



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 21ης Οκτωβρίου 2021 \*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 167 έως 171 και άρθρο 178, στοιχείο α' – Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ – Επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος επιστροφής – Κατοχή τιμολογίου – Οδηγία 2008/9/ΕΚ – Απόρριψη της αίτησης επιστροφής – “Διαγραφή” του τιμολογίου από τον προμηθευτή – Έκδοση νέου τιμολογίου – Νέα αίτηση επιστροφής – Απόρριψη»

Στην υπόθεση C-80/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Φεβρουαρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

**Wilo Salmson France SAS**

κατά

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, K. Λυκούργο και I. Jarukaitis (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Wilo Salmson France SAS, εκπροσωπούμενη από την C. Apostu, avocată,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane και R. I. Hațieganu,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον R. Lyal,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 22ας Απριλίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 167 και 178 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 ΦΠΑ), και του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2008/9/ΕΚ 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, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Wilo Salmson France SAS (στο εξής: Wilo Salmson) και των Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Εθνικής Φορολογικής Αρχής – Περιφερειακής γενικής διεύθυνσης δημόσιων οικονομικών Βουκουρεστίου, Ρουμανία) και Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Εθνικής Φορολογικής Αρχής – Περιφερειακής γενικής διεύθυνσης δημόσιων οικονομικών Βουκουρεστίου – Φορολογικής υπηρεσίας για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, Ρουμανία) (στο εξής, από κοινού: φορολογικές αρχές), σχετικά με απόφαση με την οποία απορρίφθηκε αίτηση επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) την οποία είχε υποβάλει η εταιρία αυτή κατά το έτος 2015 σε σχέση με αποκτήσεις αγαθών που είχαν λάβει χώρα το 2012.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

#### *Η οδηγία ΦΠΑ*

- 3 Το άρθρο 62 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει, για τους σκοπούς της οδηγίας αυτής, τη «γενεσιουργό αιτία του φόρου» ως «το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος» και το «απαιτητό του φόρου» ως «το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του [Δ]ημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί».

- 4 Το άρθρο 63 της ως άνω οδηγίας διευκρινίζει ότι «[η] γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».
- 5 Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι «[τ]ο δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».
- 6 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι:
- «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,
- [...]».
- 7 Το άρθρο 169 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:
- «Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:
- α) τις πράξεις που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους,
- [...]».
- 8 Το άρθρο 170 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:
- «Κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος [...] 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,
- [...]».
- 9 Το άρθρο 171 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι «[η] επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον 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]».

- 10 Το άρθρο 178, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας διευκρινίζει τα 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 [...]».
- 11 Πριν από την τροποποίησή του με την οδηγία 2010/45, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προέβλεπε τα 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 άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240 [...]».
- 12 Το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει στο πρώτο εδάφιο τα εξής:
- «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.»
- 13 Ο τίτλος X της ως άνω οδηγίας, που επιγράφεται «Εκπτώσεις», περιλαμβάνει το κεφάλαιο 5, που αφορά τον διακανονισμό των εκπτώσεων. Το περιλαμβανόμενο στο εν λόγω κεφάλαιο άρθρο 185 της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:
- «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.»
- 14 Στο εν λόγω κεφάλαιο, το άρθρο 186 της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι «[τ]α κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185».
- 15 Το άρθρο 218 της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στο επιγραφόμενο «Τιμολόγηση» κεφάλαιο 3 του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος αφορά τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στον φόρο, προβλέπει τα εξής:
- «Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη αποδέχονται ως τιμολόγια όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από το παρόν κεφάλαιο.»
- 16 Το άρθρο 219 της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:
- «Κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο.»

*Η οδηγία 2008/9*

- 17 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/9 ορίζει ότι η εν λόγω οδηγία «καθορίζει τους λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την επιστροφή του [ΦΠΑ], που προβλέπεται στο άρθρο 170 της [οδηγίας ΦΠΑ] σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3» της οδηγίας αυτής.
- 18 Το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:
- «Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:
- [...]
- 3) ως “περίοδος επιστροφής” νοείται η αναφερόμενη στο άρθρο 16 περίοδος που καλύπτεται από την αίτηση επιστροφής·
- [...]
- 5) ως “αιτών” νοείται ο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος υποβάλλει την αίτηση επιστροφής.»
- 19 Το άρθρο 3 της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει ότι αυτή εφαρμόζεται για οποιονδήποτε υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής, ο οποίος πληροί τις προϋποθέσεις που απαριθμεί το εν λόγω άρθρο.
- 20 Το άρθρο 5 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:
- «Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής κάθε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος επιβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν από άλλους υποκείμενους στο φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος, [...] εφόσον τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο των κατωτέρω πράξεων:
- α) πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 169 στοιχεία α) και β) της [οδηγίας ΦΠΑ]·
- [...]
- Με την επιφύλαξη του άρθρου 6, για το σκοπό της παρούσας οδηγίας, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του φόρου επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την [οδηγία ΦΠΑ], όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.»
- 21 Το άρθρο 8 της οδηγίας 2008/9 διευκρινίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:
- «Εκτός των στοιχείων που απαριθμούνται στην παράγραφο 1, η αίτηση επιστροφής πρέπει να περιλαμβάνει, για κάθε κράτος μέλος επιστροφής και για κάθε τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής, τα κατωτέρω στοιχεία:
- [...]
- δ) την ημερομηνία και τον αριθμό του τιμολογίου ή του παραστατικού εισαγωγής·

[...].».

