

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-844/19 – 1

Υπόθεση C-844/19

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

15 Νοεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

24 Οκτωβρίου 2019

Αναιρεσείοντες:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[παραλειπόμενα]

Verwaltungsgerichtshof

[παραλειπόμενα]

24 Οκτωβρίου 2019

Το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) [παραλειπόμενα] εξέδωσε 1) επί της υπ' αριθ. 2017/15/0035 υπόθεσης της οποίας επιλήφθηκε κατόπιν άσκησης αναιρέσεως εκ μέρους του CS, κατοίκου ... [παραλειπόμενα], κατά της απόφασης του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Αυστρία) της 29ης Μαΐου 2017 [παραλειπόμενα] σχετικά με την απόρριψη αιτήματος για επιδίκαση τόκων κατόπιν ευδοκίμησης προσφυγής, και 2) επί της υπ' αριθ. 2018/15/0026 υπόθεσης της οποίας επιλήφθηκε κατόπιν άσκησης αναιρέσεως εκ μέρους του Finanzamt Graz-Stadt (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Δήμου του Γκρατς) (8010 Graz) [παραλειπόμενα] κατά της απόφασης του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Αυστρία) της 7ης Σεπτεμβρίου 2018 [παραλειπόμενα]

σχετικά με την επιβολή τόκων (αντίδικος κατ' αναίρεση: technoRent International GmbH, με έδρα στο Gräfelfing, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας [παραλειπόμενα]), την ακόλουθη

ΔΙΑΤΑΞΗ

Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Προκύπτει από το δίκαιο της Ένωσης μια άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση βάσει της οποίας ο υποκείμενος στο φόρο, στον οποίο η δημόσια οικονομική υπηρεσία δεν επέστρεψε έγκαιρα –όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης– πιστωτικό υπόλοιπο φόρου κύκλου εργασιών, δικαιούται τόκους υπερημερίας, με αποτέλεσμα να μπορεί να προβάλει τη σχετική αξίωση ενώπιον της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή, ενδεχομένως, ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μολονότι το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει τέτοια ρύθμιση περί τόκων;

Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα:

2. Επιτρέπεται, και στην περίπτωση επίσης που ο υποκείμενος στον φόρο προβάλλει απαίτηση σχετική με τον φόρο κύκλο εργασιών συνεπεία μεταγενέστερης μείωσης του ποσού της αντιπαροχής κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [σελίδα 2 του πρωτοτύπου], να αρχίζει η περίοδος για την οποία οφείλονται τόκοι μετά την παρέλευση εύλογου χρονικού διαστήματος, το οποίο έχει στη διάθεσή της η δημόσια οικονομική υπηρεσία προκειμένου να εξακριβώσει εάν είναι βάσιμη η αξίωση που προβάλλει ο υποκείμενος στον φόρο;
3. Συνεπάγεται το γεγονός ότι το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους δεν προβλέπει ρύθμιση περί τόκων για την περίπτωση καθυστερημένης πίστωσης ενός πιστωτικού υπολοίπου φόρου κύκλου εργασιών ότι τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, κατά τον υπολογισμό των τόκων, να εφαρμόζουν την έννομη συνέπεια που απορρέει από το άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 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, ακόμη και όταν η διαφορά της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2008/9/ΕΚ;

Σκεπτικό:

1. Α. Τα πραγματικά περιστατικά και η μέχρι τούδε διαδικασία:
2. Η υπ' αριθ. 2017/15/0035 υπόθεση αναίρεσεως.

