

**Υπόθεση C-294/20**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

1 Ιουλίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Audiencia Nacional (Ισπανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

5 Μαρτίου 2020

**Προσφεύγουσα:**

GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

**Καθού:**

Tribunal Económico Administrativo Central

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αντικείμενο τη κρινόμενης προσφυγής είναι να καθοριστεί μέχρι πότε ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αποδείξει τις προϋποθέσεις του δικαιώματος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και πότε, ως συνέπεια της ενδεχόμενης αμελούς ή καταχρηστικής συμπεριφοράς του, χάνει το εν λόγω δικαίωμα επιστροφής.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Αντικείμενο της παρούσας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι να κριθεί αν ένα δικαστήριο θα πρέπει να λάβει υπόψη αποδεικτικά μέσα που προσκόμισε εκπροθέσμως μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο, προκειμένου να δικαιολογήσει το δικαίωμά του για επιστροφή του ΦΠΑ, σε αντίθεση με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 7 της οδηγίας 79/1072 και των παραρτημάτων της, ή των άρθρων 15, 8 και 9 της οδηγίας 2008/9, και κατά παράβαση της σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου.

Αν θα έπρεπε να τα λάβει υπόψη, θα σήμαινε ότι ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο (και, κατά συνέπεια, οποιοσδήποτε υποκείμενος στον φόρο) δεν υποχρεούται να αποδείξει τις προϋποθέσεις του δικαιώματος επιστροφής εντός ορισμένης προθεσμίας και ότι μπορεί να προσκομίσει τα σχετικά έγγραφα όταν και όπως επιθυμεί, ακόμη και όταν έχει παραλείψει να το πράξει κατόπιν διαταγής της διοίκησης, εφόσον στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο δεν αποδίδεται κακή πίστη ή κατάχρηση δικαιώματος.

Αυτό θα καθιστούσε αδύνατη τη διαχείριση του ΦΠΑ, θα παραβίαζε την αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος και θα επηρέαζε την ομοιογένεια του ΦΠΑ σε ολόκληρη την Ένωση.

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

**1.** Πρέπει να γίνει δεκτό ότι συννόμως ο υποκείμενος στον φόρο, αφού του έχει επανειλημμένως ζητηθεί από τη φορολογική αρχή να αποδείξει τις προϋποθέσεις του δικαιώματος επιστροφής, δεν συμμορφώνεται με το εν λόγω αίτημα χωρίς να υφίσταται εύλογος δικαιολογητικός λόγος και, μετά την απόρριψη της επιστροφής, αναβάλλει την προσκόμιση των αποδεικτικών εγγράφων έως την επανεξέταση διά της διοικητικής ή της δικαστικής οδού;

**2.** Μπορεί να θεωρηθεί ως κατάχρηση δικαιώματος η μη προσκόμιση στη φορολογική αρχή από τον υποκείμενο στον φόρο των αναγκαίων πληροφοριών στις οποίες στηρίζει το δικαίωμά του, όταν η τελευταία του επέτρεψε και του ζήτησε να το πράξει, και αυτός δεν τις προσκομίζει χωρίς να υφίσταται εύλογος δικαιολογητικός λόγος, ενώ, αντιθέτως, οι εν λόγω πληροφορίες παρέχονται αργότερα εκουσίως στο όργανο επανεξετάσεως ή στο δικαστήριο;

**3.** Πρέπει να θεωρηθεί ότι ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο, είτε διότι δεν παρείχε εμπροθέσμως και χωρίς να υφίσταται εύλογος δικαιολογητικός λόγος τις σχετικές πληροφορίες προς απόδειξη του δικαιώματος επιστροφής είτε διότι επέδειξε καταχρηστική συμπεριφορά, χάνει το δικαίωμα επιστροφής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης ή χορηγηθείσας προς τον σκοπό αυτόν προθεσμίας και την έκδοση από τη διοίκηση απόφασης απόρριψης του αιτήματος επιστροφής;

### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

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 άρθρα 5, παράγραφος 2, 8, 9 και 15.

Όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 6ης Δεκεμβρίου 1979 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (πλέον καταργηθείσα): ιδίως άρθρα 3 και 7 και παραρτήματα Α και Γ.

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας: άρθρο 170.

