Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΉΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
JULIANE KOKOTT
της 21ης Ιανουαρίου 2021 [1]

Υπόθεση C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt,
παρισταμένων των:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογικό δίκαιο – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 183 – Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ – Καταβολή τόκων σε περίπτωση επιγενόμενης αυξήσεως του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ή επιγενόμενης μειώσεως του οφειλόμενου φόρου – Έλλειψη εθνικών μέτρων μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο – Άμεση εφαρμογή οδηγίας – Αναλογική εφαρμογή μη σχετικής οδηγίας – Οδηγία περί επιστροφής ΦΠΑ (οδηγία 2008/9/ΕΚ) – Άρθρο 27 – Συνάδουσα προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία του εθνικού δικαίου»

I. Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται το ζήτημα αν η οδηγία περί φόρου προστιθέμενης αξίας παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο απευθείας αξίωση για καταβολή τόκων σε περίπτωση μόνον εκ των υστέρων καταβολής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ή μόνον εκ των υστέρων καταβολής της επιστροφής φόρου για την οποία υπάρχει σχετική αξίωση. Κατά το αιτούν δικαστήριο, στη Δημοκρατία της Αυστρίας δεν προβλέπεται τέτοια ρύθμιση καταβολής τόκων ως προς τον ΦΠΑ. Οι διατάξεις περί καταβολής τόκων που ισχύουν για άλλα είδη φόρων δεν μπορούν να ερμηνευθούν υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης και να εφαρμοσθούν στον ΦΠΑ.

2. Ωστόσο, μια άλλη οδηγία (η «οδηγία περί επιστροφής») προβλέπει άμεσα εφαρμοστέα αξίωση καταβολής τόκων επί πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που επιστρέφεται εκ των υστέρων σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους στην αλλοδαπή, οι οποίοι δεν έχουν πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας. Το ερώτημα που τίθεται είναι αν η οδηγία αυτή μπορεί εν προκειμένω να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

3. Ακόμη και σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η ως άνω κατ' αναλογίαν εφαρμογή ούτε μπορεί να στηριχθεί άμεσα εφαρμοστέα αξίωση καταβολής τόκων στην οδηγία περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, εντούτοις το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει περαιτέρω χρήσιμα στοιχεία που θα συμβάλουν στην επίλυση της ένδικης διαφοράς σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης.

II. Νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [2] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) προβλέπει τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου και ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

(2) Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

5. Το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται τη μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.»

6. Η οδηγία 2008/9/ΕΚ για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ [3] (στο εξής: οδηγία περί επιστροφής) ρυθμίζει τη διαδικασία επιστροφής του φόρου επί των εισροών σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι δεν έχουν πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στο κράτος αυτό.

7. Το άρθρο 27 της οδηγίας περί επιστροφής προβλέπει την τοκοφορία της εν λόγω αξιώσεως προς επιστροφή και έχει ως εξής:

«(1) Ο τόκος υπολογίζεται από την επομένη της καταληκτικής ημερομηνίας πληρωμής της επιστροφής σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφος 1 έως την ημέρα πραγματοποίησης της επιστροφής.

(2) Το επιτόκιο είναι ίσο προς το επιτόκιο που εφαρμόζεται στις επιστροφές φόρου προστιθέμενης αξίας σε υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής σύμφωνα με το εσωτερικό δίκαιο του εν λόγω κράτους μέλους.

[2] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

[3] ΕΕ 2008, L 44, σ. 23.

Εάν στην εθνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η καταβολή τόκου όσον αφορά επιστροφές σε εγκατεστημένα πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, ο οφειλόμενος τόκος ισούται προς τον τόκο ή ισοδύναμη επιβάρυνση που εφαρμόζει το κράτος μέλος επιστροφής όσον αφορά τους τόκους υπερημερίας για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας από τους υποκείμενους στο φόρο.»

Β. Το αυστριακό δίκαιο

8. Στην Αυστρία η αξίωση καταβολής τόκων του υποκειμένου στον φόρο ρυθμίζεται στον Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (ομοσπονδιακό νόμο περί γενικών διατάξεων και της διαδικασίας σχετικά με τους φόρους που υπάγονται στη διαχείριση των φορολογικών αρχών του ομοσπονδιακού κράτους, των ομόσπονδων κρατών και των δήμων) [Bundesabgabenordnung (ομοσπονδιακός κώδικας φορολογίας), στο εξής: BAO]:

9. Το άρθρο 205 του BAO αφορά την αξίωση καταβολής τόκων την οποία έχει ο υποκείμενος στον φόρο στην περίπτωση απαιτήσεων επιστροφής φόρου εισοδήματος και φόρου νομικών προσώπων:

