

Υπόθεση C-247/21

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

20 Απριλίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

8 Απριλίου 2021

Αναιρεσείουσα:

Luxury Trust Automobil GmbH

Αντίδικος κατ' αναίρεση δημόσια αρχή:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112 – Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών – Τριγωνική συναλλαγή – Καθορισμός του λήπτη της παραδόσεως ως υπόχρεου του φόρου – Ενδείξεις επί του τιμολογίου – Διόρθωση – Προϋποθέσεις – Αναδρομικότητα – Τιμολόγηση – Εφαρμοστέοι κανόνες

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχει το άρθρο 42, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 197, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας (όπως τροποποιήθηκε με την

- οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010), την έννοια ότι ο καθορισμός του λήπτη της παραδόσεως ως υπόχρεου του φόρου συντελείται και με την αναγραφή της ένδειξης «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή» στο τιμολόγιο, στο οποίο δεν αναγράφεται ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:
- α) Είναι έγκυρη η μεταγενέστερη διόρθωση μιας τέτοιας ενδείξεως επί του τιμολογίου (διά της αναγραφής της ενδείξεως «Ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή κατά το άρθρο 25 UStG. Μετατόπιση της οφειλής του φόρου στον αποδέκτη της παροχής»);
 - β) Απαιτείται για το κύρος της διορθώσεως να έχει παραληφθεί το διορθωμένο τιμολόγιο από τον αποδέκτη;
 - γ) Ισχύει η διόρθωση αναδρομικώς από τον χρόνο της αρχικής τιμολογήσεως;
- 3) Έχει το άρθρο 219α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της 13ης Ιουλίου 2010 και διορθώθηκε με το διορθωτικό ΕΕ L 299/46 της 17ης Νοεμβρίου 2010) την έννοια ότι εφαρμόζονται οι κανόνες τιμολογήσεως του κράτους μέλους του οποίου οι κανόνες θα εφαρμόζονταν σε περίπτωση που δεν έχει (ακόμη) καθορισθεί στο τιμολόγιο ένας «αποκτών» ως υπόχρεος του φόρου, ή μήπως εφαρμόζονται οι κανόνες του κράτους μέλους του οποίου οι κανόνες θα εφαρμόζονταν εφόσον θεωρηθεί ότι είναι έγκυρος ο καθορισμός του «αποκτώντος» ως υπόχρεου του φόρου;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 40, 41, 42, 141, 197 και 219α, παράγραφοι 11 και 11α

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (ομοσπονδιακός νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών του 1994, στο εξής: UStG 1994) όπως ίσχυε το 2014 (BGBl. I 112/2012)

Άρθρο 25

«Τριγωνική συναλλαγή

Ορισμός

Άρθρο 25. (1) Τριγωνική συναλλαγή υφίσταται όταν τρεις επιχειρηματίες σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη πραγματοποιούν συναλλαγές που αφορούν το ίδιο αγαθό, το αγαθό αυτό παραδίδεται απευθείας από τον αρχικό προμηθευτή στον τελικό αγοραστή και πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3. Τούτο ισχύει και όταν ο τελικός αγοραστής αποτελεί νομικό πρόσωπο που δεν είναι επιχειρηματίας ή δεν αποκτά το αγαθό για την επιχείρησή του.

Τόπος της ενδοκοινοτικής απόκτησεως σε περίπτωση τριγωνικής συναλλαγής

(2) Η ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 8, δεύτερη περίοδος, λογίζεται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ όταν ο επιχειρηματίας (αποκτών) αποδεικνύει ότι υφίσταται τριγωνική συναλλαγή και ότι έχει εκπληρώσει την κατά την παράγραφο 6 υποχρέωσή του περί υποβολής δηλώσεως. Εάν ο επιχειρηματίας δεν εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση, χάνει αναδρομικά το ευεργέτημα της απαλλαγής.

Απαλλαγή από τον φόρο σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησεως αγαθών

(3) Η ενδοκοινοτική απόκτηση απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- a) Ο επιχειρηματίας (αποκτών) δεν έχει κατοικία ή έδρα στην ημεδαπή, αλλά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός της Κοινότητας·
- b) η απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση από τον επιχειρηματία (αποκτώντα) στην ημεδαπή προς επιχειρηματία ή νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην ημεδαπή·
- c) τα αποκτηθέντα αγαθά προέρχονται από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ·
- d) η εξουσία διαθέσεως των αποκτηθέντων αγαθών μεταβιβάζεται απευθείας από τον πρώτο επιχειρηματία ή τον πρώτο αγοραστή στον τελικό αγοραστή (λήπτη)·
- e) υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης σύμφωνα με την παράγραφο 5.

