



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 31ης Μαΐου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Προμήθεια αγαθών – Άρθρο 65 – Άρθρο 167 – Πληρωμή προκαταβολής για την αγορά αγαθού το οποίο δεν παραδόθηκε – Ποινική καταδίκη των νόμιμων εκπροσώπων του προμηθευτή για απάτη – Αφερεγγυότητα του προμηθευτή – Έκπτωση του φόρου εισροών – Προϋποθέσεις – Άρθρα 185 και 186 – Διακανονισμός από την εθνική φορολογική αρχή – Προϋποθέσεις»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-660/16 και C-661/16,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2016, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 21 Δεκεμβρίου 2016, στο πλαίσιο των δικών

Finanzamt Dachau

κατά

Achim Kollroß (C-660/16),

και

Finanzamt Göppingen

κατά

Erich Wirtl (C-661/16),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, E. Levits (εισηγητή), A. Borg Barthet, M. Berger και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο A. Kollross, εκπροσωπούμενος από τον F. Russ, Steuerberater,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Wasmeier και την L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Ιανουαρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 63, 65, 167, 185 και 186 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ, αφενός, του Achim Kollross και της Finanzamt Dachau (φορολογικής αρχής του Dachau, Γερμανία) και, αφετέρου, του Erich Wirtl και της Finanzamt Göppingen (φορολογικής αρχής του Göppingen, Γερμανία) με αντικείμενο την άρνηση των ως άνω αρχών να χορηγήσουν στους εν λόγω ιδιώτες την έκπτωση του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αφορούσε προκαταβολές που πληρώθηκαν για την παράδοση μονάδων συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας οι οποίες τελικώς δεν παραδόθηκαν.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 4 Το άρθρο 65 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο της εισπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.»
- 5 Κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας:

«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.»
- 6 Το άρθρο 167 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

8 Το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,

[...]».

9 Το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας 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.»

10 Το άρθρο 185 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«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 ολική ή 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 ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

11 Το άρθρο 186 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

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

Το γερμανικό δίκαιο

12 Το άρθρο 13 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών των κυρίων δικών (στο εξής: UStG), το οποίο φέρει τον τίτλο «Απαιτητό του φόρου επί των εισροών», ορίζει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Ο φόρος καθίσταται απαιτητός

1. όσον αφορά τις παραδόσεις και λοιπές παροχές,

a) σε περίπτωση υπολογισμού του φόρου βάσει του συμφωνηθέντος αντιτίμου (άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος), κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως ΦΠΑ εντός της οποίας εκπληρώθηκαν οι παροχές. Τούτο ισχύει και για τις μερικές παροχές. [...] Σε περίπτωση εισπράξεως του αντιτίμου ή μέρους του αντιτίμου πριν από την εκπλήρωση της παροχής ή της μερικής παροχής, ο αντίστοιχος φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως ΦΠΑ εντός της οποίας εισπράχθηκε το αντίτιμο ή το μέρος του αντιτίμου.

[...]»

13 Το άρθρο 14c του UStG, με τίτλο «Λανθασμένη ή αδικαιολόγητη αναγραφή του φόρου», προβλέπει τα εξής:

«(1) Εάν ο επιχειρηματίας αναγράψει χωριστά, σε τιμολόγιο σχετικό με παράδοση αγαθών ή άλλη παροχή υπηρεσιών, ποσό φόρου υψηλότερο από εκείνο που οφείλεται για τη συναλλαγή δυνάμει του παρόντος νόμου (εσφαλμένη αναγραφή του φόρου), είναι υπόχρεος για την καταβολή και του υπερβάλλοντος ποσού. Εάν διορθώσει το ποσό του φόρου έναντι του αποδέκτη της παροχής, εφαρμόζεται κατ' αναλογία το άρθρο 17, παράγραφος 1.

[...]

(2) Ο αναγράφων χωριστά σε τιμολόγιο ποσό φόρου, χωρίς να δικαιούται την εν λόγω χωριστή αναγραφή του φόρου (αδικαιολόγητη αναγραφή του φόρου), υποχρεούται σε καταβολή του αναγραφέντος ποσού. Το ίδιο ισχύει για αυτόν που προβαίνει σε εκκαθάριση και αναγράφει χωριστά ποσό φόρου ως αν ήταν επιχειρηματίας παρέχων υπηρεσίες, μολονότι δεν είναι επιχειρηματίας ούτε προβαίνει σε παράδοση αγαθών ή παροχή άλλης υπηρεσίας. Το ποσό του φόρου που οφείλεται βάσει της πρώτης και δεύτερης περιόδου μπορεί να διακανονιστεί στο μέτρο που δεν θίγονται τα φορολογικά έσοδα. Ο διακανονισμός δεν θίγει τα φορολογικά έσοδα όταν ο λήπτης του τιμολογίου δεν προβαίνει σε έκπτωση του φόρου επί των εισροών ή όταν ο φόρος επί των εισροών που εξέπεσε επιστράφηκε στη φορολογική αρχή. Ο διακανονισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου πρέπει να ζητηθεί με χωριστό αίτημα υποβαλλόμενο εγγράφως στη φορολογική αρχή και να πραγματοποιηθεί, αφού εγκριθεί από αυτή, στο πλαίσιο κατ' αναλογία εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 1, για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της τέταρτης περιόδου.»