- 22 Το άρθρο 10 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί, μη θιγομένων των κατά το άρθρο 20 αιτήσεων παροχής στοιχείων, να ζητήσει από τον αιτούντα να υποβάλει με ηλεκτρονικά μέσα, μαζί με την αίτησή του, αντίγραφο του τιμολογίου ή παραστατικού εισαγωγής εφόσον η βάση υπολογισμού του φόρου σε ένα τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής αφορά ποσό τουλάχιστον 1 000 [ευρώ] ή το ισόποσο στο εθνικό νόμισμα. Εφόσον το τιμολόγιο αφορά καύσιμα, αυτό το κατώτατο όριο είναι 250 [ευρώ] ή το ισόποσο στο εθνικό νόμισμα.»

- 23 Το άρθρο 13, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Εάν μετά την υποβολή της αίτησης επιστροφής η αναλογία έκπτωσης αναπροσαρμοσθεί σύμφωνα με το άρθρο 175 της [οδηγίας ΦΠΑ], ο αιτών προβαίνει στη διόρθωση του ποσού που ζήτησε ή που έχει ήδη καταβληθεί.»

- 24 Το άρθρο 14 της ίδιας οδηγίας προβλέπει στην παράγραφο 1, στοιχείο α', τα εξής:

«Η αίτηση επιστροφής πρέπει να αφορά:

α) αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που έχει τιμολογηθεί κατά την περίοδο επιστροφής, εφόσον ο φόρος είχε καταστεί απαιτητός πριν ή κατά τη στιγμή της τιμολόγησης, ή αγορά ως προς την οποία ο φόρος κατέστη απαιτητός κατά την περίοδο επιστροφής, εφόσον για την αγορά αυτή είχε εκδοθεί τιμολόγιο πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός [...].»

- 25 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 ορίζει τα εξής:

«Η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στο κράτος μέλος της εγκατάστασης έως τις 30 Σεπτεμβρίου του ημερολογιακού έτους που ακολουθεί την περίοδο επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής θεωρείται ότι έχει υποβληθεί μόνον εφόσον ο αιτών έχει δηλώσει όλα τα στοιχεία που απαιτούν τα άρθρα 8, 9 και 11.»

- 26 Το άρθρο 20 της ως άνω οδηγίας 2008/9 προβλέπει τα εξής:

«1. Σε περιπτώσεις που το κράτος μέλος επιστροφής εκτιμά ότι δεν διαθέτει το σύνολο των σχετικών πληροφοριών στις οποίες θα βασισθεί η απόφασή του σχετικά με την αίτηση επιστροφής του συνολικού ποσού ή μέρους αυτού, μπορεί να ζητήσει [...] πρόσθετες πληροφορίες, ιδίως από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασης [...].

Εάν κρίνεται απαραίτητο, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει και νέες πρόσθετες πληροφορίες.

[...]

2. Το κράτος μέλος επιστροφής πρέπει να λάβει τις πληροφορίες που ζητήθηκαν βάσει της παραγράφου 1 εντός ενός μηνός από την άφιξη της αίτησης παροχής στοιχείων στο πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση αυτή.»

27 Το άρθρο 23 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Σε περίπτωση που η αίτηση επιστροφής απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει, το κράτος μέλος επιστροφής κοινοποιεί στον αιτούντα τους λόγους της απόρριψης, μαζί με την απόφαση.

2. Τα μέσα προσφυγής κατά των αποφάσεων απόρριψης μιας αίτησης επιστροφής μπορούν να ασκούνται από τον αιτούντα ενώπιον των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους επιστροφής, σύμφωνα με τις διατυπώσεις και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται για την άσκηση των αντίστοιχων μέσων από πρόσωπα εγκατεστημένα στο εν λόγω κράτος μέλος.

[...]»

### ***Το ρουμανικό δίκαιο***

28 Ο Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί φορολογικού κώδικα) (*Monitorul Oficial al României*, τμήμα I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογικός κώδικας), όριζε στο άρθρο 145, παράγραφος 2, τα εξής:

«(2) Κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αφορά αγορές, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται για τις ανάγκες:

a) φορολογητέων πράξεων·

b) πράξεων που προκύπτουν από οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες ο τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών λογίζεται ότι βρίσκεται στην αλλοδαπή και για τις οποίες ο φόρος θα εξέπιπτε σε περίπτωση που οι σχετικές πράξεις είχαν πραγματοποιηθεί στη Ρουμανία·

[...]».

29 Το άρθρο 146 του φορολογικού κώδικα προέβλεπε στην παράγραφο 1, στοιχείο a, τα εξής:

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

a) για τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο σε σχέση είτε με αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρέπει να του παραδοθούν είτε με υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρέπει να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο το οποίο να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 155 [...]».

