

Υπόθεση C-453/22

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία κατάθεσης:

6 Ιουλίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Münster (Γερμανία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

27 Ιουνίου 2022

Προσφεύγων:

Michael Schütte

Καθής:

Finanzamt Brilon

**FINANZGERICHT MÜNSTER (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥ
ΜΥΝΣΤΕΡ, ΓΕΡΜΑΝΙΑ)**

Δ Ι Α Τ Α Ξ Η

Επί της διαφοράς

Michael Schütte, [παραλειπόμενα] κατοίκου Meschede (Γερμανία),

—προσφεύγοντος—

[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

κατά

Finanzamt Brilon (φορολογικής αρχής Brilon,
Γερμανία)
[παραλειπόμενα]

—καθής—

με αντικείμενο

αίτηση για διαγραφή οφειλής λόγω αντίθεσης
προς την αρχή της επιείκειας, άρθρα 163, 227
του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα,

στο εξής: ΑΟ),

το δέκατο πέμπτο τμήμα [παραλειπόμενα]

εξέδωσε στις 27.6.2022 την ακόλουθη διάταξη:

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Επιτάσσουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK, ιδίως η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και η αρχή της αποτελεσματικότητας, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, να παρέχεται στον προσφεύγοντα, ευθέως έναντι της φορολογικής αρχής, αξίωση επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές του, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών τόκων, ακόμη και αν εξακολουθεί να υφίσταται η δυνατότητα οι προμηθευτές του να προβάλουν σε μεταγενέστερο χρόνο, κατόπιν διόρθωσης των τιμολογίων, αξιώσεις κατά της φορολογικής αρχής και αν δεν μπορεί τότε –ενδεχομένως– η φορολογική αρχή να στραφεί πλέον κατά του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να υπάρχει κίνδυνος η φορολογική αρχή να πρέπει να επιστρέψει τον ίδιο ΦΠΑ εις διπλούν;

II. Αναστέλλει τη διαδικασία έως την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[παραλειπόμενα] [δικονομικές επισημάνσεις]

Σ κ ε π τ ι κ ό

I.

Αντικείμενο της διαφοράς είναι εάν η καθής ορθώς απέρριψε την αίτηση του προσφεύγοντος για διαγραφή ΦΠΑ που βεβαιώθηκε εκ των υστέρων και τόκων επί του ΦΠΑ για λόγους επιείκειας.

Ο προσφεύγων είναι αγρότης και δασοπόνος και δραστηριοποιείται (μεταξύ άλλων) στον τομέα της εμπορίας ξυλείας. Κατά τα έτη 2011 έως 2013, ο προσφεύγων αγόρασε ξυλεία από τους προμηθευτές του με τους οποίους είχε συνάψει σε καθεμία περίπτωση συμφωνίες επί καθαρού ποσού, αναγράφοντας τον ΦΠΑ στα αντίστοιχα τιμολόγια με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 19 %. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων πώλησε και παρέδωσε την ξυλεία στους πελάτες του ως καυσόξυλα αναγράφοντας τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 7 %.

Οι προμηθευτές υπέβαλαν σε καθεμία περίπτωση δήλωση ΦΠΑ και κατέβαλαν στη φορολογική αρχή ΦΠΑ ύψους 19 %. Ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση για τις

εκροές με συντελεστή ΦΠΑ μόνον 7 % και εξέπεσε ο ίδιος τον ΦΠΑ εισροών από τις προμήθειες ύψους 19 %. Η φορολογική υποχρέωση που προέκυψε εξ αυτού καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στην φορολογική αρχή. Ουδέποτε υπήρξαν ενδείξεις επικείμενης αφερεγγυότητας του προσφεύγοντος. Δεν υπάρχει υπόνοια απάτης.

Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, η καθής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εκροές του προσφεύγοντος δεν υπέκειντο στον μειωμένο, αλλά στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Στο πλαίσιο επακόλουθης προσφυγής, το αιτούν τμήμα επιβεβαίωσε με απόφασή του ότι οι εκροές του προσφεύγοντος υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Εντούτοις, το αιτούν τμήμα έκρινε επίσης ότι οι εισροές του προσφεύγοντος υπέκειντο ήδη σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 7 % και ότι ο προσφεύγων μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών μόνο μέχρι του ποσοστού αυτού, καθόσον μόνο ως προς αυτό υφίστατο φορολογική υποχρέωση εκ του νόμου. Ως εκ τούτου, η έκπτωση του φόρου εισροών του προσφεύγοντος μειώθηκε. Η απόφαση κατέστη τελεσίδικη (FG Münster, απόφαση της 2ας Ιουλίου 2019, 15 K 2794/17 U, μη δημοσιευθείσα).

Σε εκτέλεση της απόφασης, η καθής απαίτησε, με αποφάσεις της 30ης Σεπτεμβρίου 2019, ΦΠΑ για τα έτη 2011 έως 2013 (2011: [...] ευρώ· 2012: [...] ευρώ· 2013: [...] ευρώ) και επέβαλε τόκους επί του ΦΠΑ για τα έτη 2011 έως 2013 (2011: [...] ευρώ· 2012: [...] ευρώ· 2013: [...] ευρώ).

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων απευθύνθηκε στους προμηθευτές του ζητώντας να διορθώσουν τα τιμολόγια ως προς αυτόν και να του καταβάλουν τη διαφορά. Για όλους τους προμηθευτές, είχε ήδη επέλθει από δικονομικής απόψεως παραγραφή φορολογήσεως όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2011 έως 2013. Όλοι οι προμηθευτές επικαλέστηκαν την ένσταση παραγραφής βάσει του αστικού δικαίου όσον αφορά την προβληθείσα από τον προσφεύγοντα αξίωση για διόρθωση των τιμολογίων και επιστροφή της διαφοράς. Κατά συνέπεια, τα τιμολόγια δεν διορθώθηκαν και δεν επεστράφη στον προσφεύγοντα από τους προμηθευτές του η διαφορά του οφειλόμενου ΦΠΑ. Βάσει του εθνικού αστικού δικαίου, ο προσφεύγων, λόγω της προβληθείσας ένστασης της παραγραφής, δεν έχει τη δυνατότητα να διεκδικήσει την απαίτησή του έναντι των προμηθευτών.

Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων, με έγγραφο της 24ης Οκτωβρίου 2019, υπέβαλε αίτηση ενώπιον της καθής για την διαγραφή της οφειλής του ΦΠΑ που βεβαιώθηκε εκ των υστέρων και των τόκων που επιβλήθηκαν επί του ΦΠΑ (συνολικά ποσά 2011: [...] ευρώ· 2012: [...] ευρώ· [...] ευρώ) λόγω επιείκειας δυνάμει των άρθρων 163 και 227 του ΑΟ. Στο έγγραφο αυτό, αναφέρθηκε ρητά στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2007, υπόθεση C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, ECLI:EU:C:2007:167, σκέψη 41· της 26ης Απριλίου 2017, υπόθεση C-564/15, *Farkas*, EU:C:2017:302, σκέψη 53· της 11ης Απριλίου 2019, υπόθεση C-691/17, *PORR*, ECLI:EU:C:2019:327, σκέψη 42· της 10ης Ιουλίου 2019, υπόθεση C-273/18, *Kursu zeme*, ECLI:EU:C:2019:588, σκέψη 41).

Η καθής απέρριψε τις αιτήσεις για διαγραφή οφειλής δυνάμει του άρθρου 163 και του άρθρου 227 του ΑΟ με αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 2019 και της 16ης Δεκεμβρίου 2019. Ως αιτιολογία, η καθής εξέθεσε κατ' ουσίαν ότι ο προσφεύγων είναι ο ίδιος υπεύθυνος για την κατάσταση. Αν είχε ενεργήσει σύμφωνα με τον νόμο, δεν θα είχε μεταπωλήσει τα προϊόντα που δεν είχαν υποστεί καμία μεταβολή με διαφοροποιημένο συντελεστή ΦΠΑ.

Η καθής απέρριψε τις διοικητικές ενστάσεις κατά των αποφάσεων αυτών ως αβάσιμες με την από 24 Ιουλίου 2020 απόφαση επί ενστάσεως, κατά της οποίας ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή.

II.