Νομολογία του ΔΕΕ.

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Άρθρο 119 του Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμου 37/1992, της 28ης Δεκεμβρίου, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: LIVA): ιδίως παράγραφοι 2, 3, 4 και 9.

Άρθρο 57 του Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005) (γενικού κανονισμού εφαρμογής του γενικού φορολογικού κώδικα στον ιεραρχικό έλεγχο [βασίλικό διάταγμα 520/2005], στο εξής: RGRT).

### **Συνοπτική παράθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης**

- 1 Στις 30 Ιουνίου 2006 και στις 29 Ιουνίου 2007 η GE AUTO SERVICE LEASING GMBH υπέβαλε αιτήματα επιστροφής των ποσών του ΦΠΑ που καταβάλλονται από επιχειρηματίες ή επαγγελματίες που δεν είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια εφαρμογής του φόρου, τα οποία για τα έτη 2005 και 2006, αντίστοιχα, ανέρχονται στο ποσό των 407 396,469 ευρώ.
- 2 Στις 19 Μαρτίου 2008 η Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos (εθνική υπηρεσία φορολογικής διαχείρισης, ΦΠΑ μη εγκατεστημένων) εξέδωσε δύο διαταγές, προκειμένου η εταιρία να προσκομίσει έγγραφα.
- 3 Στις 12 Δεκεμβρίου 2008 η εταιρία δήλωσε την πρόθεσή της να συμμορφωθεί με τις διαταγές, αλλά πρόσθεσε ότι, ως μη εγκατεστημένη εταιρία και δεδομένης της δυσχέρειας προσκόμισης των απαιτούμενων εγγράφων, δεν ήταν σε θέση να συμμορφωθεί, αν και εξέφρασε την πρόθεσή της να το πράξει.
- 4 Στις 18 Φεβρουαρίου 2009 η Oficina Nacional de Gestión Tributaria (εθνική υπηρεσία φορολογικής διαχείρισης) απέρριψε τις αιτήσεις επιστροφής ουσιαστικά λόγω της μη συμμόρφωσης της προσφεύγουσας με τις διαταγές προσκόμισης εγγράφων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην εταιρία στις 21 Απριλίου 2009.
- 5 Στις 20 Φεβρουαρίου 2009 (μετά την έκδοση των απορριπτικών αποφάσεων, αλλά πριν από την κοινοποίησή τους), η εταιρία προσκόμισε δύο έγγραφα, ένα

για κάθε φορολογική χρήση, σύμφωνα με τα οποία επρόκειτο για γερμανική εταιρία, η οποία δραστηριοποιείται στην προμήθεια αυτοκινήτων σε ισπανικές εταιρίες, βάσει συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, και στην περιστασιακή πώλησή τους στην ισπανική αγορά μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, στην επικράτεια εφαρμογής του φόρου (ΤΑΙ) χωρίς μόνιμη εγκατάσταση, για τη δε αγορά των οχημάτων κατέβαλλε ΦΠΑ, ενώ προσκόμισε σχετικά ορισμένα τιμολόγια.