Έκδοση τιμολογίου από τον αποκτώντα

(4) Η έκδοση τιμολογίου διέπεται από τους κανόνες του κράτους μέλους στο οποίο ο αποκτών διατηρεί την επιχείρησή του. Εάν η παράδοση πραγματοποιείται από τη μόνιμη εγκατάσταση του αποκτώντος, εφαρμόζεται το δίκαιο του κράτους μέλους της ως άνω μόνιμης εγκαταστάσεως. Αν ο αποδέκτης της παροχής στον οποίο μετατοπίζεται η οφειλή του φόρου εξοφλεί με πιστωτικό σημείωμα, η έκδοση του τιμολογίου υπόκειται στους κανόνες του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση.

Όταν για την έκδοση τιμολογίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του παρόντος ομοσπονδιακού νόμου, το τιμολόγιο πρέπει να περιέχει επιπλέον τα ακόλουθα στοιχεία:

- ρητή επισήμανση ότι αφορά ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο τελικός αγοραστής,
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών και
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη της παραδόσεως.

Υπόχρεος του φόρου

(5) Σε περίπτωση τριγωνικής συναλλαγής, υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης της φορολογητέας παραδόσεως εφόσον το τιμολόγιο που εξέδωσε ο αποκτών πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.

Υποχρεώσεις του αποκτώντος

(6) Για να εκπληρώσει την κατά την παράγραφο 2 υποχρέωσή του περί υποβολής δηλώσεως, ο επιχειρηματίας πρέπει να αναγράφει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα τα ακόλουθα στοιχεία:

- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην ημεδαπή με τον οποίο πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών·
- τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει, στο κράτος μέλος προορισμού των αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων αγαθών, το πρόσωπο στο οποίο παραδίδει μετέπειτα τα αγαθά ο επιχειρηματίας·
- για καθέναν από τους παραλήπτες αυτούς, το συνολικό ποσό των παραδόσεων που διενεργεί με τον τρόπο αυτό ο επιχειρηματίας στο κράτος μέλος προορισμού των αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων αγαθών. Τα ποσά αυτά πρέπει να δηλώνονται για το ημερολογιακό τρίμηνο εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική οφειλή.

Υποχρεώσεις του λήπτη

(7) Κατά τον υπολογισμό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 20, στο ποσό που προκύπτει πρέπει να συνυπολογίζεται και το κατά την παράγραφο 5 οφειλόμενο ποσό.»

Άρθρο 3

«Τόπος της ενδοκοινοτικής απόκτησεως

(8) Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται στο έδαφος του κράτους μέλους αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού. Εάν ο αποκτών χρησιμοποιεί, στις σχέσεις του με τον προμηθευτή, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που του έχει χορηγηθεί από άλλο κράτος μέλος, η απόκτηση θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους έως ότου ο αποκτών αποδείξει ότι η απόκτηση έχει φορολογηθεί στο καθοριζόμενο στην πρώτη περίοδο κράτος μέλος. Σε περίπτωση αποδείξεως, εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 16».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η αναιρεσείουσα είναι αυστριακή εταιρία περιορισμένης ευθύνης με έδρα την Αυστρία. Το αντικείμενο των εργασιών της περιλαμβάνει τη διασυνοριακή μεσολάβηση και την διασυνοριακή πώληση πολυτελών οχημάτων.
- 2 Το 2014 αγόρασε επανειλημμένως από προμηθευτή εγκατεστημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο οχήματα τα οποία μεταπώλησε σε επιχείρηση εδρεύουσα στην Τσεχική Δημοκρατία (την M s.r.o.). Εκάστη εκ των τριών συναλλασσομένων επιχειρήσεων χρησιμοποίησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ (στο εξής: ΑΦΜ) του κράτους μέλους της έδρας της. Τα οχήματα παραδίδονταν από τον εγκατεστημένο στο Ηνωμένο Βασίλειο προμηθευτή απευθείας στον παραλήπτη στην Τσεχία. Η ανάθεση της μεταφοράς γινόταν από την αναιρεσείουσα. Σε τρία τιμολόγια της αναιρεσείουσας (εκδοθέντα τον Μάρτιο του 2014) αναγράφονταν ο τσεχικός ΑΦΜ του λήπτη, ο αυστριακός ΑΦΜ της αναιρεσείουσας και ο βρετανικός ΑΦΜ του προμηθευτή. Τα τιμολόγια έφεραν την ένδειξη «Απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή». Στα τιμολόγια δεν αναγραφόταν ΦΠΑ (αλλά μόνον το εκάστοτε «καθαρό ποσό τιμολογίου»· ομοίως, όπως προκύπτει από το φάκελο της δικογραφίας, και στα συμφωνητικά αγοράς αναγραφόταν μόνον η «καθαρή τιμή αγοράς»). Στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα μηνός Μαρτίου 2014, η αναιρεσείουσα ανέγραψε τις εν λόγω παραδόσεις σε σχέση με τον ΑΦΜ του Τσέχου λήπτη δηλώνοντας ότι αφορούν τριγωνικές συναλλαγές.
- 3 Η τσεχική επιχείρηση M s.r.o. χαρακτηρίζεται από τις τσεχικές φορολογικές αρχές ως «Missing Trader». Οι τσεχικές φορολογικές αρχές δεν μπόρεσαν να επικοινωνήσουν με την εν λόγω επιχείρηση, η οποία δεν υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ και δεν απέδωσε ΦΠΑ για τις τριγωνικές συναλλαγές. Κατά το χρονικό διάστημα πραγματοποιήσεως των επίμαχων παραδόσεων, η M s.r.o. υπέκειτο σε ΦΠΑ στην Τσεχία.
- 4 Με την από 25 Απριλίου 2016 πράξη της φορολογικής αρχής προσδιορίστηκε ο ΦΠΑ της αναιρεσείουσας για το 2014. Επικαλούμενη έκθεση φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή ανέφερε στην αιτιολογία της εν λόγω πράξεως ότι τα τρία τιμολόγια που είχε εκδώσει η αναιρεσείουσα προς την τσεχική M s.r.o δεν περιείχαν ένδειξη σχετικά με τη μετατόπιση της οφειλής του φόρου (άρθρο 25,

