Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 28ης Μαΐου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 90 – Άρθρα 184 έως 186 – Αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ – Διακανονισμός της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του φόρου – Εκπτώσεις στο τίμημα χορηγούμενες για ενδοκοινοτικές και εσωτερικές παραδόσεις αγαθών»

Στην υπόθεση C-684/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Νοεμβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

World Comm Trading Gfz SRL

κατά

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin, πρόεδρο τμήματος, K. Jürimäe (εισηγήτρια) και N. Piçarra, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η World Comm Trading Gfz SRL, εκπροσωπούμενη από τη L. Ionescu-Donoiu, avocată,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τις E. Gane και R. I. Hațieganu καθώς και από τον C.-R. Canțăr, στη συνέχεια από τις E. Gane και R. I. Hațieganu

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και J. Jokubauskaitė,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και την ερμηνεία των αρχών της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της World Comm Trading Gfz SRL (στο εξής: World Comm Trading), εταιρίας εδρεύουσας στη Ρουμανία, και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοικήσεως, Ρουμανία) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (περιφερειακής γενικής διευθύνσεως δημοσίων οικονομικών του Πλοεστίου, Ρουμανία), με αντικείμενο διακανονισμό του ΦΠΑ που επιβλήθηκε στη World Comm Trading κατόπιν εκπτώσεων στο τίμημα που της χορηγήθηκαν για ενδοκοινοτικές και εσωτερικές παραδόσεις αγαθών υποκείμενες στον φόρο αυτόν.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«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.»

4 Το άρθρο 184 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

5 Το άρθρο 185 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

6 Κατά το άρθρο 186 της ίδιας οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

Το ρουμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 138, στοιχείο c, του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογικός κώδικας), όριζε τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται […] στην περίπτωση που οι εκπτώσεις, οι μειώσεις τιμών, οι επιστροφές τιμήματος και οι λοιπές μειώσεις της τιμής που προβλέπονται στο άρθρο 137, παράγραφος 3, στοιχείο a, παρέχονται μετά την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.»

8 Κατά το άρθρο 138 bis, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα:

«Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται βάσει των ίδιων στοιχείων που χρησιμοποιούνται, κατά το άρθρο 137, για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση παραδόσεων των ίδιων αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Στην περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών, βάσει του άρθρου 130 bis, παράγραφος 2, στοιχείο a, η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 137, παράγραφος 1, στοιχείο c, και του άρθρου 137, παράγραφος 2.»

9 Το σημείο 19, παράγραφος 1, του Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητικής απόφασης 44/2004 περί εγκρίσεως των διατάξεων εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 112 της 6ης Φεβρουαρίου 2004), όπως ίσχυε τον Δεκέμβριο 2008, προέβλεπε τα εξής:

«Κατά το άρθρο 137, παράγραφος 3, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα, οι εκπτώσεις, οι μειώσεις τιμών, οι επιστροφές τιμήματος και οι λοιπές μειώσεις της τιμής δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου εάν παρέχονται από τον προμηθευτή/πάροχο άμεσα υπέρ του πελάτη κατά την παράδοση/παροχή και δεν συνιστούν, στην πραγματικότητα, την αμοιβή για υπηρεσία ή παράδοση. Για τον σκοπό αυτό, στο τιμολόγιο που εκδίδεται αναγράφεται η τιμή των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν, προ φόρου, και σε διαφορετική γραμμή σημειώνεται το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου, με αρνητικό πρόσημο (“-”). Ο [ΦΠΑ] εφαρμόζεται στην προκύπτουσα διαφορά.»

