Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 19ης Απριλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Τόπος της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως – Άρθρο 42 – Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο μετέπειτα παραδόσεως – Άρθρο 141 – Απαλλαγή – Τριγωνική συναλλαγή – Μέτρα απλουστεύσεως – Άρθρο 265 – Διόρθωση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα»

Στην υπόθεση C-580/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Αυστρία) με απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Νοεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Firma Hans Bühler KG

κατά

Finanzamt de Graz-Stadt,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (εισηγήτρια) και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: R. Schiano, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Οκτωβρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Firma Hans Bühler KG, εκπροσωπούμενη από τον P. Schulte, Rechtsanwalt,

– η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. Eberhard, F. Koppensteiner και S. Pfeiffer,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον B.-R. Killmann,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Νοεμβρίου 2017,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 141, στοιχείο γ′, και των άρθρων 42 και 265 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), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), σε συνδυασμό με το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο, και με τα άρθρα 197 και 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Firma Hans Bühler KG και του Finanzamt de Graz-Stadt (φορολογικής αρχής του Graz, Αυστρία) σχετικά με την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ Οκτωβρίου 2012 και Μαρτίου 2013.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 10 και 38 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν ως εξής:

«(10) Κατά τη διάρκεια [της] μεταβατικής περιόδου, οι ενδοκοινοτικές πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο, εκτός από τους απαλλασσόμενους του φόρου, θα πρέπει να φορολογούνται στα κράτη μέλη προορισμού, με τους συντελεστές και υπό τους όρους αυτών των κρατών μελών.

[…]

(38) Για τις φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο του εσωτερικού καθεστώτος οι οποίες συνδέονται με ενδοκοινοτικό εμπόριο και πραγματοποιούνται κατά τη μεταβατική περίοδο από υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών, περιλαμβανομένων των αλυσιδωτών συναλλαγών, είναι αναγκαίο να προβλεφθούν μέτρα απλούστευσης που θα εγγυώνται ισοδύναμη μεταχείριση σε όλα τα κράτη μέλη. Για τον σκοπό αυτό θα πρέπει να εναρμονισθούν οι διατάξεις που αφορούν το καθεστώς επιβολής του φόρου και τον υπόχρεο του οφειλόμενου φόρου δυνάμει των πράξεων αυτών. Πρέπει, ωστόσο, να αποκλεισθούν κατ' αρχή[ν] από τα καθεστώτα αυτά τα αγαθά που προορίζονται να παραδοθούν στο λιανικό εμπόριο.»

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) [ο]ι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:
   i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36».

5 Το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.»

6 Το άρθρο 40 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.»

7 Το άρθρο 41 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 40, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i), θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40.

Αν η απόκτηση υπόκειται στον ΦΠΑ, κατ’ εφαρμογή του άρθρου 40, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, αφού προηγουμένως είχε φορολογηθεί κατ’ εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή.»

8 Το άρθρο 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Το άρθρο 41 πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη απόκτηση με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40, για την οποία παράδοση ο αποκτών έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197·

β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 265 σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.»

9 Το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει ειδικά μέτρα για να μην υπαχθούν στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός του, σύμφωνα με το άρθρο 40, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εν λόγω κράτος μέλος, ο οποίος όμως διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος,

β) η απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών αυτών στο ίδιο κράτος μέλος από τον υποκείμενο στον φόρο που αναφέρεται στο στοιχείο α),

γ) τα αγαθά που αποκτώνται με τον τρόπο αυτό από τον υποκείμενο στον φόρο του στοιχείου α) αποστέλλονται ή μεταφέρονται απευθείας από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο αυτός διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, με προορισμό το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου πραγματοποιείται η μετέπειτα παράδοση,

δ) ο μετέπειτα αποκτών είναι άλλος υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο ίδιο κράτος μέλος,

ε) ο αποκτών του στοιχείου δ) έχει ορισθεί, σύμφωνα με το άρθρο 197, ως ο υπόχρεος του φόρου που οφείλεται για την παράδοση την οποία πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ.»

