



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 14ης Φεβρουαρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Δέκατη τρίτη οδηγία 86/560/ΕΟΚ – Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας – Επιχείρηση μη εδρεύουσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση – Προγενέστερη απόφαση περί μη επιστροφής του ΦΠΑ καταστάσα απρόσβλητη – Εσφαλμένος αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-562/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Audiencia Nacional (κεντρικό δικαστήριο, Ισπανία) με απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Σεπτεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Nestrade SA

κατά

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Jürimäe, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και C. Vajda (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: L. Carrasco Marco, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 28ης Νοεμβρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Nestrade SA, εκπροσωπούμενη από τον E. Codes Feijoo, procurador, και την A. Iglesias Querol, abogada,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και F. Clotuche-Duvieusart,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των διατάξεων της δεκάτης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ 1986, L 326, σ. 40, στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Nestrade SA, εμπορικής εταιρίας με έδρα στην Ελβετία, αφενός, και της Agencia Estatal de la Administración Tributaria (ΑΕΑΤ) (κρατικής φορολογικής αρχής, Ισπανία) και του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου, Ισπανία), αφετέρου, με αντικείμενο τη μερική άρνηση επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εξαιτίας διοικητικής αποφάσεως που είχε εκδοθεί πριν από την άρνηση αυτή και είχε καταστεί απρόσβλητη.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η δέκατη τρίτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 2 της δεκάτης τρίτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος σε έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, [τον ΦΠΑ] με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί ή τα κινητά που του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκείμενους στο φόρο, ή με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η εισαγωγή αγαθών στη χώρα, στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 17 παράγραφος 3 στοιχεία α) και β) της [έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49)] ή της παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1 σημείο 1 στοιχείο β) της παρούσας οδηγίας.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση της επιστροφής που αναφέρεται στην παράγραφο 1 τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να ζητήσουν διορισμό δημοσιονομικού αντιπροσώπου.»
- 4 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της δεκάτης τρίτης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Η επιστροφή που αναφέρεται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 χορηγείται κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου στο φόρο. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τις λεπτομέρειες υποβολής της εν λόγω αίτησης, περιλαμβανομένων των προθεσμιών, της περιόδου την οποία αφορά η αίτηση, την αρμόδια για τη λήψη της αιτήσεως υπηρεσία, καθώς και τα ελάχιστα ποσά για τα οποία δύναται να ζητείται η επιστροφή. Καθορίζουν επίσης τις λεπτομέρειες της επιστροφής, περιλαμβανομένων των προθεσμιών. Επιβάλλουν στον αιτούντα τις απαιτούμενες υποχρεώσεις για την εκτίμηση του βασίμου της αιτήσεως

και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, και ιδίως την απόδειξη ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 1 της οδηγίας [77/388]. Ο αιτών πρέπει να πιστοποιήσει με γραπτή δήλωση ότι δεν έχει πραγματοποιήσει, κατά τη διάρκεια της καθορισμένης περιόδου, καμιά δραστηριότητα που να μην πληροί τους όρους που θεσπίζονται στο άρθρο 1 σημείο 1 της παρούσας οδηγίας.»

Η οδηγία 2006/112/EK

- 5 Το άρθρο 170 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2006/112), ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στο φόρο ο οποίος, κατά την έννοια του άρθρου 1 της [δεκάτης τρίτης οδηγίας], του άρθρου 2 σημείο 1 και του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9/EK [του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23),] και του άρθρου 171 της παρούσας οδηγίας, δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, δικαιούται επιστροφή του φόρου αυτού στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις εξής πράξεις:

α) πράξεις του άρθρου 169,

β) πράξεις για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι αποκλειστικά ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199.»

- 6 Το άρθρο 171 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στο φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιούν αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με φόρο, αλλά είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις λεπτομερείς διαδικασίες που προβλέπονται από την οδηγία [2008/9].

2. Η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διαδικασίες εφαρμογής που καθορίζονται από την [δέκατη τρίτη οδηγία].