παράγραφος 4, UStG 1994). Ως εκ τούτου, επρόκειτο για «ανεπιτυχή τριγωνική συναλλαγή» η οποία δεν δύναται να θεραπευθεί εκ των υστέρων. Λόγω της χρησιμοποίησης του αυστριακού ΑΦΜ έπρεπε να θεωρηθεί ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση στην Αυστρία σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 8, UStG 1994.

- 5 Με την αναιρεσιβαλλόμενη ενόπιον του Verwaltungsgerichtshof απόφασή του, το Bundesfinanzgericht (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Αυστρία) απέρριψε την προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά της εν λόγω πράξεως.
- 6 Το Bundesfinanzgericht αναφέρει συμπληρωματικά στο σκεπτικό του ότι η αναιρεσείουσα προέβη σε διόρθωση των τριών τιμολογίων με διορθωτικά τιμολόγια της 23ης Μαΐου 2016, επί των οποίων σημείωσε τη μετατόπιση της φορολογικής υποχρέωσης στον λήπτη της παροχής.
- 7 Σύμφωνα με το σκεπτικό του Bundesfinanzgericht, οι διατάξεις περί τριγωνικής συναλλαγής δεν εφαρμόζονται υποχρεωτικά στην περίπτωση του άρθρου 25, παράγραφος 1, UStG 1994. Ο αποκτών (η ενδιάμεση επιχείρηση στην τριγωνική συναλλαγή) έχει απλώς δικαίωμα να επιλέξει εάν επιθυμεί ή όχι να κάνει χρήση του καθεστώτος των τριγωνικών συναλλαγών σε σχέση με συγκεκριμένη παράδοση. Το δικαίωμα επιλογής πρέπει να ασκείται κατά τον χρόνο ολοκλήρωσης της συναλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου. Εάν ο αποκτών επιθυμεί να απαλλαγεί η ενδοκοινοτική απόκτησή του στο κράτος μέλος προορισμού και να μετατοπιστεί στον λήπτη η οφειλή του αναλογούντος στην παράδοση φόρου, οφείλει να σημειώσει στο τιμολόγιο τα στοιχεία του άρθρου 25, παράγραφος 4, UStG 1994. Η τιμολόγηση εκ μέρους της αναιρεσείουσας αποδείχθηκε λανθασμένη, δεδομένου ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν αναφέρουν ότι υπόχρεος καταβολής του φόρου είναι ο τελικός λήπτης.
- 8 Η διάταξη του άρθρου 25 UStG 1994 δεν εφαρμόζεται εάν το περιεχόμενο του τιμολογίου του λήπτη δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 25, παράγραφος 4, UStG 1994. Στην περίπτωση αυτή, η «αλυσιδωτή συναλλαγή» πρέπει να αντιμετωπιστεί βάσει των γενικών διατάξεων.
- 9 Το Bundesfinanzgericht δεν αμφισβητεί τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας περί του ότι εξέδωσε τιμολόγια προς διόρθωση των επίμαχων αρχικών τιμολογίων και εν συνεχεία προσπάθησε να αποστείλει τα εν λόγω διορθωτικά τιμολόγια στην τσεχική εταιρία. Ωστόσο, εκτιμά ότι η αναιρεσείουσα, ως φέρουσα το σχετικό βάρος αποδείξεως, δεν κατόρθωσε να αποδείξει την πραγματική παράδοση των διορθωτικών τιμολογίων από την τσεχική επιχείρηση.
- 10 Ως εκ τούτου, κατά το Bundesfinanzgericht δεν έλαβε χώρα διόρθωση των πλημμελών τιμολογίων και, συνεπώς, παρέλκει η περαιτέρω εξέταση του εάν η μεταγενέστερη διόρθωση του τιμολογίου καθιστά δυνατή την υπαγωγή στο απλουστευμένο καθεστώς των τριγωνικών συναλλαγών. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν αποδόθηκε φόρος στο κράτος μέλος προορισμού.