- 6 Η GE AUTO SERVICE LEASING GMBH άσκησε αίτηση θεραπείας κατά των αποφάσεων που απέρριψαν την επιστροφή. Υποστήριξε, αναγνωρίζοντας την καθυστέρηση, ότι είχε απαντήσει στις διαταγές στις 20 Φεβρουαρίου 2009, πριν από την κοινοποίηση των αποφάσεων απόρριψης της αίτησης επιστροφής. Επιπρόσθετα, με την αίτηση θεραπείας προσκόμισε ενδεικτικά ορισμένα έντυπα τιμολογίων που εκδόθηκαν για τις παρεχόμενες υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, υπογραμμίζοντας τη λειτουργία της εταιρίας σχετικά με την παροχή τέτοιων υπηρεσιών στην Ισπανία.
- 7 Πριν αποφανθεί επί της αιτήσεως θεραπείας, η Oficina Nacional de Gestión Tributaria (εθνική υπηρεσία φορολογικής διαχείρισης) εξέδωσε νέα διαταγή στις 13 Ιουλίου 2009, προκειμένου η εταιρία να διευκρινίσει ορισμένα ζητήματα. Η GE AUTO SERVICE LEASING GMBH δεν απάντησε ποτέ στην εν λόγω διαταγή, η οποία της κοινοποιήθηκε στις 21 Ιουλίου 2009.
- 8 Την 1η Φεβρουαρίου 2010 η Oficina Nacional de Gestión Tributaria (εθνική υπηρεσία φορολογικής διαχείρισης) απέρριψε την αίτηση θεραπείας, επικυρώνοντας την απόρριψη της επιστροφής ελλείπει αποδεικτικών στοιχείων και λόγω παραλείψεως προσκομίσεως από την εταιρία των απαιτούμενων εκ του νόμου εγγράφων.
- 9 Διαφωνώντας με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού διοικητικού δικαστηρίου, στο εξής: TEAC) οικονομικές-διοικητικές ενδικοφανείς προσφυγές, οι οποίες συνοδεύονταν από έγγραφα, όπως τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών και συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, επίσημα πιστοποιητικά εκδοθέντα από γερμανικές αρχές σχετικά με το καθεστώς της ως υποκείμενη στον φόρο με δικαίωμα προς έκπτωση και διάφορες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Το TEAC συνεκδίκασε τις ενδικοφανείς προσφυγές.
- 10 Στις 24 Ιανουαρίου 2013 το TEAC εξέδωσε απόφαση με την οποία απέρριψε τις οικονομικές-διοικητικές ενδικοφανείς προσφυγές. Επικύρωσε την κρίση της υπηρεσίας διαχείρισης και έκρινε ότι τα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη δέουσα φορολογική τακτοποίηση πρέπει να προσκομίζονται ενώπιον της αρμόδιας υπηρεσίας διαχείρισης, επαναλαμβάνοντας την άποψη ότι η διαδικασία των οικονομικών-διοικητικών ενδικοφανών προσφυγών δεν αποτελεί τον κατάλληλο χρόνο προς τούτο, και ότι τα αποδεικτικά στοιχεία θα έπρεπε να προσκομισθούν κατά τη φορολογική διαδικασία.

- 11 Στις 24 Ιανουαρίου 2013 η GE AUTO SERVICE LEASING GMBH άσκησε ενώπιον της Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (τμήμα διοικητικών διαφορών του κεντρικού δικαστηρίου, στο εξής: AN) προσφυγή κατά της απορριπτικής απόφασης του TEAC, υποστηρίζοντας ότι (i) η στενή ερμηνεία που ακολούθησε το όργανο επανεξετάσεως υπονομεύει το δικαίωμα υπεράσπισης του ενδιαφερόμενου· (ii) τα αποδεικτικά στοιχεία στον φάκελο και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την προσφυγή επιβεβαιώνουν το δικαίωμα της προσφεύγουσας να λάβει επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν για τον ΦΠΑ· (iii) παραβιάστηκε η αρχή της ουδετερότητας του φόρου· (iv) και, εάν προκριθεί η επίμαχη στενή ερμηνεία, θα πρέπει να επαναληφθούν από το στάδιο της διαδικασίας διαχείρισης, έτσι ώστε η εταιρία να έχει την ευκαιρία να επανορθώσει την εκ μέρους της παράλειψη προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων.
- 12 Η ένδικη προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της με την απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2016, η οποία ουσιαστικά επανέλαβε την κρίση του TEAC σχετικά με το βάρος απόδειξης. Επανέλαβε ότι οι επιχειρηματίες ή επαγγελματίες που δεν είναι εγκατεστημένοι μπορούν να ασκήσουν το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ, αλλά φέρουν το βάρος απόδειξης των προϋποθέσεων της αιτήσεώς τους. Η παράλειψη συμμόρφωσης με τις προϋποθέσεις που ισχύουν κατά το στάδιο της διαδικασίας ή κατά το στάδιο της οικονομικής-διοικητικής επανεξετάσεως δεν μπορεί να θεραπευθεί ενώπιον του δικαστηρίου.
- 13 Κατά της αποφάσεως αυτής, η εταιρία άσκησε αναίρεση.
- 14 Η απόφαση του Tribunal Supremo έκανε δεκτή στο σύνολό της την αίτηση αναίρεσεως στις 10 Σεπτεμβρίου 2018 και ακύρωσε την απόφαση του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου) της 24ης Ιανουαρίου 2013, η οποία απέρριψε τις (συνεκδικασθείσες) οικονομικές-διοικητικές ενδικοφανείς προσφυγές που ασκήθηκαν κατά των αποφάσεων που απέρριψαν τις αιτήσεις θεραπείας κατά των διαταγών της 18ης Φεβρουαρίου 2009 που εξέδωσε η Oficina Nacional de Gestión Tributaria (εθνική υπηρεσία φορολογικής διαχείρισης), με τις οποίες απορρίφθηκε η αίτηση επιστροφής της εταιρίας. Επιπλέον, το TS έκανε δεκτή την επαναφορά των διαδικαστικών πράξεων στον χρόνο έκδοσης της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως, ώστε να εκδοθεί νέα απόφαση, με την οποία, σύμφωνα με το προσκομισθέν στη διαδικασία αποδεικτικό υλικό, η AN να αποφανθεί επί της συμμόρφωσης με τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση της επιστροφής που ζήτησε η GE AUTO SERVICE LEASING GMBH και, σε καταφατική περίπτωση, να την αναγνωρίσει ρητώς.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 15 Τα Tribunales Económico-Administrativos (οικονομικά-διοικητικά δικαστήρια, στο εξής: TEAs), παρά την οιονεί δικαιοδοτική φύση τους, αποτελούν διοικητικά όργανα, η προσφυγή στα οποία είναι αναγκαία πριν από την πρόσβαση στα