- 3 Ο αναιρεσείων, κάτοικος Αυστρίας, δήλωσε, με την υποβληθείσα στις 13 Σεπτεμβρίου 2007 προσωρινή δήλωση φόρου κύκλου εργασιών (στο εξής: ΦΚΕ) για τον Αύγουστο 2007, υπερβάλλον ποσό φόρου εισροών ύψους 60.689,28 ευρώ.
- 4 Το Finanzamt (στο εξής: δημόσια οικονομική υπηρεσία) δεν πίστωσε άμεσα το ανωτέρω υπερβάλλον ποσό στον φορολογικό λογαριασμό του αναιρεσειόντος, αλλά διεξήγαγε έλεγχο για τον ΦΚΕ. Στο πλαίσιο αυτό, ανέκυψε διαφωνία σε σχέση με το ποσό της έκπτωσης του φόρου εισροών συνεπεία της ανέγερσης παραρτήματος στην ξενοδοχειακή μονάδα του αναιρεσειόντος. Ως εκ τούτου, η δημόσια οικονομική υπηρεσία καθόρισε, με πράξη της 18ης Οκτωβρίου 2007, το υπερβάλλον ποσό του φόρου εισροών κατά 46.000 ευρώ λιγότερο, ήτοι στα 14.689,28 ευρώ.
- 5 Ο αναιρεσειών άσκησε προσφυγή κατά της προμνησθείσας πράξης. **[σελ. 3 του πρωτοτύπου]**
- 6 Με την από 15 Μαΐου 2013 απόφαση του unabhängiger Finanzsenat (ανεξάρτητου οργάνου επίλυσης φορολογικών διαφορών) έγινε δεκτή η προσφυγή και ο ΦΚΕ καθορίστηκε σύμφωνα με το αίτημα του αναιρεσειόντος. Το ποσό του φόρου εισροών πιστώθηκε στον φορολογικό λογαριασμό του αναιρεσειόντος στις 22 Μαΐου 2013.
- 7 Με αίτηση της 30ής Μαΐου 2013 ο αναιρεσειών ζήτησε τόκους για το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου κατόπιν ευδοκίμησης της προσφυγής δυνάμει του άρθρου 205a του Bundesabgabenordnung [ομοσπονδιακού φορολογικού κώδικα, στο εξής: ΒΑΟ] για το χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 2012, καθότι την ημερομηνία αυτή ετέθη σε ισχύ η ρύθμιση του άρθρου 205a ΒΑΟ, η οποία, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, γεννά επίσης αξίωση για καταβολή τόκων υπερημερίας και επί πιστωτικών υπολοίπων φόρου εισροών.
- 8 Η δημόσια οικονομική υπηρεσία απέρριψε την αίτηση αυτή με απόφαση της 10ης Ιουνίου 2013.
- 9 Με την ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) προσβληθείσα απόφασή του, το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) δεν έκανε δεκτή την προσφυγή κατά της απορριπτικής απόφασης της φορολογικής αρχής.
- 10 Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) στήριξε ουσιαστικά το σκεπτικό του στο ότι το άρθρο 205a ΒΑΟ προβλέπει μεν καταβολή τόκων όταν, κατόπιν άσκησης μέσου ένδικης προστασίας, μειωθεί ο (αρχικώς αμφισβητούμενος) φόρος τον οποίο κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, όχι όμως στην προκειμένη περίπτωση η οποία αφορά την αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου φόρου στο πλαίσιο διαδικασίας μέσου ένδικης προστασίας.

- 11 Κατά της απόφασης του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου), ο αναιρεσείων άσκησε αναίρεση ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).
- 12 Ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διεζήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση. Στο πλαίσιο της συζήτησης αυτής, ο αναιρεσείων υποστήριξε ότι, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, δικαιούται τόκους υπερημερίας επί του πιστωτικού υπολοίπου του φόρου εισροών. Η φορολογική αρχή αμφισβητεί ότι από το δίκαιο της Ένωσης προκύπτει άμεσα εφαρμοστέα αξίωση τόκων υπερημερίας. Κατά την άποψή της, η μέχρι τούδε νομολογία του ΔΕΕ αφορούσε πάντοτε υποθέσεις στις οποίες η εθνική έννομη τάξη προέβλεπε ήδη καθεστώς τόκων υπερημερίας. **[σελ. 4 του πρωτοτύπου]**
- 13 2. Η υπ' αριθ. 2018/15/0026 υπόθεση αναίρεσεως.
- 14 Η αντίδικος κατ' αναίρεση, μια εδρεύουσα στη Γερμανία εταιρία περιορισμένης ευθύνης, πώλησε το 2003 και το 2004 μηχανήματα στην Αυστρία, για τις συναλλαγές δε αυτές κατέβαλε ΦΚΕ στη Αυστρία. Το 2005, στην προσωρινή δήλωση ΦΚΕ για τον Μάιο του 2005, δήλωσε υπερβάλλον ποσό ΦΚΕ ύψους 367.081,58 ευρώ, συνεπεία μεταγενέστερης μείωσης του ποσού της αντιπαροχής (άρθρο 16 του Umsatzsteuergesetz 1994 [νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών]).
- 15 Το υπερβάλλον ποσό ΦΚΕ εξετάστηκε από τη φορολογική αρχή στο πλαίσιο υπηρεσιακού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε μεταξύ Ιουλίου 2006 και Ιουνίου 2008 και πιστώθηκε στον φορολογικό λογαριασμό της αντιδίκου κατ' αναίρεση στις 10 Μαρτίου 2008, διαρκούσης της διαδικασίας ελέγχου. Δεδομένου ότι στον φορολογικό λογαριασμό της υπήρχε ήδη εγγεγραμμένη μια οφειλή ύψους 18.000 ευρώ, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο για αυτήν ύψους περίπου 345.000 ευρώ.
- 16 Στο τέλος του ελέγχου η δημόσια οικονομική υπηρεσία υποστήριξε, ωστόσο, ότι δεν μπορούσε να γίνει διόρθωση του τιμήματος της αντιπαροχής και ότι δεν υφίστατο αξίωση της αντιδίκου κατ' αναίρεση σχετικά με τον ΦΚΕ. Με πράξη της 13ης Οκτωβρίου 2008, η δημόσια οικονομική υπηρεσία όρισε επομένως τον ΦΚΕ για το 2005 σε 2.734,36 ευρώ, οπότε προέκυψε πρόσθετη οφειλή ύψους 367.081,58 ευρώ. Η πρόσθετη αυτή οφειλή εξοφλήθηκε από την αντίδικου κατ' αναίρεση, αφενός, μέσω του πιστωτικού υπολοίπου που διέθετε στον φορολογικό λογαριασμό της και, αφετέρου, μέσω καταβολής προς τη δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- 17 Η κατά της πράξεως επιβολής ΦΚΕ της 13ης Οκτωβρίου 2008 ασκηθείσα προσφυγή της αντιδίκου κατ' αναίρεση έγινε δεκτή από το ανεξάρτητο όργανο επίλυσης φορολογικών διαφορών με απόφαση της 8ης Απριλίου 2013. Το ποσό των 367.081,58 ευρώ πιστώθηκε στην τελευταία στις 10 Μαΐου 2013.
- 18 Με έγγραφο της 21ης Οκτωβρίου 2013, η αντίδικου κατ' αναίρεση, επικαλούμενη αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου (μεταξύ άλλων, την απόφαση του ΔΕΕ