14 Υπό τον τίτλο «Έκπτωση του φόρου επί των εισροών», το άρθρο 15 του νόμου αυτού ορίζει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας δύναται να εκπέσει ως φόρο εισροών τα εξής:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για αγαθά που παραδόθηκαν και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην επιχείρησή του από άλλον επιχειρηματία. Η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου εισροών προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 14a. Αν το ποσό του χωριστά αναγραφόμενου φόρου αφορά πληρωμή προηγηθείσα των πράξεων αυτών, εκπίπτει ευθύς μετά την έκδοση και εξόφληση του τιμολογίου·

[...]».

15 Το άρθρο 17 του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«(1) Σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής του φόρου για πράξη υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε την πράξη αυτή οφείλει να διακανονίσει το ποσό του συναφώς οφειλόμενου φόρου. Ομοίως, ο επιχειρηματίας που υπήρξε αποδέκτης της πράξεως οφείλει να διακανονίσει το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου εισροών.
[...]

(2) Η παράγραφος 1 ισχύει, κατ' αναλογία, σε περίπτωση που

1. κατέστη αδύνατη η εισπραξη του συμφωνημένου αντιτίμου για παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτική κτήση υποκείμενη στον φόρο. Αν το αντίτιμο εισπραχθεί μεταγενέστερα, το ποσό του φόρου και της εκπτώσεως διακανονίζονται εκ νέου·
2. καταβλήθηκε αντίτιμο για συμφωνημένη παράδοση αγαθών ή άλλη παροχή υπηρεσιών, χωρίς ωστόσο να παραδοθούν τα αγαθά ή να παρασχεθούν οι υπηρεσίες·

[...]».

Οι διαφορές των κύριων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-660/16

- 16 Στις 10 Απριλίου 2010, ο Α. Kollross παρήγγειλε από την G-GmbH (στο εξής: GA) μια μονάδα συμπαγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας. Η GA επιβεβαίωσε την παραγγελία στις 12 Απριλίου 2010 και εξέδωσε, για το παραδοτέο αγαθό, τιμολόγιο με το οποίο χρέωσε προκαταβολή ύψους 30 000 ευρώ με χωριστή αναγραφή του οφειλόμενου ΦΠΑ, ανερχόμενου σε 5 700 ευρώ. Ταυτοχρόνως, ο Α. Kollross προέβη σε δήλωση ενάρξεως επιτηδεύματος με αντικείμενο την παραγωγή ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές και κατέβαλε στην GA τη ζητηθείσα προκαταβολή στις 19 Απριλίου 2010. Στις 15 Ιουλίου 2010, η GA εξέδωσε δεύτερο τιμολόγιο χρέωσης προκαταβολής, με το οποίο γινόταν αναφορά στην από 19 Απριλίου 2010 πληρωμή. Ο χρόνος παραδόσεως δεν είχε ακόμη καθοριστεί.
- 17 Η παράδοση της μονάδας δεν πραγματοποιήθηκε. Κατά της GA κινήθηκε διαδικασία αφερεγγυότητας, η οποία έπαυσε λόγω ανεπάρκειας της πτωχευτικής περιουσίας. Τα ενεργούντα για λογαριασμό της GA πρόσωπα καταδικάστηκαν ποινικώς λόγω απάτης κατ' επάγγελμα ως μέλη εγκληματικής οργανώσεως σε 88 περιπτώσεις, καθώς και λόγω δόλιας χρεοκοπίας προς βλάβη των αγοραστών των μονάδων συμπαγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας. Αντιθέτως, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι υπήρξε φοροδιαφυγή.
- 18 Ο Α. Kollross ζήτησε, για το έτος 2010, την έκπτωση του φόρου εισροών επί της προκαταβολής που είχε καταβάλει. Η φορολογική αρχή του Dachau δεν του αναγνώρισε δικαίωμα εκπτώσεως, ο δε Α. Kollross άσκησε διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής, η οποία απορρίφθηκε, και στη συνέχεια άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht München (φορολογικού δικαστηρίου του Μονάχου, Γερμανία).
- 19 Το ως άνω δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή του. Κατά της αποφάσεως που εκδόθηκε πρωτοδίκως ασκήθηκε αναίρεση της οποίας επιλήφθηκε το πέμπτο τμήμα του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία).