διοικητικά δικαστήρια. Παρά το γεγονός ότι πρόκειται για διοικητικά όργανα, η διαδικασία των οικονομικών-διοικητικών ενδικοφανών προσφυγών προσομοιάζει με τη δικαστική διαδικασία. Τα TEAs έχουν ανάλογες αρμοδιότητες ως προς τη δυνατότητα προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων, κατά τη διαδικασία προβολής ισχυρισμών και ως προς την υποχρέωση επίλυσης όλων των ζητημάτων, ανεξαρτήτως εάν προτάθηκαν από τα μέρη ή όχι.

- 16 Όσον αφορά την αποδεικτική διαδικασία, το άρθρο 57 RGRT ορίζει ότι τα TEAs μπορούν να απορρίψουν την αίτηση ή την προσκόμιση αποδεικτικών μέσων, όταν αυτά αφορούν πραγματικά περιστατικά που δεν έχουν βαρύνουσα σημασία για την απόφαση επί των εγερθεισών με την προσφυγή αξιώσεων, ενώ ταυτόχρονα τους επιτρέπει να διατάξουν τη διεξαγωγή αποδείξεων που έχουν προηγουμένως απορριφθεί και τους δίνει τη δυνατότητα να ζητούν όλα τα έγγραφα που κρίνουν απαραίτητα ή κατάλληλα για την έκδοση αποφάσεως επί της προσφυγής.
- 17 Το TS, σε συμφωνία με τις προηγούμενες αποφάσεις του, απεφάνθη επί της αιτήσεως αναιρέσεως ότι «[δ]εν αποκλείεται ο φορολογούμενος, ο οποίος παρέλειψε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς υποστήριξη της αξίωσής τους κατά τη διαδικασία επανεξέτασης, να τα προσκομίσει μεταγενέστερα διά της δικαστικής οδού. [...]» και ότι ο προσφεύγων μπορεί να προσκομίσει ενώπιον των οικονομικών-διοικητικών δικαστηρίων τα αποδεικτικά στοιχεία που δεν προσκόμισε ενώπιον των φορολογικών αρχών, υπό την προϋπόθεση ότι ασκεί τα δικαιώματά του σύμφωνα με τις απαιτήσεις καλής πίστης και χωρίς αυτό να συνιστά παράνομη κατάχρηση δικαιώματος. Η καταχρηστική ή κακόπιστη συμπεριφορά πρέπει να αποδεικνύεται δέοντως στις αντίστοιχες διαδικασίες και να εμφανίζεται με τέτοια ένταση, που να δικαιολογεί την κύρωση της μη εξέτασης της εγερθείσας αξίωσης επί της ουσίας, ενώ στην παρούσα διαδικασία δεν υπάρχει ο παραμικρός καταλογισμός κακόπιστης ή καταχρηστικής συμπεριφοράς στη προσφεύγουσα εταιρία. Αναγνώρισε ότι όποιος ζητά την επιστροφή φέρει το βάρος απόδειξης των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος, την ικανοποίηση του οποίου επιδιώκει. Σε κάθε περίπτωση, οι απαιτήσεις της διοίκησης προκειμένου να θεωρήσει ότι το δικαίωμα επιστροφής έχει αποδειχθεί δεν μπορούν να είναι δυσανάλογες, υπερβολικές ή περιττές.
- 18 Με την αποδοχή της αιτήσεως αναιρέσεως από το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο), ακυρώθηκε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση —στον βαθμό που η δικαστική προσφυγή απορρίφθηκε για τον μοναδικό λόγο ότι δεν ήταν δυνατόν να προσκομισθούν ή να προβληθούν κατά τη διαδικασία της οικονομικής-διοικητικής επανεξέτασης όσα δεν προσκομίσθηκαν ή δεν προβλήθηκαν κατά τη διαδικασία επιβολής των αντίστοιχων φόρων— και μαζί με αυτή και η απόφαση του TEAC.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 19 Η AN, σε εκτέλεση της αποφάσεως του TS της 10ης Σεπτεμβρίου 2018, υποχρεούται να εκδώσει νέα απόφαση στη θέση της ακυρωθείσας, αφού λάβει