της 19.7.2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10), ζήτησε τόκους επί του ποσού των 367.081,58 ευρώ για το χρονικό διάστημα μεταξύ Ιουλίου 2005 και Μαΐου 2013. [σελ. 5 του πρωτοτύπου]

- 19 Επί της ανωτέρω αίτησης, η δημόσια οικονομική υπηρεσία απεφάνθη, με απόφαση της 4ης Φεβρουαρίου 2014, ότι αξίωση για τόκους (ύψους 10.021,32 ευρώ) υφίστατο μόνο για το χρονικό διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2012 και 8ης Απριλίου 2013. Ανέφερε ότι η διά της πράξεως επιβολής ΦΚΕ της 13ης Οκτωβρίου 2008 βεβαιωθείσα πρόσθετη οφειλή ύψους 367.081,58 ευρώ είχε καταβληθεί από την αντίδικο κατ' αναίρεση στη δημόσια οικονομική υπηρεσία. Τόκους λόγω ευδοκίμησης της προσφυγής επί των φόρων που καταβάλλονται στη δημόσια οικονομική υπηρεσία κατά τη διαδικασία επίλυσης της διαφοράς προβλέπει το άρθρο 205a ΒΑΟ, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2012.
- 20 Η προσφυγή που ασκήθηκε κατά της απόφασης της 4ης Φεβρουαρίου 2014 έγινε εν μέρει δεκτή από το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) με απόφαση της 29ης Μαΐου 2017, και επιδικάσθηκαν στην αντίδικο κατ' αναίρεση τόκοι υπερημερίας και για το χρονικό επίσης διάστημα μεταξύ 2 Σεπτεμβρίου 2005 και 9 Μαρτίου 2008, οπότε το ποσό των τόκων υπερημερίας αυξήθηκε σε συνολικά 51.170,02 ευρώ.
- 21 Για το χρονικό διάστημα μεταξύ 2 Σεπτεμβρίου 2005 και 9 Μαρτίου 2008 το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) δεν στηρίχθηκε στο άρθρο 205a ΒΑΟ, διότι κατά το χρονικό αυτό διάστημα ουδείς φόρος είχε καταβληθεί από την αντίδικο κατ' αναίρεση στη δημόσια οικονομική υπηρεσία. Προς θεμελίωση της αξίωσης τόκων υπερημερίας για το εν λόγω χρονικό διάστημα, το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) στηρίζεται στο δίκαιο της Ένωσης και ιδίως στην απόφαση του ΔΕΕ της 19ης Ιουλίου 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αναφέρει ότι η αντίδικος κατ' αναίρεση δεν μπορούσε να έχει στη διάθεσή της το ποσό των 367.081,58 ευρώ από την ημέρα που προέβαλε τη σχετική αξίωση έως τις 10 Μαρτίου 2008 οπότε και πραγματοποιήθηκε η πίστωση. Κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, για το χρονικό αυτό διάστημα δικαιούται τόκους, οι δε τόκοι αρχίζουν να υπολογίζονται από την 46η ημέρα μετά την υποβολή της προσωρινής δήλωσης ΦΚΕ, δηλαδή εν προκειμένω από τις 2 Σεπτεμβρίου 2005 (απόφαση του ΔΕΕ της 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, σκέψη 61). Το δικαίωμα σε τόκους υπερημερίας δεν θίγεται από το γεγονός ότι η φορολογική υπηρεσία διενέργησε έλεγχο του πιστωτικού ΦΚΕ.
- 22 Κατά το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο), η αντίδικος κατ' αναίρεση μπορούσε να έχει στη διάθεσή της το ποσό των 367.081,58 ευρώ από τις 10 Μαρτίου 2008. Η ετήσια εκκαθάριση ΦΚΕ για το 2005, της 13ης Οκτωβρίου 2008, ουδόλως ασκεί επιρροή, καθότι η αντίδικος κατ' αναίρεση άσκησε μέσο ένδικης προστασίας κατά αυτής και, ως εκ τούτου, η [σελ. 6 του πρωτοτύπου] εξόφληση της προκύψασας από την εν λόγω εκκαθάριση πρόσθετης οφειλής ύψους 367.081,58 ευρώ μπορούσε, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο (άρθρο 212 a ΒΑΟ) να ανασταλεί, κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης,