- 20 Το δικαστήριο αυτό έχει την άποψη ότι ο A. Kollross πληροί τις γενικές προϋποθέσεις για να αξιώσει την έκπτωση του αφορώντος προκαταβολή ΦΠΑ επί των εισροών, οι οποίες ορίζονται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.
- 21 Ειδικότερα, το εν λόγω δικαστήριο παραπέμπει στη σκέψη 39 της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), από την οποία προκύπτει ότι το απαιτητό του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 65 της οδηγίας 2006/112, προϋποθέτει ότι η επέλευση της γενεσιουργού αιτίας –και, επομένως, η εκτέλεση της παροχής– δεν είναι αβέβαιη.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει να εκτιμήσει την προϋπόθεση αυτή. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η εξέταση με αμιγώς αντικειμενικά κριτήρια, ανεξαρτήτως της οπτικής γωνίας του προκαταβάλλοντος υποκειμένου στον φόρο, συνιστά υπερβολική επιβάρυνση για έναν έμπορο.
- 23 Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν, για λόγους ερειδόμενους στο δίκαιο της Ένωσης, οι λοιπές περιστάσεις, στο πλαίσιο των οποίων ο A. Kollross κατέβαλε την προκαταβολή, αποκλείουν την έκπτωση ή, ενδεχομένως, θεμελιώνουν υποχρέωση διακανονισμού. Το δικαστήριο αυτό διερωτάται, μεταξύ άλλων, ως προς την εμπέλευση της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως και την υποχρέωση διακανονισμού υπό το καθεστώς της οδηγίας 2006/112.
- 24 Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι έχει ήδη ερμηνεύσει την απόφαση αυτή του Δικαστηρίου συσταλτικώς, υπό την έννοια ότι προϋπόθεση για τον διακανονισμό αποτελεί σε αμφότερες τις περιπτώσεις η επιστροφή της προκαταβολής. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει κρίνει, ειδικότερα με τις σκέψεις 52 και 58 της εν λόγω αποφάσεως, ότι ο διακανονισμός του οφειλόμενου φόρου από τον λήπτη της προκαταβολής πρέπει να πραγματοποιείται μόνο μετά την επιστροφή της προκαταβολής. Το ίδιο δικαστήριο θεωρεί επομένως ότι ο υποκείμενος στον φόρο που κατέβαλε την προκαταβολή πρέπει να διακανονίσει την έκπτωση μόνο σε περίπτωση επιστροφής της προκαταβολής.
- 25 Ως προς την υποχρέωση των φορολογικών αρχών να επιστρέψουν τον φόρο όταν δεν είναι δυνατή η ανάκτησή του από τον λήπτη της προκαταβολής, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι είναι δυνατή η εφαρμογή στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί των διδαγμάτων που απορρέουν από την απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167). Επομένως, υποκείμενος στον φόρο, όπως ο A. Kollross, μπορεί να αξιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ για το μέρος του φόρου που αφορά την προκαταβολή που πλήρωσε, εφόσον η επιστροφή του φόρου εκ μέρους του λήπτη της προκαταβολής μπορεί να θεωρηθεί αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει οι απαιτήσεις όσον αφορά τη βεβαιότητα περί εκπληρώσεως παροχής, που αποτελεί προϋπόθεση της εκπτώσεως του φόρου εισροών επί προκαταβολής κατά την έννοια της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) [...], να καθορίζονται με κριτήρια αμιγώς αντικειμενικά ή πρέπει να καθορίζονται από την οπτική γωνία του προκαταβάλλοντος, με γνώμονα τις περιστάσεις των οποίων μπορούσε να λάβει γνώση;
- 2) Δύνανται τα κράτη μέλη, λαμβανομένου υπόψη ότι, βάσει του άρθρου 167 της οδηγίας [2006/112], το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός και λαμβανομένης επίσης υπόψη της κανονιστικής εξουσίας που διαθέτουν, σύμφωνα με το άρθρο 185, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, και με το άρθρο 186 της οδηγίας αυτής, να εξαρτούν τον διακανονισμό τόσο του φόρου όσο και της εκπτώσεως του φόρου εισροών από την επιστροφή της προκαταβολής;

- 3) Οφείλει η αρμόδια για τον προκαταβάλλοντα φορολογική αρχή να του επιστρέψει τον φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον δεν είναι δυνατόν να του επιστραφεί η προκαταβολή από τον λήπτη της; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει η επιστροφή του φόρου να γίνει στο πλαίσιο της διαδικασίας βεβαιώσεως του φόρου ή αρκεί τούτο να συμβεί στο πλαίσιο ειδικής διαδικασίας στηριζόμενης σε λόγους επιείκειας;»