30 Το άρθρο 147 *ter*, παράγραφος 1, στοιχείο a, του κώδικα αυτού διευκρίνιζε ότι «ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία, αλλά είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και ο οποίος δεν διαθέτει και δεν υποχρεούται να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία, δικαιούται επιστροφή του [ΦΠΑ] που κατέβαλε για εισαγωγές και για αποκτήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν στη Ρουμανία».

31 Η Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (κυβερνητική απόφαση 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, τμήμα I, αριθ. 112 της 6ης Φεβρουαρίου 2004) προβαίνει σε έγκριση των διατάξεων εφαρμογής του φορολογικού κώδικα, οι οποίες περιλαμβάνονται στο παράρτημα της αποφάσεως αυτής. Οι διατάξεις αυτές, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: διατάξεις εφαρμογής) παραπέμπουν, με το σημείο τους 49, στο τότε ισχύον άρθρο 147 *ter* του φορολογικού κώδικα. Το εν λόγω σημείο 49 προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Βάσει του άρθρου 147 *ter*, παράγραφος 1, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, οποιοσδήποτε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία, αλλά είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, δικαιούται επιστροφή του [ΦΠΑ] που κατέβαλε για εισαγωγές και για αποκτήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν στη Ρουμανία.»

32 Το σημείο 49 διευκρινίζει στην παράγραφο 15, στοιχείο α, ότι η αίτηση επιστροφής αφορά «αποκτήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες έχει εκδοθεί τιμολόγιο εντός της περιόδου επιστροφής και οι οποίες έχουν εξοφληθεί έως τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως επιστροφής» και ότι «[τ]α τιμολόγια που δεν έχουν εξοφληθεί έως τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως επιστροφής περιλαμβάνονται στις αιτήσεις επιστροφής που αφορούν τις περιόδους κατά τις οποίες εξοφλούνται».

33 Το σημείο 49, παράγραφος 16, των διατάξεων εφαρμογής ορίζει ότι, «[ε]πιπροσθέτως των πράξεων που αναφέρει η παράγραφος 15, η αίτηση επιστροφής μπορεί να αφορά, επίσης, τιμολόγια ή παραστατικά εισαγωγής που δεν περιλαμβάνονταν σε προηγούμενες αιτήσεις επιστροφής και αφορούν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν κατά το οικείο ημερολογιακό έτος».

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

34 Το 2012 η Pompes Salmson SAS, η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας της οποίας ευρίσκεται στη Γαλλία, αγόρασε παραγωγικό εξοπλισμό από την ZES Zollner Electronic SRL (στο εξής: Zollner), η οποία εδρεύει και έχει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία. Δεδομένου ότι η Pompes Salmson διέθεσε τον εξοπλισμό αυτόν στην Zollner προκειμένου να τον χρησιμοποιήσει για την παρασκευή των αγαθών που θα της παραδίδονταν αργότερα, ο εξοπλισμός δεν εγκατέλειψε το ρουμανικό έδαφος.

35 Κατά το ίδιο έτος, η Zollner εξέδωσε τιμολόγια για τις αγορές αυτές, συμπεριλαμβάνοντας τον ΦΠΑ. Βάσει των τιμολογίων, η Pompes Salmson ζήτησε την επιστροφή του ΦΠΑ που είχε καταβάλει στη Ρουμανία για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2012, σύμφωνα με την οδηγία 2008/9 καθώς και με το άρθρο 147 *ter*, παράγραφος 1, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, σε συνδυασμό με το σημείο 49 των διατάξεων εφαρμογής. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2014, «για λόγους αναγόμενους στα έγγραφα που συνόδευαν την αίτηση και στο μη νομότυπο των συνημμένων τιμολογίων» (στο εξής: απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2014). Η Zollner διέγραψε κατά συνέπεια τα τιμολόγια που είχαν αρχικώς εκδοθεί το 2012. Το 2015 εξέδωσε νέα τιμολόγια για τις ίδιες αγορές.

36 Το 2014 η Pompes Salmson συγχωνεύθηκε με τη Wilo France SAS. Η νέα οντότητα που προέκυψε από τη συγχώνευση αυτή, με την επωνυμία Wilo Salmson France, ανέλαβε το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων της Pompes Salmson και ως εκ τούτου υπέβαλε το 2015, βάσει των νέων τιμολογίων που είχε εκδώσει η Zollner, νέα αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί στη Ρουμανία κατά την αγορά του οικείου εξοπλισμού, για την περίοδο μεταξύ 1ης Αυγούστου και 31ης Οκτωβρίου 2015. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε από τις ρουμανικές



αρχές με απόφαση της 12ης Μαΐου 2016, με την αιτιολογία ότι η Willo Salmson δεν είχε τηρήσει το σημείο 49, παράγραφος 16, των διατάξεων εφαρμογής και είχε ήδη ζητήσει την επιστροφή του αναγραφόμενου στα τιμολόγια αυτά ΦΠΑ.