έως την έκδοση απόφασης επί του μέσου ένδικης προστασίας, οπότε η αντίδικος κατ' αναίρεση μπορούσε να έχει στη διάθεσή της το σχετικό χρηματικό ποσό.

- 23 Η ασκηθείσα κατά της απόφασης του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου) της 29ης Μαΐου 2017 αίτηση αναιρέσεως της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βάλλει αποκλειστικά κατά της επιδίκασης τόκων υπερημερίας για το χρονικό διάστημα από 2 Σεπτεμβρίου 2005 έως 9 Μαρτίου 2008.
- 24 Ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση. Στο πλαίσιο της επ' ακροατηρίου συζήτησης, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε ότι από το δίκαιο της Ένωσης απορρέει ένα άμεσα εφαρμοστέο δικαίωμα σε τόκους υπερημερίας. Φρονεί ότι στην αυστριακή εθνική έννομη τάξη δεν θεμελιώνεται –σε αντίθεση προς την έννομη τάξη στην υπόθεση της κύριας δίκης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση *Littlewoods Retail Ltd*, στην οποία το ΔΕΕ έκρινε συμβατούς προς το δίκαιο της Ένωσης τόκους υπερημερίας επί πιστωτικών υπολοίπων ΦΚΕ– δικαίωμα σε τόκους υπερημερίας επί των κρίσιμων εν προκειμένω πιστωτικών υπολοίπων φόρου. Από το άρθρο 27 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ συνάγεται εξάλλου ότι δεν είναι κατακριτέα από τη σκοπιά του δικαίου της Ένωσης η εκ μέρους κράτους μέλους μη πρόβλεψη τόκων για πιστωτικά υπολοίπου φόρου.
- 25 Β. Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου:
- 26 Επισημαίνεται προκαταρκτικά ότι το αυστριακό φορολογικό δίκαιο δεν περιέχει καμία γενική ρύθμιση περί τόκων επί φορολογικών οφειλών ή πιστωτικών φόρου. Το άρθρο 205 ΒΑΟ προβλέπει (για μέγιστο χρονικό διάστημα 48 μηνών από τον Οκτώβριο που έπεται του εκάστοτε φορολογικού έτους) «τόκους επί της πρόσθετης οφειλής» (εις όφελος του δικαιούχου της φορολογικής οφειλής) και «τόκους επί της πιστώσεως» (εις όφελος του υποκείμενου στον φόρο), οι οποίοι προκύπτουν ενδεχομένως από τη διαφορά μεταξύ του προκαταβληθέντος ποσού και του βεβαιωθέντος στην ετήσια πράξη επιβολής φόρου καταβλητέου ποσού, μόνον στον τομέα του φόρου εισοδήματος και του φόρου εταιριών. Στην περίπτωση που η επιβολή φόρου καταλήξει σε πρόσθετη οφειλή και ο υποκείμενος στον φόρο την αμφισβητήσει μεν με μέσο ένδικης προστασίας [σελ. 7 του πρωτοτύπου], την καταβάλλει όμως στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ενόσω δεν έχει εκδοθεί απόφαση επί του προμνησθέντος μέσου ένδικης προστασίας, εάν η πρόσθετη αυτή φορολογική οφειλή μειωθεί εν τέλει με την έκβαση της σχετικής δίκης, το άρθρο 205a ΒΑΟ προβλέπει τόκους λόγω ευδοκίμησης της προσφυγής για το χρονικό διάστημα από την καταβολή της πρόσθετης οφειλής έως την κοινοποίηση της σχετικής δικαστικής απόφασης περί μείωσης του φόρου.
- 27 Ο αυστριακός Umsatzsteuergesetz (νόμος περί ΦΚΕ) προβλέπει στο άρθρο 21, παράγραφος 1, UStG 1994, μεταξύ άλλων, ότι ένα υπερβάλλον ποσό (φόρου εισροών έναντι ΦΚΕ) το οποίο δηλώνεται κατά την περίοδο προσωρινής δήλωσης (ημερολογιακός μήνας) –κατά κανόνα– πιστώνεται άμεσα στον φορολογικό

λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο, το δε πιστωτικό έχει αναδρομική ισχύ από την ημέρα της προσωρινής δήλωσης, το νωρίτερο από την ημέρα μετά την παρέλευση της περιόδου προσωρινής δήλωσης, και αποσβένει άμεσα τις εγγραφείσες στον φορολογικό λογαριασμό φορολογικές οφειλές ή τίθεται, διά καταβολής, στη διάθεση του υποκείμενου στον φόρο. Δεν προβλέπεται πάντως τοκισμός του πιστωτικού υπολοίπου το οποίο προκύπτει στον φορολογικό λογαριασμό από την πίστωση φόρου.

