διοικητικής ένστασης που στρέφεται κατά πράξης επιβολής φόρου η οποία δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας επί των εισροών λόγω συμμετοχής του σε φορολογική απάτη, προκειμένου να ληφθούν συμπληρωματικά αντικειμενικά στοιχεία σχετικά με τη συμμετοχή αυτή, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι μια τέτοια αναστολή δεν συνεπάγεται καθυστέρηση της έκβασης της εν λόγω διαδικασίας διοικητικής ένστασης πέραν από ένα εύλογο χρονικό διάστημα, δεύτερον, ότι η απόφαση που διατάσσει την αναστολή είναι αιτιολογημένη τόσο από πραγματικής όσο και από νομικής απόψεως και μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο δικαστικού ελέγχου και, τρίτον, ότι, σε περίπτωση που αποδειχθεί τελικά ότι το δικαίωμα έκπτωσης δεν αναγνωρίστηκε κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, είναι δυνατή η επιστροφή του επίμαχου χρηματικού ποσού στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογου χρονικού διαστήματος καθώς και η καταβολή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, τόκων υπερημερίας επί του ποσού αυτού. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν απαιτείται, κατά τη διάρκεια της ως άνω αναστολής, να αναστέλλεται η εκτέλεση της πράξης επιβολής φόρου προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο, εκτός εάν, σε περίπτωση σοβαρών αμφιβολιών ως προς τη νομιμότητα της εν λόγω πράξης, η χορήγηση αναστολής εκτελέσεώς της είναι αναγκαία για να αποφευχθεί η πρόκληση σοβαρής και ανεπανόρθωτης βλάβης στα συμφέροντα του υποκειμένου στον φόρο.

(υπογραφές)