

Υπόθεση C-346/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

2 Μαΐου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Φεβρουαρίου 2019

Καθής και αναιρεσείουσα:

Bundeszentralamt für Steuern

Προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη:

Y-GmbH

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά την οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος – Δήλωση αριθμού αναφοράς αντί αριθμού τιμολογίου

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Πρέπει το άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2008/9/EK 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/EK, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε

- άλλο κράτος μέλος (οδηγία 2008/9/ΕΚ), κατά το οποίο στην αίτηση επιστροφής πρέπει να δηλώνεται για κάθε κράτος μέλος επιστροφής και για κάθε τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, ο αριθμός του τιμολογίου, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αρκεί επίσης η δήλωση του αριθμού αναφοράς ενός τιμολογίου η οποία εμφανίζεται στο παραστατικό τιμολογίου ως πρόσθετο κριτήριο κατατάξεως παράλληλα με τον αριθμό τιμολογίου;
2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα: θεωρείται τυπικά πλήρης μια αίτηση επιστροφής, στην οποία δηλώθηκε αντί του αριθμού τιμολογίου ο αριθμός αναφοράς ενός τιμολογίου και εμπροθέσμως υποβληθείσα κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2008/9/ΕΚ;
 3. Πρέπει κατά την απάντηση στο ερώτημα 2 να ληφθεί υπόψη ότι ο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής υποκείμενος στο φόρο, μπορούσε, από την άποψη ενός συνετού αιτούντος, να θεωρήσει, λόγω του σχεδιασμού της ηλεκτρονικής δικτυακής πύλης στο κράτος εγκαταστάσεως και του εντύπου του κράτους μέλους επιστροφής, ότι αρκεί για μια νομότυπη, ή εν πάση περιπτώσει για μια τυπικά πλήρη και εμπρόθεσμη υποβολή αιτήσεως, η καταχώριση διαφορετικού από τον αριθμό τιμολογίου διακριτικού στοιχείου, προκειμένου να καταστεί δυνατή ο προσδιορισμός του τιμολογίου που αφορά η αίτηση;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

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, ιδίως άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, και άρθρο 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρο 226, σημείο 2

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 18, παράγραφος 9, πρώτη και δεύτερη περίοδος, του Umsatzsteuergesetz [νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής UStG), όπως έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης με το άρθρο 7, περίπτωση 13, στοιχείο c, του Jahressteuergesetz 2009 [δημοσιονομικού νόμου για το έτος 2009]

Άρθρα 59 επ. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [κανονιστικής πράξεως για την εφαρμογή του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής UStDV), ως έχει κατά τον Jahressteuergesetz 2009 για το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητείται η επιστροφή

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι μια εγκατεστημένη στην Αυστρία εταιρία. Ζήτησε στις 29 Οκτωβρίου 2012 την επιστροφή φόρων επί των εισροών για το χρονικό διάστημα από τον Ιούλιο έως τον Σεπτέμβριο του 2012. Η αίτηση επιστροφής διαβιβάστηκε στην καθής, τη Bundeszentralamt für Steuern (Deutschland) [κεντρική ομοσπονδιακή φορολογική υπηρεσία, Γερμανία], ηλεκτρονικά μέσω της δημιουργηθείσας στην Αυστρία από τη φορολογική διοίκηση δικτυακής πύλης.
- 2 Η αίτηση αφορούσε παράδοση καυσίμων, για τα οποία η προσφεύγουσα ζητεί την έκπτωση των φόρων επί των εισροών. Στο προσάρτημα της αιτήσεως η προσφεύγουσα δεν καταχώρισε τους αναγραφόμενους στα εκάστοτε τιμολόγια αριθμούς τιμολογίων, αλλά έναν άλλο, σημειωμένο στο τιμολόγιο και περιεχόμενο στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, αριθμό αναφοράς.
- 3 Με απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2013, η Bundeszentralamt für Steuern καθόρισε την επιστροφή φόρων επί των εισροών για το επίμαχο χρονικό διάστημα σε 31 296,09 ευρώ και απέρριψε την αίτηση κατά τα λοιπά με την αιτιολογία ότι στο προσάρτημα της αιτήσεως, σε αντίθεση προς τις απαιτήσεις του νόμου, δεν καταχωρίστηκαν οι αριθμοί τιμολογίου που αναγράφονταν στα τιμολόγια.
- 4 Η Bundeszentralamt für Steuern ενέμεινε στην άποψη αυτή και με την απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2014 επί της διοικητικής ενστάσεως της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εντός της προθεσμίας που έληξε στις 30 Σεπτεμβρίου 2013 αίτηση επιστροφής φόρων επί των εισροών που να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του νόμου. Στην προσφεύγουσα είχε ήδη επισημανθεί, στο πλαίσιο προηγούμενων αιτήσεων, η έλλειψη δηλώσεως του αριθμού τιμολογίου. Επομένως, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να υποβάλει τα στοιχεία αυτά σύμφωνα με τον απαιτούμενο από τον νόμο τύπο εντός της προθεσμίας για την υποβολή της αιτήσεως.
- 5 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht [φορολογικού δικαστηρίου] Köln (Γερμανία), το οποίο δέχθηκε την προσφυγή, δεδομένου ότι θεώρησε την αίτηση επιστροφής νομότυπη. Η πλημμελής αναγραφή αριθμού αναφοράς αντί του αριθμού τιμολογίου δεν έχει ως συνέπεια η αίτηση επιστροφής φόρων επί των εισροών να μην παράγει αποτελέσματα, όταν, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να θεωρηθεί «ασυμπλήρωτη», δεδομένου ότι και ο αριθμός αναφοράς καθιστά δυνατή την αντιστοίχιση προς ορισμένο τιμολόγιο.
- 6 Η Bundeszentralamt für Steuern άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof [ομοσπονδιακού δημοσιονομικού δικαστηρίου] (Γερμανία). Κατά την άποψή της, το Finanzgericht Köln προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9.