10 Κατά το σημείο 20 της εν λόγω κυβερνητικής απόφασης:

«(1) Στις προβλεπόμενες στο άρθρο 138 του φορολογικού κώδικα περιπτώσεις, οι προμηθευτές των αγαθών ή οι πάροχοι των υπηρεσιών διορθώνουν τη βάση επιβολής του φόρου μετά την πραγματοποίηση της παραδόσεως ή της παροχής ή μετά την έκδοση τιμολογίου για την παράδοση ή την παροχή, έστω και αν η παράδοση ή η παροχή δεν πραγματοποιήθηκε, αλλά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 138 του φορολογικού κώδικα γεγονότα επέρχονται μετά την έκδοση τιμολογίου και την καταχώριση του φόρου στα λογιστικά βιβλία του υποκειμένου στον φόρο. Για τον σκοπό αυτό, οι προμηθευτές ή οι πάροχοι οφείλουν να εκδίδουν τιμολόγια, αναγράφοντας τις αξίες με αρνητικό πρόσημο (“-”), όταν η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται, ή, ανάλογα με την περίπτωση, χωρίς αρνητικό πρόσημο (“-”), εάν η βάση επιβολής του φόρου αυξάνεται, τα οποία θα διαβιβαστούν και στον δικαιούχο. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται επίσης στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

(2) Οι δικαιούχοι υποχρεούνται να προβούν σε διακανονισμό του δικαιώματος έκπτωσης που ασκήθηκε αρχικά, κατά τις διατάξεις του άρθρου 148, στοιχείο b, και του άρθρου 149, παράγραφος 4, στοιχείο e, του φορολογικού κώδικα, μόνο για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 138, στοιχεία a έως c και e, του εν λόγω κώδικα πράξεις. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται επίσης στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η World Comm Trading, εταιρία με έδρα στη Ρουμανία, συνήψε, την 1η Απριλίου 2004, σύμβαση διανομής προϊόντων κινητής τηλεφωνίας με τη Nokia Corporation (στο εξής: Nokia).

12 Βάσει της σύμβασης αυτής, η World Comm Trading αγόρασε από τη Nokia διάφορα προϊόντα κινητής τηλεφωνίας. Η Nokia παρέδωσε τα προϊόντα αυτά στη World Comm Trading από τη Φινλανδία, τη Γερμανία, την Ουγγαρία και τη Ρουμανία.

13 Για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των προϊόντων αυτών από τη Φινλανδία, τη Γερμανία και την Ουγγαρία, η Nokia χρησιμοποιούσε, αντιστοίχως, τους φινλανδικούς, γερμανικούς και ουγγρικούς αριθμούς της μητρώου ΦΠΑ. Για τις παραδόσεις αυτές, η Nokia εξέδωσε τιμολόγια απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ και η World Comm Trading καταχώρισε λογιστικώς τον ΦΠΑ στη Ρουμανία, εφαρμόζοντας τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης.

14 Για τις εσωτερικές παραδόσεις των εν λόγω προϊόντων από τη Ρουμανία, η Nokia εξέδωσε τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν ο ρουμανικός αριθμός της μητρώου ΦΠΑ και η World Comm Trading καταχώρισε τον ΦΠΑ ως εκπεστέο ΦΠΑ.

15 Η Nokia παρείχε στη World Comm, σε τριμηνιαία βάση, εκπτώσεις βάσει ποσότητας για την πώληση προϊόντων κινητής τηλεφωνίας, δηλαδή μειώσεις των τιμών χορηγούμενες με την επίτευξη ορισμένου ποσοτικού ορίου πωλήσεων. Το ποσοτικό αυτό όριο υπολογίστηκε ανεξαρτήτως του τόπου παραδόσεως των προϊόντων.

16 Για τις εκπτώσεις αυτές, η Nokia εξέδιδε κάθε τρίμηνο ενιαίο τιμολόγιο με αρνητικό υπόλοιπο στο οποίο αναγραφόταν αρνητικό πρόσημο. Το τιμολόγιο αυτό έφερε τον φινλανδικό αριθμό της μητρώου ΦΠΑ, έστω και αν μέρος των προϊόντων τα οποία αφορούσαν οι εν λόγω εκπτώσεις είχαν παραδοθεί από τη Ρουμανία. Στη συνέχεια, η World Comm Trading καταχώριζε τον αντίστοιχο ΦΠΑ εφαρμόζοντας τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης. Συγκεκριμένα, η World Comm Trading καταχώριζε ολόκληρο το ποσό που αντιστοιχούσε στις εκπτώσεις στο τίμημα που της χορηγήθηκαν ως ποσό που αφορούσε ενδοκοινοτικές πράξεις.

