

Υπόθεση C-684/18

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

6 Νοεμβρίου 2018

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel București (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

26 Σεπτεμβρίου 2018

Εκκαλούσα:

World Comm Trading Gfz S.R.L.

Εφεσίβλητες:

Agentia Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

[παραλειπόμενα]

CURTEA DE APEL BUCUREȘTI

**SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (εφετείο
Βουκουρεστίου, όγδοο τμήμα διοικητικών και φορολογικών διαφορών,
Ρουμανία)**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Επ' ακροατηρίου συζήτηση της **26.9.2018**

[παραλειπόμενα]

1. Στο πινάκιο είναι εγγεγραμμένη η υπόθεση η οποία αφορά την έφεση που άσκησε η εκκαλούσα **WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L.**, με εφεσίβλητες τις **AGENTIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ** (Εθνική Φορολογική Αρχή) και **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI** (Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών του Ploiești, Ρουμανία), κατά της αποφάσεως

[παραλειπόμενα] που εξέδωσε το Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscal (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου – δεύτερο τμήμα διοικητικών και φορολογικών διαφορών, Ρουμανία) [παραλειπόμενα] με αντικείμενο προσφυγή κατά διοικητικής φορολογικής πράξεως – αποφάσεις υπ' αριθ. 342/30.10.2014 και υπ' αριθ. F-AG 815/30.5.2014.

2. [παραλειπόμενα] [διαδικασία]

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

Αποφαινόμενο επί της υπό κρίση υποθέσεως, διαπιστώνει τα εξής:

I. Αντικείμενο της διαφοράς. Κρίσιμα πραγματικά περιστατικά

3. Την 1η Απριλίου 2004, η World Comm Trading Gfz S.R.L. (χάριν συντομίας, στο εξής: World Comm), αφενός, και ο όμιλος Nokia, αφετέρου, συνήψαν τυποποιημένη σύμβαση διανομής. Δυνάμει της συμβατικής αυτής σχέσεως, η World Comm απέκτησε από τον όμιλο Nokia διάφορα προϊόντα κινητής τηλεφωνίας, τα οποία παραδόθηκαν στην εκκαλούσα από τη Φινλανδία, τη Γερμανία, την Ουγγαρία και τη Ρουμανία.
4. Όσον αφορά τον ΦΠΑ, για τις πωλήσεις από τη Φινλανδία, τη Γερμανία και την Ουγγαρία (οι οποίες αντιμετωπίστηκαν ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών), η Nokia χρησιμοποίησε, κατά περίπτωση, τον φινλανδικό (FI01120389), τον γερμανικό και τον ουγγρικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ, ενώ για τις παραδόσεις από τη Ρουμανία χρησιμοποίησε τον ρουμανικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ (RO23277168, ως υποκείμενη στον φόρο εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, στο εξής: *NOKIA Ρουμανία*). Επομένως, η Nokia προσδιοριζόταν με τους αριθμούς μητρώου ΦΠΑ που εξέδωσαν οι αρχές της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά περίπτωση, αλλά και της Ρουμανίας, καίτοι επρόκειτο για ενιαία οντότητα, οριζόμενη στη σύμβαση-πλαίσιο ως «*NOKIA Corporation*».
5. Για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προϊόντων, για παράδειγμα, η Nokia εξέδωσε τιμολόγια απαλλαγμένα από ΦΠΑ κάνοντας χρήση του φινλανδικού αριθμού μητρώου ΦΠΑ (FI01120389) και η World Comm καταχώρισε τον ΦΠΑ στη Ρουμανία μέσω πράξεως αντίστροφης επιβαρύνσεως (αντίστοιχα, ο ίδιος μηχανισμός εφαρμόστηκε επίσης στην [σελ. 2 του πρωτοτύπου] περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών από άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (για παράδειγμα, Γερμανία ή Ουγγαρία).

Για τις παραδόσεις προϊόντων από τη Ρουμανία, η Nokia εξέδωσε τιμολόγια ΦΠΑ με τον ρουμανικό αριθμό μητρώου της (RO23277168) και η World Comm καταχώρισε τον εκπεστέο ΦΠΑ.