- 37 Η Willo Salmson υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Περιφερειακής γενικής διεύθυνσης δημόσιων οικονομικών Βουκουρεστίου – Φορολογικής υπηρεσίας για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, Ρουμανία). Με απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2016, η διοικητική ένσταση απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι ο ΦΠΑ του οποίου ζητείτο η επιστροφή είχε αποτελέσει αντικείμενο προγενέστερης αίτησης επιστροφής φόρου και ότι οι πράξεις για τις οποίες ζητείτο η επιστροφή δεν χρονολογούνταν από το 2015, αλλά από το 2012.
- 38 Κατόπιν αυτού, η εν λόγω εταιρία προσέφυγε ενώπιον του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία), αιτώντος δικαστηρίου, ζητώντας την ακύρωση της αποφάσεως της 2ας Σεπτεμβρίου 2016 καθώς και της αποφάσεως της 12ης Μαΐου 2016 που είχε απορρίψει την αίτηση επιστροφής ποσού ύψους 449 538,38 ρουμανικών λεί (RON) (περίπου 91 310 ευρώ), που αντιπροσώπευε τον ΦΠΑ του οποίου ζητείτο η επιστροφή για το διάστημα μεταξύ 1ης Αυγούστου 2015 και 31ης Οκτωβρίου 2015.
- 39 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι πρέπει να κρίνει αν είναι δυνατόν να επιστραφεί το 2015 ο ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για αγορές πραγματοποιηθείσες το 2012, για τις οποίες έγκυρα τιμολόγια ΦΠΑ εκδόθηκαν μόλις το 2015. Εκτιμά ότι η κατάσταση της Willo Salmson διαφέρει από τις περιπτώσεις τις οποίες προβλέπει η οδηγία 2008/9 ή τις οποίες έχει ήδη εξετάσει το Δικαστήριο, δεδομένου ότι τα μεν τιμολόγια που είχε εκδώσει η Zollner το 2012 ακυρώθηκαν με τη διαγραφή τους, λόγω του παράτυπου χαρακτήρα τους που διαπιστώθηκε από τις ρουμανικές φορολογικές αρχές, ενώ έγκυρα τιμολόγια για τις ίδιες αγορές εκδόθηκαν μόλις το 2015, η δε Willo Salmson άσκησε το δικαίωμά της επιστροφής με την αίτηση επιστροφής φόρου την οποία υπέβαλε το 2015 και η οποία περιελάμβανε τα εκδοθέντα το 2015 τιμολόγια, χωρίς η εταιρία αυτή να έχει μέχρι τότε τύχει της ζητηθείσας επιστροφής.
- 40 Το αιτούν δικαστήριο υποστηρίζει ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν ρυθμίζει το ζήτημα της προθεσμίας ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης και ότι πρέπει συνεπώς να διευκρινιστεί αν η ημερομηνία από την οποία αρχίζει να τρέχει η προθεσμία αυτή μπορεί να καθοριστεί αποκλειστικώς με βάση την ημερομηνία παραδόσεως των επίμαχων αγαθών, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε άλλη κρίσιμη περίπτωση. Υπό το φως των άρθρων 167 και 178 της ως άνω οδηγίας και δεδομένου ότι η έκδοση τιμολογίου δεν εμπίπτει στη σφαίρα ελέγχου του κατόχου του δικαιώματος αυτού, είναι αναγκαίο να διευκρινίσει το Δικαστήριο αν, βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9, η αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ μπορεί να αφορά αγορές αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν τιμολογηθεί κατά την περίοδο επιστροφής, ανεξαρτήτως του αν ο σχετικός ΦΠΑ κατέστη απαιτητός κατά την περίοδο αυτή ή νωρίτερα.
- 41 Όσον αφορά τα δύο πρώτα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι ρουμανικές φορολογικές αρχές δεν διέκριναν μεταξύ της ημερομηνίας εκδόσεως των τιμολογίων ως στοιχείου διαδικαστικού ενδιαφέροντος και της ημερομηνίας κατά την οποία ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός ως στοιχείου που άπτεται της ουσίας, ενώ οι δύο αυτές ημερομηνίες θα έπρεπε να έχουν διαφορετική σημασία από φορολογικής απόψεως και το δικαίωμα έκπτωσης δεν θα μπορούσε να ασκείται χωρίς να υπάρχει τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί τηρουμένων των νόμιμων

απαιτήσεων. Μολονότι, βεβαίως, είναι απαραίτητο ο ΦΠΑ να έχει καταστεί απαιτητός πριν από την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τη στιγμή της τιμολόγησης, εντούτοις κρίσιμο για την υποβολή αίτησης επιστροφής φόρου πρέπει να είναι το χρονικό σημείο έκδοσης του τιμολογίου.