Η υπόθεση C-661/16

- 27 Με σκοπό να ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ο E. Wirtl παρήγγειλε, στις 3 Αυγούστου 2010, από την Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (στο εξής: GB), έναντι τιμήματος 30 000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ύψους 5 700 ευρώ, μια μονάδα συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας, η οποία προβλέφθηκε a priori να παραδοθεί δεκατέσσερις εβδομάδες μετά την είσπραξη των ποσών αυτών. Ο E. Wirtl προκατέβαλε, με τραπεζικό έμβασμα της 27ης Αυγούστου 2010, το ποσό των 35 700 ευρώ που είχε ζητηθεί στις 6 Αυγούστου 2010 και έλαβε από την GB τιμολόγιο για την παράδοση μονάδας συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας με ημερομηνία 28 Αυγούστου 2010.
- 28 Στις 25 Οκτωβρίου 2010, ο E. Wirtl υπέβαλε την περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Αυγούστου 2010 εκπίπτοντας 5 700 ευρώ για την αγορά της εν λόγω μονάδας συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας. Δήλωσε επίσης στη φορολογική αρχή του Göppingen ότι σκόπευε να εκμισθώσει τη μονάδα αυτή στην GB.
- 29 Ωστόσο, η παράδοση της εν λόγω μονάδας δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ. Το 2011 κινήθηκε διαδικασία αφερεγγυότητας κατά της GB και ένδεκα κατηγορούμενοι ενεργούντες στο πλαίσιο του ομίλου GB καταδικάστηκαν ποινικώς λόγω απάτης κατ' επάγγελμα ως μέλη εγκληματικής οργανώσεως σε 88 περιπτώσεις.
- 30 Η φορολογική αρχή του Göppingen απέρριψε την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ του οικονομικού έτους 2010, με την οποία ο E. Wirtl είχε εκπέσει 5 700 ευρώ ως φόρο καταβληθέντα επί των εισροών στο πλαίσιο της προκαταβολής για την μονάδα συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας που του πώλησε η GB.
- 31 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε ο E. Wirtl κατά της εν λόγω πράξεως απορρίφθηκε, αλλά το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο της Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία) δέχθηκε την προσφυγή κατά της ως άνω απορριπτικής αποφάσεως με απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2014.
- 32 Το ενδέκατο τμήμα του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου), επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής, εκτιμά ότι το κριτήριο της βεβαιότητας της επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας πρέπει να νοείται αντικειμενικά. Συγκεκριμένα, το απαιτητό του φόρου που οφείλει ο λήπτης της προκαταβολής στο Δημόσιο δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να εξαρτάται από το τι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ο προκαταβάλλον.
- 33 Όσον αφορά τον ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε, καθόσον δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, από την οδηγία 2006/112 προκύπτει ότι οι δύο εμπλεκόμενοι επιχειρηματίες δεν θα πρέπει να τυγχάνουν κατ' ανάγκη της ίδιας μεταχειρίσεως. Αφενός, ο εκδότης τιμολογίου οφείλει τον ΦΠΑ που ανέγραψε στο τιμολόγιο αυτό ακόμη και αν δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 203 της εν λόγω οδηγίας, η οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 14c του UStG, όταν –όπως εν προκειμένω– η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε. Αφετέρου, η εκ μέρους του αποδέκτη τιμολογίου άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως περιορίζεται στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τα άρθρα 63 και 167 της εν λόγω οδηγίας. Επομένως, ο αγοραστής δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο επί της προκαταβολής, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο προμηθευτής δεν του επέστρεψε την εν λόγω προκαταβολή.

- 34 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει επίσης κατά πόσον το οικείο κράτος μέλος μπορεί, δυνάμει του άρθρου 186 της οδηγίας 2006/112, να εξαρτά τη διόρθωση της εκπτώσεως από την επιστροφή όταν η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Σύμφωνα με τη σκέψη 39, πρώτη περίοδος, της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), η έκπτωση φόρου εισροών επί προκαταβολής αποκλείεται στην περίπτωση κατά την οποία η επέλευση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου είναι αβέβαιη κατά τον χρόνο της προκαταβολής. Πρέπει τούτο να κρίνεται βάσει των αντικειμενικών συνθηκών ή πρέπει να κρίνεται από την οπτική γωνία του προκαταβάλλοντος, με γνώμονα τις περιστάσεις των οποίων μπορούσε αντικειμενικώς να λάβει γνώση;
- 2) Έχει η απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, διατακτικό και σκέψη 58), την έννοια ότι, βάσει του δικαίου της Ένωσης, δεν αποτελεί προϋπόθεση για τον διακανονισμό της εκπτώσεως που διενεργήθηκε από τον προκαταβάλλοντα σε σχέση με το εκδοθέν τιμολόγιο, με το οποίο χρεώθηκε προκαταβολή για παράδοση αγαθών, η επιστροφή της καταβληθείσας προκαταβολής, σε περίπτωση που η παράδοση αυτή τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε;
- 3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα: Παρέχει το άρθρο 186 της οδηγίας [2006/112] [...], το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής του διακανονισμού κατ' άρθρον 185 της οδηγίας αυτής, τη δυνατότητα σε κράτος μέλος, συγκεκριμένα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, να προβλέπει στην εθνική του νομοθεσία ότι η μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου μπορεί να λάβει χώρα μόνο μετά την επιστροφή της προκαταβολής και ότι, συνακόλουθα, η οφειλή ΦΠΑ και η έκπτωση φόρου εισροών πρέπει να διακανονίζονται ταυτοχρόνως και υπό τους ίδιους όρους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος στις υποθέσεις C-660/16 και C-661/16