Συνοπτική παράθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 7 Με βάση το εθνικό δίκαιο, το αιτούν δικαστήριο θα επικύρωνε την απόφαση του Finanzgericht Köln και θα απέρριπτε την αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη. Διερωτάται όμως αν το αποτέλεσμα αυτό βρίσκεται σε αρμονία με το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι έχει αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄, και του άρθρου 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2008/9.
- 8 Επί του πρώτου ερωτήματος: Αμφίβολο είναι αν το άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄ της οδηγίας 2008/9, σύμφωνα με το οποίο η αίτηση επιστροφής πρέπει να περιλαμβάνει, για κάθε κράτος μέλος επιστροφής και για κάθε τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, τον «αριθμό του τιμολογίου», μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπο, ώστε να αρκεί επίσης η δήλωση του αριθμού αναφοράς ενός τιμολογίου, ο οποίος αναγράφεται στο τιμολόγιο ως συμπληρωματικό κριτήριο παράλληλα με τον αριθμό τιμολογίου.
- 9 Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η έννοια του «αριθμ[ού] του τιμολογίου» στο άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄ της οδηγίας 2008/9 είναι ταυτόσημη με τον απαιτούμενο κατά το άρθρο 226, σημείο 2, της οδηγίας 2006/112 «αλληλοδιάδοχο [...] αριθμό [...], βασισμένο [...] σε μία ή περισσότερες σειρές, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο». Οι αποκλίνουσες μεταξύ τους διατυπώσεις στο άρθρο 226, σημείο 2, της οδηγίας 2006/112 και στο άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ΄ της οδηγίας 2008/9 επιτρέπουν την εκδοχή ότι για να έχει αποτέλεσμα μια αίτηση επιστροφής φόρων επί των εισροών αρκεί η ένδειξη στο τιμολόγιο ενός κριτηρίου που να καθιστά δυνατόν τον προσδιορισμό, χωρίς αυτό να πρέπει αναγκαστικά να είναι ο αριθμός τιμολογίου υπό την έννοια του άρθρου 226, σημείο 2, της οδηγίας 2006/112, αλλά αρκεί επίσης κάποιο άλλο εμφανιζόμενο στο τιμολόγιο κριτήριο εξατομικεύσεως.
- 10 Συναφώς, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η οδηγία 2008/9 δεν έχει ως σκοπό να καθορίσει ούτε τις προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής ούτε το εύρος αυτού του δικαιώματος. Κατά το άρθρο 5, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, με την επιφύλαξη του άρθρου της 6, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία 2006/112, όπως η οδηγία αυτή εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 35).
- 11 Το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκειμένου στον φόρο να τύχει της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως ρυθμίζεται από την οδηγία 2008/9, είναι το αντίστοιχο του δικαιώματος, που θεσπίζει υπέρ αυτού η οδηγία 2006/112, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών στο δικό του κράτος μέλος (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το σύστημα των εκπτώσεων και, συνακόλουθα, το σύστημα των επιστροφών σκοπούν στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων

του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Η αρχή της ουδετερότητας απαιτεί επομένως, κατά την αντίληψη του αιτούντος δικαστηρίου, ο «αριθμό[ς] του τιμολογίου» στο άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 2008/9 να νοείται κατά τρόπο, ώστε στο πλαίσιο της αιτήσεως επιστροφής να αρκεί επίσης η δήλωση κάποιου περαιτέρω και σαφώς εμφανιζόμενου στο τιμολόγιο κριτηρίου κατατάξεως.