17 Κατόπιν ελέγχου, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι η World Comm Trading είχε καταχωρίσει εσφαλμένως τον ΦΠΑ, καθόσον δεν είχε προβεί σε διάκριση μεταξύ εσωτερικών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Κατά τις εν λόγω αρχές, η World Comm Trading όφειλε να καταχωρίσει χωριστά τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις εκπτώσεις στο τίμημα για τις εσωτερικές παραδόσεις από τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις εκπτώσεις στο τίμημα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις των επίμαχων προϊόντων. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν πράξη επιβολής φόρου συνολικού ύψους 821 377 ρουμανικών λέι (RON) (περίπου 173 855,84 EUR), στο οποίο περιλαμβάνονταν και τόκοι και πρόστιμο υπερημερίας.

18 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο, το Curtea de Apel Bucureşti (εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία), διευκρινίζει, με την απάντησή του σε αίτημα του Δικαστηρίου για παροχή διευκρινίσεων, ότι το ποσό αυτό αντιστοιχούσε στη διαφορά μεταξύ του ποσού της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης φόρου και ενός αναπροσαρμοσμένου ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ, λαμβανομένης υπόψη της βάσης επιβολής του φόρου όπως διορθώθηκε κατόπιν των εκπτώσεων στο τίμημα που χορηγήθηκαν για τις εσωτερικές παραδόσεις των προϊόντων κινητής τηλεφωνίας στη Ρουμανία.

19 Με απόφαση της 30ής Οκτωβρίου 2014, η εθνική υπηρεσία φορολογικής διοικήσεως απέρριψε τη διοικητική ένσταση της World Comm Trading κατά της πράξης επιβολής φόρου που διαλαμβάνεται στη σκέψη 17 της παρούσας αποφάσεως.

20 Μετά την απόρριψη της προσφυγής της κατά της ως άνω αποφάσεως από το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία), η World Comm Trading άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του δικαστηρίου αυτού ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

21 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η World Comm Trading υποστηρίζει ότι η απαίτηση της φορολογικής αρχής να καταχωρίζει χωριστά τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις εκπτώσεις στο τίμημα για τις εσωτερικές παραδόσεις και τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις εκπτώσεις στο τίμημα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι υπερβολικά τυπολατρική. Ο κρατικός προϋπολογισμός δεν επηρεάζεται από τον τρόπο με τον οποίο καταχώρισε τις εκπτώσεις αυτές που της παραχώρησε η Nokia. Εξάλλου, η απαίτηση αυτή είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δεδομένου ότι, κατά τον χρόνο του φορολογικού ελέγχου, η Nokia είχε παύσει τη δραστηριότητά της στη Ρουμανία και δεν μπορούσε πλέον να εκδώσει τιμολόγιο με ρουμανικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ για τις εκπτώσεις βάσει ποσότητας που αφορούσαν τις εσωτερικές παραδόσεις των προϊόντων κινητής τηλεφωνίας στη Ρουμανία.