- 36 Με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-660/16 και με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-661/16, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 65 και 167 της οδηγίας 2006/112 που αφορούν τις προϋποθέσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ επί προκαταβολής πρέπει να ερμηνευθούν αμιγώς αντικειμενικά ή βάσει των πληροφοριών που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ο υποκείμενος στον φόρο που πλήρωσε την προκαταβολή, υπό συνθήκες, όπως αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών, στις οποίες η παράδοση των συγκεκριμένων αγαθών δεν πραγματοποιήθηκε λόγω γεγονότων για τα οποία καταδικάστηκαν για απάτη πρόσωπα που εργαζόνταν για τους προμηθευτές.
- 37 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός.
- 38 Δυνάμει του άρθρου 63 της οδηγίας αυτής, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- 39 Εντούτοις, το άρθρο 65 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει, κατά παρέκκλιση, ότι, σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπραξής, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού. Στον βαθμό

που πρόκειται για εξαίρεση από τον κανόνα που υπενθυμίζεται στην προηγούμενη σκέψη, η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, σκέψη 45).

- 40 Επομένως, προκειμένου ο ΦΠΑ να καταστεί απαιτητός σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παραδόσεως αγαθών ή της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών, να είναι ήδη γνωστά και συνεπώς, ειδικότερα, πρέπει κατά τον χρόνο πληρωμής της προκαταβολής να έχουν καθορισθεί με ακρίβεια τα αγαθά ή οι υπηρεσίες (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, σκέψη 48).
- 41 Κατά συνέπεια, το άρθρο 65 της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση κατά την οποία η πραγματοποίηση της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών είναι αβέβαιη κατά τον χρόνο της προκαταβολής (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 39).
- 42 Επομένως, για να εκτιμηθεί το στοιχείο της βεβαιότητας ως προς την πραγματοποίηση της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών από την οποία εξαρτάται το απαιτητό του ΦΠΑ επί της προκαταβολής και η συνακόλουθη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, πρέπει να γίνει αναγωγή στο χρονικό σημείο που πληρώθηκε η εν λόγω προκαταβολή.
- 43 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από αμφότερες τις αποφάσεις περί παραπομπής, κατά τον χρόνο που οι A. Kollross και E. Wirtl πλήρωσαν τις αντίστοιχες προκαταβολές, τα αγαθά τα οποία έπρεπε να παραδοθούν ήταν επακριβώς καθορισμένα. Ειδικότερα, τα χαρακτηριστικά και η τιμή των αγαθών αυτών είχαν επακριβώς προσδιορισθεί.
- 44 Επομένως, δεν μπορεί να μην αναγνωριστεί στον δυνητικό αγοραστή το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί της προκαταβολής σε περιπτώσεις όπως οι επίμαχες των κύριων δικών, εφόσον η προκαταβολή αυτή πληρώθηκε και εισπράχθηκε και, κατά τον χρόνο της πληρωμής, όλα τα ουσιώδη στοιχεία της μελλοντικής παραδόσεως αγαθών μπορούσαν να θεωρηθούν ότι είχαν περιέλθει στη γνώση του εν λόγω αγοραστή και η εν λόγω παράδοση θεωρούνταν κατά τον χρόνο εκείνο βέβαιη.
- 45 Συναφώς, και αντίθετα προς όσα προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση, από το γεγονός ότι η ημερομηνία της παραδόσεως του αγαθού δεν είναι επακριβώς γνωστή κατά τον χρόνο πληρωμής της προκαταβολής δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παραδόσεως, δεν είναι ήδη γνωστά. Περαιτέρω, η έλλειψη της ακρίβειας αυτής δεν αρκεί, καθεαυτή, για να κλονίσει τη βεβαιότητα της εν λόγω παραδόσεως.
- 46 Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίσεων, πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα της ενδεχόμενης υπάρξεως, υπό περιστάσεις όπως αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών, στοιχείου αβεβαιότητας δυνάμενου να αποκλείσει την εφαρμογή του άρθρου 65 της οδηγίας 2006/112. Συναφώς, κατά τις αποφάσεις περί παραπομπής, τα επίμαχα αγαθά δεν παραδόθηκαν, όχι λόγω φοροδιαφυγής, αλλά λόγω πράξεων προσώπων που εργαζόνταν για τους προμηθευτές των αγαθών αυτών, τα οποία καταδικάστηκαν για απάτη κατ'επάγγελμα ως μέλη εγκληματικής οργανώσεως. Όμως, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις περί παραπομπής, οι πράξεις αυτές έγιναν γνωστές μετά την ημερομηνία πληρωμής των προκαταβολών στις οποίες στηρίζονται οι επίμαχες αιτήσεις εκπτώσεως στις υποθέσεις των κύριων δικών. Ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν όντως έτσι συνέβη.
- 47 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, εάν, όταν εισπράττονται προκαταβολές πριν από την πραγματοποίηση της παραδόσεως ή της παροχής, η είσπραξη των καταβολών αυτών καθιστά τον φόρο απαιτητό, τούτο συμβαίνει διότι οι συμβαλλόμενοι αναγγέλλουν έτσι την πρόθεσή τους να αντλήσουν, εκ προοιμίου, όλες τις χρηματοοικονομικές συνέπειες της εν λόγω παραδόσεως ή παροχής (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, σκέψη 49).