Οι υποκείμενοι στον φόρο, που αναγράφονται στο άρθρο 1 της [δεκάτης τρίτης οδηγίας] και οι οποίοι έχουν πραγματοποιήσει στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιούν αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με φόρο μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες το πρόσωπο προς το οποίο απευθύνονται οι εν λόγω πράξεις έχει ορισθεί ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199, θεωρούνται επίσης, για την εφαρμογή της συγκεκριμένης οδηγίας, υποκείμενοι στον φόρο μη εγκατεστημένοι εντός της Κοινότητας.

3. Η [δέκατη τρίτη οδηγία] δεν εφαρμόζεται:

α) σε ποσά ΦΠΑ τα οποία σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους επιστροφής έχουν εσφαλμένα τιμολογηθεί·

β) σε ποσά ΦΠΑ που έχουν τιμολογηθεί για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται ή μπορούν να απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 138 ή το άρθρο 146 παράγραφος 1 στοιχείο β).»

Το ισπανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 119 bis του Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμου 37/1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 28ης Δεκεμβρίου 1992, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στις επιστροφές υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων και επαγγελματιών μη εγκατεστημένων στο έδαφος εφαρμογής του [ΦΠΑ] ούτε στην Κοινότητα, στις Καναρίους Νήσους, στη Ceuta ή τη Melilla», όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Οι επιχειρήσεις και οι επαγγελματίες που δεν είναι εγκαταστημένοι στο έδαφος εφαρμογής του [ΦΠΑ] ούτε στην Κοινότητα, στις Καναρίους Νήσους, στη Ceuta ή στη Melilla, μπορούν να ζητούν την επιστροφή του [ΦΠΑ] που κατέβαλαν για την απόκτηση ή την εισαγωγή αγαθών ή για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο εν λόγω έδαφος, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις και οι περιορισμοί που προβλέπονται στο άρθρο 119 του παρόντος νόμου, υπό την επιφύλαξη και μόνον των ειδικών διατάξεων που παρατίθενται κάτωθι και σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζει η νομοθεσία:

[...].»

8 Το άρθρο 31 του Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (βασιλικού διατάγματος 1624/1992 περί εγκρίσεως του κανονισμού περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 29ης Δεκεμβρίου 1992, το οποίο φέρει τον τίτλο «Επιστροφές υπέρ επιχειρήσεων και επαγγελματιών που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος εφαρμογής του [ΦΠΑ], αλλά είναι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα, στις Καναρίους Νήσους, στη Ceuta ή στη Melilla», όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα ακόλουθα:

«[...]

7. [...]

Όταν υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με το κύρος ή την ορθότητα των στοιχείων που περιέχονται σε αίτηση επιστροφής ή στο ηλεκτρονικό αντίγραφο των τιμολογίων ή των εγγράφων εισαγωγής στα οποία αυτή παραπέμπει, η αρμόδια για την επεξεργασία της αιτήσεως αρχή μπορεί, εφόσον κρίνεται αναγκαίο, να ζητήσει από τον αιτούντα να προσκομίσει τα πρωτότυπα έγγραφα κινώντας τη διαδικασία για την εξασφάλιση προσθέτων ή μεταγενεστερών πληροφοριών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 119, παράγραφος 7, του νόμου 37/1992. Τα πρωτότυπα αυτά έγγραφα παραμένουν στη διάθεση της φορολογικής αρχής έως την εκπνοή της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής υποχρεώσεως.

Ο αποδέκτης αιτήσεως για παροχή προσθέτων ή μεταγενεστερών πληροφοριών οφείλει να ανταποκρίνεται σε αυτήν εντός προθεσμίας ενός μηνός από την παραλαβή της.

8. Η απόφαση επί της αιτήσεως επιστροφής λαμβάνεται και κοινοποιείται στον αιτούντα εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της από την αρμόδια για την έκδοση της αποφάσεως αρχής.