6. Δυνάμει της προμνησθείσας συμβατικής σχέσεως, η Nokia παρείχε στη World Comm, σε τριμηνιαία βάση, διάφορες επιβραβεύσεις για την πώληση των προϊόντων. Η Nokia παρείχε τις μειώσεις της τιμής συνολικά με την επίτευξη

ορισμένου όγκου πωλήσεων, υπολογιζόμενου ανεξάρτητα από τον τόπο παραδόσεως των προϊόντων Nokia (Ρουμανία ή ενδοκοινοτικά).

7. Για αυτές τις μειώσεις της τιμής, η Nokia Corporation εξέδιδε κάθε τρίμηνο ενιαίο τιμολόγιο με αρνητικό πρόσημο με τον φινλανδικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ (FI01120389) και η World Comm καταχώριζε τον σχετικό ΦΠΑ μέσω της εφαρμογής του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Η εκκαλούσα καταχώριζε ολόκληρο το ποσό ως σχετικό με ενδοκοινοτική πράξη, έστω και αν μέρος των προϊόντων παραδίδονταν από τη Ρουμανία, συνοδευόμενα από τιμολόγια ΦΠΑ με τον ρουμανικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ της Nokia (RO23277168).
8. Στο διάστημα από 1.4.2014 έως 27.5.2014, η World Comm υποβλήθηκε σε δειγματοληπτικό φορολογικό έλεγχο, μετά τον οποίο η εφεσίβλητη, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών του Ploiești), εξέδωσε τη βεβαίωση φόρου υπ' αριθ. F-AG 815/30.5.2014. Με την πράξη αυτή βεβαιώθηκαν πρόσθετες υποχρεώσεις καταβολής φόρου από την εκκαλούσα συνολικού ποσού 821 377 ρουμανικών λεί (RON), ήτοι: ΦΠΑ: 576 045 RON, προσαυξήσεις/τόκοι υπερημερίας: 158 925 RON και πρόστιμο καθυστέρησης: 86 407 RON.
9. Κατά τις φορολογικές αρχές, η εταιρία World Comm καταχώρισε εσφαλμένως τον διακανονισμό του δικαιώματος εκπτώσεως για ολόκληρη τη ληφθείσα μείωση της τιμής (τόσο για την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών όσο και για την πραγματοποίηση των εθνικών αποκτήσεων αγαθών), μέσω καταχωρίσεως σε ενιαία λογιστική κατηγορία: εκπεστέος ΦΠΑ = εισπραχθείς ΦΠΑ.
10. Οι φορολογικές αρχές εκτίμησαν ότι η εταιρία World Comm όφειλε να είχε προβεί σε διάκριση μεταξύ των εθνικών και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και, ως εκ τούτου, δεν αναγνώρισαν το δικαίωμά της να εκπέσει τον ΦΠΑ. Θεώρησαν ότι η εκκαλούσα μείωσε εσφαλμένως τον εισπραχθέντα ΦΠΑ κατά ποσό 576 045 RON μέσω της καταχωρίσεως με αρνητικό πρόσημο, αντί της καταχωρίσεως μειώσεως της υποχρεώσεως έναντι του προμηθευτή.
11. Με την απόφαση υπ' αριθ. 342/30.10.2014 της εφεσίβλητης Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Εθνικής Φορολογικής Αρχής – Γενικής Διευθύνσεως Προσφυγών. Ρουμανία· χάριν συντομίας, στο εξής: ANAF) η ένσταση της εκκαλούσας World Comm κατά της βεβαιώσεως φόρου απορρίφθηκε ως αβάσιμη.
12. Με προσφυγή εγγραφείσα στο πινάκιο του Tribunalul București – Secția de contencios administrativ și fiscal (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου – τμήματος διοικητικών και φορολογικών διαφορών), στις 9.3.2015, η προσφεύγουσα, World Comm, στράφηκε κατά των καθόν, Agenția Națională de Administrare Fiscală (Εθνικής Φορολογικής Αρχής) και Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (Περιφερειακής Γενικής Διευθύνσεως Δημόσιων Οικονομικών

του Ploiești), με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως υπ' αριθ. 342/30.10.2014 και της βεβαιώσεως φόρου υπ' αριθ. F-AG 815/30.5.2014.

13. Με την απόφαση 6360/5.10.2015 που εξέδωσε το Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscal (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου – τμήμα διοικητικών και φορολογικών διαφορών), η προσφυγή της World Comm απορρίφθηκε ως αβάσιμη.