Οι κρίσιμες διατάξεις έχουν ως εξής:

α) Δίκαιο της Ένωσης

Αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ):

(4) *Η υλοποίηση του σκοπού της εγκαθίδρυσης μιας εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει την εφαρμογή εντός των κρατών μελών νομοθεσιών σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίες δεν νοθεύουν τους όρους του ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών. Επομένως είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, μέσω ενός συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), με αντικειμενικό σκοπό την εξάλειψη κατά το δυνατόν των παραγόντων οι οποίοι δύνανται να νοθεύσουν τους όρους του ανταγωνισμού, τόσο σε εθνικό όσο και σε κοινοτικό επίπεδο.*

(5) *Το σύστημα ΦΠΑ επιτυγχάνει τη μεγαλύτερη απλούστευση και ουδετερότητα όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατόν γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής καθώς επίσης και τον τομέα παροχής υπηρεσιών. Είναι συνεπώς προς το συμφέρον της εσωτερικής αγοράς και των κρατών μελών να υιοθετηθεί ένα κοινό σύστημα, η εφαρμογή του οποίου να επεκτείνεται και στο λιανικό εμπόριο.*

(7) *Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.*

Άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

Άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

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,

[...]

Άρθρο 178 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...]

Άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.

β) Εθνικό δίκαιο / διοικητικές διατάξεις

Άρθρο 14 του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG)

[...]

(4) Το τιμολόγιο πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

[...]

8. τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και το ποσό του φόρου που οφείλεται επί του τιμήματος ή, σε περίπτωση φορολογικής απαλλαγής, ένδειξη ότι η παράδοση αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας απαλλάσσεται από τον φόρο·

[...].

Άρθρο 14c του UStG

(1) Εάν ο επιχειρηματίας αναγράψει χωριστά, σε τιμολόγιο σχετικό με παράδοση αγαθών ή άλλη παροχή υπηρεσιών, ποσό φόρου υψηλότερο από εκείνο που οφείλεται για τη συναλλαγή δυνάμει του παρόντος νόμου (εσφαλμένη αναγραφή του φόρου), είναι υπόχρεος για την καταβολή και του υπερβάλλοντος ποσού. Εάν διορθώσει το ποσό του φόρου έναντι του αποδέκτη της παροχής, εφαρμόζεται κατ' αναλογία το άρθρο 17, παράγραφος 1.

[...].

Άρθρο 15 του UStG

(1) Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1. τον κατά νόμον οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου επί των εισροών προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 14a.

[...].

Άρθρο 163 του ΑΟ

(1) Ο φόρος μπορεί να καθοριστεί σε κατώτερο επίπεδο ή είναι δυνατό να μη ληφθούν υπόψη επιμέρους φορολογικές βάσεις που αυξάνουν τον φόρο, εφόσον σε συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει ότι η είσπραξη του φόρου θα ήταν ανεπιεικής

[...].

Άρθρο 227 του ΑΟ

Οι φορολογικές αρχές μπορούν να παραιτούνται, εν όλω ή εν μέρει, απαιτήσεων για καταβολή φόρου, εάν σε δεδομένη περίπτωση θα ήταν ανεπιεικές να αξιώσουν την ικανοποίησή τους· υπό τις ίδιες προϋποθέσεις είναι δυνατή και η επιστροφή ή πίστωση ποσών που έχουν ήδη καταβληθεί.

Άρθρο 233a του ΑΟ:

(1) Εάν από τον καθορισμό του [...] ΦΠΑ [...] προκύπτει διαφορά κατά την έννοια της παραγράφου 3, πρέπει να καταβάλλονται τόκοι επί της διαφοράς αυτής [...].

(2) Οι τόκοι αρχίζουν να τρέχουν 15 μήνες μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση. [...] Παύουν με τη λήξη της ημέρας κατά την οποία τίθεται σε ισχύ η βεβαίωση του φόρου.

[...]

(3) Ο υπολογισμός των τόκων βασίζεται στον βεβαιωμένο φόρο, μειωμένο κατά τα ποσά έκπτωσης φόρου που πρέπει να συνυπολογισθούν [...] και κατά τις προκαταβολές που καθορίστηκαν μέχρι την έναρξη της τοκοφορίας (ποσό διαφοράς).

[...]