22 Λαμβανομένων υπόψη των επιχειρημάτων αυτών, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μπορεί να μην επιτραπεί ο διακανονισμός του ΦΠΑ σε εταιρία η οποία έχει θεωρηθεί ότι πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για τον διακανονισμό του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ, με το αιτιολογικό ότι η εθνική νομοθεσία ή η εθνική διοικητική πρακτική απαγορεύουν την έκπτωση του ΦΠΑ στην περίπτωση που ο προμηθευτής έχει εκδώσει ένα ενιαίο τιμολόγιο, τόσο για τα προϊόντα που αποτέλεσαν αντικείμενο εσωτερικών παραδόσεων όσο και για τα προϊόντα που αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

23 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ειδικότερα, αν η αρχή της αναλογικότητας απαγορεύει στις εθνικές φορολογικές αρχές να επιβάλουν στη World Comm Trading να επιστρέψει τη διαφορά μεταξύ του ποσού της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης φόρου και ενός αναπροσαρμοσμένου ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ειδικότερα, αν οι εν λόγω αρχές μπορούν να επιβάλουν την επιστροφή αυτή, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία η βάση επιβολής του φόρου διορθώθηκε κατόπιν των εκπτώσεων στο τίμημα που χορηγήθηκαν για τις πραγματοποιηθείσες στη Ρουμανία παραδόσεις προϊόντων κινητής τηλεφωνίας, ενώ η Nokia είχε παύσει τη δραστηριότητά της στο κράτος μέλος αυτό και δεν ήταν πλέον σε θέση να εκδώσει τιμολόγιο με τον ρουμανικό αριθμό της μητρώου ΦΠΑ για τις εκπτώσεις στο τίμημα που αφορούσαν τις εσωτερικές παραδόσεις.

24 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, παραπέμποντας στο άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφήνει στα κράτη μέλη τη μέριμνα να καθορίζουν τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις υπό τις οποίες μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου, αν η διάταξη αυτή επιβάλλει στα κράτη μέλη να θεσπίσουν σαφή και προβλέψιμη νομοθεσία όσον αφορά τις τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. Ελλείψει μιας τέτοιας εθνικής νομοθεσίας, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν είναι δυνατή η μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνει στο άρθρο 90 της οδηγίας [ΦΠΑ] και στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ εθνική νομοθεσία (ή διοικητική πρακτική βασισμένη σε μη σαφή νομοθεσία) η οποία δεν παρέχει σε εταιρία το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αναλογικά προς την αξία της μειώσεως της τιμής που εφαρμόστηκε σε εθνικές παραδόσεις αγαθών, για τον λόγο ότι στο τιμολόγιο που εξέδωσε ο

ενδοκοινοτικός προμηθευτής (υπό την ιδιότητα αντιπροσώπου οικονομικού ομίλου) αναγράφεται η συνολική μείωση της τιμής η οποία παρασχέθηκε τόσο για τα προϊόντα [που αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικών παραδόσεων] όσο και για τα προϊόντα [που αποτέλεσαν αντικείμενο εσωτερικών παραδόσεων] τα οποία παραδόθηκαν βάσει της ίδιας συμβάσεως-πλαισίου, αλλά καταχωρίστηκαν ως αποκτηθέντα και προερχόμενα από το κράτος μέλος αναφοράς (από μέλος του ομίλου, με άλλο αριθμό μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με εκείνον του τιμολογίου που αφορά τη μείωση της τιμής);

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας η μη παροχή στον δικαιούχο του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ αναλογικά προς την αξία της έκπτωσης της τιμής που παρασχέθηκε συνολικά από τον ενδοκοινοτικό προμηθευτή, στην περίπτωση που ο τοπικός προμηθευτής (μέλος του ίδιου ομίλου) έπαυσε την οικονομική του δραστηριότητα και δεν δύναται πλέον να μειώσει τη βάση επιβολής του φόρου των παραδόσεων μέσω της εκδόσεως τιμολογίου με τον δικό του αριθμό μητρώου ΦΠΑ, για τον σκοπό της επιστροφής της διαφοράς του καθ' υπέρβαση εισπραχθέντος ποσού ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

26 Εισαγωγικά, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, στο Δικαστήριο απόκειται να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 11ης Μαρτίου 2020, Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, σκέψη 25).