Κατ' ουσίαν, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι ορθώς οι αρχές φορολογικού ελέγχου εκτίμησαν ότι η προσφεύγουσα όφειλε να είχε καταχωρίσει τον ΦΠΑ για τη μείωση της τιμής που έλαβε στη θέση 4426=4427 με αρνητικό πρόσημο για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ενώ για τις εθνικές αποκτήσεις αγαθών όφειλε να είχε καταχωρίσει τον ΦΠΑ για τη μείωση της τιμής στη θέση 4426=401 με αρνητικό πρόσημο. Επομένως, θεώρησαν ότι για το ποσό των 73 751 339 RON που αφορούσε τις εθνικές αποκτήσεις αγαθών, τα σχετικά με τις μειώσεις της τιμής τιμολόγια που εξέδωσε η Nokia με τον φινλανδικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ δεν μπορούν να συνιστούν δικαιολογητικά έγγραφα για τον διακανονισμό της βάσεως επιβολής του φόρου όσον αφορά τις εθνικές αποκτήσεις αγαθών.

14. Η εκκαλούσα World Comm άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής την υπό κρίση έφεση, υποστηρίζοντας ότι στερήθηκε παρανόμως το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. [σελ. 3 του πρωτοτύπου]
15. Η εκκαλούσα διατείνεται ότι ο διακανονισμός και το σχετικό δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτώνται από τα τιμολόγια που εξέδωσε ο προμηθευτής. Η Nokia έλαβε υπόψη τη μεταξύ των συμβαλλομένων σύμβαση και, ως εκ τούτου, δεν έκρινε αναγκαίο να κάνει χρήση μεθόδου κατανομής των μειώσεων της τιμής βάσει της ενδοκοινοτικής ή εθνικής προελεύσεως των παραδοθέντων προϊόντων.
16. Η εκκαλούσα υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι στην περίπτωση αυτή εφαρμόστηκε υπέρμετρη τυπολατρία και ότι ο προϋπολογισμός του κράτους δεν υπέστη ζημία από τον τρόπο με τον οποίο οι συμβαλλόμενοι τηρούν τη λογιστική τους· αντιθέτως, κατ' αυτήν, η εφαρμογή του νόμου κατά τον τρόπο που καθόρισε το φορολογικό όργανο θίγει ανεπανόρθωτα τη φορολογική της κατάσταση, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθόσον, κατά τον χρόνο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου, η Nokia είχε παύσει τη δραστηριότητά της στη Ρουμανία, δεδομένου ότι, από τις πληροφορίες που δημοσιεύονται στον διαδικτυακό τόπο του Ministerul Finanțelor Publice (υπουργείου Οικονομικών, Ρουμανία), προκύπτει η διαγραφή της από την 1η Νοεμβρίου 2014 και, επομένως, δεν διέθετε πλέον δυνατότητα χωριστής τιμολογήσεως των μειώσεων της τιμής για τις εθνικές παραδόσεις αγαθών.

II. Κρίσιμες νομικές διατάξεις

II.1. Δίκαιο της Ένωσης

17. Το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας(στο εξής: οδηγία 2006/112 (EE L 347 της 11.12.2006, σ. 1-118) προβλέπει ότι, για «τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».
18. Το άρθρο 79 της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου τα ακόλουθα: α) οι μειώσεις της τιμής με τη μορφή έκπτωσης για προκαταβολική πληρωμή, β) οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, που χορηγούνται στον αποκτώντα ή το λήπτη κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πράξης, γ) τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αποκτώντα ή το λήπτη, για κάλυψη εξόδων που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό τους, και τα οποία έχουν καταχωρισθεί σε μεταβατικούς λογαριασμούς των λογιστικών του βιβλίων.
19. Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι «[σ]ε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη».
20. Το άρθρο 83 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής: «Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από τα ίδια στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου για την παράδοση στο έδαφος του κράτους μέλους των ιδίων αγαθών, σύμφωνα με το κεφάλαιο 1 (...)».
21. Το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:
«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3».