Η φορολογική αρχή υποστηρίζει την ακόλουθη άποψη που απηχεί τις θέσεις της διοίκησης (βλ. τα ακόλουθα αποσπάσματα από την επιστολή του Bundesfinanzministerium [ομοσπονδιακού υπουργείου οικονομικών, Γερμανία, στο εξής: BMF] της 12ης Απριλίου 2022, III C 2 – S 7358/20/10001:004, με επισημάνσεις του αιτούντος τμήματος):

[10] Το μέτρο επιείκειας συνιστά πάντοτε απόφαση που συνεκτιμά και σταθμίζει τις ιδιαίτερες περιστάσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης, ενώ πρέπει, όσον αφορά την ευθεία αξίωση, να λαμβάνονται υπόψη εκτός από τους κανόνες του φορολογικού δικαίου (βλ. Anwendungserlass zur Abgabenordnung [εφαρμοστική εγκύκλιο του ΑΟ, στο εξής: ΑΕΑΟ] επί του άρθρου 163) συμπληρωματικώς, οι ακόλουθες ιδιαιτερότητες. **Τυχόν συνυπαιτιότητα του λήπτη της παροχής στην έκδοση του εσφαλμένου τιμολογίου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στην απόφαση επί του μέτρου επιείκειας.**

[11] Ο λήπτης της παροχής πρέπει, κατά κανόνα, να ασκήσει πρώτα την αξίωσή του για την επιστροφή ΦΠΑ που αναγράφηκε εσφαλμένα επί τιμολογίου και καταβλήθηκε αχρεωστήτως, κατά του παρέχοντος βάσει του αστικού δικαίου. Ως εκ τούτου, η ευθεία αξίωση μπορεί να ασκηθεί μόνον επικουρικώς σε σχέση με τη διαδικασία διόρθωσης του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 14c, παράγραφος 1, του UStG. **Κατά κανόνα, μόνον στην περίπτωση αίτησης πτώχευσης εις βάρος της περιουσίας του παρέχοντος, που έχει ήδη απορριφθεί λόγω έλλειψης ενεργητικού, μπορεί να γίνει δεκτό ότι υφίσταται εξαρχής αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής επιστροφή εκ μέρους του παρέχοντος.** Η απλή αφερεγγυότητα του παρέχοντος κατά την έννοια του Insolvenzordnung (γερμανικού πτωχευτικού κώδικα) δεν αρκεί. [...]

[12] Δεν είναι δυνατή η έκδοση απόφασης επί προβληθείσας ευθείας αξίωσης για όσο χρόνο εξακολουθεί να είναι νομικώς δυνατή η προβολή αξιώσεων του παρέχοντος κατά του Δημοσίου λόγω διόρθωσης του ποσού του φόρου δυνάμει του άρθρου 14c, παράγραφος 1, πρώτη και δεύτερη περίοδος, του UStG. Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο διαδικασίας αφερεγγυότητας, για παράδειγμα, η απόφαση επί της ευθείας αξίωσης μπορεί να ληφθεί, κατά κανόνα, μόνο μετά την περάτωση της διαδικασίας

αφερεγγυότητας. Και τούτο διότι, με τη διαδικασία αφερεγγυότητας, ο οφειλέτης (εν προκειμένω ο παρέχων) εξακολουθεί να είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου. Χάνει απλώς το δικαίωμα διάθεσης και διαχείρισης της περιουσίας του, πλην όμως παραμένει δικαιούχος των δικαιωμάτων του και, σε περίπτωση διόρθωσης, είναι φορέας της αξίωσης επιστροφής.

[13] Η ευθεία αξίωση κατά του Δημοσίου είναι παρεπόμενη σε σχέση με την αξίωση του λήπτη της παροχής κατά του αντισυμβαλλόμενου του (του παρέχοντος) κατά τρόπο ώστε η ευθεία αξίωση κατά του Δημοσίου αποκλείεται εάν η αξίωση του λήπτη της παροχής κατά του παρέχοντος δεν μπορεί πλέον να ικανοποιηθεί λόγω παραγραφής της εν λόγω αξίωσης βάσει του αστικού δικαίου (π.χ. δυνάμει του άρθρου 195 του *Bürgerliches Gesetzbuch* [γερμανικού αστικού κώδικα]).