- 11 Το απλουστευμένο καθεστώς των τριγωνικών συναλλαγών δεν ήταν δυνατόν να εφαρμοστεί καθόσον στα τιμολόγια δεν αναγραφόταν ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο τελευταίος παραλήπτης. Ως εκ τούτου, οι συναλλαγές αξιολογούνται βάσει των διατάξεων περί αλυσιδωτών συναλλαγών. Χρησιμοποιώντας τον αυστριακό ΑΦΜ της, η αναιρεσείουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτική απόκτηση στην Αυστρία. Η απόκτηση θεωρείται ως πραγματοποιηθείσα στην Αυστρία, εκτός εάν η αναιρεσείουσα αποδείξει ότι η απόκτηση έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ στο κράτος προορισμού, δηλαδή στην Τσεχία. Η εν λόγω διαλυτική αίτηση δεν πληρούται. Επιπλέον, η αναιρεσείουσα δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου για τη σωρευτική ενδοκοινοτική απόκτηση.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 12 Στην υπό κρίση περίπτωση δεν αμφισβητείται ότι πρόκειται για αλυσιδωτή συναλλαγή, κατά την οποία η παράδοση από τον Βρετανό προμηθευτή αποτελεί την «παράδοση μετά μεταφοράς». Στο πλαίσιο αυτό, η αναιρεσείουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτική απόκτηση στην Τσεχία, ενώ ακολούθησε στη συνέχεια «παράδοση άνευ μεταφοράς» από την αναιρεσείουσα προς την M s.r.o. στην Τσεχία. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 8, UStG 1994, η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται πραγματοποιηθείσα και στην Αυστρία καθόσον η αναιρεσείουσα χρησιμοποίησε τον αυστριακό ΑΦΜ. Η αναιρεσείουσα δεν προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση ή η εν συνεχεία παράδοση άνευ μεταφοράς έχουν υπαχθεί σε ΦΠΑ στην Τσεχία.
- 13 Αντικείμενο της δίκης αποτελεί η φορολόγηση στην Αυστρία δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 8, UStG 1994, δηλαδή η πρόσθετη φορολόγηση μιας (πλασματικής) ενδοκοινοτικής αποκτήσεως λόγω της χρησιμοποίησης του αυστριακού ΑΦΜ. Ο επιβαλλόμενος ΦΠΑ επιβαρύνει οικονομικά την αναιρεσείουσα, διότι δεν υπάρχει συναφώς δικαίωμα εκπτώσεως (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Απριλίου 2010, X και fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 και C-539/08).
- 14 Η ενδοκοινοτική απόκτηση του άρθρου 3, παράγραφος 8, UStG 1994 θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 2, UStG 1994, εάν ο επιχειρηματίας (αποκτών) αποδείξει ότι πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή και ότι ο ίδιος έχει εκπληρώσει την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως κατά το άρθρο 25, παράγραφος 6, UStG 1994. Στην υπό κρίση υπόθεση δεν αμφισβητείται ότι η αναιρεσείουσα έχει εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση υποβολής δηλώσεως.
- 15 Η ύπαρξη τριγωνικής συναλλαγής εκτιμάται με γνώμονα το άρθρο 25, παράγραφος 1, UStG 1994. Από τις προϋποθέσεις της εν λόγω διατάξεως αμφισβητείται μόνον η συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 25, παράγραφος 3, UStG 1994, στις οποίες παραπέμπει η διάταξη αυτή.