II.2. Εθνικό δίκαιο

II.2.1. O Codul fiscal (φορολογικός κώδικας)

22. Η εφαρμοστέα στην υπό κρίση υπόθεση ρουμανική νομοθεσία είναι ο Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα· στο εξής: φορολογικός κώδικας) της [22ας Δεκεμβρίου 2003] (Μ. Of. (Επίσημη Εφημερίδα) 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003), ο οποίος μεταφέρει στην εθνική έννομη τάξη τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας.
23. Κατά το άρθρο 137, παράγραφος 1, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα: «τη βάση επιβολής του ΦΠΑ αποτελεί (...) οτιδήποτε συνιστά την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει [σελ. 4 του πρωτοτύπου] ο προμηθευτής ή ο πάροχος από τον αποκτώντα, τον δικαιούχο ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».
24. Εν συνεχεία, στο άρθρο 138, στοιχείο c, του φορολογικού κώδικα προβλέπεται ότι: «η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται (...) στην περίπτωση που οι μειώσεις της τιμής, οι εκπτώσεις, οι επιστροφές τιμήματος και οι λοιπές μειώσεις της τιμής που προβλέπονται στο άρθρο 137, παράγραφος 3, στοιχείο α, παρέχονται μετά την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών».
25. Το άρθρο 138¹, το οποίο επιγράφεται «Βάση επιβολής του φόρου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών», ως ίσχυε κατά την ημερομηνία τελέσεως των πράξεων, προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:
 «(1) Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται βάσει των ίδιων στοιχείων που χρησιμοποιούνται κατά το άρθρο 137 για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση παραδόσεων των ίδιων αγαθών εντός του κράτους. Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών, βάσει του άρθρου 130¹, παράγραφος 2, στοιχείο α, η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 137, παράγραφος 1, στοιχείο c, και του άρθρου 137, παράγραφος 2».
26. Οι διατάξεις του φορολογικού κώδικα, ως ίσχυαν κατά την τέλεση των πράξεων, αλλά και κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων, οι οποίες καθόριζαν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προβεί σε αυτοτιμολόγηση, δεν ρύθμιζαν και την υπό κρίση κατάσταση όσον αφορά τον διακανονισμό της βάσεως επιβολής του φόρου.

Η δυνατότητα του δικαιούχου να προβεί σε αυτοτιμολόγηση με σκοπό τον διακανονισμό της βάσεως επιβολής του φόρου και του εκπεστέου φόρου, στην

περίπτωση που ο προμηθευτής δεν εκδίδει τιμολόγιο διακανονισμού (μείωση της τιμής), θεσπίστηκε με την έναρξη ισχύος του νέου φορολογικού κώδικα – Legea nr. 227/2015, ο οποίος δημοσιεύθηκε στη Μ. Of. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015. Στην αιτιολογική έκθεση που δημοσιεύθηκε μαζί με το νέο σχέδιο φορολογικού κώδικα, στο στοιχείο G, σημείο 12, η αναγκαιότητα θεσπίσεως της τροποποίησεως αυτής επεξηγείται ως εξής: «Σε κατάσταση η οποία συνεπάγεται διακανονισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, καθώς και λύση της συμβάσεως, μειώσεις της τιμής, αρνήσεις παραλαβής, επιστροφές κ.λπ., εάν ο προμηθευτής δεν εκδίδει τιμολόγιο, η ισχύουσα νομοθεσία δεν προβλέπει την υποχρέωση αυτοτιμολογήσεως του δικαιούχου, με σκοπό τον διακανονισμό του φόρου που εκπίπτει».

II. 2.3 Διατάξεις εφαρμογής του φορολογικού κώδικα – H. G.44/2004

27. Για την εφαρμογή του προμνησθέντος άρθρου 137, παράγραφος 3, στοιχείο α, το σημείο 19, παράγραφος 1, των Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (διατάξεων εφαρμογής του φορολογικού κώδικα), οι οποίες εγκρίθηκαν με το H.G. [Hotărârea Guvernului (διάταγμα της Κυβερνήσεως)] 44/2004 που δημοσιεύθηκε στη Μ. Of. 112 της 6ης Φεβρουαρίου 2004, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα, σε ισχύ τον Δεκέμβριο του 2008, [προβλέπει τα εξής]:

«Κατά το άρθρο 137, παράγραφος 3, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, οι μειώσεις της τιμής, οι εκπτώσεις, οι επιστροφές τιμήματος και οι λοιπές μειώσεις της τιμής δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου εάν παρέχονται από τον προμηθευτή/πάροχο άμεσα υπέρ του πελάτη κατά την παράδοση/παροχή και δεν συνιστούν, όντως, την αμοιβή για την υπηρεσία ή παράδοση. Για τον σκοπό αυτό, στο τιμολόγιο που εκδίδεται αναγράφεται η τιμή των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν, προ φόρου, και σε διαφορετική γραμμή σημειώνεται το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου, το οποίο αφαιρείται. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται στην προκύπτουσα διαφορά».