III.

Το αιτούν τμήμα αναστέλλει τη δίκη [παραλειπόμενα] και υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ το προδικαστικό ερώτημα που αναφέρεται στο διατακτικό της διάταξης.

Η έκδοση απόφασης στην υπό κρίση διαφορά εξαρτάται από την απάντηση του προδικαστικού ερωτήματος. Εάν το Δικαστήριο αποφανθεί ότι, ακόμη και υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, ο προσφεύγων μπορεί να αξιώσει ευθέως από τη φορολογική αρχή την επιστροφή των φόρων και των τόκων που βεβαιώθηκαν εκ των υστέρων, η προσφυγή θα πρέπει να γίνει δεκτή. Εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν υφίσταται ευθεία αξίωση, η προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί.

Το προδικαστικό ερώτημα στηρίζεται στις ακόλουθες σκέψεις του αιτούντος τμήματος:

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ συνιστά θεμελιώδη αρχή του εναρμονισμένου συστήματος του ΦΠΑ. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας βρίσκει έκφραση στη συστηματική διαπίστωση ότι ο ΦΠΑ αποσκοπεί, εν τέλει, μόνο στη φορολόγηση της ιδιωτικής κατανάλωσης και ότι ο παρέχων την υπηρεσία ενεργεί μόνο ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου, της 21ης Φεβρουαρίου 2008, υπόθεση C-271/06, Netto Supermarkt, ECLI:EU:C:2008:105, σκέψη 21). Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας σημαίνει ότι η επιβάρυνση με τον ΦΠΑ πρέπει να παραμένει, κατ' αρχήν, ουδέτερη για τον παρέχοντα την υπηρεσία, δηλαδή να μην καθίσταται παράγοντας που επηρεάζει τον ανταγωνισμό (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου, της 21ης Μαρτίου 2000, υπόθεση C-110/98, Gabalfrisa SI κ.λπ., ECLI:EU:C:2000:145, σκέψεις 44 επ.).

Η αρχή της αποτελεσματικότητας, η οποία επίσης πρέπει να τηρείται, σημαίνει ότι οι εθνικοί δικονομικοί κανόνες δεν πρέπει να διαμορφώνονται κατά τρόπο που να καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση των

δικαιωμάτων που διασφαλίζει το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, C-81/17, Zabrus Siret, ECLI:EU:C:2018:283, σκέψη 38).

Δεδομένου ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν περιέχει διατάξεις σχετικά με τη διόρθωση του ΦΠΑ που κακώς αναγράφηκε σε τιμολόγιο, το Δικαστήριο θεωρεί ότι εναπόκειται κατ' αρχήν στα κράτη μέλη να καθορίσουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η διόρθωση ΦΠΑ που κακώς αναγράφηκε σε τιμολόγιο. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ήδη εγκρίνει ρητά μηχανισμό κατά τον οποίο –όπως στη Γερμανία– αναγνωρίζεται στον παρέχοντα την υπηρεσία αξίωση επιστροφής έναντι της φορολογικής αρχής, ο δε αποδέκτης της υπηρεσίας υποχρεούται να προσφύγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων προκειμένου να ασκήσει την αξίωσή του για την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αχρεωστήτως (απόφαση του Δικαστηρίου, της 15ης Μαρτίου 2007, υπόθεση C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, ECLI:EU:C:2007:167, σκέψεις 38, 39).

Ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίσταται σε εξαιρετικές περιπτώσεις –τηρουμένης της αρχής της αποτελεσματικότητας– ευθεία αξίωση επιστροφής του αποδέκτη της υπηρεσίας έναντι της φορολογικής αρχής όταν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δύσχερης (απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, υπόθεση C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, ECLI:EU:C:2007:167, σκέψη 41). Προς τούτο, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τα απαραίτητα μέσα ένδικης προστασίας και τις διαδικαστικές λεπτομέρειες που θα καθιστούν δυνατό στον αποδέκτη της υπηρεσίας να ανακτήσει τον ΦΠΑ που κακώς αναγράφηκε σε τιμολόγιο (απόφαση του Δικαστηρίου, της 15ης Μαρτίου 2007, υπόθεση C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, ECLI:EU:C:2007:167, σκέψη 41).