27 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι το πρώτο ερώτημα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αναφέρει, στην παράγραφο 1, τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης και υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και, συνακόλουθα, το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, όταν μετά τη διενέργεια της πράξης ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, με το πρώτο ερώτημα ζητείται να αποσαφηνισθεί αν οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν βασίμως να εκδώσουν σε βάρος υποκειμένου στον φόρο πράξη επιβολής φόρου, συνεπεία διακανονισμού αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης φόρου, κατόπιν της χορήγησης έκπτωσης στο τίμημα για εσωτερικές παραδόσεις αγαθών.

29 Το άρθρο όμως της οδηγίας ΦΠΑ που αφορά, συγκεκριμένα, τον διακανονισμό αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης φόρου, σε περίπτωση, μεταξύ άλλων, εκπτώσεων στο τίμημα που χορηγήθηκαν μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, είναι το άρθρο 185.

30 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα ζητείται κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί εάν το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να επιβάλουν σε υποκείμενο στον φόρο διακανονισμό της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του ΦΠΑ, όταν, κατόπιν των εκπτώσεων στο τίμημα που του χορηγήθηκαν επί εσωτερικών παραδόσεων αγαθών, οι εν λόγω αρχές θεωρούν ότι η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ ήταν ανώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

31 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας ΦΠΑ καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η φορολογική αρχή μπορεί να απαιτήσει από τον υποκείμενο στον φόρο διακανονισμό της έκπτωσης. Ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στα εν λόγω άρθρα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καθιερώνεται με την οδηγία αυτή. Σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι ο ακριβέστερος υπολογισμός των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψεις 48 και 50).

32 Όσον αφορά τον διακανονισμό της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση πρέπει να διακανονίζεται όταν είναι κατώτερη ή ανώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

33 Όπως προκύπτει από το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ο διακανονισμός αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης πρέπει να διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, και, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

34 Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 184 και 185, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, σε περίπτωση που, λόγω μεταβολής ενός από τα στοιχεία που λήφθηκαν αρχικά υπόψη για τον υπολογισμό των εκπτώσεων του φόρου, ο διακανονισμός καθίσταται αναγκαίος, ο υπολογισμός του ποσού του διακανονισμού αυτού πρέπει να έχει ως συνέπεια ότι το ύψος των τελικών εκπτώσεων αντιστοιχεί στο ποσό της έκπτωσης την οποία ο υποκείμενος στον φόρο θα δικαιούνταν να πραγματοποιήσει αν η εν λόγω μεταβολή είχε ληφθεί εξαρχής υπόψη (πρβλ. απόφαση της 16ης Ιουνίου 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, σκέψη 47).

35 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, οι εκπτώσεις στο τίμημα που χορηγήθηκαν στη World Comm Trading, για τις εσωτερικές παραδόσεις των προϊόντων κινητής τηλεφωνίας στη Ρουμανία, μείωσαν το ποσό του εκπεστέου ΦΠΑ για τις παραδόσεις αυτές, όπως είχε αρχικά υπολογισθεί από τις φορολογικές αρχές.

36 Σε μια τέτοια περίπτωση, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου που παρατέθηκε στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως, η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να διακανονιστεί κατά τρόπον ώστε, με τη μεταβολή αυτή, το ποσό της έκπτωσης του φόρου να αντιστοιχεί, εν τέλει, στο ποσό της έκπτωσης την οποία θα δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο αν η εν λόγω μεταβολή είχε ληφθεί υπόψη εξ αρχής.

37 Το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει χωριστό τιμολόγιο για τις εκπτώσεις στο τίμημα που παρασχέθηκαν για τις εσωτερικές παραδόσεις, εκδοθέν από τον εθνικό προμηθευτή, αλλά μόνον ένα συνολικό τιμολόγιο εκδοθέν από τον ενδοκοινοτικό προμηθευτή, το οποίο επηρεάζει επίσης τη βάση επιβολής του φόρου για τις εσωτερικές παραδόσεις, δεν τον απαλλάσσει από την υποχρέωση να τηρήσει την απαίτηση διακανονισμού της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του ΦΠΑ, κατόπιν της χορηγηθείσας μείωσης της τιμής, δεδομένου ότι η απαίτηση αυτή αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος έκπτωσης του ΦΠΑ που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ.