28. Στο σημείο 20, παράγραφοι 1 και 2, του H.G. 44/2004 προβλέπονται τα εξής:

«(1) Στις προβλεπόμενες στο άρθρο 138 του φορολογικού κώδικα περιπτώσεις, οι προμηθευτές των αγαθών ή/και οι πάροχοι των υπηρεσιών προβαίνουν σε διακανονισμό της βάσεως επιβολής του φόρου μετά την πραγματοποίηση της παραδόσεως/προμήθειας ή μετά την τιμολόγηση της παραδόσεως/προμήθειας έστω και αν η παράδοση/προμήθεια δεν πραγματοποιήθηκε, αλλά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 138 του φορολογικού κώδικα γεγονότα επέρχονται μετά την τιμολόγηση και την καταχώριση του φόρου στα λογιστικά αρχεία του υποκειμένου στον φόρο. Για τον σκοπό αυτό, οι προμηθευτές/πάροχοι οφείλουν να εκδίδουν τιμολόγια, αναγράφοντας τις αξίες με αρνητικό πρόσημο όταν η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ή, ανάλογα με την περίπτωση, χωρίς αρνητικό πρόσημο, εάν η βάση επιβολής του φόρου αυξάνεται, τα οποία θα

διαβιβαστούν και στον δικαιούχο. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται επίσης στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

(2) Οι δικαιούχοι υποχρεούνται να προβούν σε διακανονισμό του δικαιώματος εκπτώσεως που ασκήθηκε αρχικά, κατά τις διατάξεις του άρθρου 148, στοιχείο b, και του άρθρου 149, παράγραφος 4, στοιχείο e, του φορολογικού κώδικα, μόνο για τις [σελ. 5 του πρωτοτύπου] προβλεπόμενες στο άρθρο 138, στοιχεία a έως c και e, του εν λόγω κώδικα πράξεις. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται επίσης στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών».

29. Το σημείο 21 των προμνησθεισών διατάξεων εφαρμογής έχει ως εξής:

«Κατά το άρθρο 138¹ του φορολογικού κώδικα, η βάση επιβολής του φόρου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ισούται με τη βάση επιβολής του φόρου για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις οι οποίες πραγματοποιούνται σε άλλο κράτος μέλος, η οποία περιλαμβάνει τα προβλεπόμενα στο άρθρο 137, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα στοιχεία και δεν περιλαμβάνει τα προβλεπόμενα στο άρθρο 137, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα στοιχεία, ή/και, ανάλογα με την περίπτωση, υποβάλλεται σε διακανονισμό βάσει του άρθρου 138 του φορολογικού κώδικα (...).».

III. Σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής

III.1. Η άποψη των διαδίκων σχετικά με το νομικό ζήτημα που πρόκειται να υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

30. Η εκκαλούσα World Comm υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ είναι κατευθυντήρια αρχή στο σύνολο του τομέα του ΦΠΑ, τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η οποία προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει στο σύνολό του τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αποκτά κατά την άσκηση των φορολογούμενων δραστηριοτήτων του (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Μαρτίου 2008, *Nordania Finans* και *BG Factoring*, C-98/07, Συλλογή 2008, σ. I-1281, σκέψη 19).

Προς στήριξη της απόψεώς της, η εκκαλούσα επικαλέστηκε τις σκέψεις 23 έως 25 της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-324/11, *Toth*, καθώς και τη νομολογία του Δικαστηρίου στις υποθέσεις C-408/98, *Abbey National*, σκέψη 24· C-137/02, *Faxworld*, σκέψη 37· C-25/03, *HE*, σκέψη 70· C-439/04 και C-440/04, *Kittel*, σκέψη 48· C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, σκέψη 15, και την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 13ης Δεκεμβρίου 2012, *Forposta* (C-465/11, EU:C:2012:801).

