

Υπόθεση C-80/20

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

12 Φεβρουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunalul București (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

19 Δεκεμβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Wilo Salmson France SAS

Καθών:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Διοικητική προσφυγή με την οποία η Wilo Salmson France SAS ζητεί από το Tribunalul București (πολυμελές πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) την ακύρωση των αποφάσεων με τις οποίες οι καθών απέρριψαν την αίτηση επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σχετικά με αγορές που πραγματοποιήθηκαν το 2012, για τις οποίες η προμηθεύτρια εξέδωσε τιμολόγια το 2015.

Το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία των άρθρων 167 και 178 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9/ΕΚ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Όσον αφορά την ερμηνεία του **άρθρου 167, σε συνδυασμό με το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112/EK**, υπάρχει διάκριση μεταξύ του χρόνου κατά τον οποίο γεννάται και του χρόνου κατά τον οποίο ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης, λαμβανομένου υπόψη του τρόπου λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ;

Για τον σκοπό αυτόν επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να ασκείται ελλείψει (έγκυρου) φορολογικού τιμολογίου εκδοθέντος για τις αγορές των αγαθών που πραγματοποιήθηκαν.

2. Όσον αφορά την ερμηνεία των **ίδιων διατάξεων σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9/EK**, ποιο είναι το δικονομικό στάδιο που αποτελεί το σημείο αναφοράς για να εκτιμηθεί η νομιμότητα της άσκησης του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ;

Για τον σκοπό αυτόν επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν είναι δυνατόν να υποβληθεί αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος κατέστη απαιτητός πριν από την «περίοδο επιστροφής», αλλά για τον οποίο εκδόθηκε τιμολόγιο κατά την περίοδο επιστροφής.

3. Όσον αφορά την ερμηνεία των **ίδιων διατάξεων του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9/EK, σε συνδυασμό με το άρθρο 167 και με το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112/EK**, ποια είναι τα αποτελέσματα της ακύρωσης και της έκδοσης νέων τιμολογίων για τις αγορές αγαθών που προηγούνται της «περιόδου επιστροφής» επί της άσκησης του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ σχετικά με τις εν λόγω αγορές;

Για τον σκοπό αυτόν επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν στην περίπτωση ακύρωσης εκ μέρους του προμηθευτή των αρχικών τιμολογίων που εκδόθηκαν για αγορές αγαθών και έκδοσης νέων τιμολογίων σε μεταγενέστερο χρόνο, η άσκηση του δικαιώματος του δικαιούχου να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ σχετικά με τις αγορές αυτές πρέπει να αναφέρεται στην ημερομηνία των νέων τιμολογίων, τούτο δε σε περίπτωση κατά την οποία η ακύρωση των αρχικών τιμολογίων και η έκδοση των νέων τιμολογίων δεν εμπίπτουν στη σφαίρα ελέγχου του δικαιούχου, αλλά αποκλειστικά στη διακριτική εξουσία του προμηθευτή.

4. Μπορεί η εθνική νομοθεσία να εξαρτά την επιστροφή του ΦΠΑ σύμφωνα με την οδηγία [2008/9/EK] από μια προϋπόθεση απαιτητού, σε περίπτωση που το ορθό τιμολόγιο εκδόθηκε κατά την περίοδο [υποβολής] της αίτησης;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 62 και 167, άρθρο 168, στοιχείο α', άρθρο 169, στοιχείο α', και άρθρο 178, στοιχείο α'

Οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, άρθρο 2, σημεία 1 και 3, άρθρο 6, παράγραφος 1, άρθρο 7 και άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16), σημεία 57 έως 59

Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17), σημείο 56

Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα), άρθρο 145, το οποίο ρυθμίζει το δικαίωμα των υποκείμενων στον φόρο να εκπέσουν τον ΦΠΑ που αφορά τις αγορές, άρθρο 146, το οποίο προβλέπει ότι για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο, και άρθρο 147², παράγραφος 1, στοιχείο α, το οποίο προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία, αλλά είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, και ο οποίος δεν διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ ούτε απαιτείται να εγγραφεί στη Ρουμανία, δικαιούται επιστροφή του ΦΠΑ που έχει καταβάλει για εισαγωγές και αγορές αγαθών/υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στη Ρουμανία.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (απόφαση 44/2004 της κυβέρνησης περί εκτελεστικών διατάξεων του φορολογικού κώδικα) η οποία προβλέπει στο σημείο 49, παράγραφος 15, ότι η αίτηση επιστροφής αφορά τις «αγορές αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες έχει εκδοθεί τομολόγιο κατά την περίοδο επιστροφής και έχουν πληρωθεί μέχρι την ημερομηνία της αίτησης επιστροφής. Τα τιμολόγια που δεν έχουν πληρωθεί μέχρι την ημερομηνία της αίτησης επιστροφής συμπεριλαμβάνονται στις αιτήσεις επιστροφής που αφορούν τις περιόδους κατά τις οποίες έχουν πληρωθεί» και στην παράγραφο 16 ότι, «[ε]πιπροσθέτως των πράξεων που αναφέρει η παράγραφος 15, η αίτηση επιστροφής μπορεί να αφορά, επίσης, τιμολόγια ή παραστατικά εισαγωγής που δεν συμπεριλαμβάνονταν σε προηγούμενες αιτήσεις επιστροφής και αφορούν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν κατά το εν λόγω ημερολογιακό έτος».

Σύντομη παρουσίαση του ιστορικού της διαφοράς

- 1 Η Pompas Salmson SAS, εταιρία που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς της στη Γαλλία, συνήψε με την ZES Zollner Electronic SRL, εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία, σύμβαση με αντικείμενο την απόκτηση εξοπλισμού παραγωγής, παραδοθέντος από τη Ρουμανία στη Ρουμανία, ο οποίος τέθηκε στη διάθεση της προμηθεύτριας με σύμβαση χρησιδανείου εξοπλισμού, με σκοπό να τον χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο της διαδικασίας παραγωγής των αγαθών τα οποία στη συνέχεια παρέδωσε στην Pompas Salmson.
- 2 Τα αγαθά που παρήχθησαν από την Zollner Electronic με τη χρήση του εν λόγω εξοπλισμού παραδόθηκαν από τη Ρουμανία στη Γαλλία στην έδρα της Pompas Salmson, η οποία τα χρησιμοποίησε για τις φορολογητέες δραστηριότητές της.
- 3 Για τις αγορές εξοπλισμού παραγωγής που πραγματοποιήθηκαν από την Pompas Salmson, η προμηθεύτρια Zollner Electronic εξέδωσε τιμολόγια το 2012.
- 4 Η Pompas Salmson, εταιρία η οποία δεν είναι εγκατεστημένη ούτε διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία, ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στη Ρουμανία βάσει της οδηγίας 2008/9/EK και του άρθρου 147², παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα, σε συνδυασμό με το σημείο 49 της αποφάσεως 44/2004 της κυβέρνησης.
- 5 Με απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2014, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές απέρριψαν την αίτηση επιστροφής αναφορικά με την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2012 έως 31 Δεκεμβρίου 2012 για το ποσό των 449 538,38 ρουμανικών λεί (RON), για λόγους συνδεόμενους με τα έγγραφα που συνόδευαν την αίτηση και με τη μη συμφωνία των τιμολογίων που επισυνάπτονταν σε αυτήν.
- 6 Όταν έλαβε γνώση της εν λόγω αποφάσεως, η προμηθεύτρια Zollner Electronic προέβη στον αντιλογισμό των τιμολογίων που εκδόθηκαν αρχικά (το 2012) και, μόλις το 2015, στην έκδοση νέων τιμολογίων σχετικών με τις αγορές.
- 7 Το 2014 η Pompas Salmson SAS πραγματοποίησε συγχώνευση δι' απορροφήσεως με την Wilo France SAS, η οποία υπεισήλθε σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της Pompas Salmson και στη θέση της προσφεύγουσας εταιρίας.
- 8 Τον Νοέμβριο του 2015 η προσφεύγουσα κατέθεσε αίτηση με την οποία ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε στη Ρουμανία βάσει των νέων τιμολογίων που εκδόθηκαν από την Zollner Electronic την περίοδο από 1 Αυγούστου 2015 έως 31 Οκτωβρίου 2015.
- 9 Οι φορολογικές αρχές απέρριψαν την αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ ως αβάσιμη, κρίνοντας ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε τις ρυθμίσεις του σημείου 49, παράγραφος 16, της αποφάσεως 44/2004 της κυβέρνησης και ότι είχε ήδη ζητήσει

την επιστροφή των τιμολογίων που αφορούν τις καταχωρίσεις 1 έως 6 του πίνακα των πράξεων.