υπόψη όλα τα έγγραφα που προσκόμισε η εταιρία, τόσο κατά την επανεξέταση ενώπιον του TEAC, όσο και όσα έγιναν δεκτά ως αποδεικτικά μέσα ενώπιον του δικαστηρίου, προκειμένου να κρίνει αν η εταιρία δικαιούται επιστροφή των ποσών ΦΠΑ που κατέβαλε ως εταιρία μη εγκατεστημένη στην επικράτεια εφαρμογής του φόρου για τις χρήσεις του 2005 και του 2006, ήτοι 407 396,469 ευρώ.

- 20 Η βασική αιτιολογία στην οποία το TS θεμελιώνει την απόφασή του επικεντρώνεται στην αρμοδιότητα των TEAs κατά τη διοικητική επανεξέταση, που τα υποχρεώνει να εξετάσουν όλα τα αποδεικτικά μέσα που θεωρούν σχετικά, ανεξαρτήτως αν έχουν υποβληθεί από τους φορολογούμενους ενώπιον της υπηρεσίας διαχείρισης και αν η διαδικασία επιβολής του φόρου απαιτεί από αυτούς να συμμορφώνονται με την εν λόγω υποχρέωση ενώπιον της υπηρεσίας φορολογικής διαχείρισης. Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι η παραβίαση της έννομης τάξης απαντά πρωτίστως στην απόφαση του TEAC, το TS θεωρεί επίσης ότι η απόφαση της AN που επικυρώνει την κρίση του TEAC δεν είναι ορθή κατά νόμον. Το TS θεωρεί ότι θα πρέπει να εξεταστούν όλα τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν ενώπιον του TEAC και ενώπιον του τμήματος της AN, παρά το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της φορολογικής αρχής, όταν η εταιρία ήγειρε την αξίωση επιστροφής.
- 21 Αυτή η ανάλυση του αποδεικτικού υλικού προϋποθέτει ότι όλα τα έγγραφα που προσκομίσθηκαν από τη GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, τόσο ενώπιον του TEAC όσο και με αφορμή τη διοικητική προσφυγή, είναι σύμφωνα με τους προβλεπόμενους μηχανισμούς επιστροφής ΦΠΑ. Ωστόσο, η AN θεωρεί ότι, αν προχωρήσει στην εκτέλεση της απόφασης του TS με τους αυστηρούς όρους της, αυτό πιθανότατα θα έχει ως συνέπεια τη μη τήρηση των διατάξεων, προϋποθέσεων ή ορίων που, για την επιστροφή ΦΠΑ που βαρύνει μη εγκατεστημένους, προβλέπει το άρθρο 7 της οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ, διάταξη παρόμοια με εκείνη του άρθρου 15, παράγραφος 1, της ισχύουσας οδηγίας 2008/9, και θα αποκλίνει από τη νομολογία του ΔΕΕ για το εν λόγω ζήτημα. Θεωρεί ότι η εταιρία δεν προσκόμισε ούτε απέδειξε ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματός επιστροφής συνέτρεχαν όταν θα έπρεπε να το είχε πράξει, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της οδηγίας, και πάνω απ' όλα, όταν της ζητήθηκε και της δόθηκε η δυνατότητα να το πράξει επανειλημμένως από τη φορολογική αρχή. Η Audiencia Nacional (κεντρικό δικαστήριο), δεν μπορεί να παραβλέψει ούτε τις κανονιστικές διατάξεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης ούτε τη νομολογία του ΔΕΕ κατά την εκτέλεση της αποφάσεως του TS.
- 22 Η AN χαρακτηρίζει άψογες της ενέργειες της διοίκησης. Ύστερα από ένα ελλιπές αίτημα, επέτρεψε στον φορολογούμενο να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα έγγραφα, ώστε να μπορέσει να απαντήσει στο αίτημα επιστροφής. Τηρήθηκαν τόσο ο γενικός φορολογικός νόμος όσο και το άρθρο 41, παράγραφος 2, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που επί του παρόντος περιλαμβάνεται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα ελλιπή αποδεικτικά έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα καθιστούσαν αδύνατο για τη διοίκηση να επαληθεύσει αν το