Εντούτοις, όταν είναι απαραίτητο να ζητηθούν πρόσθετες ή μεταγενέστερες πληροφορίες, η απόφαση πρέπει να λαμβάνεται και να κοινοποιείται στον αιτούντα εντός προθεσμίας δύο μηνών από την παραλαβή των ζητηθεισών πληροφοριών ή, εάν ο αποδέκτης της αιτήσεως παροχής πληροφοριών δεν

ανταποκριθεί σε αυτήν, από την παρέλευση ενός μηνός από την υποβολή της αιτήσεως πληροφοριών. Στις περιπτώσεις αυτές, η ελάχιστη διάρκεια της διαδικασίας επιστροφής είναι έξι μήνες από την παραλαβή της αιτήσεως από την αρμόδια για την εξέτασή της αρχή.

Εν πάση περιπτώσει, όταν είναι απαραίτητο να ζητηθούν πρόσθετες ή μεταγενέστερες πληροφορίες, η μέγιστη προθεσμία για την έκδοση αποφάσεως επί αιτήσεως επιστροφής είναι οκτώ μήνες από την ημερομηνία παραλαβής της, η δε αίτηση λογίζεται απορριφθείσα εάν παρέλθει η προβλεπόμενη στην παρούσα παράγραφο προθεσμία χωρίς να έχει κοινοποιηθεί ρητή απόφαση στον αιτούντα.

[...]

10. Ο αιτών δύναται να ασκήσει προσφυγή κατά της ολικής ή μερικής απορρίψεως της αιτήσεως επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου V του [Ley 58/2003 General Tributaria (νόμου 58/2003 περί γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: γενικός φορολογικός κώδικας), της 17ης Δεκεμβρίου 2003].

[...]»

9 Το άρθρο 31 bis του εν λόγω βασιλικού διατάγματος 1624/1992 ορίζει τα εξής:

«[...]

3. Τα πρωτότυπα τιμολόγια και τα λοιπά δικαιολογητικά του δικαιώματος επιστροφής έγγραφα παραμένουν στη διάθεση της φορολογικής αρχής έως την εκπνοή της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής υποχρεώσεως.

[...]

5. Η επεξεργασία και η εξέταση των αιτήσεων επιστροφής του παρόντος άρθρου γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, παράγραφοι 6 έως 11, του παρόντος κανονισμού.»

10 Το άρθρο 139 του γενικού φορολογικού κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Περάτωση της διαδικασίας περιορισμένου ελέγχου», ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Η διαδικασία περιορισμένου ελέγχου περατώνεται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

- a) με ρητή απόφαση της φορολογικής αρχής, η οποία περιέχει τα στοιχεία που μνημονεύονται στην επόμενη παράγραφο·
- b) λόγω καταργήσεως της διαδικασίας, όταν εκπνεύσει η προθεσμία που τάσσει το άρθρο 104 του παρόντος νόμου χωρίς κοινοποίηση ρητής αποφάσεως, εξυπακουμένου ότι η φορολογική αρχή δύναται να κινήσει εκ νέου την εν λόγω διαδικασία ενόσω δεν έχει παρέλθει η προθεσμία παραγραφής.

[...]

2. Η διοικητική απόφαση με την οποία περατώνεται η διαδικασία περιορισμένου ελέγχου πρέπει να περιέχει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα στοιχεία:

- a) τη φορολογική υποχρέωση ή τα σχετικά με αυτήν στοιχεία, καθώς και τη χρονική περίοδο την οποία κάλυψε ο έλεγχος·
- b) περιγραφή των ειδικών μέτρων που ελήφθησαν·

- c) περιγραφή των πραγματικών περιστατικών και του σκεπτικού στα οποία βασίστηκε η απόφαση·
- d) προσωρινή εκκαθάριση [...]».

11 Το άρθρο 219 του γενικού φορολογικού κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ανάκληση πράξεων επιβολής φόρου και επιβολής κυρώσεων», ορίζει τα εξής:

«1. Η φορολογική αρχή δύναται να ανακαλεί τις πράξεις της εις όφελος των ενδιαφερομένων, όταν εκτιμά ότι αυτές είναι προδήλως παράνομες, όταν μεταγενέστερες περιστάσεις που επηρεάζουν συγκεκριμένη νομική κατάσταση καθιστούν πρόδηλο ότι η πράξη είναι ακατάλληλη ή όταν, διαρκούσης της διαδικασίας, παραβιάστηκαν τα δικαιώματα άμυνας των ενδιαφερομένων.