- 10 Κατά της αποφάσεως σχετικά με την επιστροφή, η προσφεύγουσα άσκησε, στις 13 Ιουνίου 2016, διοικητική ένσταση την οποία η DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (DRFP Βουκουρεστίου – Φορολογική διοίκηση για τους φορολογουμένους κατοίκους εξωτερικού, Ρουμανία) απέρριψε ως αβάσιμη, κρίνοντας ότι ο ΦΠΑ του οποίου ζητήθηκε η επιστροφή είχε ήδη καταστεί προηγούμενως αντικείμενο άλλης αίτησης επιστροφής και ότι οι πράξεις για τις οποίες ζητείται η επιστροφή του ΦΠΑ αφορούν το 2012 και όχι το 2015.
- 11 Κατά των εν λόγω αποφάσεων των φορολογικών αρχών, η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική προσφυγή ενώπιον του Tribunalul București (πολυμελούς πρωτοδικείου Βουκουρεστίου).

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 12 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος έκπτωσης προϋποθέτει ανάλυση του χρόνου κατά τον οποίο γεννάται το εν λόγω δικαίωμα και του περιεχομένου του δικαιώματος αυτού, το οποίο γεννάται κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητός ο φόρος, ή, πιο συγκεκριμένα, στην περίπτωση της, κατά τον χρόνο της παράδοσης των αγαθών που έχουν αποκτηθεί.
- 13 Από τυπικής πλευράς, εντούτοις, για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος υποχρεούται να έχει στην κατοχή της τιμολόγιο το οποίο να πληροί τις προβλεπόμενες στον νόμο προϋποθέσεις.
- 14 Επιπλέον, η προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν μπορεί να καθοριστεί μόνο αναλόγως του χρόνου κατά τον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών που έχουν αποκτηθεί, δεδομένου ότι αυτή συνιστά απλώς την πλήρωση της ουσιαστικής προϋπόθεσης για την άσκηση του δικαιώματος και δεν συνεπάγεται την πλήρωση της τυπικής προϋπόθεσης, ήτοι την κατοχή έγκυρου τιμολογίου.
- 15 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι διατάξεις που εφαρμόζονται εν προκειμένω λαμβάνουν υπόψη μια συνήθη περίπτωση κατά την οποία η παροχή αγαθών και η έγκυρη τιμολόγηση είναι ταυτόχρονες. Συνεπώς, λαμβανομένης υπόψη της εν λόγω χρονικής σύμπτωσης, ευλόγως το απαιτητό του ΦΠΑ και η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος επιστροφής του γεννώνται ταυτόχρονα.
- 16 Από δικονομικής πλευράς, ο χρόνος κατά τον οποίο μπορεί να υποβληθεί η αίτηση επιστροφής, κατά την οδηγία 2008/9, είναι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου, η οποία στην παρούσα υπόθεση τοποθετείται το 2015. Το απαιτητό του ΦΠΑ συνιστά ουσιώδες σημείο αναφοράς, καθόσον είναι αναγκαίο (όσον αφορά αποκλειστικά την άσκηση του δικαιώματος αξίωσης της επιστροφής) να

λαμβάνει χώρα πριν από την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τον χρόνο της τιμολόγησης.