- 42 Όσον αφορά το τρίτο και το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι οι ρουμανικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι, για τα τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2015 όσον αφορά τις αγορές που είχαν πραγματοποιηθεί το 2012, δεν μπορούσε να υποβληθεί αίτηση επιστροφής φόρου για το έτος 2015 λόγω της ύπαρξης προγενέστερων τιμολογίων. Πλην όμως η Zollner είχε προβεί μονομερώς σε διαγραφή των προγενέστερων τιμολογίων, η οποία παρήγε αποτελέσματα ακύρωσης, ο δε κάτοχος του δικαιώματος έκπτωσης δεν έχει κανένα νόμιμο μέσο για να υποχρεώσει τον προμηθευτή να εκδώσει νέο τιμολόγιο.
- 43 Επιπλέον, λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 169 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ, του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9 καθώς και της ανάγκης να κατέχει ο ενδιαφερόμενος έγκυρο τιμολόγιο ώστε να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα επιστροφής, η αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ πρέπει να στηρίζεται αποκλειστικώς στα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά την «περίοδο επιστροφής», ενώ η μόνη προϋπόθεση που επιβάλλεται είναι να έχει καταστεί απαιτητός ο ΦΠΑ πριν ή συγχρόνως με την τιμολόγηση.
- 44 Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η Zollner διέγραψε τα εκδοθέντα το 2012 τιμολόγια, μόνο τα νέα τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2015 μπορούσαν να αποδείξουν τις αγορές και να παράσχουν έρεισμα για την επίμαχη στην κύρια δίκη αίτηση επιστροφής φόρου. Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, μόνον τα δεύτερα θα πρέπει να αποτελέσουν το «διαδικαστικό ορόσημο» για την υποβολή αίτησης επιστροφής φόρου σύμφωνα με την οδηγία 2008/9.
- 45 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 167, σε συνδυασμό με το άρθρο 178 της [οδηγίας ΦΠΑ], υπάρχει διάκριση μεταξύ του χρόνου κατά τον οποίο γεννάται και του χρόνου κατά τον οποίο ασκείται το δικαίωμα εκπτώσεως, λαμβανομένου υπόψη του τρόπου λειτουργίας του συστήματος ΦΠΑ;

Συναφώς, επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μπορεί να ασκείται ελλείψει (έγκυρου) φορολογικού τιμολογίου για την απόκτηση αγαθών.

2) Όσον αφορά την ερμηνεία των ίδιων διατάξεων σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9/ΕΚ, ποιο διαδικαστικό στάδιο αποτελεί σημείο αναφοράς για να εκτιμηθεί ο σύννομος χαρακτήρας της ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ;

Συναφώς, επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν είναι δυνατό να υποβληθεί αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος κατέστη απαιτητός πριν από την “περίοδο επιστροφής”, αλλά για τον οποίο εκδόθηκε τιμολόγιο κατά την περίοδο επιστροφής.

3) Όσον αφορά την ερμηνεία των ίδιων διατάξεων του άρθρου 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9, σε συνδυασμό με το άρθρο 167 και με το άρθρο 178 της [οδηγίας ΦΠΑ], ποια είναι τα αποτελέσματα της ακυρώσεως και της εκδόσεως νέων τιμολογίων για την απόκτηση αγαθών που προηγείται της “περιόδου επιστροφής” επί της ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω απόκτηση αγαθών;

Συναφώς επιβάλλεται να διευκρινισθεί κατά πόσον, στην περίπτωση ακυρώσεως εκ μέρους του προμηθευτή των αρχικών τιμολογίων που εκδόθηκαν για απόκτηση αγαθών και εκδόσεως νέων τιμολογίων σε μεταγενέστερο χρόνο, η άσκηση του δικαιώματος του δικαιούχου να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ που αφορά την εν λόγω απόκτηση αγαθών πρέπει να αναφέρεται στην ημερομηνία των νέων τιμολογίων, τούτο δε σε περίπτωση κατά την οποία η ακύρωση των αρχικών τιμολογίων και η έκδοση των νέων τιμολογίων δεν εμπίπτουν στη σφαίρα ελέγχου του δικαιούχου, αλλά αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια του προμηθευτή.

- 4) Μπορεί η εθνική νομοθεσία να εξαρτά την επιστροφή του ΦΠΑ σύμφωνα με την οδηγία [2008/9/ΕΚ] από μια προϋπόθεση απαιτητού, σε περίπτωση που το ορθό τιμολόγιο εκδόθηκε κατά την περίοδο υποβολής της αιτήσεως;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του παραδεκτού***