Η ανάκληση δεν είναι δυνατόν, σε καμία περίπτωση, να συνιστά παρέκκλιση ή εξαίρεση μη επιτρεπόμενη από τη φορολογική νομοθεσία ούτε να αντιβαίνει στην αρχή της ισότητας, στο δημόσιο συμφέρον ή στην έννομη τάξη.

2. Ανάκληση χωρεί μόνον εφόσον δεν έχει παρέλθει η προθεσμία παραγραφής.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Η Nestrade, της οποίας η έδρα και η φορολογική κατοικία είναι στην Ελβετία, πραγματοποιεί συναλλαγές υποκειμένες στον ΦΠΑ στην Ισπανία.
- 13 Στις 21 Σεπτεμβρίου 2010, η Nestrade ζήτησε από την ΑΕΑΤ, κατ' εφαρμογήν της διαδικασίας επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών στο πλαίσιο της επιβολής ισπανικού ΦΠΑ σε επιχειρηματία μη εγκαταστημένο στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την επιστροφή των ποσών που είχαν καταβληθεί για την παράδοση αγαθών από τον προμηθευτή της Hero España SA (στο εξής: Hero), κατά το τρίτο και το τέταρτο τρίμηνο του έτους 2009. Η Nestrade ζήτησε, επίσης, την επιστροφή όλων των λοιπών ποσών ΦΠΑ που είχαν καταβληθεί όσον αφορά τα έτη 2008 έως 2010 για την παράδοση αγαθών από τη Hero.
- 14 Για όλα τα ανωτέρω οικονομικά έτη, η ΑΕΑΤ ζήτησε από τη Nestrade να προσκομίσει τα τιμολόγια που αντιστοιχούσαν στις παραδόσεις αγαθών από τη Hero (στο εξής: ορθά τιμολόγια), διότι στα αρχικώς προσκομισθέντα τιμολόγια αναγραφόταν ο ολλανδικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ της Nestrade, ενώ έπρεπε να αναγράφεται ο ελβετικός αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ.
- 15 Συνακόλουθα, στις 23 Νοεμβρίου 2010, η ΑΕΑΤ ζήτησε από τη Nestrade να της προσκομίσει, εντός προθεσμίας δέκα εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση της αιτήσεώς της, που έλαβε χώρα στις 13 Δεκεμβρίου 2010, τα ορθά τιμολόγια για το τρίτο και για το τέταρτο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2009. Η Nestrade δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω αίτηση εντός της ταχθείσας προθεσμίας.
- 16 Στις 10 Ιανουαρίου 2011, η Hero εξέδωσε τα διορθωτικά τιμολόγια για το τρίτο και το για τέταρτο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2009.
- 17 Στις 5 Απριλίου 2011, η ΑΕΑΤ εξέδωσε απόφαση με την οποία αρνήθηκε να επιστρέψει το ποσό των 114 662,59 ευρώ που ζητείτο για το τρίτο και το για τέταρτο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2009, με την αιτιολογία ότι δεν ήταν σε θέση να κρίνει αν η αίτηση ήταν βάσιμη.
- 18 Η απόφαση αυτή, η οποία δεν προσβλήθηκε από τη Nestrade, κατέστη απρόσβλητη στις 14 Μαΐου 2011.