- 28 Ο Bundesabgabenordnung (ομοσπονδιακός φορολογικός κώδικας) προβλέπει στο άρθρο 217 προσαυξήσεις στην περίπτωση που ένας φόρος δεν εξοφληθεί το αργότερο την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας πληρωμής. Η πρώτη προσαύξηση ανέρχεται στο 2% επί του μη εμπροθέσμως καταβληθέντος ποσού του φόρου, η δε δεύτερη και η τρίτη (αμφότερες ύψους 1%) επιβάλλονται έκαστη μετά από τρεις μήνες.
- 29 Σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δεν εδρεύουν ούτε πραγματοποιούν συναλλαγές στην ημεδαπή, η Verordnung des Bundesministers für Finanzen (κανονιστική απόφαση του ομοσπονδιακού Υπουργού Οικονομικών), BGBl. Nr. 279/1995 (όπως είχε δημοσιευθεί τροποποιημένη στη BGBl. II Nr. 158/2014) –η οποία εκδόθηκε για τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο 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– προβλέπει επιστροφή του φόρου εισροών στο πλαίσιο ειδικής διαδικασίας. Για τις επιχειρήσεις που εδρεύουν εντός του υπολοίπου εδάφους της Ένωσης, η κανονιστική αυτή απόφαση προβλέπει στο άρθρο 3 αποζημίωση λόγω καθυστέρησης: εάν, μετά την παρέλευση τριών μηνών και δέκα εργάσιμων ημερών από την υποβολή στη φορολογική υπηρεσία της αίτησης επιστροφής, η δημόσια οικονομική υπηρεσία δεν έχει καταβάλει το επιστρεπτέο [σελ. 8 του πρωτοτύπου] ποσό, προβλέπεται υπέρ του υποκείμενου στον φόρο αποζημίωση λόγω καθυστέρησης ύψους 2% επί του μη εμπροθέσμως επιστραφέντος ποσού του φόρου. Εάν η φορολογική υπηρεσία ζητήσει συμπληρωματικές πληροφορίες, τότε η αξίωση για αποζημίωση λόγω καθυστέρησης γεννάται, σε περίπτωση μίας μόνον αίτησης παροχής πληροφοριών, το νωρίτερο δέκα εργάσιμες ημέρες μετά την παρέλευση εξάμηνης προθεσμίας, σε περίπτωση δε υποβολής δεύτερης αίτησης, το νωρίτερο δέκα εργάσιμες ημέρες μετά την παρέλευση οκτάμηνης προθεσμίας από την υποβολή της αίτησης επιστροφής. Η δεύτερη και η τρίτη αποζημίωση λόγω καθυστέρησης (αμφότερες ύψους 1% επί του μη επιστραφέντος ποσού του φόρου) επιβάλλεται εφόσον το ποσό του φόρου δεν επιστραφεί το αργότερο μετά τρεις επιπλέον μήνες.
- 30 Γ. Διευκρινίσεις επί των προδικαστικών ερωτημάτων:
- 31 1. Άμεσα εφαρμοστέα αξίωση για τόκους υπερημερίας βάσει του δικαίου της Ένωσης