38 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές πρέπει να επιβάλουν σε υποκείμενο στον φόρο διακανονισμό της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του ΦΠΑ, όταν, κατόπιν των εκπτώσεων στο τίμημα που του χορηγήθηκαν για εσωτερικές παραδόσεις αγαθών, οι εν λόγω αρχές θεωρούν ότι η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση του φόρου ήταν ανώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

39 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η διενέργεια διακανονισμού αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του ΦΠΑ είναι επιβεβλημένη όσον αφορά υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, ακόμη και όταν ο προμηθευτής του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο έχει παύσει τις δραστηριότητές του εντός του κράτους μέλους αυτού και δεν μπορεί πλέον, εξ αυτού του λόγου, να ζητήσει την επιστροφή μέρους του ΦΠΑ που κατέβαλε.

40 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η World Comm Trading αντλεί επιχείρημα, προκειμένου να αντιταχθεί στον διακανονισμό του ΦΠΑ, από το γεγονός ότι ο προμηθευτής της, ο οποίος έπαυσε τη δραστηριότητά του στη Ρουμανία, δεν είναι πλέον καταχωρισμένος στο μητρώο ΦΠΑ του κράτους μέλους αυτού και, ως εκ τούτου, δεν είναι πλέον σε θέση να εκδώσει τιμολόγιο με ρουμανικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ για τις εκπτώσεις στο τίμημα που αφορούν εθνικές παραδόσεις ούτε να ζητήσει από τις ρουμανικές φορολογικές αρχές την επιστροφή μέρους του ΦΠΑ που είχε καταβάλει.

41 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι το γεγονός ότι ο ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ο προμηθευτής του υποκειμένου στον φόρο δεν έχει διακανονιστεί ουδόλως επηρεάζει το δικαίωμα της αρμόδιας εθνικής φορολογικής αρχής να απαιτήσει τον διακανονισμό του ΦΠΑ τον οποίο εξέπεσε ο υποκείμενος στον φόρο.

42 Πράγματι, αφενός, το γεγονός αυτό δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των παρεκκλίσεων που προβλέπει το άρθρο 185, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο απαριθμεί τις διάφορες περιπτώσεις στις οποίες δεν διενεργείται διακανονισμός αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης.

43 Αφετέρου, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός ότι δεν έχει διακανονιστεί ο ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ο προμηθευτής υποκειμένου στον φόρο δεν ασκεί επιρροή επί του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο εξέπεσε ο υποκείμενος στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 57).

44 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 185 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η διενέργεια διακανονισμού αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του ΦΠΑ είναι επιβεβλημένη όσον αφορά υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, ακόμη και όταν ο προμηθευτής του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο έχει παύσει τις δραστηριότητές του εντός του κράτους μέλους αυτού και δεν μπορεί πλέον, εξ αυτού του λόγου, να ζητήσει την επιστροφή μέρους του ΦΠΑ που κατέβαλε.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές πρέπει να επιβάλουν σε υποκείμενο στον φόρο διακανονισμό της αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, όταν, κατόπιν των εκπτώσεων στο τίμημα που του χορηγήθηκαν για εσωτερικές παραδόσεις αγαθών, οι εν λόγω αρχές θεωρούν ότι η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση του φόρου ήταν ανώτερη από εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

2) Το άρθρο 185 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η διενέργεια διακανονισμού αρχικά πραγματοποιηθείσας έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) είναι επιβεβλημένη όσον αφορά υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, ακόμη και όταν ο προμηθευτής του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο έχει παύσει τις δραστηριότητές του εντός του κράτους μέλους αυτού και δεν μπορεί πλέον, εξ αυτού του λόγου, να ζητήσει την επιστροφή μέρους του ΦΠΑ που κατέβαλε.

(υπογραφές)