- 48 Υπό τις συνθήκες αυτές, εφόσον, κατά τον χρόνο εισπράξεως της προκαταβολής, πληρούνται οι προϋποθέσεις του απαιτητού του ΦΠΑ, όπως αυτές μνημονεύονται στις σκέψεις 42 και 43 της παρούσας αποφάσεως, γεννάται το δικαίωμα έκπτωσης και ο υποκείμενος στον φόρο που πλήρωσε την εν λόγω προκαταβολή βασίμως ασκεί το εν λόγω δικαίωμα κατά τον χρόνο εκείνο, χωρίς να πρέπει να ληφθούν υπόψη άλλα πραγματικά στοιχεία, που έγιναν γνωστά μεταγενέστερα, τα οποία καθιστούν αβέβαιη την πραγματοποίηση της επίμαχης παραδόσεως ή παροχής.
- 49 Αντιθέτως, οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να μην αναγνωρίζουν στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα αυτό εάν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι, κατά τον χρόνο που πληρώθηκε η προκαταβολή, ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή δεν μπορούσε ευλόγως να αγνοεί ότι υπήρχε το ενδεχόμενο να μην πραγματοποιηθεί η εν λόγω παράδοση ή παροχή.
- 50 Συγκεκριμένα, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είχε την πρόθεση, υπό την ιδιότητα του αντισυμβαλλόμενου, να αντλήσει τις χρηματοοικονομικές συνέπειες της μελλοντικής πραγματοποιήσεως της επίμαχης παραδόσεως ή παροχής, όταν γνωρίζει ή δεν μπορεί ευλόγως να αγνοεί ότι η πραγματοποίηση αυτή είναι αβέβαιη.
- 51 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα στις υποθέσεις C-660/16 και C-661/16 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 65 και 167 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί προκαταβολής δεν μπορεί να μην αναγνωριστεί στον δυνητικό αγοραστή των επίμαχων αγαθών, εφόσον η προκαταβολή αυτή πληρώθηκε και εισπράχθηκε και, κατά τον χρόνο της πληρωμής αυτής, μπορεί να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω αγοραστής γνώριζε όλα τα ουσιώδη στοιχεία της μελλοντικής παραδόσεως και η παράδοση των αγαθών αυτών φαινόταν κατά τον χρόνο εκείνο βέβαιη. Το δικαίωμα αυτό μπορεί ωστόσο να μην αναγνωριστεί στον εν λόγω αγοραστή εάν αποδειχθεί βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι, κατά τον χρόνο πληρωμής της προκαταβολής, γνώριζε ή δεν μπορούσε ευλόγως να αγνοεί ότι η πραγματοποίηση της παραδόσεως αυτής ήταν αβέβαιη.

Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-660/16 και επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-661/16

- 52 Με το δεύτερο ερώτημά του στην υπόθεση C-660/16, καθώς και με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-661/16, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν τα άρθρα 185 και 186 της οδηγίας 2006/112 αντιτίθενται σε εθνικές νομοθεσίες ή πρακτικές που εξαρτούν τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί προκαταβολής που πληρώθηκε ενόψει παραδόσεως αγαθού από την επιστροφή της προκαταβολής αυτής από τον προμηθευτή.
- 53 Τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας 2006/112 καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η εθνική φορολογική αρχή μπορεί να απαιτήσει διακανονισμό από τον υποκείμενο στον φόρο.
- 54 Όσον αφορά ενδεχόμενες συνέπειες που επιφέρουν επί της εκπτώσεως του ΦΠΑ στην οποία προέβη υποκείμενος στον φόρο γεγονότα που συνέβησαν μετά την έκπτωση αυτή, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η παρούσα ή μελλοντική χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει την έκταση της αρχικής εκπτώσεως που δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο, καθώς και την έκταση των ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, TETS Haskono, C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 49).
- 55 Συγκεκριμένα, ο μηχανισμός διακανονισμού που προβλέπεται στα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος εκπτώσεως 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, κατά τρόπον ώστε οι πράξεις που έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερο στάδιο να εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως μόνον αν

εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Επομένως, σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι η καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών (αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψεις 30 και 31, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 50).