«(1) Το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου εισοδήματος και φόρου νομικών προσώπων που προκύπτει από πράξεις προσδιορισμού φόρου, μη συνυπολογιζόμενων τυχόν αρχικών καταβολών (παράγραφος 3), και του προκαταβληθέντος ή του αρχικώς προσδιορισθέντος φόρου, προσαυξάνεται με τόκο για το χρονικό διάστημα από την 1η Οκτωβρίου του έτους που έπεται του έτους γενέσεως της φορολογικής οφειλής έως την ημερομηνία κοινοποιήσεως της εν λόγω πράξεως προσδιορισμού φόρου (τοκοφορία απαιτήσεως). Η παρούσα διάταξη εφαρμόζεται κατ' αναλογίαν στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από:

a) ακύρωση της πράξεως προσδιορισμού φόρου, […]

(2) Το ετήσιο επιτόκιο της τοκοφόρου απαιτήσεως ανέρχεται σε 2 % πλέον του βασικού επιτοκίου. Απαίτηση της οποίας το ύψος δεν υπερβαίνει τα 50 ευρώ δεν είναι τοκοφόρος. Η απαίτηση είναι τοκοφόρος για μέγιστη περίοδο 48 μηνών. […]»

10. Το άρθρο 205a του BAO ρυθμίζει, από την 1η Ιανουαρίου 2012, την απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο προς καταβολή τόκων για το υπερβάλλον ποσό του φόρου που κατέβαλε, όταν συνεπεία προσφυγής μειώνεται εν συνεχεία το ποσό του αρχικώς προσδιορισθέντος φόρου, έχει δε ως εξής:

«(1) Σε περίπτωση μειώσεως ήδη καταβληθείσας φορολογικής οφειλής, το ποσό της οποίας εξαρτάται άμεσα ή έμμεσα από την εκδίκαση προσφυγής κατά πράξεως προσδιορισμού φόρου, επιβάλλονται, κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στον φόρο, τόκοι για το χρονικό διάστημα από την καταβολή του φόρου μέχρι την κοινοποίηση της πράξεως ή της αποφάσεως προσδιορισμού μειωμένου φόρου (τόκοι συνεπεία προσφυγής). […]

(4) Το ετήσιο επιτόκιο ανέρχεται σε 2 % πλέον του βασικού επιτοκίου. Δεν επιβάλλονται τόκοι όταν το ποσό τους υπολείπεται των 50 ευρώ.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

11. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στηρίζεται σε δύο επιμέρους διαδικασίες αναιρέσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

– *Επί της πρώτης διαδικασίας αναιρέσεως (Ro 2017/15/0035)*

12. Ο CS, αναιρεσείων στην πρώτη διαδικασία (στο εξής: πρώτος διάδικος), στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Αυγούστου 2007 δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 60 689,28 ευρώ. Ωστόσο, η Finanzamt (φορολογική αρχή) προσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μειώνοντάς το σε 14 689,28 ευρώ. Η ένδικη προσφυγή του πρώτου διαδίκου κατά της ως άνω πράξεως προσδιορισμού φόρου έγινε δεκτή. Το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ «καταβλήθηκε» σε αυτόν εξ ολοκλήρου στις 22 Μαΐου 2013.

13. Στις 30 Μαΐου 2013 ο πρώτος διάδικος υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 205a του BAO, αίτηση καταβολής τόκων επί πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από την έναρξη ισχύος του BAO (ήτοι από την 1η Ιανουαρίου 2012) μέχρι την εξόφληση στις 22 Μαΐου 2013. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή. Κατά της απορριπτικής πράξεως ο πρώτος διάδικος άσκησε προσφυγή ενώπιον του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Αυστρία), η οποία δεν έγινε δεκτή.

14. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αιτιολόγησε την απόρριψη της προσφυγής με το σκεπτικό ότι το άρθρο 205a του BAO δεν αφορά την περίπτωση της αναγνωρίσεως, συνεπεία ασκήσεως ένδικης προσφυγής, πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, αλλά αποκλειστικώς την ευδοκίμηση ένδικου βοηθήματος με αντικείμενο καταβληθείσα φορολογική οφειλή η οποία προσδιορίσθηκε σε υπέρμετρο ύψος. Κατά της ως άνω αποφάσεως στρέφεται η αίτηση αναιρέσεως του πρώτου διαδίκου.

– *Επί της δεύτερης αναιρετικής διαδικασίας (Ro 2018/15/0026)*

15. Στη δεύτερη διαδικασία διάδικος (technoRent International, στο εξής: δεύτερη διάδικος) είναι μια εγκατεστημένη στη Γερμανία επιχείρηση. Το 2003 και το 2004 πώλησε μηχανήματα στην Αυστρία, υπάγοντας τις συναλλαγές αυτές σε φόρο κύκλου εργασιών στην Αυστρία. Το 2005 η δεύτερη διάδικος στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Μαΐου 2005 ζήτησε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 367 081,58 ευρώ. Ο λόγος ήταν η επιγενόμενη μείωση του τιμήματος κατά την έννοια του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον για ορισμένα μηχανήματα το τίμημα προφανώς δεν καταβλήθηκε εν όλω ή εν μέρει.