σύνολο του ποσού του οποίου ζητήθηκε η επιστροφή αντιστοιχούσε στα τιμολόγια, στα είδη συναλλαγών ή στους αποδέκτες που της έδιναν το δικαίωμα επιστροφής. Όπως φαίνεται, η φορολογική αρχή εξέδωσε την απορριπτική απόφαση βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών και δεν μπόρεσε να επαληθεύσει αν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του δικαιώματος επιστροφής.

- 23 Η νομολογία του Δικαστηρίου έχει τονίσει, εν ολίγοις, ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν τον ΦΠΑ εισροών του οποίου είναι οφειλέτες συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Πρέπει να ενεργοποιηθεί ένα σύστημα εκπτώσεων και, κατά συνέπεια, επιστροφών, προκειμένου να απαλλαγεί εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του οφειλόμενου ή αποδοθέντος ΦΠΑ για όλες τις οικονομικές του δραστηριότητες. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ πρέπει να εγγυάται την ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τους σκοπούς ή τα αποτελέσματά τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 24 Το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκειμένου στον φόρο να τύχει της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως ρυθμίζεται τόσο από την οδηγία 2008/9 όσο και από την οδηγία 79/1072/ΕΟΚ, είναι αντίστοιχο του δικαιώματος που θεσπίζει υπέρ αυτού η οδηγία 2006/112 να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών στο δικό του κράτος μέλος, το οποίο αναγνωρίζεται από την, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 25ης Οκτωβρίου 2012, *Daimler και Widex*, C-318/11 και C-319/11, EU:C2012:666, (41), και της 21ης Μαρτίου 2018, C-533/16, (36).
- 25 Το γεγονός ότι δεν υπάρχει ουσιαστική διαφορά μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης των μη εγκατεστημένων υποκειμένων σε σχέση με το δικαίωμα των υποκειμένων που είναι εγκατεστημένοι στο δικό τους κράτος μέλος καθιστά την απάντηση του Δικαστηρίου πιο σημαντική. Εάν το δικαίωμα επιστροφής ενός εγκατεστημένου και ενός μη εγκατεστημένου έχουν τον ίδιο σκοπό, οι διαφορές τους είναι μόνον διαδικαστικές· εάν η άποψη του TS είναι ορθή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να προσκομίσει τα έγγραφα που αποδεικνύουν το δικαίωμά του ανά πάσα στιγμή, ακόμη και μετά την απόφαση που έλαβε η υπηρεσία διαχείρισης, χωρίς χρονικό περιορισμό και ανεξάρτητα από το τι θα είχε πράξει η διοίκηση και ο διοικούμενος.
- 26 Γενικά, όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της οδηγίας 2006/112, απόφαση του ΔΕΕ της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, (40).
- 27 Κατ' αρχήν, οι τυπικές προϋποθέσεις δεν μπορούν να αποτελέσουν εμπόδιο στην πλήρη έκπτωση του φόρου. Μολονότι είναι αληθές ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν διαφορετικές διατάξεις σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, προκειμένου να διασφαλιστεί η ακριβής είσπραξη του φόρου και