- 12 Σε αυτό θα μπορούσε να αντιταχθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισφορών εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων και προϋποθέσεων (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Συνεπώς, το άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 2008/9 πρέπει ενδεχομένως να νοείται περιοριστικά, ότι δηλαδή στο πλαίσιο της αιτήσεως επιστροφής μόνον η ένδειξη του αριθμού τιμολογίου ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις κατά την έννοια του άρθρου 226, σημείο 2, της οδηγίας 2006/112.
- 13 Πάντως, μια στενή ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 2008/9 θα μπορούσε να έχει δυσανάλογα αποτελέσματα. Η πλήρως συμπληρωμένη αίτηση επιστροφής φόρου επί των εισροών θα δίνει στην αρχή τη δυνατότητα να ελέγχει σύντομα (δηλαδή εντός τεσσάρων μηνών από της περιλεύσεως της αιτήσεως επιστροφής, πρβλ. άρθρο 19, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9) τις προϋποθέσεις για την επιστροφή φόρου. Υπ' αυτό το πρίσμα, τηρούνται με τον δηλούμενο στην αίτηση αριθμό αναφοράς οι προϋποθέσεις του άρθρου 8, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/9, διότι με αυτόν καθίσταται δυνατός ο σαφής προσδιορισμός του τιμολογίου στο πλαίσιο της εξετάσεως της αιτήσεως επιστροφής φόρου. Η δήλωση του αριθμού τιμολογίου κατά την έννοια του άρθρου 226, σημείο 2, της οδηγίας 2008/9 στην αίτηση επιστροφής είναι μεν κατάλληλη και πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, που έγκειται στη δυνατότητα σαφούς προσδιορισμού του τιμολογίου, όχι όμως αναγκαία.
- 14 Επί του δευτέρου ερωτήματος: Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν μία αίτηση επιστροφής, στην οποία αναγράφεται ο αριθμός αναφοράς του τιμολογίου, πρέπει να θεωρηθεί ως τυπικά πλήρης και ως υποβληθείσα εμπροθέσμως κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2008/9.

- 15 Η αίτηση επιστροφής θεωρείται, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2008/9, ότι έχει υποβληθεί μόνον εφόσον ο αιτών δηλώνει όλα τα στοιχεία που απαιτεί, μεταξύ άλλων, το άρθρο 8 της οδηγίας 2008/9. Αίτηση, που αντί του αριθμού τιμολογίου υπό την έννοια του άρθρου 226, σημείο 2, της οδηγίας 2008/9, περιέχει έναν παρόμοιας λειτουργίας αριθμό αναφοράς, δεν θα ήταν μεν, κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, – στην περίπτωση κατά την οποία στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση – σωστή, πλην όμως όχι ελλιπής.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι για να έχει αποτέλεσμα μια αίτηση επιστροφής φόρου επί των εισροών, κατά τη έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 2008/9, προϋπόθεση αποτελεί όχι η ακρίβεια του περιεχομένου, αλλά η τυπική πληρότητα. Αυτό αντιστοιχεί σαφώς προς την άποψη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Στις 24 Ιανουαρίου 2019 αποφάσισε να προσφύγει κατά της Γερμανίας ενώπιον του Δικαστηρίου, διότι αιτήσεις επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας επιχειρήσεων από άλλα κράτη μέλη απορρίφθηκαν, χωρίς να έχουν ζητηθεί συμπληρωματικά στοιχεία από τους αιτούντες επιστροφή, όταν, κατά την άποψη των γερμανικών αρχών, οι πληροφορίες για το είδος των παραδιδόμενων αντικειμένων ή των παρεχομένων υπηρεσιών δεν αρκούν για να ληφθεί απόφαση επί της επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 17 Επί του τρίτου ερωτήματος: Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η προσφεύγουσα, ως μη εγκατεστημένη στο κράτος μέλος επιστροφής υποκείμενη στον φόρο, μπορεί να θεωρήσει από την άποψη ενός συνετού αιτούντος, ως προς μια εμπρόθεσμη υποβολή αιτήσεως επιστροφής κατά το άρθρο 15, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος της οδηγίας 2008/9, ότι αρκεί για μια νομότυπη, εν πάση περιπτώσει τυπικά πλήρη και εμπρόθεσμη υποβολή αιτήσεως η καταχώριση διαφορετικού από τον αριθμό τιμολογίου διακριτικού στοιχείου, προκειμένου να καταστεί δυνατή ο προσδιορισμός του τιμολογίου που αφορά η αίτηση.
- 18 Το ερώτημα αυτό υποβάλλεται για τον λόγο ότι, κατά τις διαπιστώσεις του Finanzgericht Köln, η σχετική στήλη στο προσάρτημα της αιτήσεως επιστροφής, στην οποία, κατά την άποψη της Bundeszentralamt für Steuern, έπρεπε να καταχωρισθεί ο αριθμός τιμολογίου, ουδόλως φέρει τον χαρακτηρισμό «αριθμός τιμολογίου», αλλά επιγράφεται με τη γενικόλογη διατύπωση «παραστατικό – αρ.». Επιπλέον, η δικτυακή πύλη για την ηλεκτρονική υποβολή αιτήσεων που διέθεσε η αυστριακή διοίκηση και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα περιέχει έναν περαιτέρω, διαφορετικό εν προκειμένω, χαρακτηρισμό, ήτοι «αριθμός αναφοράς».