16. Η μείωση αυτή της βάσεως επιβολής του φόρου αποτέλεσε αντικείμενο διοικητικού ελέγχου (από τον Ιούλιο του 2006 έως τον Ιούνιο του 2008). Το πιστωθέν ποσό κατ' αρχάς «καταβλήθηκε» στη δεύτερη διάδικο στις 10 Μαρτίου 2008. Ωστόσο, κατά την περάτωση του ελέγχου η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι δεν συνέτρεχε λόγος μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου. Συνακόλουθα, στις 13 Οκτωβρίου 2008 η φορολογική αρχή εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής πρόσθετου φόρου ύψους 367 081,58 ευρώ. Η προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως έγινε δεκτή.

17. Τον Οκτώβριο του 2013 η δεύτερη διάδικος υπέβαλε αίτηση καταβολής τόκων επί του ποσού των 367 081,58 ευρώ για το χρονικό διάστημα από τον Ιούλιο του 2005 έως τον Μάιο του 2013. Επί της αιτήσεως αυτής η φορολογική αρχή αποφάνθηκε ότι αξίωση για τόκους (ύψους 10 021,32

ευρώ) υφίσταται σύμφωνα με το άρθρο 205a του BAO μόνο για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως τις 8 Απριλίου 2013. Στις 29 Μαΐου 2017 το δικαστήριο έκανε εν μέρει δεκτή προσφυγή κατά της ως άνω πράξεως, επιδικάζοντας στη δεύτερη διάδικο τόκους υπερημερίας και για το χρονικό διάστημα από τις 2 Σεπτεμβρίου 2005 έως τις 9 Μαρτίου 2008. Η αίτηση αναιρέσεως που άσκησε η φορολογική αρχή κατά της αποφάσεως αυτής έχει ως αντικείμενο αποκλειστικά την επιδίκαση τόκων υπερημερίας για το χρονικό διάστημα από τις 2 Σεπτεμβρίου 2005 έως τις 9 Μαρτίου 2008.

IV. Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

18. Το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία), αρμόδιο για αμφότερες τις αναιρετικές διαδικασίες, εκτιμά ότι δεν είναι σε θέση να ερμηνεύσει υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης τις διατάξεις περί τόκων που περιέχονται στα άρθρα 205 και 205a του BAO και, ως εκ τούτου, με διάταξη της 24ης Οκτωβρίου 2018 υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Προκύπτει από το δίκαιο της Ένωσης άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση η οποία χορηγεί στον υποκείμενο στον φόρο, σε περίπτωση που η φορολογική αρχή δεν του επέστρεψε εμπρόθεσμα, όπως εν προκειμένω στην υπόθεση της κύριας δίκης, πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, αξίωση για τόκους υπερημερίας, ούτως ώστε να μπορεί να προβάλει την αξίωση αυτή έναντι της φορολογικής αρχής ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μολονότι το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει τέτοια ρύθμιση περί τόκων;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα:

2. Επιτρέπεται, και στην περίπτωση επίσης που η σχετική με τον ΦΠΑ απαίτηση του υποκειμένου στον φόρο απορρέει από μείωση του τιμήματος κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, η τοκοφορία να αρχίζει μετά την παρέλευση εύλογου χρονικού διαστήματος, το οποίο έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή προκειμένου να εξακριβώσει εάν είναι βάσιμη η αξίωση που προβάλλει ο υποκείμενος στον φόρο;

3. Συνεπάγεται η έλλειψη ρυθμίσεως περί τοκοφορίας στο εθνικό δίκαιο κράτους μέλους για την περίπτωση καθυστερήσεως επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ότι τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, κατά τον υπολογισμό των τόκων, να εφαρμόζουν την έννομη συνέπεια που ορίζεται στο άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9 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;»

19. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις η Δημοκρατία της Αυστρίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

V. Νομική ανάλυση

Α. Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

20. Και τα τρία προδικαστικά ερωτήματα αφορούν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, σε ποιον βαθμό το δίκαιο της Ένωσης επιτάσσει την καταβολή τόκων για πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ή για την αξίωση προς επιστροφή ΦΠΑ (συχνά αναφερόμενη ομοίως ως «πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ»). Δεδομένου ότι το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα εξαρτώνται από την καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, θα αρχίσω από την εξέταση του πρώτου ερωτήματος.