- 19 Στις 5 Αυγούστου 2011, η Nestrade ζήτησε εκ νέου από την ΑΕΑΤ την επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ επί των εισροών που είχαν καταβληθεί κατά τα οικονομικά έτη 2008 έως 2010, και ζήτησε, επίσης, την επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ επί των εισροών που είχαν καταβληθεί κατά την περίοδο μεταξύ των μηνών Ιανουαρίου και Μαρτίου του 2011. Με την ευκαιρία αυτή, η Nestrade προσκόμισε διορθωτικά τιμολόγια και ακύρωσε τα αρχικά τιμολόγια που είχε εκδώσει η Hero για καθένα από τα έτη αυτά, συμπεριλαμβανομένων του τρίτου και του τέταρτου τριμήνου του οικονομικού έτους 2009.
- 20 Με την απόφαση που εξέδωσε στις 12 Δεκεμβρίου 2011, η ΑΕΑΤ αποφάσισε, πρώτον, την επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ επί των εισροών που είχαν καταβληθεί για τα οικονομικά έτη 2008 και 2010, καθώς και για το πρώτο και το δεύτερο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2009, συνολικού ύψους 542 094,25 ευρώ. Η ΑΕΑΤ έκρινε ότι η Nestrade είχε ανταποκριθεί στις αιτήσεις της και είχε προσκομίσει τα ζητηθέντα διορθωτικά τιμολόγια. Η ΑΕΑΤ χορήγησε την ανωτέρω επιστροφή, αφού βεβαιώθηκε ότι πληρούνταν οι απαιτούμενες συναφώς προϋποθέσεις. Δεύτερον, η ΑΕΑΤ αποφάσισε να μην επιστρέψει τα ποσά του ΦΠΑ που αντιστοιχούσαν σε δύο τιμολόγια που είχε εκδώσει η Hero για το τρίτο και το τέταρτο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2009. Η άρνηση αυτή βασιζόταν στο γεγονός ότι η συγκεκριμένη επιστροφή είχε απορριφθεί με απόφαση της 5ης Απριλίου 2011, η οποία είχε καταστεί απρόσβλητη στις 14 Μαΐου 2011.
- 21 Στις 8 Μαρτίου 2012, η ΑΕΑΤ επικύρωσε την από 12 Δεκεμβρίου 2011 απόφαση.
- 22 Η Nestrade υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά των αποφάσεων της ΑΕΑΤ της 12ης Δεκεμβρίου 2011 και της 8ης Μαρτίου 2012. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε με απόφαση του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου), της 22ας Ιανουαρίου 2015. Ο κύριος λόγος απορρίψεως ήταν η ύπαρξη προηγούμενης διοικητικής απόφασεως με δεσμευτική ισχύ.
- 23 Η Nestrade προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά των αποφάσεων της ΑΕΑΤ της 12ης Δεκεμβρίου 2011 και της 8ης Μαρτίου 2012 και κατά της από 22 Ιανουαρίου 2015 αποφάσεως του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού οικονομικού-διοικητικού δικαστηρίου).
- 24 Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι υπάρχει ορισμένη αντίφαση μεταξύ, αφενός, της αναγκαίας τηρήσεως της αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με διοικητική πράξη που κατέστη απρόσβλητη, όπως η απόφαση της 5ης Απριλίου 2011, και, αφετέρου, της ανάγκης ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, καθώς και, ειδικότερα, των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 25 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, με την απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297), το Δικαστήριο έκρινε ότι είναι δυνατόν να μην επιστραφεί ο καταβληθείς ΦΠΑ επί των εισροών, αν τα διορθωτικά τιμολόγια προσκομισθούν στη φορολογική αρχή αφότου αυτή εξέδωσε την απόφασή της με την οποία δεν αναγνωρίζει δικαίωμα σε επιστροφή του ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ωστόσο, μήπως η νομολογία αυτή θα έπρεπε να μην εφαρμοσθεί σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, χαρακτηριστικό της οποίας είναι ότι παραβιάστηκαν τα δικαιώματα άμυνας της Nestrade, η οποία δεν επέδειξε αμέλεια, ούτε αρνήθηκε να συνεργασθεί με την ΑΕΑΤ.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Audiencia Nacional (κεντρικό δικαστήριο, Ισπανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει η νομολογία [που απορρέει από την απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297)], την έννοια ότι πρέπει να επιστρέφονται τα ποσά ΦΠΑ που ζητεί επιχείρηση μη εγκαταστημένη στην Ευρωπαϊκή Ένωση, μολονότι η εθνική φορολογική αρχή έχει εκδώσει προηγουμένως αρνητική απόφαση για την εν λόγω επιστροφή, με την αιτιολογία ότι η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε αίτηση παροχής πληροφοριών σχετικά με τον αριθμό της

φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, λαμβανομένου υπόψη ότι η διοίκηση διέθετε κατά τον συγκεκριμένο χρόνο τις κρίσιμες πληροφορίες, τις οποίες της είχε παράσχει η επιχείρηση ανταποκρινόμενη σε άλλες αιτήσεις;