31. Η εφεσίβλητη, *Agentia Națională de Administrare Fiscală* (Εθνική Φορολογική Αρχή), εκτίμησε ότι δεν είναι αναγκαία η υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επισήμανε ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου μεταφέρθηκε στην

εθνική νομοθεσία μέσω του άρθρου 138 του φορολογικού κώδικα. Ομοίως, διευκρίνισε ότι η δυνατότητα μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου μέσω αυτοτιμολογήσεως ρυθμίζεται από την εθνική νομοθεσία (στο άρθρο 155¹ του φορολογικού κώδικα) και από το άρθρο 222 της οδηγίας 2006/112/EK.

III.2. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

32. Πρώτον, επισημαίνεται ότι την αίτηση υποβολής προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τη διατύπωσε η εκκαλούσα World Comm. Το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) αναδιατύπωσε τα δύο πρώτα ερωτήματα που πρότεινε η εκκαλούσα, ούτως ώστε αυτά να ανταποκρίνονται στην αναγκαιότητα ερμηνείας του εφαρμοστέου στην υπό κρίση υπόθεση δικαίου της Ένωσης.
33. Το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) έλαβε επίσης υπόψη την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά την οποία απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα της προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση *Eon Asset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 76).
34. Το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) επισημαίνει ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ εισροών, ο οποίος έχει επιβληθεί στα αγαθά που απέκτησαν ή στις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης (βλ., ειδικότερα, αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, *Επιτροπή κατά Ιταλίας*, C-78/00, Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψη 28· [σελ. 6 του πρωτοτύπου] της 10ης Ιουλίου 2008, *Sosnowska*, C-25/07, Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 14, καθώς και της 28ης Ιουλίου 2012, *Επιτροπή κατά Ουγγαρίας*, C-274/10, Συλλογή 2011, σ. I-7289, σκέψη 42).
35. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) ζητεί να διευκρινιστεί αν εταιρία η οποία πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ, κατά τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, αλλά δεν πληροί τις τυπικές προϋποθέσεις καταχωρίσεως στα λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις ΦΠΑ, μπορεί να στερηθεί το δικαίωμα διακανονισμού του δικαιώματος εκπτώσεως, συνεπεία επιβραβεύσεων παρασχεθεισών από τον προμηθευτή, επειδή η εθνική νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική για την εφαρμογή του απαγόρευαν εν μέρει την έκπτωση του ΦΠΑ, στην περίπτωση που ο προμηθευτής είχε εκδώσει ενιαίο τιμολόγιο τόσο για τα εθνικά προϊόντα όσο και για τα ενδοκοινοτικά προϊόντα που παραδόθηκαν από τον ίδιο οικονομικό φορέα.

36. Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα «σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη» και, επομένως, κατά την ερμηνεία της φράσεως αυτής, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, τίθεται το ζήτημα της συμβατότητας, με το ως άνω άρθρο, εθνικής νομοθεσίας (ή διοικητικής πρακτικής θεμελιωμένης σε μη σαφή νομοθεσία), η οποία καθιστά δύσκολη ή ακόμη και αδύνατη την έκπτωση του ΦΠΑ όταν στο εκδοθέν από τον ενδοκοινοτικό προμηθευτή (υπό την ιδιότητα αντιπροσώπου οικονομικού ομίλου, για παράδειγμα, εν προκειμένω της «NOKIA Corporation») τιμολόγιο ΦΠΑ αναγράφεται το σύνολο της μείωσης της τιμής, η οποία παρασχέθηκε τόσο για τα ενδοκοινοτικά προϊόντα όσο και για τα εθνικά προϊόντα που παραδόθηκαν βάσει της ίδιας συμβάσεως-πλαίσιου, αλλά καταχωρίστηκαν ως αποκτηθέντα από το κράτος μέλος αναφοράς (από μέλος του ομίλου, με άλλο αριθμό μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με εκείνον του τιμολογίου που αφορά τη μείωση της τιμής, εν προκειμένω τη «NOKIA România»).