- 32 Η υπό στοιχεία Ro 2017/15/0035 εκκρεμής αναιρετική διαδικασία αφορά την καθυστερημένη επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού του φόρου εισροών.
- 33 Το ΔΕΕ, στις αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, της 24ης Οκτωβρίου 2013, *Ražnaria Steauna Romana*, C-431/12, της 6ης Ιουλίου 2017, *Giencore Agriculture*, C-254/16, και της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Nidera BV*, C-387/16, ερμηνεύοντας το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ στο πλαίσιο υποθέσεων που αφορούσαν περιπτώσεις πιστωτικού υπολοίπου του φόρου εισροών, έκρινε ότι πρέπει να καταβάλλονται τόκοι υπερημερίας στον υποκείμενο στον φόρο όταν δεν εξοφλείται υπέρ του εντός εύλογης προθεσμίας το υπερβάλλον ποσό του ΦΠΑ. Κοινός παρανομαστής των κυρίων δικών επί των οποίων εκδόθηκαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις του ΔΕΕ ήταν ότι η εκάστοτε εθνική έννομη τάξη προέβλεπε ρύθμιση βάσει της οποίας το κράτος υποχρεούνταν να καταβάλει στον υποκείμενο στον φόρο τόκους υπερημερίας σε περίπτωση παράνομης καθυστέρησης κατά την επιστροφή φόρων. Στο αυστριακό εθνικό δίκαιο δεν υπάρχει τέτοιος κανόνας. Δεν υφίσταται ουδεμία νομική διάταξη βάσει της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο να δικαιούται τόκους υπερημερίας λόγω της καθυστερημένης επιστροφής απαιτήσεων σχετικών με τον ΦΚΕ. Οι ενίοτε μνημονευόμενες στη θεωρία διατάξεις των άρθρων 205 και 205a ΒΑΟ δεν εφαρμόζονται σε τέτοια περίπτωση [σελ. 9 του πρωτοτύπου]. Τόσο το γράμμα των διατάξεων αυτών όσο και ο σκοπός και η οικονομία τους αποκλείουν τυχόν εφαρμογή τους επί καθυστερημένης απόδοσης απαιτήσεων σχετικών με τον ΦΚΕ (πρβλ. απόφαση του Verwaltungsgerichtshof [Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου] της 31.3.2017, Ra 2016/13/0034).
- 34 Δεδομένου ότι το εθνικό δίκαιο δεν αναγνωρίζει αξίωση σε τόκους, ανακύπτει το ερώτημα εάν το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, περιέχει μια άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση την οποία να μπορεί να επικαλεσθεί ο υποκείμενος στον φόρο ενώπιον της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και ενώπιον των δικαστηρίων, προκειμένου να λάβει τόκους υπερημερίας λόγω καθυστερημένης καταβολής του υπερβάλλοντος ποσού του φόρου εισροών.
- 35 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι το άρθρο 27 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ (βλ., επ' αυτού, κάτωθι, μέρος 3) περιέχει διατάξεις για την περίπτωση που το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους δεν προβλέπει τέτοιους τόκους. Από το άρθρο 27 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ δεν συνάγεται επομένως ότι στον υποκείμενο στον φόρο πρέπει, βάσει του δικαίου της Ένωσης, να αναγνωρίζεται οπωσδήποτε αξίωση σε τόκους υπερημερίας. Εάν το δίκαιο της Ένωσης προέβλεπε εν πάση περιπτώσει αξίωση σε τόκους υπερημερίας, το άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9/ΕΚ θα στερούνταν το πεδίο εφαρμογής του (πρβλ., έστω ως προς το άρθρο 26, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, απόφαση του ΔΕΕ της 2.5.2019, *Sea Chefs Cruise*, C-133/18, σκέψη 45).
- 36 Η υπό στοιχεία Ro 2018/15/0026 εκκρεμής αναιρετική διαδικασία δεν αφορά υπερβάλλον ποσό του φόρου εισροών και δεν μπορεί να κριθεί βάσει του άρθρου 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η εν λόγω διαδικασία αφορά μια σχετική με τον ΦΚΕ απαίτηση του υποκείμενου στον φόρο έναντι της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας, η οποία προέκυψε από μεταγενέστερη μείωση του ποσού της αντιπαροχής. Κατά τη διάταξη του άρθρου 16, παράγραφοι 1 και 3, UStG 1994, το οποίο θεσπίστηκε για τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η επιχείρηση που πραγματοποίησε τη συναλλαγή στο παρελθόν πρέπει να μειώσει το ποσό του φόρου που οφείλεται για την τελευταία όταν η συμφωνηθείσα τιμή αγοράς μειώνεται εκ των υστέρων ή καθίσταται μη εισπράξιμη. Σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 1, UStG 1994, η διόρθωση πρέπει να πραγματοποιείται για την περίοδο φορολόγησης κατά την οποία σημειώθηκε η μεταβολή του ποσού της αντιπαροχής· στην επίμαχη επομένως περίπτωση, σε εκείνη την περίοδο φορολόγησης κατά την οποία η ζητούμενη τιμή αγοράς κατέστη μη εισπράξιμη (Μάιος 2005). [σελ. 10 του πρωτοτύπου]