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό:

- 2) Επιβάλλει ενδεχομένως η αναδρομική εφαρμογή της νομολογίας [που απορρέει από την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691),] την ακύρωση διοικητικής πράξεως περί μη επιστροφής των επίμαχων ποσών ΦΠΑ, λαμβανομένου υπόψη ότι η πράξη αυτή περιορίστηκε απλώς στο να επικυρώσει προγενέστερη διοικητική απόφαση περί μη επιστροφής των εν λόγω ποσών, καταστάσα απρόσβλητη, την οποία εξέδωσε η ΑΕΑΤ κατόπιν διαδικασίας η οποία ήταν διαφορετική από εκείνη που προβλέπει ο νόμος για τη συγκεκριμένη περίπτωση και, επιπλέον, περιόριζε τα δικαιώματα του αιτούντος την επιστροφή, προσβάλλοντας τα δικαιώματα άμυνάς του;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 27 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται, πρώτον, ότι, στην απόφασή του, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στις σχετικές με το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και στη συναφή με αυτές νομολογία του Δικαστηρίου.
- 28 Ωστόσο, το γεγονός ότι εθνικό δικαστήριο διατύπωσε, από τυπικής απόψεως, την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως παραπέμποντας σε ορισμένες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να του παράσχει όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που μπορούν να είναι χρήσιμα για τη λήψη αποφάσεως στην υπόθεση της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως του αν στα υποβληθέντα ερωτήματα γίνεται μνεία των στοιχείων αυτών. Συναφώς, στο Δικαστήριο απόκειται να συναγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το εθνικό δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς (απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Όπως παρατήρησαν η Ισπανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά αίτηση επιστροφής των ποσών του ΦΠΑ υποβληθείσα από επιχείρηση εδρεύουσα σε τρίτη χώρα, ήτοι στην Ελβετία. Οι λεπτομέρειες για την επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ένωση διέπονται από τη δέκατη τρίτη οδηγία, όπως προκύπτει από το άρθρο 2 παράγραφος 1, αυτής. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει επ' αυτού ότι οι διατάξεις της δεκάτης τρίτης οδηγίας και, ιδίως, το προμνησθέν άρθρο 2, παράγραφος 1, πρέπει να λογίζονται ως *lex specialis* σε σχέση με τα άρθρα 170 και 171 της οδηγίας 2006/112 (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, *Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου*, C-582/08, EU:C:2010:429, σκέψη 35).
- 30 Επομένως, τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να εξετασθούν υπό το πρίσμα των διατάξεων της δεκάτης τρίτης οδηγίας.
- 31 Δεύτερον, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η υπόθεση της κύριας δίκης δεν αφορά τα διαχρονικά αποτελέσματα των διορθώσεων τιμολογίου, ερώτημα επί του οποίου το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί, σε σχέση με το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Αντιθέτως, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά το κατά πόσον τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν χρονικά τη δυνατότητα διορθώσεως εσφαλμένων τιμολογίων προκειμένου να ασκηθεί το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, στο ισπανικό δίκαιο, τέτοια διόρθωση δεν μπορεί πλέον να παραγάγει αποτελέσματα αφότου καταστεί απρόσβλητη η απόφαση της διοικήσεως περί μη επιστροφής.