- 46 Η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα είναι अपαράδεκτα. Αφενός, στηρίζονται σε εσφαλμένη και ελλιπή παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, οπότε, αν αυτά διορθώνονταν και λαμβάνονταν καθ' ολοκληρίαν υπόψη, τα ερωτήματα θα στερούνταν χρησιμότητας και λυσιτέλειας για την επίλυση της διαφοράς. Αφετέρου, η παρουσίαση αυτή περιορίζεται σε επανάληψη της απόψεως ενός μόνον από τους διαδίκους της εν λόγω διαφοράς και κατά συνέπεια το αιτούν δικαστήριο παρέλειψε να εκπληρώσει την υποχρέωσή του να αποσαφηνίσει τα πραγματικά περιστατικά πριν υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο, καθώς και να εκθέσει τους λόγους για τους οποίους διερωτάται ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και εκτιμά ότι η απάντηση του Δικαστηρίου είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.
- 47 Υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι το άρθρο 267 ΣΛΕΕ εισάγει διαδικασία άμεσης συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των δικαστηρίων των κρατών μελών. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, η οποία στηρίζεται σε σαφή διάκριση των καθηκόντων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, κάθε διαπίστωση και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου, στο οποίο εναπόκειται να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο, ενώ το Δικαστήριο είναι αρμόδιο αποκλειστικώς να αποφαινεται επί της ερμηνείας ή του κύρους νομοθετήματος της Ένωσης βάσει της πραγματικής και νομικής κατάστασης την οποία εκθέτει το αιτούν δικαστήριο (πρβλ. αποφάσεις της 20ής Δεκεμβρίου 2017, *Schwerpes*, C-291/16, EU:C:2017:990, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 20ής Απριλίου 2021, *Repubblika*, C-896/19, EU:C:2021:311, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 48 Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία ή το κύρος κανόνα του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται καταρχήν να απαντήσει (αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 2015, *Gauweiler* κ.λπ., C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψη 24 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 15ης Ιουλίου 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, σκέψη 54 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 49 Εφόσον επομένως τα ερωτήματα που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή, η άρνηση του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος υποβληθέντος από εθνικό δικαστήριο είναι δυνατή μόνον αν προκύπτει προδήλως ότι η αιτούμενη ερμηνεία κανόνα του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το ζήτημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία τα οποία είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα (πρβλ. αποφάσεις της 16ης Ιουνίου 2015, Gauweiler κ.λπ., C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψη 25 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 15ης Ιουλίου 2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, σκέψη 55 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 50 Εν προκειμένω, η επιχειρηματολογία την οποία προβάλλει η Ρουμανική Κυβέρνηση προκειμένου να αποδείξει την έλλειψη λυσιτέλειας των υποβληθέντων ερωτημάτων για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης στηρίζεται σε επίκριση της εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών από το αιτούν δικαστήριο, για την οποία υποστηρίζει ότι είναι εσφαλμένη και ελλιπής. Δεν είναι όμως έργο του Δικαστηρίου να θέσει υπό αμφισβήτηση την ως άνω εκτίμηση, η οποία, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Κατά συνέπεια, η επιχειρηματολογία αυτή δεν αρκεί για να ανατρέψει το τεκμήριο λυσιτέλειας για το οποίο γίνεται λόγος στην προηγούμενη σκέψη (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 16ης Ιουνίου 2015, Gauweiler κ.λπ., C-62/14, EU:C:2015:400, σκέψη 26 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 51 Δεύτερον, στο μέτρο που η Ρουμανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι τα πραγματικά περιστατικά που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο συνίστανται σε επανάληψη των όσων υποστηρίζει ο ένας από τους διαδίκους της κύριας δίκης, επισημαίνεται ότι το γεγονός αυτό και μόνον, ακόμη και αν θεωρηθεί αποδεδειγμένο, δεν σημαίνει ότι το αιτούν δικαστήριο, ενεργώντας κατά τον τρόπο αυτό, παρέβη την υποχρέωσή του να εκθέσει στην απόφαση περί παραπομπής, σύμφωνα με το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, τα πραγματικά στοιχεία στα οποία στηρίζονται τα ερωτήματα και τους λόγους που το οδήγησαν να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης οι οποίες παρατίθενται στα υποβληθέντα ερωτήματα ή ως προς τις οποίες εκτιμά ότι η απάντηση του Δικαστηρίου είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.
- 52 Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 39 έως 44 της παρούσας αποφάσεως, η απόφαση περί παραπομπής καθιστά δυνατή την κατανόηση των λόγων για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς το περιεχόμενο διαφόρων διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ και της οδηγίας 2008/9 και περιέχει επαρκείς ενδείξεις ώστε να μπορεί το Δικαστήριο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που του είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.
- 53 Συναφώς, υπενθυμίζεται περαιτέρω ότι ούτε το άρθρο 267 ΣΛΕΕ ούτε καμία άλλη διάταξη του δικαίου της Ένωσης επιβάλλει ή απαγορεύει την εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου τροποποίηση, μετά την προδικαστικώς εκδοθείσα απόφαση, των πραγματικών και νομικών διαπιστώσεων στις οποίες προέβη στο πλαίσιο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαστήριο αυτό διασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα της προκριθείσας από το Δικαστήριο ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2016, Ognjanov, C-614/14, EU:C:2016:514, σκέψεις 28 έως 30).
- 54 Βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα είναι παραδεκτά.