- 16 Κατά το άρθρο 25, παράγραφος 3, UStG 1994 (το οποίο ρυθμίζει τις περιπτώσεις στις οποίες ο τρίτος εμπλεκόμενος στην τριγωνική συναλλαγή, δηλαδή ο «παραλήπτης», έχει την έδρα του στην Αυστρία), οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές απαλλάσσονται από τον φόρο μόνον εάν υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 5, UStG (άρθρο 25, παράγραφος 3, στοιχείο e, UStG 1994). Τούτο προϋποθέτει με τη σειρά του, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 5, UStG 1994, ότι το τιμολόγιο που εκδίδει ο αποκτών πληροί τους όρους της παραγράφου 4.
- 17 Το άρθρο 25, παράγραφος 4, UStG 1994 ορίζει ειδικότερα ότι στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται ρητώς ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και ότι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο τελευταίος παραλήπτης.
- 18 Τα τιμολόγια της αναιρεσείουσας δεν πληρούσαν τις εν λόγω προϋποθέσεις, καθόσον περιείχαν μεν μνεία σχετικά με την τριγωνική συναλλαγή, όχι όμως και σχετικά με την υποχρέωση καταβολής του φόρου από τον τελευταίο παραλήπτη. Υπό τις συνθήκες αυτές, βάσει των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας και μόνον, δεν θα συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της πλασματικής φορολογήσεως της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως στην Αυστρία.
- 19 Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 42 της οδηγίας, το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο (κατά το οποίο υφίσταται ενδοκοινοτική συναλλαγή και στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον χρησιμοποιηθέντα αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ) δεν εφαρμόζεται ιδίως εάν ο λήπτης έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας. Το άρθρο 197, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ορίζει συναφώς ότι το τιμολόγιο πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3. Το Verwaltungsgerichtshof θεωρεί ότι «καθορισμός» ως υπόχρεου του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 42 πρώτο εδάφιο της οδηγίας υπάρχει όταν το τιμολόγιο περιέχει ένδειξη όπως αυτή του άρθρου 226, σημείο 11α, της οδηγίας («αντίστροφη επιβάρυνση»).
- 20 Αντιθέτως, από τα αρχικά τιμολόγια της αναιρεσείουσας έλειπε η συγκεκριμένη ένδειξη («αντίστροφη επιβάρυνση»), την οποία απαιτεί και η οδηγία.
- 21 Η σημείωση στα αρχικά τιμολόγια της αναιρεσείουσας οφείλεται προφανώς σε εσφαλμένη σύγχυση της ενδείξεως που αφορά «απαλλασσόμενη ενδοκοινοτική παράδοση» με εκείνη της αντίστροφης επιβαρύνσεως σε τριγωνική συναλλαγή. Αντιθέτως, στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα η αναιρεσείουσα δήλωσε ρητά ότι οι παραδόσεις αποτελούν τριγωνικές συναλλαγές.
- 22 Κατά την αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης, ορισμένες απαιτήσεις αναφορικά με τις πληροφορίες που θα παρέχονται στα τιμολόγια θα πρέπει να τροποποιηθούν με σκοπό τον καλύτερο έλεγχο των φόρων και την πιο ομοιόμορφη μεταχείριση μεταξύ διασυνοριακών και εγχώριων

παραδόσεων ή παροχών. Η εν λόγω διατύπωση συνηγορεί υπέρ της προωθήσεως αυστηρής τηρήσεως των κανόνων τιμολογήσεως, και ειδικότερα όσον αφορά την απαιτούμενη στο άρθρο 226, σημείο 11α της οδηγίας ένδειξη «αντίστροφη επιβάρυνση», ως προϋπόθεση για την απολαβή των αντίστοιχων πλεονεκτημάτων (εν προκειμένω, της εφαρμογής του καθεστώτος των τριγωνικών συναλλαγών).