Σύντομη έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

- 17 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι το βασικό στοιχείο της υποθέσεως της οποίας επιλήφθηκε συνίσταται στη δυνατότητα επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος αφορά αγορές που πραγματοποιήθηκαν το 2012, αλλά για τις οποίες τα έγκυρα φορολογικά τιμολόγια αγοράς εκδόθηκαν μόλις το 2015.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο περιγράφει την πραγματική κατάσταση της οποίας επιλήφθηκε ως ιδιόμορφη με γνώμονα τις οδηγίες 2006/112 και 2008/9, σε περίπτωση που: **(i)** για τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, η προμηθεύτρια εξέδωσε τιμολόγια τα οποία στη συνέχεια ακυρώθηκαν, **(ii)** για τις ίδιες αγορές εκδόθηκαν έγκυρα τιμολόγια μόλις το 2015, **(iii)** η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ με αίτηση επιστροφής χρονολογούμενη το 2015 η οποία περιελάμβανε τα τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2015, και **(iv)** μέχρι εκείνο το χρονικό σημείο δεν είχε λάβει την επιστροφή του ΦΠΑ.
- 19 Συνεπώς, δεδομένου ότι η οδηγία 2006/112 δεν ρυθμίζει ρητώς την προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, το ζήτημα που τίθεται είναι αν η ημερομηνία κατά την οποία αρχίζει να τρέχει η σχετική προθεσμία μπορεί να καθοριστεί μόνο αναλόγως του χρόνου κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η παράδοση των αγαθών, χωρίς να ληφθεί υπόψη οποιαδήποτε άλλη κρίσιμη περίπτωση.
- 20 Καίτοι το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός, το άρθρο 178 της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος καθίσταται δυνατή μόνον αφ' ης στιγμής ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του το τιμολόγιο με το οποίο αποδεικνύεται η παράδοση των αγαθών.
- 21 Συνεπώς, η κατοχή έγκυρου τιμολογίου είναι ουσιώδης για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης/επιστροφής, και, παρά ταύτα, η έκδοσή του συνιστά διακριτική εξουσία του προμηθευτή, χωρίς ουδέποτε να εμπίπτει στη σφαίρα ελέγχου του δικαιούχου του δικαιώματος έκπτωσης, ο οποίος είναι λήπτης της παράδοσης.
- 22 Κατά συνέπεια, στην περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι, υπό το πρίσμα του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9, οι αιτήσεις επιστροφής μπορούν να αφορούν αγορές αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες έχει εκδοθεί τιμολόγιο κατά την περίοδο επιστροφής, ανεξαρτήτως του αν ο σχετικός ΦΠΑ κατέστη ή όχι απαιτητός κατά την εν λόγω περίοδο ή προηγουμένως, τότε η θέση των φορολογικών αρχών θα μπορούσε να αμφισβητηθεί. Το αιτούν δικαστήριο κρίνει συναφώς ως σχετικές επίσης τις

προτάσεις στις υποθέσεις Volkswagen (C-533/16) και Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17).

- 23 Όσον αφορά τα ερωτήματα 1 και 2, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι φορολογικές αρχές δεν έχουν κάνει διάκριση μεταξύ της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου, ως δικονομικού στοιχείου, και της ημερομηνίας του απαιτητού του ΦΠΑ, ως στοιχείου ουσίας. Εντούτοις, σκοπός του νομοθέτη της Ένωσης είναι τα εν λόγω δύο χρονικά σημεία να παράγουν διακριτά φορολογικά αποτελέσματα.
- 24 Όσον αφορά τα ερωτήματα 3 και 4, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι τα φορολογικά όργανα έχουν κρίνει ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2015 για τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν το 2012 δεν μπορούν να είναι αντικείμενο αίτησης επιστροφής για το 2015, στον βαθμό που προηγουμένως επρόκειτο για τιμολόγια τα οποία αντιλογίστηκαν από την προμηθεύτρια. Εντούτοις, δεδομένου ότι ο αντιλογισμός των τιμολογίων του 2012 πραγματοποιήθηκε μονομερώς από την προμηθεύτρια, πλην όμως, βάσει του εθνικού δικαίου, ο αντιλογισμός προσδιορίζει το ανίσχυρο των εκδοθέντων τιμολογίων, ακριβώς όπως η ακύρωση, τα τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2015 είναι τα μοναδικά έγγραφα που μπορούν να αποδείξουν την πραγματοποίηση των αγορών και μπορούν να δικαιολογήσουν την αίτηση επιστροφής.
- 25 Στο πλαίσιο αυτό, το δικαστήριο παραπέμπει στα άρθρα 169 και 178 της οδηγίας 2006/112 και στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9. Η τελευταία αυτή διάταξη ορίζει, πράγματι, ότι από δικονομικής πλευράς η αίτηση επιστροφής βασίζεται αποκλειστικά στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί κατά την περίοδο επιστροφής και η μοναδική προϋπόθεση που επιβάλλεται είναι να καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ πριν από ή ταυτόχρονα με την έκδοση του τιμολογίου, η οποία αντιθέτως δεν περιορίζεται από συγκεκριμένο χρονικό σημείο.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο εγείρει επίσης το ζήτημα ενδεχόμενης διάκρισης, στο μέτρο που οι ημεδαπές εταιρίες έχουν στη διάθεσή τους, κατά την εθνική νομοθεσία, αποσβεστική προθεσμία πέντε ετών για να αξιώσουν την επιστροφή του ΦΠΑ, ενώ οι αλλοδαπές εταιρίες έχουν στη διάθεσή τους, βάσει της οδηγίας 2008/9, προθεσμία ενός μόνο έτους για να ασκήσουν το εν λόγω δικαίωμα.