10 Το άρθρο 197 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον αποκτώντα τα αγαθά, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η φορολογητέα πράξη είναι παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 141,

β) ο αποκτών τα αγαθά είναι ένας άλλος υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η παράδοση,

γ) το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος του αποκτώντος υποκείμενος στον φόρο καταρτίζεται σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 5 του κεφαλαίου 3.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση που έχει ορισθεί φορολογικός αντιπρόσωπος ως υπόχρεος του φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 204.»

11 Το άρθρο 262 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ οφείλει να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τα ακόλουθα:

α) τους αποκτώντες που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στους οποίους παρέδωσε αγαθά με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 138 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 στοιχείο γ)·

β) τα πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, στα οποία παρέδωσε αγαθά που είχε αποκτήσει στο πλαίσιο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σύμφωνα με το άρθρο 42·

γ) τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και τα μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα που διαθέτουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ, στα οποία έχει παράσχει υπηρεσίες, εκτός των υπηρεσιών που απαλλάσσονται από την καταβολή ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο είναι φορολογητέα η συναλλαγή, και για τις οποίες ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 196.»

12 Το άρθρο 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Συντάσσεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας για κάθε ημερολογιακό μήνα εντός προθεσμίας που δεν υπερβαίνει ένα μήνα και σύμφωνα με τις διαδικασίες τις οποίες θα πρέπει να καθορίσουν τα κράτη μέλη.

[…]»

13 Το άρθρο 265 της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών του άρθρου 42, ο υποκείμενος στον φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος το οποίο του χορήγησε τον αριθμό ΦΠΑ με τον οποίο πραγματοποίησε τις αποκτήσεις αυτές οφείλει να αναγράφει με σαφή τρόπο στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει στο εν λόγω κράτος μέλος και με τον οποίο διενεργεί την απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών,

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου που διαθέτει, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, το πρόσωπο στο οποίο παραδίδει μετέπειτα τα αγαθά ο υποκείμενος στον φόρο,

γ) για καθέναν από τους παραλήπτες αυτούς, το συνολικό ποσό, χωρίς ΦΠΑ, των παραδόσεων που διενεργεί με τον τρόπο αυτό ο υποκείμενος στον φόρο στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

2. Το ποσό της παραγράφου 1 στοιχείο γ) δηλώνεται για την περίοδο υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα σύμφωνα με στο άρθρο 263 παράγραφοι 1 έως 1β, κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος κατέστη απαιτητός.»

Το αυστριακό δίκαιο

14 Το άρθρο 3, παράγραφος 8, του Anhang (Binnenmarkt) [παραρτήματος (εσωτερική αγορά)] του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 23ης Αυγούστου 1994 (BGBl. 663/1994, στο εξής: UStG 1994), ορίζει τα εξής:

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

15 Το άρθρο 25 του UStG 1994, όπως ίσχυε το 2012 (BGBl. I, 34/2010), επιγραφόμενο «Τριγωνική συναλλαγή», έχει ως εξής:

«Ορισμός

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

Τόπος της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως σε περίπτωση τριγωνικής συναλλαγής

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

Απαλλαγή από τον φόρο σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών

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

α) ο επιχειρηματίας (αποκτών) δεν έχει κατοικία ή έδρα στην ημεδαπή, αλλά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός της [Ένωσης]·

β) η απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση από τον επιχειρηματία (αποκτώντα) στην ημεδαπή προς επιχειρηματία ή νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην ημεδαπή·

γ) τα αποκτηθέντα αγαθά προέρχονται από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ·

δ) η εξουσία διαθέσεως των αποκτηθέντων αγαθών μεταβιβάζεται απευθείας από τον πρώτο επιχειρηματία ή τον πρώτο αγοραστή στον τελικό αγοραστή (λήπτη)·

ε) υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης σύμφωνα με την παράγραφο 5.

Έκδοση τιμολογίου από τον αποκτώντα

(4) Το τιμολόγιο που εκδίδεται σε περίπτωση εφαρμογής της κατά την παράγραφο 3 απαλλαγής πρέπει να περιέχει επιπροσθέτως τα ακόλουθα στοιχεία:

– ρητή επισήμανση ότι αφορά ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο τελικός αγοραστής,

– τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών και

– τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη της παραδόσεως.