- 23 Στις τριγωνικές συναλλαγές, το περιεχόμενο του τιμολογίου έχει ειδικότερα ως σκοπό να μπορεί να αναγνωρίσει ο τελευταίος παραλήπτης σε μια ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή κατά τρόπο σαφή και εύληπτο ότι έχει μετατοπισθεί στον ίδιο η υποχρέωση καταβολής του φόρου. Ο σκοπός αυτός πληρούται ενδεχομένως και στην ένδειξη του τιμολογίου της υπό κρίση υπόθεσης, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι στο τιμολόγιο δεν αναγράφεται ποσό ΦΠΑ αλλά το ποσό χαρακτηρίζεται ρητώς ως «καθαρό ποσό τιμολογίου». Επίσης, πρέπει ενδεχομένως να ληφθεί υπόψη ότι τα έσοδα ΦΠΑ από τις εν λόγω παραδόσεις περιέρχονται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελευταία εμπορική πράξη (το οποίο στην υπό κρίση περίπτωση δεν είναι η Αυστρία, βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Albert Collée, C-146/05, σκέψη 37).
- 24 Υπό αυτές τις συνθήκες δεν αποκλείεται να πληροί η αρχική ένδειξη επί των τιμολογίων τις απαιτήσεις του ενωσιακού δικαίου ως προς τον καθορισμό του παραλήπτη ως υπόχρεου του φόρου (βλ. και την απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Μαΐου 2017, Litdana, C 624/15, σκέψη 21, η οποία δεν διαπίστωσε –έστω και αν τούτο οφείλεται στη μη τοποθέτηση του ίδιου του Δικαστηρίου επί του ζητήματος– ότι η αναγραφή ενδείξεως επί του τιμολογίου η οποία δεν ακολουθεί τη διατύπωση της οδηγίας παρακωλύει την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος). Στην περίπτωση αυτή, όμως, πληρούνται οι προϋποθέσεις για να θεωρηθεί ότι η πλασματική ενδοκοινοτική απόκτηση έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ στην Αυστρία.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 25 Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως επί του πρώτου ερωτήματος τίθεται περαιτέρω το ερώτημα εάν είναι έγκυρη η διόρθωση της εν λόγω ενδείξεως επί του τιμολογίου.
- 26 Στην απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, σκέψη 49, το Δικαστήριο επισήμανε ότι, ενώ το άρθρο 42, στοιχείο α΄, της οδηγίας αποσαφηνίζει την ουσιαστική προϋπόθεση που απαιτείται προκειμένου απόκτηση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη (στην εν λόγω υπόθεση) να θεωρηθεί ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40 της οδηγίας, αντιθέτως το άρθρο 42, στοιχείο β΄, της οδηγίας διευκρινίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να αποδειχθεί η φορολόγηση στο κράτος μέλος προορισμού, καθώς και ότι οι σχετικές προϋποθέσεις πρέπει να θεωρούνται τυπικές.
- 27 Ως εκ τούτου, ουσιαστική προϋπόθεση αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 42, στοιχείο α΄, μεταξύ άλλων, ο λήπτης να έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας. Αντίστοιχη αναφορά υπάρχει και στο άρθρο 141, στοιχείο ε΄, της οδηγίας. Σύμφωνα με το άρθρο 197, παράγραφος 1,

στοιχείο γ', της οδηγίας, ο εν λόγω καθορισμός του λήπτη ως υπόχρεου του φόρου γίνεται στο τιμολόγιο.

- 28 Όσον αφορά την έκπτωση του φόρου, το τιμολόγιο θεωρείται τυπική προϋπόθεση. Η διόρθωση του τιμολογίου είναι κατά κανόνα επιτρεπτή, τα δε αποτελέσματά της επέρχονται αναδρομικά από το έτος εκδόσεως του αρχικού τιμολογίου (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14). Διόρθωση επιτρέπεται και στην περίπτωση εσφαλμένης αναγραφής ΦΠΑ στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (βλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 2ας Ιουλίου 2020, SC Terracult, C-835/18, σκέψεις 27 και 28).
- 29 Εντούτοις, τίθεται το ζήτημα εάν είναι εξίσου δυνατή η διόρθωση όταν αφορά ουσιαστική προϋπόθεση. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η εφαρμογή του καθεστώτος τριγωνικής συναλλαγής δεν είναι υποχρεωτική. Ο φορολογούμενος δύναται να επιλέξει να μην υπαχθεί στο μέτρο απλουστεύσεως (βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα στην υπόθεση C-580/16, ιδίως υποσημείωση 15). Ως εκ τούτου, η διόρθωση του τιμολογίου δεν αποτελεί απλώς τυπικό μέτρο, αλλά οδηγεί στην εφαρμογή άλλου καθεστώτος (ευνοϊκή τριγωνική συναλλαγή αντί της συνήθους αλυσιδωτής συναλλαγής). Αν όμως το τιμολόγιο μπορούσε εγκύρως να διορθωθεί, αυτό θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα να θεωρηθεί ότι και η πλασματική ενδοκοινοτική απόκτηση έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ στην Αυστρία.
- 30 Συναφώς, ανακύπτει στην παρούσα διαδικασία και το ζήτημα αν αρκεί η διόρθωση του τιμολογίου από τον εκδότη και η αποστολή του διορθωμένου τιμολογίου στον παραλήπτη ή αν απαιτείται για το κύρος της διορθώσεως και η παραλαβή του διορθωμένου τιμολογίου από τον παραλήπτη. Τέλος, πρέπει προφανώς να αποσαφηνιστεί εάν, σύμφωνα με την απόφαση στην υπόθεση Senatex, η διόρθωση τιμολογίου σε μια τέτοια περίπτωση μπορεί να ισχύσει αναδρομικά από τον χρόνο της αρχικής εκδόσεως του τιμολογίου ή ισχύει μόνο για το χρονικό διάστημα μετά τη διόρθωση. Εάν θεωρηθεί ότι η διόρθωση του τιμολογίου δεν παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, τότε στην υπό κρίση περίπτωση, η οποία αφορά τον ΦΠΑ του 2014, δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η διόρθωση του 2016.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 4, UStG 1994, η έκδοση τιμολογίου διέπεται (κατά κανόνα) από τους κανόνες του κράτους μέλους στο οποίο ο αποκτών διατηρεί την επιχείρησή του. Στην υπό κρίση περίπτωση ο αποκτών (ήτοι η αναιρεσείουσα) διατηρεί την επιχείρησή του στην Αυστρία και, συνεπώς, η έκδοση τιμολογίου αξιολογείται με βάση το αυστριακό δίκαιο σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 4, UStG 1994.