- 32 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να θεωρηθεί ότι, με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν οι διατάξεις της δεκάτης τρίτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αποκλείουν να περιορίζει ένα κράτος μέλος χρονικά τη δυνατότητα να διορθώνονται εσφαλμένα τιμολόγια, παραδείγματος χάριν με τη διόρθωση του αρχικώς αναγραφέντος στο τιμολόγιο αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, για τους σκοπούς ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ.
- 33 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388 έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν εθνική ρύθμιση, δυνάμει της οποίας είναι δυνατό να μην αναγνωρίζεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο που έχουν στην κατοχή τους ελλιπή τιμολόγια, έστω και αν αυτά συμπληρωθούν διά της προσκομίσεως πληροφοριών που αποδεικνύουν το υποστατό, τη φύση και το ύψος των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια μετά την έκδοση τέτοιας απορριπτικής αποφάσεως (πρβλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, *Petroma Transports* κ.λπ., C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 36). Ωστόσο, πρέπει να διευκρινισθεί ότι η έκτη οδηγία 77/388 δεν απαγόρευε στα κράτη μέλη ούτε να αποδέχονται τη διόρθωση ελλιπούς τιμολογίου μετά την έκδοση, εκ μέρους της φορολογικής διοικήσεως, αποφάσεως περί μη αναγνωρίσεως δικαιώματος προς έκπτωση ή δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ.
- 34 Η ανωτέρω διαπίστωση ισχύει επίσης και ως προς τη δέκατη τρίτη οδηγία. Πράγματι, όπως προκύπτει από το άρθρο 3, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τις λεπτομέρειες για την υποβολή αιτήσεως για επιστροφή του ΦΠΑ, περιλαμβανομένων των προθεσμιών, και επιβάλλουν τις υποχρεώσεις που απαιτούνται προκειμένου να εκτιμηθεί το βάσιμο της αιτήσεως αυτής.
- 35 Δεδομένου ότι δεν διέπεται από τη δέκατη τρίτη οδηγία, η καθιέρωση μέτρων που τάσσουν προθεσμία, η παρέλευση της οποίας συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων εις βάρος όσων υποκείμενων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να διορθώσουν εσφαλμένα ή ελλιπή τιμολόγια προκειμένου να ασκήσουν το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, πρέπει να διέπεται από το εθνικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα τα οποία στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα τα οποία στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, ότι δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 46, καθώς και της 26ης Απριλίου 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει τη συμβατότητα των εθνικών μέτρων με το δίκαιο της Ένωσης, εντούτοις, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο δικαστήριο αυτό κάθε χρήσιμο στοιχείο για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 36).
- 37 Όσον αφορά, πρώτον, την αρχή της ισοδυναμίας, υπενθυμίζεται ότι από την αρχή αυτή απορρέει ότι τα άτομα που ασκούν δικαιώματα τα οποία απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης δεν πρέπει να περιέρχονται σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με εκείνα που ασκούν δικαιώματα αμιγώς εσωτερικής φύσεως (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, σκέψη 39).
- 38 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η ΑΕΑΤ παραβίασε την αρχή της ισοδυναμίας, στο μέτρο που δεν ανακάλεσε την από 5 Απριλίου 2011 απόφασή της βάσει του άρθρου 219 του γενικού φορολογικού κώδικα. Συναφώς, επισημαίνεται ότι από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που κατατέθηκε στο Δικαστήριο δεν διαπιστώνεται ότι το άρθρο αυτό εφαρμόζεται με διαφορετικό τρόπο αναλόγως του αν το κρίσιμο δικαίωμα απονέμεται από το δίκαιο της Ένωσης ή από το εθνικό δίκαιο.
- 39 Επιπλέον, αντιθέτως προς ό,τι ισχυρίσθηκε η Nestrade κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η αρχή της ισοδυναμίας δεν παραβιάσθηκε ούτε εξαιτίας του ότι η ΑΕΑΤ επιφύλαξε διαφορετική μεταχείριση, αφενός, στις αιτήσεις για επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ επί των εισροών που

καταβλήθηκαν για τα οικονομικά έτη 2008 και 2010 καθώς και για το πρώτο και το δεύτερο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2009 και, αφετέρου, στην αίτηση για επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ που καταβλήθηκαν για το τρίτο και το τέταρτο τρίμηνο του οικονομικού έτους 2009. Πράγματι, τέτοια διαφορετική μεταχείριση, ακόμη και αν αποδεικνυόταν, ουδώς θα στοιχειοθετούσε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης και εκείνων που είναι αμιγώς εσωτερικής φύσεως.