Υπόχρεος του φόρου

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

Υποχρεώσεις του αποκτώντος

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

– τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην ημεδαπή με τον οποίο πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών·

– τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που διαθέτει, στο κράτος μέλος προορισμού των αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων αγαθών, το πρόσωπο στο οποίο παραδίδει μετέπειτα τα αγαθά ο επιχειρηματίας·

– για καθέναν από τους παραλήπτες αυτούς, το συνολικό ποσό των παραδόσεων που διενεργεί με τον τρόπο αυτό ο επιχειρηματίας στο κράτος μέλος προορισμού των αποστελλόμενων ή μεταφερόμενων αγαθών. Τα ποσά αυτά πρέπει να δηλώνονται για το ημερολογιακό τρίμηνο εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική οφειλή.

Υποχρεώσεις του λήπτη

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

16 Η παράγραφος 4 του ως άνω άρθρου τροποποιήθηκε, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2013, και πλέον έχει (υπό τη δημοσιευθείσα σε BGBl. I, 112/2012 μορφή της) ως εξής:

«Έκδοση τιμολογίου από τον αποκτώντα

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

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

– ρητή επισήμανση ότι αφορά ενδοκοινοτική τριγωνική συναλλαγή και ότι υπόχρεος του φόρου είναι ο τελικός αγοραστής,

– τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο επιχειρηματίας (αποκτών) πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών και

– τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του λήπτη της παραδόσεως.»

17 Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 3, του UStG 1994, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες πρέπει να υποβάλλονται έως τη λήξη του ημερολογιακού μήνα που έπεται της περιόδου αναφοράς.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η Firma Hans Bühler, ετερόρρυθμη εταιρία η οποία εδρεύει και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Γερμανία, διατηρεί στο κράτος μέλος αυτό επιχείρηση παραγωγής και εμπορίας. Μεταξύ του Οκτωβρίου του 2012 και του Μαρτίου του 2013 διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και στην Αυστρία, κράτος στο οποίο σκόπευε να ιδρύσει μόνιμη εγκατάσταση.

19 Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, η Firma Hans Bühler χρησιμοποίησε τον αυστριακό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αποκλειστικώς για τις συναλλαγές που διεξάγονταν ως εξής: η ίδια αγόραζε από εγκατεστημένους στη Γερμανία προμηθευτές προϊόντα τα οποία εν συνεχεία μεταπωλούσε σε πελάτη ο οποίος ήταν εγκατεστημένος και διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στην Τσεχική Δημοκρατία. Τα προϊόντα αποστέλλονταν από τους Γερμανούς προμηθευτές απευθείας στον Τσέχο τελικό αγοραστή.

20 Στα τιμολόγια που εξέδιδαν προς τη Firma Hans Bühler, οι Γερμανοί προμηθευτές ανέγραφαν τον αυστριακό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρίας αυτής, καθώς και τον δικό τους γερμανικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Η δε Firma Hans Bühler εξέδιδε τιμολόγια προς τον τελικό αγοραστή στα οποία ανέγραφε τον αυστριακό αριθμό φορολογικού της μητρώου ΦΠΑ και τον τσεχικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη της. Στα τιμολόγια επισημαινόταν ακόμη ότι οι πράξεις συνιστούσαν «ενδοκοινοτικές τριγωνικές συναλλαγές» και ότι υπόχρεος του ΦΠΑ ήταν κατά συνέπεια ο τελικός αγοραστής.