21. Όσον αφορά το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο φαίνεται να εκκινεί από την παραδοχή ότι στο αυστριακό δίκαιο δεν προβλέπεται τοκοφορία για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ήτοι για την αξίωση επιστροφής ΦΠΑ ή ενδεχομένως προβλέπεται μόνο για πολύ ειδικές περιπτώσεις. Στο πλαίσιο αυτό δεν δύναται να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν ο γενικός κανόνας του άρθρου 205 του ΒΑΟ που ισχύει για τον φόρο εισοδήματος. Ομοίως, το άρθρο 205a του ΒΑΟ καταλαμβάνει, από 1ης Ιανουαρίου 2012, μόνον την περίπτωση που με διορθωτική πράξη προσδιορισμού φόρου μειώνεται ο ΦΠΑ, χωρίς όμως να αυξάνεται η έκπτωση του φόρου εισροών. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει ερώτημα σχετικά με την ύπαρξη άμεσα εφαρμοστέας ρυθμίσεως που «προκύπτει από το δίκαιο της Ένωσης».

22. Εν προκειμένω τίθεται το ζήτημα της καταβολής τόκων για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ήτοι για την αξίωση προς επιστροφή ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης είναι κυρίως η οδηγία ΦΠΑ και ιδίως τα άρθρα 183 και 90 αυτής.

23. Επομένως, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα, πρέπει, κατ' αρχάς, να διευκρινιστεί το περιεχόμενο της αξιώσεως για καταβολή τόκων βάσει των άρθρων 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ (υπό Β.1) και η δυνατότητα άμεσης εφαρμογής της αξιώσεως αυτής (υπό Β.2). Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί η κατ' αναλογίαν άμεση εφαρμογή του άρθρου 27 της οδηγίας περί επιστροφής, η οποία αφ' εαυτής δεν είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω (υπό Β.3), καθώς και οι δυνατότητες συνάδουσας προς το ενωσιακό δίκαιο ερμηνείας των άρθρων 205 και 205a του ΒΑΟ (υπό Γ).

Β. Επί της τοκοφορίας πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και αξιώσεως προς επιστροφή ΦΠΑ

1. Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής των άρθρων 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ

α) Καταβολή τόκων για πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ

24. Αρχικώς πρέπει να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ παρέχει σε ιδιώτες αξίωση καταβολής τόκων. Στην οδηγία ΦΠΑ δεν περιέχεται συγκεκριμένη ρύθμιση περί τόκων. Ακόμη και το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει απλώς ότι, όταν προκύπτει επιπλέον διαφορά από το πλεόνασμα της εκπτώσεως σε σχέση με τον οφειλόμενο φόρο (πιστωτικό υπόλοιπο), τα κράτη μέλη μπορούν είτε να τη μεταφέρουν στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

25. Σε αυτήν την έκταση, η ως άνω διάταξη δεν προβλέπει, σύμφωνα με το γράμμα της, ούτε υποχρέωση καταβολής τόκων επί του επιστρεπτέου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ούτε την ημερομηνία από την οποία οφείλονται τέτοιοι τόκοι [4].

26. Το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει όμως να ερμηνευθεί σε συνδυασμό με το άρθρο 179 αυτής. Κατά το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ, η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για τη συγκεκριμένη περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως. Συνεπώς, το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει αναγκαστικό συμψηφισμό με τον οφειλόμενο φόρο για την εκάστοτε φορολογική περίοδο. Αν ο οφειλόμενος φόρος υπερβαίνει την έκπτωση, προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο. Αν, αντιθέτως, ο οφειλόμενος φόρος είναι μικρότερος από την έκπτωση, προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο ρυθμίζεται στο άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ.

27. Από τον συνδυασμό αυτόν του άρθρου 183 της οδηγίας ΦΠΑ με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών του υποκειμένου στον φόρο και υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας έχει παγιωθεί νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, το οποίο δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται *αμέσως* για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών [5].

28. Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η ύπαρξη καθαυτή του δικαιώματος προς έκπτωση ρυθμίζεται από τα άρθρα 167 έως 172 της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», ενώ τα άρθρα 178 έως 183 της οδηγίας αφορούν τις προϋποθέσεις ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος [6]. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι οι τρόποι ασκήσεως του ως άνω δικαιώματος, τους οποίους τα κράτη μέλη καθορίζουν συναφώς, δεν πρέπει να θίγουν την αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος που διέπει τον ΦΠΑ, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση [7]. Συνακόλουθα, όταν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο εντός εύλογης προθεσμίας, η αρχή της ουδετερότητας του φορολογικού συστήματος ΦΠΑ επιτάσσει την αντιστάθμιση της χρηματικής ζημίας που υπέστη ο υποκείμενος στον φόρο λόγω του γεγονότος ότι δεν είχε στη διάθεσή του [το] επίμαχο χρηματικό ποσό μέσω της καταβολής τόκων υπερημερίας [8].