## *Επί της ουσίας*

### *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

- 55 Καταρχάς επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο, το οποίο και μόνον έχει στη διάθεσή του το σύνολο των κρίσιμων πραγματικών και νομικών στοιχείων, ερωτά το Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 όπως τροποποιήθηκαν με την οδηγία 2010/45, οι οποίες, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2010/45, είχαν εφαρμογή από 1ης Ιανουαρίου 2013.
- 56 Πλην όμως από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι παραδόσεις αγαθών που έδωσαν λαβή για τη διαφορά της κύριας δίκης πραγματοποιήθηκαν το 2012, ότι έγγραφα θεωρούμενα ως τιμολόγια σχετικά με τις παραδόσεις αυτές καταρτίστηκαν το 2012, εν συνεχεία χαρακτηρίστηκαν «μη νομότυπα» με την απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2014 και ακολούθως διαγράφηκαν το 2014 ή το 2015 και ότι, τέλος, νέα έγγραφα θεωρούμενα ως τιμολόγια σχετικά με τις ίδιες παραδόσεις εκδόθηκαν το 2015.
- 57 Εξάλλου, αφενός, κατά το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Αφετέρου, το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται από την οδηγία ΦΠΑ, το αντίστοιχο του οποίου αποτελεί το δικαίωμα επιστροφής (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), συνδέεται άμεσα, τόσο από ουσιαστική όσο και από χρονική άποψη, με το απαιτητό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών σε σχέση με τα αγαθά και τις υπηρεσίες (πρβλ. απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 22), δεδομένου ότι το άρθρο 167 της ως άνω οδηγίας προβλέπει ότι το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.
- 58 Εξάλλου, τα άρθρα 64 και 65 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπουν διαφορετικούς κανόνες περί του απαιτητού, οι οποίοι εφαρμόζονται στις περιπτώσεις τις οποίες καθορίζουν τα άρθρα αυτά, ενώ το άρθρο 66 της ως άνω οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη, κατά παρέκκλιση από τα ως άνω άρθρα 63 έως 65, να προβλέπουν ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκείμενων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός σε ένα από τα καθοριζόμενα στο εν λόγω άρθρο 66 χρονικά σημεία.
- 59 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει, υπό το φως όλων των πραγματικών στοιχείων και στοιχείων του εθνικού δικαίου που διαθέτει, να εξακριβώσει αν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112, υπό τη μορφή που έχουν κατόπιν των τροποποιήσεων τις οποίες επέφερε η οδηγία 2010/45, είναι όντως εφαρμοστέες για την επίλυση καθεμίας από τις διάφορες πτυχές της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.
- 60 Συναφώς όμως διευκρινίζεται ότι η μόνη τροποποίηση διατάξεως της οδηγίας 2006/112 που έχει επέλθει με την οδηγία 2010/45 και η οποία είναι κρίσιμη για την ανάλυση της υπό κρίση υποθέσεως από το Δικαστήριο αφορά το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, διάταξη η οποία, πριν από την ως άνω τροποποίηση, δεν παρέπεμπε στην κατοχή τιμολογίου «το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI» της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά στην κατοχή τιμολογίου το οποίο έχει εκδοθεί «σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240» της οδηγίας 2006/112.

- 61 Μολονότι, βεβαίως, και στις δύο αυτές περιπτώσεις γίνεται παραπομπή στις αντίστοιχες διατάξεις των ως άνω οδηγιών, οι οποίες προβλέπουν, κατ' ουσίαν, τις περιστάσεις και προϋποθέσεις υπό τις οποίες πρέπει να εκδίδονται τιμολόγια, το περιεχόμενο των τιμολογίων αυτών, τη δυνατότητα έκδοσης ή διαβίβασης ηλεκτρονικών τιμολογίων καθώς και τη δυνατότητα των κρατών μελών να λαμβάνουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, μέτρα απλούστευσης, εντούτοις οι διατάξεις αυτές δεν είναι πανομοιότυπες. Πάντως, οι μεταξύ τους διαφορές περιεχομένου δεν ασκούν επιρροή στην ανάλυση στην οποία καλείται να προβεί το Δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση και κατά συνέπεια οι απαντήσεις που θα δοθούν με την παρούσα απόφαση θα έχουν εφαρμογή ακόμη και αν το αιτούν δικαστήριο κρίνει τελικώς ότι ένα ή περισσότερα από τα επίμαχα ζητήματα επί των οποίων καλείται να αποφανθεί δεν εμπίπτουν στο χρονικό πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά σε εκείνο του κειμένου της οδηγίας 2006/112 όπως ίσχυε πριν από τις τροποποιήσεις που επέφερε σε αυτό η οδηγία 2010/45.

*Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 62 Σε σχέση με το πρώτο ερώτημα, επιβάλλεται εκ προοιμίου η παρατήρηση ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά την περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο εντός του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες αγορές αγαθών. Επομένως, η υπόθεση της κύριας δίκης δεν αφορά το καθαυτό δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά το δικαίωμα επιστροφής του φόρου αυτού, όπως προβλέπεται στο άρθρο 170 της ως άνω οδηγίας, το οποίο με τη σειρά του παραπέμπει στις πράξεις που παρατίθενται στο άρθρο 169 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 63 Υπενθυμίζεται ακόμη ότι το άρθρο 171 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιούν μεταξύ άλλων αγορές αγαθών και υπηρεσιών που επιβαρύνονται με φόρο, αλλά είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις λεπτομερείς διαδικασίες που προβλέπονται από την οδηγία 2008/9. Εντούτοις, η εν λόγω οδηγία δεν σκοπεί στον προσδιορισμό των προϋποθέσεων άσκησης ή της έκτασης του δικαιώματος επιστροφής. Ειδικότερα, το άρθρο 5, δεύτερο εδάφιο, της ως άνω οδηγίας διευκρινίζει ότι, με την επιφύλαξη του άρθρου της 6 και για τον σκοπό της οδηγίας αυτής, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 35).
- 64 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η οδηγία 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος επιβλήθηκε για μια παράδοση αγαθών μπορεί να ασκηθεί από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει τιμολόγιο, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με την αγορά των εν λόγω αγαθών.
- 65 Κατά το άρθρο της 1, η οδηγία 2008/9 έχει ως αντικείμενο τον καθορισμό των λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 170 της οδηγίας ΦΠΑ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9, ενώ πάντως οι προϋποθέσεις άσκησης και η έκταση του δικαιώματος επιστροφής προσδιορίζονται, βάσει των διατάξεων της ως άνω οδηγίας και όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 63 της παρούσας αποφάσεως, σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.