Στην επακόλουθη νομολογία του, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε επανειλημμένως τις αρχές αυτές (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2017, υπόθεση C-564/15, Farkas, EU:C:2017:302, σκέψη 53· της 11ης Απριλίου 2019, υπόθεση C-691/17, PORR, ECLI:EU:C:2019:327, σκέψη 42· της 10ης Ιουλίου 2019, υπόθεση C-273/18, Kursu zeme, ECLI:EU:C:2019:588, σκέψη 41).

Η νομολογία των γερμανικών φορολογικών δικαστηρίων συντάχθηκε με τη νομολογία του Δικαστηρίου. Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία, στο εξής: BFH) θεωρεί ότι το δικαίωμα που παρέχεται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τη διαδικασία διασφαλίζεται με τη δυνατότητα, που παρέχει το γερμανικό δίκαιο, να εκδίδεται απόφαση της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο της διαδικασίας επιείκειας δυνάμει των άρθρων 163 και 227 του ΑΟ. Στο μέτρο που, δυνάμει των διατάξεων αυτών, η φορολογική αρχή διαθέτει περιθώριο εκτίμησης το οποίο, κατ' αρχήν, μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο περιορισμένου μόνον δικαστικού ελέγχου, το περιθώριο αυτό εκμηδενίζεται όταν, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (αξίωση Reemtsma), πληρούνται οι προϋποθέσεις ευθείας αξίωσης έναντι της φορολογικής αρχής (BFH, απόφαση της 30ης Ιουνίου 2015, VII R 30/14, σκέψη 27).

Λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υπόθεσης της κύριας δίκης, το αιτούν τμήμα διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με τις προϋποθέσεις και τις έννομες συνέπειες της ευθείας αξίωσης του λήπτη της παροχής έναντι της φορολογικής αρχής, όπως αυτή αναπτύχθηκε από το Δικαστήριο.

Από ό,τι φαίνεται, στις υποθέσεις που κρίθηκαν από το Δικαστήριο υπήρχε πάντοτε αφερεγγυότητα (π.χ. πτώχευση ή οικονομική αδυναμία) του εκδότη του τιμολογίου (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου, της 15ης Μαρτίου 2007, υπόθεση C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, ECLI:EU:C:2007:167, σκέψη 41· της 26ης Απριλίου 2017, υπόθεση C-564/15, *Farkas*, EU:C:2017:302, σκέψη 54· της 11ης Απριλίου 2019, υπόθεση C-691/17, *PORR*, ECLI:EU:C:2019:327, σκέψη 43· της 10ης Ιουλίου 2019, υπόθεση C-273/18, *Kursu zeme*, ECLI:EU:C:2019:588, σκέψη 41), ενώ το Δικαστήριο ανέφερε πάντοτε την αφερεγγυότητα του εκδότη του τιμολογίου απλώς ως παράδειγμα αδυναμίας ή εξαιρετικής δυσχέρειας αντίστοιχα, πλην όμως δεν εξήρτησε την ύπαρξη των τελευταίων από την προϋπόθεση της αφερεγγυότητας.

Ωστόσο, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι προμηθευτές δεν είναι αφερέγγυοι. Επικαλούνται έναντι του προσφεύγοντος την ένσταση παραγραφής βάσει του αστικού δικαίου και δεν είναι διατεθειμένοι να διορθώσουν τα τιμολόγια και να επιστρέψουν στον προσφεύγοντα το υπερβάλλον ποσό ΦΠΑ που αυτός κατέβαλε. Λόγω των εννόμων αποτελεσμάτων της προβληθείσας ένστασης παραγραφής, ο προσφεύγων δεν έχει σήμερα ούτε στο μέλλον καμία δυνατότητα, βάσει του αστικού δικαίου, να ικανοποιήσει τις αξιώσεις του έναντι των προμηθευτών.

Εάν το Δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι πρέπει υπό τις περιστάσεις αυτές να γίνει δεκτό ότι, κατά την έννοια της νομολογίας του, για τον προσφεύγοντα *καθίσταται αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές* να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ από τους προμηθευτές του και ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις ευθείας αξίωσης έναντι της φορολογικής αρχής, ο προσφεύγων θα λάμβανε την επιστροφή ευθέως από τη φορολογική αρχή.