21 Στις 8 Φεβρουαρίου 2013 η Firma Hans Bühler υπέβαλε στην αυστριακή φορολογική αρχή ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για το διάστημα από τον Οκτώβριο του 2012 έως τον Ιανουάριο του 2013 στους οποίους ανέγραφε τον αυστριακό αριθμό φορολογικού της μητρώου ΦΠΑ καθώς και τον τσεχικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του τελικού αγοραστή. Στο πεδίο «τριγωνικές συναλλαγές» δεν είχε σημειωθεί τίποτε. Η Firma Hans Bühler δεν διόρθωσε τους ανακεφαλαιωτικούς αυτούς πίνακες παρά μόνο με έγγραφο της 10ης Απριλίου 2013, στο οποίο επισήμαινε ότι οι πράξεις τις οποίες είχε δηλώσει αποτελούσαν τμήμα τριγωνικών συναλλαγών. Την ίδια ημέρα υπέβαλε επίσης ανακεφαλαιωτικούς πίνακες για τον Φεβρουάριο και τον Μάρτιο του 2013.

22 Η φορολογική αρχή του Graz εκτίμησε ότι οι πράξεις τις οποίες είχε δηλώσει η Firma Hans Bühler συνιστούσαν «τριγωνικές ελλειμματικές συναλλαγές» διότι ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο δεν είχε εκπληρώσει τις ειδικές υποχρεώσεις του υποβολής σχετικής δηλώσεως και δεν είχε αποδείξει ότι η συναλλαγή είχε όντως υποβληθεί στον ΦΠΑ κατά το στάδιο της τελικής αποκτήσεως στην Τσεχική Δημοκρατία. Η φορολογική αρχή του Graz έκρινε επίσης ότι ναι μεν οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πραγματοποιήθηκαν στην Τσεχική Δημοκρατία, πλην όμως λογίζονταν ως πραγματοποιηθείσες και στην Αυστρία, κατά το μέτρο που η Firma Hans Bühler χρησιμοποίησε αυστριακό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή του Graz αποφάσισε συνεπώς να επιβάλει ΦΠΑ επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων τις οποίες είχε πραγματοποιήσει η Firma Hans Bühler.

23 Η Firma Hans Bühler προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Αυστρία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή της. Κατά το ως άνω δικαιοδοτικό όργανο, προκειμένου να κριθεί αν η Firma Hans Bühler μπορούσε να τύχει της απαλλαγής από τον ΦΠΑ ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της, έπρεπε να εκπληρώσει τις ειδικές υποχρεώσεις της υποβολής σχετικής δηλώσεως. Οι αρχικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες για το διάστημα από τον Οκτώβριο του 2012 έως τον Ιανουάριο του 2013 δεν περιελάμβαναν όμως μνεία των τριγωνικών συναλλαγών. Συνεπεία τούτου, αυτή απώλεσε το δικαίωμα απαλλαγής, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 25, παράγραφος 2, του UStG 1994. Το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) έκρινε ακόμη ότι, στις 10 Απριλίου 2013, ο αυστριακός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Firma Hans Bühler δεν ίσχυε πλέον και ότι, για τον λόγο αυτό, η ως άνω εταιρία δεν είχε εκπληρώσει ούτε τις υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεως για τις συναλλαγές του Φεβρουαρίου και του Μαρτίου του 2013.

24 Η Firma Hans Bühler αναιρεσίβαλε την απόφαση του Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου) ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Αυστρία). Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς την εκτίμηση στην οποία προέβησαν η φορολογική αρχή του Graz και το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) σχετικά με τη φορολόγηση των επίμαχων πράξεων.

25 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Verwaltungsgerichtshof (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας [περί ΦΠΑ], από το οποίο εξαρτάται, βάσει του άρθρου 42 (σε συνδυασμό με το άρθρο 197) της οδηγίας [περί ΦΠΑ], η μη εφαρμογή του άρθρου 41, [πρώτο εδάφιο,] της οδηγίας [περί ΦΠΑ], να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προϋπόθεση την οποία προβλέπει δεν πληρούται όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι

εγκατεστημένος και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά, ακόμη και εάν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για τη συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους;

2) Πρέπει τα άρθρα 42 και 265 [της οδηγίας περί ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι μόνον η εμπρόθεσμη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα έχει ως αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή του άρθρου 41, [πρώτο εδάφιο,] της οδηγίας [περί ΦΠΑ];».

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

26 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προϋπόθεση την οποία προβλέπει δεν πληρούται όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος από το οποίο τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, ακόμη και εάν ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για την επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους.