29. Ως εκ τούτου, από το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, όπως, εν προκειμένω, ο πρώτος διάδικος, έχει αξίωση καταβολής τόκων επί του μη καταβληθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

4 Βλ. αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 19), και της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 27).

5 Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 21), της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 43), της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 32), της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 34), και απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

6 Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 44)· πρβλ. επίσης απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 30), και απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-338/98, EU:C:2001:596, σκέψη 71).

7 Βλ., ρητώς, αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 22), της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 45), και της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 33).

8 Βλ., ρητώς, αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψεις 23 και 24), και της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 51). Υπό την έννοια αυτή, κατ' αποτέλεσμα, και η απόφαση της 23ης Απριλίου 2020, Sole-Mizo και Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 και C-126/18, EU:C:2020:292, σκέψη 36).

β) Τοκοφορία της αξιώσεως προς επιστροφή ΦΠΑ

30. Το ίδιο ισχύει, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος –όπως εν προκειμένω η δεύτερη διάδικος– αρχικώς απέδωσε προσηκόντως τον ΦΠΑ και, λόγω μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, διαθέτει στη συνέχεια –ήτοι από την επέλευση της μειώσεως– αξίωση επιστροφής (το ούτω λεγόμενον πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ) έναντι του δικαιούχου του φόρου.

31. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, ο υποκείμενος στον φόρο επιβαρύνθηκε με υπερβάλλον ποσό ΦΠΑ το οποίο απέδωσε είτε έμμεσα μέσω του προμηθευτή του είτε απευθείας στο Δημόσιο. Επομένως, υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας, η επιβάρυνση που συνδέεται με την καθυστερημένη συνεκτίμηση της μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ ουδόλως διακρίνεται από την καθυστερημένη καταβολή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ. Αυτός είναι επίσης ο λόγος για τον οποίο το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, σε περίπτωση μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου[9], ότι «η κατ' αρχήν υποχρέωση των κρατών μελών να επιστρέφουν εντόκως τα ποσά των εισπραχθέντων κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης φόρων απορρέει από το δίκαιο αυτό»[10].

32. Συνεπώς, τα ποσά του ΦΠΑ τα οποία αρχικώς εισπράχθηκαν νομίμως και κατέστησαν επιστρεπτέα λόγω επιγενόμενης μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου, καθόσον εξέλιπε η νόμιμη βάση της καταβολής, πρέπει επίσης να καταβληθούν εντόκως από το χρονικό αυτό σημείο.

γ) Αποκλεισμός της τοκοφορίας βάσει του άρθρου 27 της οδηγίας περί επιστροφής;

33. Αντιθέτως προς ό,τι υποδηλώνεται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και προς όσα υποστηρίζει η Δημοκρατία της Αυστρίας, από το γράμμα του άρθρου 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί επιστροφής δεν μπορεί, απεναντίας, να συναχθεί ότι τα κράτη μέλη μπορούν να αποκλείσουν την εν γένει τοκοφορία των απαιτήσεων αυτών. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής: «Εάν στην εθνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η καταβολή τόκου όσον αφορά επιστροφές σε εγκατεστημένα πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, ο οφειλόμενος τόκος ισούται προς τον τόκο ή ισοδύναμη επιβάρυνση που εφαρμόζει το κράτος μέλος επιστροφής όσον αφορά τους τόκους υπερημερίας για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας από τους υποκείμενους στο φόρο».

34. Η έκφραση «(ε)άν στην εθνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η καταβολή τόκου» δεν σημαίνει ότι ο νομοθέτης αποδέχθηκε τη δυνατότητα παντελούς απουσίας από την εθνική νομοθεσία ρυθμίσεων περί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου στους υποκειμένους στον φόρο.

35. Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 1 και 2 της οδηγίας περί επιστροφής, πριν από τη θέσπισή της υπό τη σημερινή της μορφή, υπήρχε σοβαρό έλλειμμα κατά την ενσωμάτωση της κοινοτικής νομοθεσίας και την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας. Προς αντιμετώπιση του ελλείμματος αυτού, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας περί επιστροφής, ενισχύθηκε η θέση των επιχειρήσεων. Προς

[9] Απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail Ltd κ.λπ. (C-591/10, EU:C:2012:478, σκέψη 26).

[10] Ομοίως –σχετικά, όμως, με περίπτωση του άρθρου 183 της οδηγίας ΦΠΑ–, απόφαση της 23ης Απριλίου 2020, Sole-Mizo και Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 και C-126/18, EU:C:2020:292, σκέψη 36).