- να αποφευχθεί η απάτη, εντούτοις δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών αυτών, αμφισβητώντας συστηματικά το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει εγκαθιδρύσει η σχετική νομοθεσία της Ένωσης, όπως έχει ήδη κριθεί με την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ., συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Rec. P. I-7281, (47).
- 28 Η ΑΝ θεωρεί ότι, σε αντίθεση με την απόφαση του TS, το Δικαστήριο έχει ήδη επιλύσει το ζήτημα, αποκλείοντας την πιθανότητα άσκησης αυτού του δικαιώματος χωρίς χρονικό περιορισμό. Στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 21ης Ιουνίου 2012, C-294/11 (29), της 21ης Μαρτίου 2018, C-533/16 (46) και της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EE:C:2016:614, παράγραφος (33), κρίθηκε ότι η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην υπόκειται επ' αόριστον σε αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο σε ό,τι αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους έναντι της φορολογικής αρχής. Μια διαφορετική λύση, όπως αυτή που προκύπτει με την εκτέλεση της αποφάσεως του Tribunal Supremo (Ανώτατου Δικαστηρίου), μπορεί να προκαλέσει τη συζήτηση να παραμείνει ανοιχτή επ' αόριστον.
- 29 Όσον αφορά τον χρόνο προσκόμισης των αναγκαίων πληροφοριών για τη συμπλήρωση των σχετικών τιμολογίων, το Δικαστήριο, με την απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, C-271/12, (35), αποφάνθηκε κατά της συμπλήρωσης των τιμολογίων αότου η φορολογική αρχή εξέδωσε την απόφαση με την οποία απέρριψε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, διότι έτσι καθίσταται αδύνατη η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ καθώς και ο έλεγχός της. Η απόφαση του ΔΕΕ της 26ης Απριλίου 2018 (C-81/17) (38) το επικύρωσε αυτό.
- 30 Όσον αφορά την πιθανή αμελή ή καταχρηστική συμπεριφορά της προσφεύγουσας, η ΑΝ μνημονεύει, στον τομέα του ΦΠΑ, την απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Απριλίου 2018, C-81/17, (49), σύμφωνα με την οποία «διοικητικό πρόστιμο μπορεί, ιδίως, να επιβληθεί εις βάρος αμελούς υποκειμένου στον φόρο (...)». Ομοίως, η άρνηση δικαιώματος ή οφέλους που αποκτήθηκε με καταχρηστικά ή δόλια μέσα είναι απλώς η συνέπεια της διαπίστωσης ότι, σε περίπτωση απάτης ή κατάχρησης δικαιώματος, δεν πληρούνται πραγματικά οι αναγκαίες αντικειμενικές προϋποθέσεις, για την απόκτηση του επιδιωκόμενου οφέλους και, συνεπώς, η άρνηση αυτή δεν χρειάζεται συγκεκριμένη νομική βάση, αποφάσεις του Δικαστηρίου της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, (56), Halifax, (93), και της 4ης Ιουνίου 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, (28) ή της 22ης Νοεμβρίου 2017, C-251/16 (32).
- 31 Επομένως, ενόψει της εκτέλεσης της αποφάσεως του TS, η οποία προφανώς αντιβαίνει στη νομοθεσία και τη νομολογία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δικαιολογείται η υποβολή του εν λόγω ερωτήματος από την ΑΝ. Η Audiencia (κεντρικό δικαστήριο) αναφέρει ότι παρόμοια περίπτωση αντιμετωπίστηκε στο εθνικό δικονομικό δίκαιο, επί τη ευκαιρία της ερμηνείας και της εφαρμογής στη

νομολογία του TS, Sala de lo Civil (Ανωτάτου Δικαστηρίου, τμήματος πολιτικών υποθέσεων), σχετικά με τον περιορισμό των ακυρωτικών αποτελεσμάτων που συνδέονται με την κήρυξη ως καταχρηστικής σύμβασης που συνήφθη μεταξύ επαγγελματία και καταναλωτή, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας 93/13/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 5ης Απριλίου 1993. Η απόφαση του TS επικυρώθηκε από την απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Δεκεμβρίου 2016, C-154/15 και C-307/15.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