27 Το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει καθεστώς που εισάγει παρέκκλιση από τον κανόνα του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά τον οποίο οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφος κράτους μέλους υπόκεινται στον ΦΠΑ.

28 Το ως άνω άρθρο 141 καθορίζει τις σωρευτικές προϋποθέσεις υπό τις οποίες το κάθε κράτος μέλος λαμβάνει ειδικά μέτρα για να μην υπαχθούν στον ΦΠΑ οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφός του σύμφωνα με το άρθρο 40 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν δηλαδή το κράτος μέλος αυτό είναι το κράτος προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς.

29 Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών, το άρθρο 141, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει την απαίτηση κατά την οποία η απόκτηση των αγαθών πρέπει να πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος προορισμού της αποστολής ή της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, ο οποίος όμως διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος.

30 Το άρθρο 141, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προσθέτει ότι η απόκτηση των αγαθών πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση των αγαθών αυτών στο ίδιο κράτος μέλος από τον κατά το στοιχείο α' του ίδιου άρθρου υποκείμενο στον φόρο.

31 Το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, μόνη διάταξη του άρθρου αυτού ως προς την οποία διατυπώνει προβληματισμούς το αιτούν δικαστήριο, επιτάσσει τα αγαθά τα οποία αφορά η επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση να αποστέλλονται ή να μεταφέρονται απευθείας από κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και με προορισμό το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου πραγματοποιείται η μετέπειτα παράδοση.

32 Η διάταξη αυτή καθορίζει την προϋπόθεση σχετικά με το κράτος μέλος από το οποίο πρέπει να αναχωρεί η ενδοκοινοτική μεταφορά προκειμένου η ενδοκοινοτική απόκτηση να υπαχθεί στο μέτρο απλουστεύσεως το οποίο προβλέπει το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

33 Κατά πάγια νομολογία, όσον αφορά την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Γερμανία κατά Επιτροπής, C-156/98, EU:C:2000:467, σκέψη 50, και της 26ης Ιουλίου 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, σκέψη 73).

34 Συναφώς, αυτό καθεαυτό το γράμμα του άρθρου 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ θα μπορούσε να δημιουργήσει την εντύπωση ότι, κατά το μέτρο που τα επίμαχα στην κύρια δίκη αγαθά απεστάλησαν στην Τσεχική Δημοκρατία από τη Γερμανία και κατά το μέτρο που η Firma Hans Bühler διέθετε γερμανικό αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, η εταιρία αυτή δεν θα έπρεπε να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

35 Πλην όμως, όπως επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ και από τους σκοπούς της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή προϋπόθεση παραπέμπει σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο ο αποκτών διαθέτει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο πραγματοποιεί τη συγκεκριμένη απόκτηση.

36 Συναφώς, το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στο πλαίσιο των λοιπών διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να γίνεται κατανοητό, αφενός, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι αν το κράτος μέλος από το οποίο αναχωρεί η μεταφορά ήταν επίσης το κράτος στο οποίο ο αποκτών διαθέτει τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο πραγματοποιεί την απόκτηση των μεταφερόμενων αγαθών, τούτο θα σήμαινε ότι η πράξη αυτή έλαβε χώρα στο κράτος μέλος αυτό και ότι δεν θα μπορούσε να χαρακτηρισθεί ως «ενδοκοινοτική πράξη», κατά την έννοια του άρθρου 20, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ, που αφορά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, δεν θα είχε εφαρμογή.

37 Αφετέρου, όπως υποστήριξε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 70 των προτάσεών του, το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα των άρθρων 42 και 265 της ως άνω οδηγίας τα οποία εξειδικεύουν και συμπληρώνουν τις προϋποθέσεις εφαρμογής του προβλεπόμενου στο άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ μέτρου απλουστεύσεως. Συναφώς, σημειώνεται ότι το άρθρο 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ αφορά το κράτος μέλος που χορήγησε στον αποκτώντα τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο πραγματοποίησε τις αποκτήσεις αυτές.