τούτο, στο άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί επιστροφής προβλέφθηκε μια επικουρικώς εφαρμοζόμενη διάταξη η οποία δεσμεύει όλα τα κράτη μέλη. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, στην περίπτωση που δεν υφίσταται ρύθμιση περί τοκοφορίας για τις απαιτήσεις επιστροφής υποκειμένων στον φόρο μη εγκατεστημένων στο εκάστοτε κράτος μέλος, εφαρμόζονται οι κανόνες περί υπερημερίας έναντι του Δημοσίου.

36. Η διάταξη αυτή που έχει επικουρική εφαρμογή σε μια ειδική περίπτωση (άρθρο 27, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί επιστροφής) επ' ουδενί αποκλείει, όμως, την τοκοφορία στις λοιπές περιπτώσεις. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον η αρχή της ουδετερότητας (βλ. σημείο 28 ανωτέρω) επιτάσσει την τοκοφορία σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

δ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

37. Επομένως, από τα άρθρα 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, προκύπτει η υποχρέωση καταβολής τόκων του κράτους μέλους επί πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και επί αξιώσεων προς επιστροφή φόρου λόγω μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου.

2. Άμεσα εφαρμοστέα αξίωση καταβολής τόκων βάσει του άρθρου 183 ή του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας;

38. Στη συνέχεια, πρέπει να εξακριβωθεί αν τα άρθρα 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, παρέχουν άμεσα εφαρμοστέα αξίωση για καταβολή τόκων. Στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, όπως υποστηρίζει και η Δημοκρατία της Αυστρίας. Ασφαλώς, σύμφωνα με τα άρθρα 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, δεν αμφισβητείται ότι κατ' αρχήν πρέπει να καταβληθεί τόκος. Οι ακριβείς λεπτομέρειες όμως –για παράδειγμα, το επιτόκιο ή το χρονικό σημείο ενάρξεως της τοκοφορίας– δεν ρυθμίζονται από το δίκαιο της Ένωσης.

39. Απεναντίας, τα κράτη μέλη διαθέτουν διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό της τοκοφορίας [11]. Το ίδιο ισχύει για την τοκοφορία της αξιώσεως επιστροφής δυνάμει του άρθρου 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ [12].

40. Το Δικαστήριο έχει αποδεχθεί επανειλημμένα τη διακριτική αυτή ευχέρεια. Κατά το Δικαστήριο, για παράδειγμα, ρύθμιση περί καταβολής του πιστωτικού υπολοίπου εντός προθεσμίας 45 ημερών από τη δήλωση του φόρου, μετά την παρέλευση της οποίας άρχεται η τοκοφορία, συνάδει προς το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ [13].

41. Επομένως, εναπόκειται στα κράτη μέλη να ρυθμίζουν στο εθνικό τους δίκαιο τις λεπτομέρειες της τοκοφορίας. Υπό το πρίσμα των διαφορετικών νομισματικών ζωνών που υφίστανται εντός της Ένωσης, με διαφορετικούς δείκτες πληθωρισμού και επιτόκια, το ουσιαστικό αυτό περιθώριο που

[11] Αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2020, Sole-Mizo και Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 και C-126/18, EU:C:2020:292, σκέψη 37), της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 20 – «αυτονομία»), της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 39), της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψεις 33, 64), και της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 17).

[12] Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Littlewoods Retail Ltd κ.λπ. (C-591/10, EU:C:2012:478).

[13] Απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψεις 50 και 61).

αφήνει η οδηγία ΦΠΑ είναι κατανοητό. Ως εκ τούτου, αποκλείεται η άμεση εφαρμογή του άρθρου 183 ή του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, για τη θεμελίωση συγκεκριμένης αξιώσεως καταβολής τόκων υπέρ του υποκειμένου στον φόρο.

3. Αναλογική εφαρμογή του άρθρου 27 της οδηγίας περί επιστροφής;

42. Ούτε η αναλογική εφαρμογή του άρθρου 27 της οδηγίας περί επιστροφής –όπως προφανώς εκτιμά το αιτούν δικαστήριο με το τρίτο ερώτημά του– είναι δυνατή εν προκειμένω, σύμφωνα και με την άποψη που υποστηρίζει η Δημοκρατία της Αυστρίας. Βεβαίως, το άρθρο αυτό είναι αρκούντως ακριβές και λεπτομερές και, επομένως, θα μπορούσε αυτό καθεαυτό να τυγχάνει άμεσης εφαρμογής. Ωστόσο, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να θεσπίσουν ορισμένη ρύθμιση περί καταβολής τόκων μόνο στις περιπτώσεις υποκειμένου στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή και δεν πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας.