- 37 Το ζήτημα των τόκων υπερημερίας στο πλαίσιο απαιτήσεων της επιχειρήσεως σχετικών με τον ΦΚΕ, οι οποίες ανάγονται όχι σε υπερβάλλον ποσό του φόρου εισροών, αλλά σε άλλες περιστάσεις, φαίνεται να έχει απασχολήσει το ΔΕΕ μόνο στην απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10, επισημαίνεται δε ως προς την κύρια δίκη στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση ότι το εθνικό δίκαιο προέβλεπε ήδη ρύθμιση περί τόκων υπερημερίας για αντίστοιχα πιστωτικά φόρου. Η εν λόγω απόφαση αφορά απαίτηση σχετική με τον ΦΚΕ η οποία ανάγεται σε αντιπαροχές (τιμές αγοράς για προϊόντα) που υπερεκτιμήθηκαν εσφαλμένα στο παρελθόν. Στην εν λόγω απόφαση το ΔΕΕ συνάγει ότι θεμελιώνεται αξίωση σε τόκους υπερημερίας από τη νομολογία του σε σχέση με την επιστροφή του «κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εισπραχθέντος φόρου» (πρβλ. απόφαση *Littlewoods Retail Ltd*, σκέψη 24).
- 38 Στην υπό στοιχεία 2018/15/0026 αναιρετική διαδικασία τίθεται το ζήτημα εάν μια μεταγενέστερη μείωση του ποσού της αντιπαροχής, εν προκειμένω λόγω του ότι οι απαιτήσεις σχετικά με τις τιμές αγοράς κατέστησαν εκ των υστέρων ανέφικτες, μπορεί να θεωρηθεί «κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εισπραχθείς φόρος». Εάν η νομολογία του ΔΕΕ σχετικά με τον «κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εισπραχθέντα φόρο» είναι εφαρμοστέα στην ως άνω περίπτωση, τίθεται περαιτέρω το ζήτημα εάν από το δίκαιο της Ένωσης προκύπτει μια άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση βάσει της οποίας ο υποκείμενος στο φόρο, στον οποίο η δημόσια οικονομική υπηρεσία, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, δεν πιστώνει έγκαιρα ένα πιστωτικό υπόλοιπο ΦΚΕ, δικαιούται τόκους υπερημερίας, με αποτέλεσμα, παρότι το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει τόκους υπερημερίας για ανάλογα πιστωτικά φόρου, να δύναται αυτός να προβάλλει τη σχετική αξίωση ενώπιον της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή, ενδεχομένως, ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.
- 39 2. Έναρξη της περιόδου για την οποία οφείλονται τόκοι
- 40 Εφόσον, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, να αξιώσει άμεσα την καταβολή τόκων υπερημερίας σε περίπτωση κωλυσιεργίας της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, τίθεται το ζήτημα από ποιο χρονικό σημείο

πρέπει να υπολογίζονται οι τόκοι. Στις αποφάσεις *Enel Maritsa Iztok 3*, *Rafmaria Steaua Romana*, *Giencore Agriculture und Nidera BV*, οι οποίες αφορούσαν τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερημένης πιστώσεως του υπερβάλλοντος ποσού του φόρου εισροών και, συνεπώς, σχετίζονταν με την ερμηνεία του άρθρου 183 της [σελ. 11 του πρωτοτύπου] οδηγίας περί ΦΠΑ, το ΔΕΕ έκρινε ότι η περίοδος για την οποία οφείλονται τόκοι αρχίζει μετά την παρέλευση εύλογου χρονικού διαστήματος, το οποίο έχει στη διάθεσή της η δημόσια οικονομική υπηρεσία προκειμένου να ελέγξει εάν είναι βάσιμη η αξίωση για τον φόρο εισροών.

- 41 Ως προς τόκους υπερημερίας από απαιτήσεις του υποκειμένου στον φόρο σχετικές με τον ΦΚΕ, οι οποίες δεν ανάγονται σε υπερβάλλον ποσό του φόρου εισροών, η μόνη σχετική απόφαση του ΔΕΕ είναι αυτή στην υπόθεση *Littlewoods Retail Ltd*. Η εν λόγω απόφαση δεν παρέχει ενδείξεις αναφορικά με την έναρξη της περιόδου για την οποία οφείλονται τόκοι. Λαμβάνει υπόψη –όπως ήδη προαναφέρθηκε– τη νομολογία του ΔΕΕ σε σχέση με τον «κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης εισπραχθέντα φόρο», στην οποία –όπως φαίνεται– ουδόλως διαπιστώνεται ότι η περίοδος για την οποία οφείλονται τόκοι θα έπρεπε να αρχίζει μετά την παρέλευση εύλογου χρονικού διαστήματος. Κατά την άποψη του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), θα ήταν ωστόσο σκόπιμο οι διαπιστώσεις σχετικά με την έναρξη της περιόδου για την οποία οφείλονται τόκοι, στις οποίες κατέληξε το ΔΕΕ για τα υπερβάλλοντα ποσά φόρου επί των εισροών κατά το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να εφαρμοσθούν επίσης και σε περιπτώσεις στις οποίες η σχετική με τον ΦΚΕ απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο έναντι της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δεν αφορά υπερβάλλοντα ποσά φόρου επί των εισροών. Θα πρέπει δηλαδή και σε αυτές τις περιπτώσεις να διαθέτει η δημόσια οικονομική υπηρεσία εύλογο χρονικό διάστημα προκειμένου να ελέγξει το βάσιμο της απαίτησης που προβάλλει ο υποκείμενος στο φόρο, ούτως ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 42 Η σχέση με την οδηγία 2008/9/ΕΚ δεν φαίνεται να έχει αποσαφηνισθεί ούτε ως προς την έναρξη της περιόδου για την οποία οφείλονται τόκοι (βλ., επ’ αυτού, κάτωθι, μέρος 3).
- 43 3. Σχέση με την οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008
- 44 Εάν το ΔΕΕ καταλήξει στο συμπέρασμα ότι βάσει του δικαίου της Ένωσης προκύπτει άμεση αξίωση για τόκους υπερημερίας, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να αναπτύξει ένα ρυθμιστικό πλαίσιο για τον τρόπο πρακτικής εφαρμογής της εν λόγω αξίωσης. Επί τούτου ενδέχεται να χρειασθεί η συνδρομή διαφόρων νομικών θεσμών των εθνικού δικαίου, ενώ η σχέση της οδηγίας 2008/9/ΕΚ δεν είναι σαφής.
- 45 Το άρθρο 27 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ περιέχει ρυθμίσεις για τόκους υπερημερίας σε περίπτωση καθυστερημένης επιστροφής φόρου επί των εισροών. Το άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, [σελ. 12 του πρωτοτύπου] ορίζει τα εξής: «[ε]άν