38 Εξ αυτού συνάγεται ότι, στην περίπτωση που ο αποκτών διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε διάφορα κράτη μέλη, μόνον ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί αν πληρούται η προβλεπόμενη στο άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προϋπόθεση.

39 Η ερμηνεία αυτή συνάδει προς τους σκοπούς της οδηγίας περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, του προβλεπόμενου στα άρθρα 42, 141, 197 και 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ μέτρου απλουστεύσεως. Αφενός, το μεταβατικό καθεστώς του ΦΠΑ που εφαρμόζεται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, το οποίο εισήχθη με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1), σκοπεί στο να μεταφέρει τα φορολογικά έσοδα στο κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Αφετέρου, από την αιτιολογική σκέψη 38 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τις φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο του εσωτερικού καθεστώτος οι οποίες συνδέονται με ενδοκοινοτικό εμπόριο και πραγματοποιούνται κατά τη μεταβατική περίοδο από υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους

στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών, περιλαμβανομένων των αλυσιδωτών συναλλαγών, είναι αναγκαίο να προβλεφθούν μέτρα απλούστευσης που θα εγγυώνται ισοδύναμη μεταχείριση σε όλα τα κράτη μέλη.

41 Συναφώς, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 57 των προτάσεών του, σκοπός του άρθρου 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι να αποφευχθεί το ενδεχόμενο ο ενδιάμεσος επιτηδευματίας μιας σειράς συναλλαγών, όπως αυτή ορίζεται στο εν λόγω άρθρο 141, να πρέπει να εγγραφεί για τους σκοπούς του ΦΠΑ και να υποβάλει σχετικές δηλώσεις στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών.

42 Υπ' αυτό το πρίσμα, το κατά τα άρθρα 42, 141, 197 και 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθεστώς απλουστεύσεως δεν μπορεί να μην εφαρμόζεται σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί απόκτηση υπό τις συνθήκες τις οποίες προβλέπει το άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για τον λόγο και μόνον ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο διαθέτει επίσης αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος από το οποίο αναχωρεί η ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά. Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 72 των προτάσεών του, μια τέτοια άρνηση θα συνεπαγόταν σημαντική διαφορά ως προς τη μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο και θα ενείχε τον κίνδυνο να περιορίσει αδικαιολογήτως την άσκηση οικονομικών δραστηριοτήτων με βάση τους αριθμούς φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τους οποίους διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο.

43 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προϋπόθεση την οποία προβλέπει πληρούται όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος από το οποίο τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, αλλά χρησιμοποιεί για την επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

44 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 42 και 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να εφαρμόσει το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ απλώς και μόνον διότι, στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής αποκτήσεως η οποία πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση στο έδαφος κράτους μέλους, η κατά το άρθρο 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα δεν πραγματοποιήθηκε εμπροθέσμως από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό.

45 Υπενθυμίζεται ότι, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, που παραπέμπει στο κράτος μέλος το οποίο χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση, το άρθρο 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ στο κράτος μέλος προορισμού της ενδοκοινοτικής μεταφοράς εφόσον συντρέχουν οι δύο σωρευτικές προϋποθέσεις που προβλέπονται αντιστοίχως στα στοιχεία α' και β' του ως άνω άρθρου 42.

46 Κατά το άρθρο 42, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο ενδιάμεσος αποκτών οφείλει να αποδείξει ότι πραγματοποίησε την απόκτησή του με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για την οποία παράδοση ο παραλήπτης έχει καθοριστεί ως υπόχρεος του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 197 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

47 Το άρθρο 42, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ προσθέτει δεύτερη προϋπόθεση, κατά την οποία ο αποκτών οφείλει να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα. Η διάταξη αυτή εκθέτει λεπτομερώς

τα συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την αλυσίδα πράξεων, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 141 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα οποία ο ενδιάμεσος επιτηδευματίας οφείλει να παραθέσει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα τον οποίο θα υποβάλει στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους που του χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση.