Η προϋπόθεση που επέβαλαν οι εθνικές αρχές ήταν να υποβάλει ο δικαιούχος της μείωσης της τιμής διακριτά τιμολόγια ΦΠΑ, βάσει της εθνικής ή ενδοκοινοτικής προελεύσεως των αποκτηθέντων προϊόντων, μη γινομένου αποδεκτού, για τις πράξεις που καταχωρίστηκαν ως αποκτήσεις αγαθών από τη Ρουμανία, του συνολικού τιμολογίου μείωσης της τιμής που εκδίδεται με τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ που συνδέεται με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καίτοι σχετίζονται όλες με την ίδια σύμβαση-πλαίσιο.

37. [παραλειπόμενα] [κείμενο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, παρατιθέμενο στο διατακτικό].

III.3. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

38. Το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) επισημαίνει επιπλέον ότι, κατά την ημερομηνία εκδόσεως απρόσβλητης αποφάσεως επί της προσφυγής του υποκειμένου στον φόρο στο πλαίσιο του συστήματος διοικητικών προσφυγών του εθνικού δικαίου, ο προμηθευτής NOKIA είχε παύσει τη δραστηριότητά του στη Ρουμανία (μέσω της διαγραφής του από το μητρώο ως υποκειμένου στον φόρο στη Ρουμανία, με τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ RO23277168) και, για τον λόγο αυτό, τίθεται το ζήτημα αν, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, ο δικαιούχος της επιβραβεύσεως μπορεί να στερηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως, δεδομένου ότι ο προμηθευτής δεν μπορεί πλέον να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου των παραδόσεων και, επομένως, να ζητήσει από το κράτος την επιστροφή της διαφοράς του καθ' υπέρβαση εισπραχθέντος ποσού ΦΠΑ.
39. Υπό τις περιστάσεις αυτές, τίθεται το ζήτημα αν αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας η στέρηση από τον δικαιούχο του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ αναλογικά προς την αξία της μείωσης της τιμής που παρείχε ο προμηθευτής, στην περίπτωση που ο προμηθευτής έπαυσε την οικονομική του δραστηριότητα στη Ρουμανία (μέσω της διαγραφής του από το μητρώο ως υποκειμένου στον φόρο με αριθμό μητρώου ΦΠΑ (RO23277168) και δεν μπορεί

πλέον [σελ. 7 του πρωτοτύπου] να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου της παραδόσεως με σκοπό την επιστροφή της διαφοράς του καθ' υπέρβαση εισπραχθέντος ποσού ΦΠΑ.

40. Συναφώς, όσον αφορά την αναγκαιότητα υποβολής της παρούσας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, η εφεσίβλητη ANAF επισήμανε ότι η εκκαλούσα είχε τη δυνατότητα να κάνει χρήση της αυτοτιμολογήσεως βάσει του άρθρου 155¹ του φορολογικού κώδικα, αλλά η δυνατότητα αυτή θεσπίστηκε ρητώς στην εθνική νομοθεσία ταυτόχρονα με την έναρξη ισχύος του νέου φορολογικού κώδικα – Legea nr. 227/2015, ο οποίος δημοσιεύθηκε στη Μ. Of. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015 (βλ. σκέψη 26 της παρούσας προδικαστικής παραπομπής).

Τίθεται το ζήτημα αν το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112, το οποίο καταλείπει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών τον καθορισμό των συγκεκριμένων προϋποθέσεων βάσει των οποίων μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου, επιβάλλει στα κράτη μέλη τη θέσπιση σαφούς και προβλέψιμης νομοθεσίας όσον αφορά τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις, ελλείψει της οποίας δεν είναι εύλογα δυνατόν να μην αναγνωριστεί δικαίωμα επιμελούς και συνεπούς υποκειμένου στον φόρο, όπως τεκμαίρεται ότι είναι η εκκαλούσα World Comm, για τον λόγο ότι θα είχε στη διάθεσή του ένδικο βοήθημα υπό τη μορφή νομικού κανόνα εφαρμοστέου κατ' αναλογία ή μέσω διασταλτικής ερμηνείας (μη θεμελιωμένης σε διοικητική πρακτική ή σε πάγια νομολογία των δικαιοδοτικών οργάνων) προκειμένου να επιτύχει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα (εν προκειμένω, η διαδικασία αυτοτιμολογήσεως πριν από την έγκριση του νέου φορολογικού κώδικα).