- 56 Όσον αφορά τη γένεση υποχρεώσεως διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 καθιερώνει την αρχή ότι πρέπει να διενεργείται τέτοιος διακανονισμός ιδίως όταν μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εν λόγω εκπτώσεως (αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, σκέψη 26, και της 18ης Οκτωβρίου 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψη 32).
- 57 Εν προκειμένω, και όπως διευκρινίστηκε ήδη στη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, τα επίμαχα αγαθά των κύριων δικών δεν παραδόθηκαν και η στιγμή κατά την οποία κατέστη βέβαιο ότι δεν θα πραγματοποιηθεί η παράδοση των αγαθών αυτών είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας που πληρώθηκαν οι προκαταβολές και υποβλήθηκαν οι συνακόλουθες δηλώσεις ΦΠΑ.
- 58 Συναφώς, με τη σκέψη 52 της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), το Δικαστήριο έκρινε ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, στην οποία ήταν βέβαιο ότι δεν επρόκειτο να πραγματοποιηθεί η παράδοση των αγαθών για την οποία ο αγοραστής είχε πληρώσει προκαταβολή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών επήλθε σε χρόνο μεταγενέστερο της δηλώσεως ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Σε μια τέτοια περίπτωση, η φορολογική αρχή μπορεί επομένως να απαιτήσει τον διακανονισμό του ΦΠΑ τον οποίο εξέπεσε ο υποκείμενος στον φόρο.
- 59 Οι υποθέσεις των κύριων δικών διαφέρουν όμως από την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη ως προς ορισμένες περιστάσεις.
- 60 Αφενός, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στις υποθέσεις των κύριων δικών, οι αγοραστές είχαν ήδη αποκομίσει εισοδήματα από τα αγαθά για τα οποία είχαν πληρώσει τις προκαταβολές ήδη πριν από την πραγματική παράδοσή τους. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις περί παραπομπής, οι αγοραστές είχαν εκμισθώσει τα επίμαχα αγαθά και είχαν εισπράξει, για τον λόγο αυτόν, μισθώματα. Επομένως, τα αγαθά αυτά, επί των οποίων επιβλήθηκε φόρος εισροών, χρησιμοποιήθηκαν πράγματι, σε κάποιο μέτρο, για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών.
- 61 Αφετέρου, οι δύο υποθέσεις των κύριων δικών χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι οι παραδόσεις των αγαθών που παρήγγειλαν οι αγοραστές δεν μπόρεσαν να ολοκληρωθούν λόγω απάτης που διαπράχθηκε από μέλη εγκληματικής οργανώσεως στην οποία εμπλέκονταν οι εκπρόσωποι των προμηθευτών, ως αποτέλεσμα της οποίας κινήθηκαν διαδικασίες αφερεγγυότητας κατά των προμηθευτών, μια εκ των οποίων έπαυσε λόγω ανεπάρκειας της πτωχευτικής περιουσίας.
- 62 Επομένως, οι υπό κρίση υποθέσεις δεν αφορούν, αντίθετα προς εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), περιπτώσεις απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο θεώρησε ως αποδεδειγμένο ότι οι προμηθευτές κατέβαλαν στο Δημόσιο Ταμείο τον ΦΠΑ επί των επίμαχων στις κύριες δίκες προκαταβολών. Περαιτέρω, στον βαθμό που οι προμηθευτές αυτοί, λαμβανομένου υπόψη ότι περιήλθαν σε κατάσταση αφερεγγυότητας, δεν θα επιστρέψουν τις προκαταβολές αυτές, ο ΦΠΑ που οφείλουν στο εν λόγω Δημόσιο Ταμείο, λόγω της εισπράξεως των εν λόγω προκαταβολών, δεν θα πρέπει να διακανονιστεί κατ' εφαρμογή του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 65, 90 και 123 της οδηγίας 2006/112.

Κατά συνέπεια, υπό περιστάσεις όπως αυτές των κυρίων δικών, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από τους αγοραστές βάσει των ίδιων προκαταβολών δεν συνεπάγεται, για το Δημόσιο Ταμείο, κανέναν κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