48 Το άρθρο 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τους κανόνες σχετικά με τις προθεσμίες για την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

49 Σε αντίθεση με τα όσα υποστηρίζει η Αυστριακή Κυβέρνηση ενώπιον του Δικαστηρίου, επισημαίνεται ότι, ενώ το άρθρο 42, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποσαφηνίζει την ουσιαστική προϋπόθεση που απαιτείται προκειμένου απόκτηση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη να θεωρηθεί ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40 της ως άνω οδηγίας, το άρθρο 42, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να αποδειχθεί η φορολόγηση στο κράτος μέλος προορισμού της ενδοκοινοτικής μεταφοράς ή αποστολής παραπέμποντας στις ειδικές υποχρεώσεις τις οποίες οφείλει να τηρήσει ο αποκτών κατά την υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα. Τέτοιες υποχρεώσεις σχετικές με τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες πρέπει να θεωρούνται τυπικές.

50 Πάντως, δυνάμει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η παράλειψη του υποκειμένου στον φόρο να συμμορφωθεί προς τις τυπικές απαιτήσεις του άρθρου 42, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να τίθεται υπό αμφισβήτηση η εφαρμογή του άρθρου 42 της ως άνω οδηγίας εφόσον οι κατά το εν λόγω άρθρο 42, στοιχείο α′, προϋποθέσεις ουσίας τηρούνται κατά τα λοιπά (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 46, και της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 36). Ειδικότερα, η άρνηση εφαρμογής του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ για ένα τέτοιο λόγο θα μπορούσε να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση, κατά το μέτρο που ο ενδιάμεσος αποκτών θα φορολογούνταν επίσης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 41, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στο κράτος μέλος που του χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο χρησιμοποίησε για την πράξη αυτή, ενώ ο τελικός αγοραστής θα φορολογούνταν επίσης κατ' εφαρμογήν του άρθρου 141, στοιχείο ε′, και του άρθρου 197 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Συναφώς, πρέπει να προστεθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα άρθρα 41 και 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ σκοπούν να διασφαλίσουν την υπαγωγή στον ΦΠΑ της επίμαχης ενδοκοινοτικής αποκτήσεως κατά το στάδιο του τελικού αγοραστή, αποφεύγοντας τη διπλή φορολόγηση της πράξεως αυτής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψη 35).

51 Εξ αυτού συνάγεται ότι το άρθρο 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει εφαρμογή αφ' ης στιγμής πληρούνται οι προϋποθέσεις ουσίας. Συναφώς, κρίσιμο χαρακτήρα έχει το γεγονός ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ισχύει κατά το χρονικό σημείο πραγματοποιήσεως των συναλλαγών. Αντιθέτως, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ο αριθμός αυτός έχει παύσει να ισχύει κατά την ημερομηνία υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων.

52 Εν πάση περιπτώσει, το κράτος μέλος δεν μπορεί να προβλέπει, χωρίς να υπερβαίνει το αυστηρώς αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου, τη δυνατότητα διορθώσεως των ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις τριγωνικές συναλλαγές ενώ καθιστά άνευ αποτελέσματος τη διόρθωση αυτή με το να αρνείται στον ενδιάμεσο επιτηδευματία τη δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας αυτός αποδεικνύει ότι οι προϋποθέσεις ουσίας τηρήθηκαν. Πάντως, ως κύρωση λόγω μη τηρήσεως τυπικών απαιτήσεων τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν άλλα τιμωρητικά μέτρα πλην της αρνήσεως εφαρμογής του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως η επιβολή προστίμου ή χρηματικής ποινής ανάλογων προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 42).

53 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι αρχικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες για το διάστημα από τον Οκτώβριο του 2012 έως τον Δεκέμβριο του 2012 ήταν πλήρεις, αλλά υποβλήθηκαν καθυστερημένα στις 8 Φεβρουαρίου 2013. Η φορολογική αρχή του Graz εκτίμησε επίσης ότι η Firma Hans Bühler δεν είχε εκπληρώσει την υποχρέωσή της όσον αφορά την υποβολή δηλώσεως για τον Φεβρουάριο και τον Μάρτιο του 2013, δεδομένου ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της εταιρίας αυτής είχε παύσει να ισχύει κατά την ημερομηνία υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις πραγματοποιηθείσες κατά το χρονικό αυτό διάστημα συναλλαγές.