στην εθνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η καταβολή τόκου όσον αφορά επιστροφές σε εγκατεστημένα πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο», εφαρμόζονται, κατ' αναλογίαν, οι ρυθμίσεις τις οποίες προβλέπει το κράτος μέλος για την καθυστερημένη καταβολή του ΦΠΑ από τους υποκείμενους στον φόρο.

- 46 Από το άρθρο 27 της οδηγίας 2008/9/EK προκύπτει επομένως ότι, κατά τον νομοθέτη της Ένωσης, το εθνικό δίκαιο του κράτους μέλους ενδέχεται να μην προβλέπει καθεστώς τόκων. Επομένως, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν θεωρεί τη νομική αυτή κατάσταση εκ προοιμίου αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης, αλλά ορίζει ότι σε τέτοια περίπτωση πρέπει να εφαρμόζεται αντιστοίχως το σχετικό με τις καθυστερήσεις καθεστώς του κράτους μέλους. Εν πάση περιπτώσει, ο νομοθέτης της Ένωσης προεξοφλεί ότι, χωρίς τη ρύθμιση του άρθρου 27 της οδηγίας 2008/9/EK, ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο δεν δικαιούται τόκους υπερημερίας, εάν τούτο δεν προβλέπεται ήδη από το εθνικό δίκαιο.
- 47 Το αυστριακό εθνικό δίκαιο δεν περιέχει ρύθμιση περί τόκων για την καθυστερημένη πίστωση υπολοίπου ΦΚΕ. Τίθεται επομένως το ερώτημα εάν τούτο συνεπάγεται ότι τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να εφαρμόζουν την προβλεπόμενη στο άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9/EK έννομη συνέπεια ακόμη και όταν οι υποθέσεις των κυρίων δικών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής. Στην περίπτωση της Αυστρίας, η εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, θα συνεπαγόταν κατ' αποκοπήν επιβολή πρώτης προσαύξησης ύψους 2%, καθώς και δεύτερης και τρίτης προσαύξησης, ύψους 1% έκαστη, άνευ όμως προσθέτων τόκων.
- 48 Η οδηγία 2008/9/EK προβλέπει επίσης, στα άρθρα 19, 21 και 22, χρονικά διαστήματα τα οποία διαθέτει η δημόσια οικονομική υπηρεσία προκειμένου να ελέγξει τη νομιμότητα των προβαλλόμενων φόρων επί των εισροών. Κατά το άρθρο 27 της οδηγίας, η περίοδος για την οποία οφείλονται τόκοι αρχίζει μετά την παρέλευση των χρονικών αυτών διαστημάτων. Τίθεται επομένως για το αιτούν δικαστήριο το ζήτημα εάν τα προβλεπόμενα στην εν λόγω οδηγία χρονικά διαστήματα πρέπει να εφαρμόζονται και σε περιπτώσεις όπως αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών, δηλαδή σε περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν άμεσα στην οδηγία. **[σελ. 13 του πρωτοτύπου]**
- 49 Συνολικώς, η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης σε σχέση με τα προπαρατεθέντα ερωτήματα δεν είναι τόσο προφανής ώστε να αποκλείεται κάθε αμφιβολία κατά την έννοια της νομολογίας CILFIT (απόφαση του ΔΕΕ της 6ης Οκτωβρίου 1982, υπόθεση 283/81).
- 50 Ως εκ τούτου, υποβάλλονται στο Δικαστήριο τα ερωτήματα με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

[παραλειπόμενα]