43. Κατά συνέπεια, η Αυστρία, παραλείποντας να μεταφέρει στο εσωτερικό της δίκαιο τον εν λόγω κανόνα καταβολής τόκων στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας (ήτοι υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας), δεν παρέβη το άρθρο 27 της οδηγίας περί επιστροφής. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται εν προκειμένω ο σκοπός για την άμεση εφαρμογή οδηγίας. Ούτε δύναται ούτε επιβάλλεται να αποτραπεί το ενδεχόμενο να μπορεί το κράτος να αντλήσει όφελος από τη μη συμμόρφωσή του προς το δίκαιο της Ένωσης[14].

44. Επιπλέον, δεν συντρέχει μη ηθελημένο νομοθετικό κενό ως προϋπόθεση για την αναλογική εφαρμογή. Όπως διευκρινίστηκε ανωτέρω (σημεία 35 και 36), πριν από την εισαγωγή της οδηγίας περί επιστροφής υπό την παρούσα μορφή της υπήρχε σοβαρό έλλειμμα στη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ προς υποκειμένους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας. Εντούτοις, για τους εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας υποκειμένους στον φόρο ο νομοθέτης δεν φαίνεται να θεώρησε ότι υφίσταται τέτοιο έλλειμμα, διαφορετικά δεν θα είχε περιοριστεί στη ρύθμιση μόνον της συγκεκριμένης ειδικής περιπτώσεως.

45. Άλλωστε, η αναλογική εφαρμογή μη σχετικής οδηγίας θα σήμαινε εν προκειμένω ότι δεν γίνεται σεβαστή η αξιολόγηση στην οποία προέβη ο νομοθέτης της Ένωσης στο πλαίσιο της οδηγίας ΦΠΑ. Ο νομοθέτης, κατά τη διατύπωση των άρθρων 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ, άφησε στα κράτη μέλη την εφαρμογή καθώς και την τοκοφορία του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και της αξιώσεως προς επιστροφή φόρου. Το Δικαστήριο κάνει λόγο για διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών[15]. Τη διακριτική αυτή ευχέρεια θα καταστρατηγούσε η κατ' αναλογίαν εφαρμογή του άρθρου 27 της οδηγίας περί επιστροφής.

[14] Βλ. ρητώς υπ' αυτήν την έννοια αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 38), της 14ης Ιουλίου 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψεις 22 και 23), και της 26ης Φεβρουαρίου 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, σκέψη 49).

[15] Αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 39), της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψεις 33 και 64), της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 17), και της 25ης Οκτωβρίου 2001, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-78/00, EU:C:2001:579, σκέψη 32).

4. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

46. Από τα άρθρα 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, δεν προκύπτει άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση περί καταβολής τόκων υπέρ του υποκειμένου στον φόρο. Συναφώς, οι διατάξεις αυτές δεν είναι αρκούντως ακριβείς όσον αφορά το επιτόκιο και το χρονικό σημείο ενάρξεως της τοκοφορίας. Γεγονός παραμένει πάντως ότι τα άρθρα 183 και 90 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, επιτάσσουν τη θέσπιση ρυθμίσεως περί καταβολής τόκων. Ούτε είναι δυνατή η κατ' αναλογίαν εφαρμογή του άρθρου 27 της οδηγίας περί επιστροφής.

Γ. Όρια της διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών κατά τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη: αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας

47. Συνεπώς, δεδομένου ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν προβλέπει άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση περί καταβολής τόκων, η διαμόρφωση αξιώσεως περί τόκων υπάγεται κατ' αρχήν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη διαθέτουν, συναφώς, διακριτική ευχέρεια [16] και μπορούν να καθορίζουν τους λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής της αξιώσεως καταβολής τόκων.

48. Πάντως, οι κανόνες εφαρμογής της επιστροφής δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκοί από αυτούς που διέπουν παρεμφερείς καταστάσεις εσωτερικής φύσεως (αρχή της ισοδυναμίας) ούτε να διαμορφώνονται κατά τρόπους που να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) [17].

49. Οι αρχές αυτές ασκούν επιρροή στην εφαρμογή και ερμηνεία του εθνικού δικαίου από τα εθνικά δικαστήρια. Πράγματι, όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξασφαλίσει την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης –εν προκειμένω της οδηγίας ΦΠΑ– αποφασίζοντας εν ανάγκη αυτεπαγγέλτως να μην ακολουθήσει τη μέχρι τούδε ερμηνεία, εφόσον η ερμηνεία αυτή δεν συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης [18]. Το εθνικό δικαστήριο πρέπει να λάβει υπόψη το σύνολο του εθνικού δικαίου προκειμένου να εκτιμήσει κατά πόσον αυτό μπορεί να εφαρμοσθεί με τρόπο που δεν οδηγεί σε αποτέλεσμα αντιβαίνον στο δίκαιο της Ένωσης [19].