Εντούτοις, οι προμηθευτές διατηρούν τη δυνατότητα διόρθωσης του τιμολογίου δυνάμει του άρθρου 14c, παράγραφος 1, πρώτη και δεύτερη περίοδος, **UStG χωρίς χρονικό περιορισμό**. Αυτό σημαίνει ότι οι προμηθευτές θα μπορούσαν να διορθώσουν τα τιμολόγια σε μεταγενέστερο χρόνο και να ζητήσουν, εν συνεχεία, από τις φορολογικές αρχές την επιστροφή του καταβληθέντος υπερβάλλοντος ποσού, δεδομένου ότι σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο (άρθρο 14c, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, σε συνδυασμό με το άρθρο 17 του UStG) οι διορθώσεις τιμολογίων συνεπάγονται, κατά τη φορολογική περίοδο της διόρθωσης, την επιστροφή του ΦΠΑ από την φορολογική αρχή. Οι φορολογικές αρχές, από την πλευρά τους, θα έπρεπε τότε να απευθυνθούν εκ νέου στον προσφεύγοντα και να του ζητήσουν την απόδοση του ποσού της επιστροφής που καταβλήθηκε. Εάν τότε ο προσφεύγων δεν είναι σε θέση να αποδώσει το ποσό – για παράδειγμα, συνεπεία αφερεγγυότητας που επήλθε εν τω μεταξύ ή για άλλους λόγους– οι φορολογικές αρχές θα είχαν επιστρέψει τον ΦΠΑ εις διπλούν.

Κατά το αιτούν τμήμα, ευθεία αξίωση του προσφεύγοντος έναντι της φορολογικής αρχής μπορεί να υφίσταται μόνον εάν αποδειχθεί ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να υποχρεωθεί εκ νέου να επιστρέψει στους προμηθευτές του τον ίδιο ΦΠΑ για δεύτερη φορά. Κατά το αιτούν τμήμα, ο προσφεύγων όφειλε να λάβει προληπτικά μέτρα για τη διασφάλιση των αστικού δικαίου αξιώσεών του έναντι των προμηθευτών του, για παράδειγμα, ζητώντας εγκαίρως από τους προμηθευτές να παραιτηθούν από την ένσταση της παραγραφής. Στην πιο πρόσφατη νομολογία του, το Δικαστήριο φαίνεται επίσης να θεωρεί ότι ο λήπτης της παροχής οφείλει να επιχειρήσει να λάβει, εντός της προθεσμίας παραγραφής βάσει του αστικού δικαίου, τιμολόγιο με ορθά στοιχεία στο οποίο αναγράφεται χωριστά ο ΦΠΑ και ότι δεν μπορεί να εγείρει έναντι της φορολογικής αρχής αξίωση έκπτωσης του φόρου επί των εισροών χωρίς να κατέχει το ως άνω τιμολόγιο (απόφαση του Δικαστηρίου, της 13ης Ιανουαρίου 2022, υπόθεση C-156/20, Zipvit, ECLI:EU:C:2022:2, σκέψη 41· βλ., συναφώς, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott, της 8ης Ιουλίου 2021, υπόθεση C-156/20, Zipvit, ECLI:EU:C:2021:558, σημείο 110).

Η συσταλτική αυτή ερμηνεία δεν μπορεί να συναχθεί μέχρι στιγμής από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ευθεία αξίωση.

Σε περίπτωση που το Δικαστήριο απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα ότι ο προσφεύγων έχει ευθεία αξίωση έναντι της φορολογικής αρχής, το αιτούν τμήμα είναι της γνώμης ότι η αξίωση αυτή περιλαμβάνει μόνο τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε στους προμηθευτές, όχι όμως και τους τόκους που γεννήθηκαν, με έρεισμα αυτοτελή νομική βάση (άρθρο 233a του ΑΟ), λόγω της τροποποίησης του αρχικού προσδιορισμού του φόρου. Και τούτο διότι οι τόκοι γεννήθηκαν για περίοδο που προηγήθηκε της προβολής για πρώτη φορά της ευθείας αξίωσης έναντι της φορολογικής αρχής.

[παραλειπόμενα]