41. [παραλειπόμενα] [κείμενο του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, παρατιθέμενο στο διατακτικό]

IV. Συμπεράσματα. Διαδικαστικά μέτρα

42. Το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) εκτιμά ότι η απόφαση ακυρώσεως των διοικητικών φορολογικών πράξεων με τις οποίες η εκκαλούσα στερήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από την ερμηνεία που θα δώσει το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στα προεκτεθέντα νομικά ζητήματα.
43. Όσον αφορά την αναγκαιότητα προσφυγής στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πέραν της προϋποθέσεως της λυσιτέλειας του προδικαστικού ερωτήματος για την επίλυση των νομικών ζητημάτων που είναι αναγκαία για να αποφανθεί επί της υποθέσεως, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) επισημαίνει, πρώτον, ότι ο κανόνας του δικαίου της Ένωσης τον οποίο αφορά το προδικαστικό ερώτημα δεν έχει αποτελέσει ακόμη αντικείμενο ερμηνείας και, επομένως, το αιτούν δικαστήριο δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση παραπομπής (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1963, [Da Costa, 28-30/62, Συλλογή 1963], σ. 63).

44. Δεύτερον, το *Curtea de Apel București* (εφετείο Βουκουρεστίου) εκτιμά ότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης δεν παρίσταται τόσο προφανής, ώστε να μην υφίσταται περιθώριο εύλογης αμφιβολίας, και, συνεπώς, να αποφασίσει να μην υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορισμένο ζήτημα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που ανέκυψε ενώπιόν του (απόφαση *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) και να το επιλύσει με δική του ευθύνη (απόφαση *Cilfit* κ.λπ., 283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 16). Επομένως, δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω η θεωρία περί σαφούς πράξεως (*acte clair*).
45. Τρίτον, η απόφαση που θα εκδοθεί στην υπό κρίση διαφορά είναι τελεσίδικη στο πλαίσιο του εθνικού συστήματος προσφυγών και, ως εκ τούτου, κατά το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπό τις προεκτεθείσες συνθήκες, το *Curtea de Apel București* (εφετείο Βουκουρεστίου) οφείλει να προσφύγει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την ερμηνεία του κρίσιμου στην ενώπιόν του διαδικασία δικαίου της Ένωσης.
46. [παραλειπόμενα] [διαδικασία, αναστολή της διαδικασίας] [σελ. 8 του πρωτοτύπου]

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ,

ΕΞ ΟΝΟΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ,

ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ:

Δέχεται εν μέρει την αίτηση υποβολής προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Αντιβαίνει στο άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ εθνική νομοθεσία (ή διοικητική πρακτική βασισμένη σε μη σαφή νομοθεσία) η οποία δεν παρέχει σε εταιρία το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αναλογικά προς την αξία της μείωσης της τιμής που εφαρμόστηκε σε εθνικές παραδόσεις αγαθών, για τον λόγο ότι στο τιμολόγιο ΦΠΑ που εξέδωσε ο ενδοκοινοτικός προμηθευτής (υπό την ιδιότητα αντιπροσώπου οικονομικού ομίλου) αναγράφεται η συνολική μείωση της τιμής η οποία παρασχέθηκε τόσο για τα ενδοκοινοτικά προϊόντα όσο και για τα εθνικά προϊόντα τα οποία παραδόθηκαν βάσει της ίδιας συμβάσεως-πλαισίου, αλλά καταχωρίστηκαν ως αποκτηθέντα και προερχόμενα από το κράτος μέλος αναφοράς (από μέλος του ομίλου, με άλλο αριθμό μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με εκείνον του τιμολογίου που αφορά τη μείωση της τιμής);

2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας η μη παροχή στον δικαιούχο του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ αναλογικά προς την αξία της εκπτώσεως της τιμής που παρασχέθηκε συνολικά από τον ενδοκοινοτικό προμηθευτή, στην περίπτωση που ο τοπικός προμηθευτής (μέλος του ίδιου ομίλου) έπαυσε την οικονομική του δραστηριότητα και δεν δύναται πλέον να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου των παραδόσεων μέσω της εκδόσεως τιμολογίου με τον δικό του αριθμό μητρώου ΦΠΑ, για τον σκοπό της επιστροφής της διαφοράς του καθ' υπέρβαση εισπραχθέντος ποσού ΦΠΑ;

[παραλείπονται]

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