54 Σχετικά με το τελευταίο αυτό χρονικό διάστημα, επισημαίνεται ότι απλώς και μόνον το γεγονός ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Firma Hans Bühler είχε παύσει να ισχύει κατά την ημερομηνία υποβολής των επίμαχων στην κύρια δίκη ανακεφαλαιωτικών πινάκων δεν μπορεί να θεωρηθεί παράβαση του άρθρου 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ειδικότερα, η διάταξη αυτή δεν απαιτεί ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο να εξακολουθεί να ισχύει κατά την ημερομηνία της υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα. Αυτό καθεαυτό το γράμμα της εν λόγω διατάξεως προβλέπει ότι στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο «διενεργεί» τις επίμαχες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και όχι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ τον οποίο διαθέτει κατά την ημερομηνία της υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

55 Όσον αφορά τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που υποβλήθηκαν καθυστερημένα, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει να είναι δυνατή η εφαρμογή του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ εφόσον πληρούνται οι κατά το άρθρο 42, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προϋποθέσεις ουσίας, έστω και αν η τυπική προϋπόθεση του άρθρου 42, στοιχείο β′, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν έχει εκπληρωθεί εμπροθέσμως. Συνεπώς, η φορολογική αρχή κράτους μέλους δεν μπορεί καταρχήν να φορολογήσει μια ενδοκοινοτική απόκτηση απλώς και μόνο διότι ο αποκτών δεν υπέβαλε εμπροθέσμως ανακεφαλαιωτικό πίνακα, προσηκόντως συμπληρωμένο, για τη συναλλαγή του.

56 Πρέπει πάντως να προστεθεί, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 91 των προτάσεών του, ότι υφίστανται δύο περιπτώσεις στις οποίες η μη τήρηση τυπικής απαιτήσεως μπορεί να δικαιολογήσει την άρνηση εφαρμογής του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψεις 43, 44 και 46).

57 Αφενός, η παράβαση τυπικής απαιτήσεως μπορεί να οδηγήσει σε μη εφαρμογή του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ αν ο υποκείμενος στον φόρο εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή που διακυβεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος του ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

58 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν προκύπτει εμπλοκή της Firma Hans Bühler σε φοροδιαφυγή.

59 Αφετέρου, η παράβαση τυπικής απαιτήσεως μπορεί να δικαιολογήσει άρνηση εφαρμογής του άρθρου 42 της οδηγίας περί ΦΠΑ αν η παράβαση αυτή έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητος απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

60 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει αν η καθυστερημένη υποβολή των αρχικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων για το διάστημα από τον Οκτώβριο έως τον Δεκέμβριο του 2012 είχε ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητος απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων.

61 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 42 και 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 263 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να εφαρμόσει το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ απλώς και μόνον διότι, στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής αποκτήσεως η οποία πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση στο έδαφος κράτους μέλους, η κατά το άρθρο 265 της οδηγίας περί ΦΠΑ υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα δεν πραγματοποιήθηκε εμπροθέσμως από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος αυτό.

Επί των δικαστικών εξόδων

62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 141, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προϋπόθεση την οποία προβλέπει πληρούται όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος και διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στο κράτος μέλος από το οποίο τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, αλλά χρησιμοποιεί για την επίμαχη ενδοκοινοτική απόκτηση αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους.**

2) **Τα άρθρα 42 και 265 της οδηγίας 2006/112, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45, σε συνδυασμό με το άρθρο 263 της οδηγίας 2006/112, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν στη φορολογική αρχή κράτους μέλους να εφαρμόσει το άρθρο 41, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45, απλώς και μόνον διότι, στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής αποκτήσεως η οποία πραγματοποιείται με σκοπό τη μετέπειτα παράδοση στο έδαφος κράτους μέλους, η κατά το άρθρο 265 της οδηγίας 2006/112, όπως αυτή τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45, υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα δεν πραγματοποιήθηκε εμπροθέσμως από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στο κράτος μέλος αυτό.**

(υπογραφές)