50. Τούτο προϋποθέτει ωστόσο ότι το δικαστήριο διαθέτει τη δυνατότητα αυτή. Κατά το αιτούν δικαστήριο, όμως, το γράμμα, ο σκοπός και η οικονομία των άρθρων 205 και 205a του ΒΑΟ αποκλείουν την εφαρμογή τους «επί καθυστερημένης πιστώσεως απαιτήσεων ΦΠΑ». Εντούτοις,

[16] Αποφάσεις της 23ης Απριλίου 2020, Sole-Mizo και Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 και C-126/18, EU:C:2020:292, σκέψη 37), της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 20 – «αυτονομία»), της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 39), και της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 29).

[17] Αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 2020, UR (Υπαγωγή των δικηγόρων σε ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψη 25), της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 58), της 10ης Ιουλίου 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, σκέψη 54), της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 20), της 21ης Ιανουαρίου 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψη 17), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, σκέψη 24).

[18] Βλ., ρητώς, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2020, UR (υπαγωγή των δικηγόρων σε ΦΠΑ) (C-424/19, EU:C:2020:581, σκέψη 30)· βλ. αντίστοιχα αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 61), και της 5ης Μαρτίου 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, σκέψη 44). Πρβλ. επίσης αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, σκέψη 54), της 24ης Οκτωβρίου 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 20), και της 21ης Ιανουαρίου 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψη 17).

[19] Ομοίως αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 59), και της 8ης Νοεμβρίου 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, σκέψεις 59 και 66).

θα μπορούσε ενδεχομένως να εξετασθεί η συνάδουσα προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία ή η κατ' αναλογίαν εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. Η έλλειψη ρυθμίσεως σχετικά με την καταβολή υπερβάλλοντος ποσού ΦΠΑ θα μπορούσε να συνιστά μη ηθελημένο νομοθετικό κενό. Το κενό αυτό θα μπορούσε να καλυφθεί για τη δεύτερη διάδικο, για παράδειγμα, με την κατ' αναλογίαν εφαρμογή των κανόνων περί καταβολής τόκων που ισχύουν για άλλα είδη φόρων (π.χ. του άρθρου 205 του ΒΑΟ), σύμφωνα με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

51. Όσον αφορά τον πρώτο διάδικο: το γεγονός ότι συνεπεία ασκήσεως ενδίκου βοηθήματος μειώνεται ο οφειλόμενος φόρος ή αυξάνεται το δικαίωμα προς έκπτωση φόρου εισροών, δεν είναι καθοριστικό για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προκύπτει εκ του λόγου αυτού (ήτοι από τη διαφορά που προβλέπεται στο άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ). Επομένως, είναι δυνατόν να γίνει δεκτή εν προκειμένω η διασταλτική, συνάδουσα προς το δίκαιο της Ένωσης, ερμηνεία του άρθρου 205a του ΒΑΟ, σύμφωνα με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

52. Δεδομένου, όμως, ότι δεν επιδέχεται κάθε εθνικό δίκαιο ερμηνείας συνάδουσας προς το δίκαιο της Ένωσης, όπως προκύπτει, μεταξύ άλλων, από την υποχρέωση αποζημιώσεως που υπέχουν τα κράτη μέλη σε περίπτωση παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης[20], μόνον το αιτούν δικαστήριο μπορεί, εν τέλει, να αποφανθεί σχετικά.

53. Λαμβανομένης υπόψη της αρνητικής απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η χωριστή απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα.

VI. Πρόταση

54. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) ως εξής:

Από το δίκαιο της Ένωσης, εν προκειμένω από το άρθρο 183 και το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, προκύπτουν τα ακόλουθα: πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς επίσης αξίωση επιστροφής απορρέουσα από τη διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, γεννούν κατ' αρχήν υποχρέωση καταβολής τόκων εάν δεν καταβληθούν εντός εύλογης προθεσμίας. Ωστόσο, δεν υφίσταται άμεσα εφαρμοστέα ρύθμιση οδηγίας σχετικά με τη συγκεκριμένη καταβολή τόκων για τις αξιώσεις αυτές. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να πράξει οτιδήποτε υπάγεται στην αρμοδιότητά του ώστε να καταλήξει σε αποτέλεσμα που να συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης, παραδείγματος χάριν με αναλογική εφαρμογή ή με διασταλτική, συνάδουσα προς το δίκαιο της Ένωσης, ερμηνεία του εθνικού δικαίου.

[20] Πρβλ. αποφάσεις της 24ης Ιανουαρίου 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψεις 42 και 43), της 4ης Ιουλίου 2006, Αδενέλερ κ.λπ. (C-212/04, EU:C:2006:443, σκέψη 112), και της 14ης Ιουλίου 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψη 27).