- 40 Όσον αφορά, δεύτερον, την αρχή της αποτελεσματικότητας, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το ζήτημα αν μια εθνική δικονομική διάταξη καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που το δίκαιο της Ένωσης απονέμει στους ιδιώτες πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη της θέσεως της εν λόγω διατάξεως στην όλη διαδικασία, καθώς και της διεξαγωγής της διαδικασίας και των ιδιαιτεροτήτων της ενώπιον των διαφόρων εθνικών οργάνων. Υπό το πρίσμα αυτό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ενδεχομένως, οι αρχές που αποτελούν τη βάση του εθνικού δικαιοδοτικού συστήματος, όπως η προστασία των δικαιωμάτων άμυνας, η αρχή της ασφάλειας δικαίου και η εύρυθμη διεξαγωγή της διαδικασίας (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 41 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η δυνατότητα να υποβάλλεται αίτηση για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην είναι επ' αόριστον δυνατόν να τεθεί υπό αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής διοικήσεως (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, σκέψη 29). Το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο καθορισμός εύλογων προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, επί ποινή απώλειας του σχετικού δικαιώματος, χάριν της ασφάλειας δικαίου που προστατεύει τόσο τον φορολογούμενο όσο και την οικεία διοίκηση. Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν μπορούν να καταστήσουν αδύνατη στην πράξη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης, ακόμη και εάν, εξ ορισμού, η παρέλευση των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Εν προκειμένω, η ΑΕΑΤ ζήτησε από τη Nestrade, στις 23 Νοεμβρίου 2010, να της προσκομίσει τα ορθά τιμολόγια εντός δέκα εργασιμών ημερών από την κοινοποίηση της αιτήσεως αυτής, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 13 Δεκεμβρίου 2010.
- 43 Διαπιστώνεται ότι από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι η Nestrade ενημέρωσε την ΑΕΑΤ ότι, κατά τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως εκ μέρους της εν λόγω αρχής, δεν είχε στην κατοχή της τα ορθά τιμολόγια. Από την απόφαση αυτή προκύπτει, επιπλέον, ότι η Nestrade δεν προσκόμισε στην ΑΕΑΤ τα εν λόγω τιμολόγια κατά το χρονικό διάστημα των τριών περίπου μηνών που μεσολάβησε μεταξύ της ημερομηνίας κατά την οποία τα ορθά τιμολόγια περιήλθαν σε αυτήν και της ημερομηνίας κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση περί μη επιστροφής του ΦΠΑ. Η Nestrade δεν προσέβαλε εξάλλου ούτε την τελευταία απόφαση προτού αυτή καταστεί απρόσβλητη, μολονότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, θα μπορούσε να έχει ασκήσει προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως εντός ευλόγου προθεσμίας.
- 44 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι, υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, η άσκηση από τη Nestrade του δικαιώματός της για επιστροφή του ΦΠΑ δεν κατέστη στην πράξη αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερής.
- 45 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία ώστε να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατόν να επιβάλλει πρόσθετες προϋποθέσεις, δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaéρίτό, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 40).

- 46 Η ίδια συλλογιστική ισχύει και ως προς το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ. Ωστόσο, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, συνάγεται ότι, όπως υποστήριξε η Επιτροπή, η ΑΕΑΤ δεν διέθετε τα αναγκαία στοιχεία ώστε να εκτιμήσει το δικαίωμα επιστροφής του επίμαχου στην υπόθεση της κύριας δίκης ΦΠΑ βάσει των πληροφοριών που της είχαν παρασχεθεί από τη Nestrade στο πλαίσιο άλλων αιτήσεων για επιστροφή αναφορικά με τον ίδιο προμηθευτή, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 47 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της δεκάτης τρίτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν να περιορίζει ένα κράτος μέλος χρονικά τη δυνατότητα να διορθώνονται εσφαλμένα τιμολόγια, παραδείγματος χάριν με τη διόρθωση του αρχικώς αναγραφέντος στο τιμολόγιο αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, για τους σκοπούς ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης 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 (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

Οι διατάξεις της δεκάτης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας, έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν να περιορίζει ένα κράτος μέλος χρονικά τη δυνατότητα να διορθώνονται εσφαλμένα τιμολόγια, παραδείγματος χάριν με τη διόρθωση του αρχικώς αναγραφέντος στο τιμολόγιο αριθμού φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), για τους σκοπούς ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)