- 63 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει, με τη σκέψη 57 της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), ότι το γεγονός ότι ο οφειλόμενος από τον προμηθευτή ΦΠΑ δεν έχει διακανονιστεί δεν ασκεί, κατ' αρχήν, επιρροή επί του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο εξέπεσε ο αγοραστής των αγαθών λόγω της πληρωμής προκαταβολής για μια τέτοια παράδοση.
- 64 Ωστόσο, παρατηρείται ότι, σε περίπτωση διακανονισμού του δικαιώματος εκπτώσεως όταν η προκαταβολή δεν επιστράφηκε, η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας διασφαλίζεται από τη δυνατότητα, την οποία πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη στη νομοθεσία τους, του αγοραστή να επιτύχει από τον προμηθευτή του την επιστροφή της προκαταβολής που πληρώθηκε για την παράδοση αγαθών η οποία δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 48, και της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 55).
- 65 Όμως, υπό περιστάσεις όπως αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών, λαμβανομένης υπόψη της καταστάσεως αφερεγγυότητας των προμηθευτών, θα ήταν υπερβολικά δυσχερές, ή ακόμα και αδύνατο, για τους αγοραστές να επιτύχουν την επιστροφή των προκαταβολών που έδωσαν με καλή πίστη ενόψει της παραδόσεως των αγαθών που παρήγγειλαν.
- 66 Εξάλλου, όσον αφορά περιπτώσεις ΦΠΑ που κακώς τιμολογήθηκε διότι δεν υφίστατο φορολογητέα πράξη, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, βεβαίως, οι αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας δεν αντιτίθενται, κατ' αρχήν, σε εθνική νομοθεσία κατά την οποία μόνον ο προμηθευτής μπορεί να ζητήσει από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές την επιστροφή ποσών που τους κατέβαλε αχρεωστήτως ως ΦΠΑ, ο δε αγοραστής των αγαθών μπορεί να εναγάγει τον εν λόγω προμηθευτή για να επιτύχει, με τη σειρά του, την επιστροφή από αυτόν των εν λόγω ποσών. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, αν η αγωγή αυτή καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερές, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του προμηθευτή, οι αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας μπορεί να επιτάσσουν να έχει τη δυνατότητα ο αγοραστής να στρέψει την αίτησή του περί επιστροφής ευθέως κατά των φορολογικών αρχών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψεις 39, 41 και 42).
- 67 Οι εκτιμήσεις αυτές μπορούν να έχουν εφαρμογή, κατ' αναλογία, υπό περιστάσεις όπως αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών. Επομένως, εάν οι αγοραστές ήταν υποχρεωμένοι να διακανονίσουν τις εκπτώσεις του ΦΠΑ επί των προκαταβολών και οι προμηθευτές δεν επέστρεφαν τις προκαταβολές, τότε οι αγοραστές θα διέθεταν, σύμφωνα με τις εκτιμήσεις που παρατίθενται στην προηγούμενη σκέψη, απαίτηση έναντι των φορολογικών αρχών ίσης αξίας με το ποσό που εισέπραξαν αυτές στο πλαίσιο του εν λόγω διακανονισμού.
- 68 Όμως, θα ήταν προδήλως παράλογο να επιβάλλεται στους εν λόγω αγοραστές να διακανονίσουν τις εκπτώσεις αυτές και στη συνέχεια να ασκήσουν αγωγή κατά των φορολογικών αρχών για να επιτύχουν την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τις εν λόγω προκαταβολές.
- 69 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-660/16, καθώς και στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-661/16 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 185 και 186 της οδηγίας 2006/112 δεν αντιτίθενται, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών, σε εθνική νομοθεσία ή πρακτική που έχουν ως αποτέλεσμα να εξαρτάται ο διακανονισμός του ΦΠΑ επί πληρωμής προκαταβολής ενόψει της παραδόσεως αγαθού από την επιστροφή της προκαταβολής αυτής από τον προμηθευτή.

Επί του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-660/16

- 70 Κατόπιν των απαντήσεων στα προηγούμενα ερωτήματα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-660/16.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 71 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κύριων δικών τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 65 και 167 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας επί πληρωμής προκαταβολής δεν μπορεί να μην αναγνωρισθεί στον δυνητικό αγοραστή των επίμαχων αγαθών, εφόσον η προκαταβολή αυτή πληρώθηκε και εισπράχθηκε και, κατά τον χρόνο της πληρωμής αυτής, μπορεί να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω αγοραστής γνώριζε όλα τα ουσιώδη στοιχεία της μελλοντικής παραδόσεως και η παράδοση των αγαθών αυτών φαινόταν κατά τον χρόνο εκείνο βέβαιη. Το δικαίωμα αυτό μπορεί ωστόσο να μην αναγνωρισθεί στον εν λόγω αγοραστή εάν αποδειχθεί βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι, κατά τον χρόνο πληρωμής της προκαταβολής, γνώριζε ή δεν μπορούσε ευλόγως να αγνοεί ότι η πραγματοποίηση της παραδόσεως αυτής ήταν αβέβαιη.
- 2) Τα άρθρα 185 και 186 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών, σε εθνική νομοθεσία ή πρακτική που έχουν ως αποτέλεσμα να εξαρτάται ο διακανονισμός του φόρου προστιθέμενης αξίας επί πληρωμής προκαταβολής ενόψει της παραδόσεως αγαθού από την επιστροφή της προκαταβολής αυτής από τον προμηθευτή.

(υπογραφές)