- 31 Αντιθέτως, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι η απαλλαγή της πραγματοποιηθείσας στην Τσεχία ενδοκοινοτικής συναλλαγής από τον φόρο δεν

διέπεται από το αυστριακό δίκαιο, αλλά από το τσεχικό. Όπως ισχυρίζεται, η τσεχική νομοθεσία, σε αντίθεση με την αυστριακή, επιτρέπει τη μετατόπιση της φορολογικής οφειλής στον παραλήπτη (την M s.r.o) ακόμη και στην περίπτωση που το τιμολόγιο δεν περιέχει σχετική ένδειξη περί αντιστροφής της φορολογικής υποχρεώσεως, αλλά, σύμφωνα με τους μέχρι τώρα ισχυρισμούς της αναιρεσείουσας, αρκεί να αναγράφεται στο τιμολόγιο ότι πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή (προς το παρόν δεν έχει ελεγχθεί η ορθότητα του εν λόγω ισχυρισμού σχετικά με το τσεχικό δίκαιο).

- 32 Κατά το άρθρο 42, στοιχείο α΄, της οδηγίας, το καθεστώς της πλασματικής ενδοκοινοτικής αποκτήσεως του άρθρου 41, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας δεν εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που ο λήπτης έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197. Το άρθρο 197, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, ορίζει με τη σειρά του ότι το τιμολόγιο καταρτίζεται σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3.
- 33 Σύμφωνα με το άρθρο 219α, παράγραφος 1, της οδηγίας (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της από την οδηγία 2010/45/ΕΕ και το διορθωτικό της γερμανικής έκδοσης που δημοσιεύτηκε στην ΕΕ L 299/46 της 17.11.2010), η τιμολόγηση διέπεται, κατ' αρχήν, από τους κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου V.
- 34 Το τιμολόγιο που πρέπει να εκδώσει η αναιρεσείουσα αφορά την «άνευ μεταφοράς» παράδοση της αναιρεσείουσας προς την M s.r.o., η οποία πραγματοποιείται στην Τσεχική Δημοκρατία και συνεπώς, με βάση τον εν λόγω γενικό κανόνα, εφαρμοστέο θα ήταν το τσεχικό δίκαιο.
- 35 Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 219α, παράγραφος 2, της οδηγίας, η τιμολόγηση μπορεί υπό προϋποθέσεις να διέπεται από το αυστριακό δίκαιο, δεδομένου ότι η αναιρεσείουσα –ως προμηθευτής– έχει την έδρα της στην Αυστρία και όχι στην Τσεχική Δημοκρατία. Προς τούτο πρέπει όμως να συντρέχει επιπροσθέτως και η προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία υπόχρεος του ΦΠΑ πρέπει να είναι ο «αποκτών».
- 36 Συναφώς πρέπει, κατ' αρχάς, να θεωρηθεί ότι «αποκτών» υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως δεν είναι ο «αποκτών» υπό την έννοια του άρθρου 25 UStG 1994, ήτοι ο «μεσαίος» εμπλεκόμενος (ενδιάμεσος φορέας) στην τριγωνική συναλλαγή, αλλά ο λήπτης της παροχής (ήτοι, στην υπό κρίση περίπτωση η M s.r.o). Ωστόσο, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η M s.r.o. δεν είναι εξαρχής υπόχρεη του φόρου, παρά μόνον εάν έχει καθορισθεί ως υπόχρεη. Ο εν λόγω καθορισμός πραγματοποιείται με σχετική αναγραφή επί του τιμολογίου.
- 37 Εάν υποτεθεί ότι ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας (ο οποίος, όπως προαναφέρθηκε, δεν έχει ακόμη ελεγχθεί επί της ουσίας) είναι ορθός, τότε ενδέχεται, με βάση τα στοιχεία του τιμολογίου, να είναι έγκυρος ο καθορισμός του λήπτη ως υπόχρεου του φόρου με βάση την τσεχική νομοθεσία. Κατά το

άρθρο 219α, παράγραφος 2, της οδηγίας, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να διέπεται η τιμολόγηση από το αυστριακό δίκαιο, ακριβώς λόγω του ότι ο λήπτης καθορίστηκε εγκύτως ως υπόχρεος του φόρου. Ωστόσο, με βάση το αυστριακό δίκαιο, η απλή αναφορά σε τριγωνική συναλλαγή δεν συνιστά έγκυρο καθορισμό του παραλήπτη ως υπόχρεου του φόρου, με αποτέλεσμα να καθίσταται και πάλι εφαρμοστέο το τσεχικό δίκαιο.

- 38 Για την άρση του αδιεξόδου στο οποίο οδηγεί ο κυκλικός αυτός συλλογισμός, θα μπορούσε το εφαρμοστέο δίκαιο επί της τιμολογήσεως να ορισθεί με βάση το τι ίσχυε προ της τιμολογήσεως (και ανεξαρτήτως αυτής). Στην περίπτωση αυτή η τιμολόγηση θα διεπόταν από το τσεχικό δίκαιο. Κατά τους ισχυρισμούς της αναιρεσείουσας, ο καθορισμός της M s.r.o. ως υπόχρεης του φόρου θα ήταν έγκυρος με βάση το δίκαιο αυτό. Τούτο θα μπορούσε να έχει επίσης ως συνέπεια να θεωρείται για τον λόγο αυτό η πλασματική ενδοκοινοτική απόκτηση ως υπαγόμενη στον ΦΠΑ στην Αυστρία.
- 39 Παρόμοιο νομικό ζήτημα αντιμετωπίστηκε στο πλαίσιο του κανονισμού (ΕΚ) 593/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 2008, για το εφαρμοστέο δίκαιο στις συμβατικές ενοχές (Ρώμη Ι). Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 5, του εν λόγω κανονισμού, η ύπαρξη και το κύρος της συμφωνίας των μερών ως προς την επιλογή του εφαρμοστέου δικαίου καθορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10, 11 και 13. Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού, η ύπαρξη και το κύρος της σύμβασης ή μιας διάταξής της διέπονται από το δίκαιο που θα ήταν εφαρμοστέο σύμφωνα με τον κανονισμό αυτόν, αν η σύμβαση ή η διάταξη ήταν έγκυρη.
- 40 Ακόμη και όταν, όπως ορίζεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού, αυτός εφαρμόζεται «στις συμβατικές ενοχές αστικού και εμπορικού δικαίου στις περιπτώσεις που εμπεριέχουν σύγκρουση νόμων», το πνεύμα της εν λόγω διατάξεως θα μπορούσε να ισχύει –έστω αναλογικά– και ως προς το υπό κρίση νομικό ζήτημα. Αν υποτεθεί ότι ο καθορισμός της M s.r.o. ως υπόχρεης του φόρου είναι έγκυρος (όπως θεωρεί η ίδια η αναιρεσείουσα), η τιμολόγηση θα διέπεται από το αυστριακό δίκαιο σύμφωνα με το άρθρο 219α, παράγραφος 2, της οδηγίας. Με βάση, όμως, το αυστριακό δίκαιο (και μόνον· βλ. όμως το πρώτο ερώτημα), η ένδειξη του τιμολογίου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για τον καθορισμό της M s.r.o. ως υπόχρεης του φόρου. Κατά συνέπεια, η πλασματική ενδοκοινοτική απόκτηση θα μπορούσε να θεωρηθεί ως μη υπαγόμενη στον ΦΠΑ στην Αυστρία.