- 66 Επομένως, το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκειμένου στον φόρο να λάβει επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως ρυθμίζεται από την οδηγία 2008/9, είναι το αντίστοιχο του δικαιώματος, που θεσπίζει υπέρ αυτού η οδηγία ΦΠΑ, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε στο δικό του κράτος μέλος (αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 67 Εξάλλου, ακριβώς όπως και το δικαίωμα προς έκπτωση, το δικαίωμα προς επιστροφή συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ, η οποία σκοπεύει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 45).
- 68 Το δικαίωμα προς έκπτωση και, ως εκ τούτου, προς επιστροφή αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (αποφάσεις της 2ας Μαΐου 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 46).
- 69 Εντούτοις, το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, όπως και το δικαίωμα έκπτωσής του, εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 70 Όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις που διέπουν την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος επιστροφής, από το άρθρο 169, στοιχείο α', και από το άρθρο 170 της ως άνω οδηγίας προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος επιστροφής, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της ως άνω οδηγίας, που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιεί αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο για τις πράξεις του οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους (πρβλ. απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, σκέψη 33). Ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο πρέπει ακόμη να πληροί τις σωρευτικές προϋποθέσεις του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9 (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2020, CHER Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 71 Όσον αφορά τους λεπτομερείς κανόνες άσκησης του δικαιώματος επιστροφής, οι οποίοι σχετίζονται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, επισημαίνεται ότι, όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, για

την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τον τίτλο XI, κεφάλαιο 3, τμήματα 3 έως 6, της ως άνω οδηγίας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 72 Από τα ανωτέρω το Δικαστήριο συνήγαγε ότι ενώ, σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ γεννάται κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος γίνεται απαιτητός, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος είναι καταρχήν δυνατή, σύμφωνα με το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής, μόνον αφ' ης στιγμής ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι το ίδιο ισχύει όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 49 και 50).
- 73 Όσον αφορά τους λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ, υπενθυμίζεται καταρχάς ότι, κατά το άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 2008/9, η αίτηση επιστροφής πρέπει να περιλαμβάνει, για κάθε κράτος μέλος επιστροφής και για κάθε τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής «την ημερομηνία και τον αριθμό του τιμολογίου ή του παραστατικού εισαγωγής». Εν συνεχεία, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, της ως άνω οδηγίας, η αίτηση επιστροφής θεωρείται ότι έχει υποβληθεί μόνον εφόσον ο αιτών έχει δηλώσει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται μεταξύ άλλων από το ως άνω άρθρο 8. Τέλος, βάσει του άρθρου 10, πρώτη περίοδος, της εν λόγω οδηγίας, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει από τον αιτούντα, κατά την έννοια της ίδιας οδηγίας, να υποβάλει με ηλεκτρονικά μέσα, μαζί με την αίτησή του, αντίγραφο του τιμολογίου ή παραστατικού εισαγωγής εφόσον η βάση υπολογισμού του φόρου σε ένα τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής αφορά ποσό τουλάχιστον 1 000 ευρώ ή το ισόποσο στο εθνικό νόμισμα.
- 74 Τα στοιχεία αυτά καταδεικνύουν επίσης ότι, για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, όπως αυτό προβλέπεται από τα άρθρα 170 και 171 της οδηγίας ΦΠΑ, του οποίου οι λεπτομερείς κανόνες άσκησης διέπονται από την οδηγία 2008/9, είναι απαραίτητο ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, να κατέχει το τιμολόγιο που αφορά τις αγορές των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών.
- 75 Συναφώς, όπως προκύπτει ήδη, κατ' ουσίαν, από τις σκέψεις 71 και 72 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι, για να προβεί στην προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, 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 της ως άνω οδηγίας, η δε απαίτηση αυτή ισχύει επίσης, βάσει του άρθρου 5, τελευταίο εδάφιο, της οδηγίας 2008/9, και για το δικαίωμα επιστροφής που προβλέπεται στο άρθρο 170 της οδηγίας ΦΠΑ. Επιπλέον, τα άρθρα 218 και 219 της οδηγίας ΦΠΑ διευκρινίζουν, αντιστοίχως, ότι τα κράτη μέλη αποδέχονται ως τιμολόγια όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από το κεφάλαιο 3 του τίτλου XI της εν λόγω οδηγίας και ότι κάθε έγγραφο ή μήνυμα που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο εξομοιώνεται με τιμολόγιο.
- 76 Υπενθυμίζεται όμως ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να εκπίπτει ή να επιστρέφεται ο ΦΠΑ επί των εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις [αποφάσεις



της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια), C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 80 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 47].

- 77 Εντούτοις, αυτό ενδέχεται να μην ισχύει, αν η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων [αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια), C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 81 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 48].
- 78 Εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία ώστε να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν επιτρέπεται να επιβάλλει πρόσθετες προϋποθέσεις, δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον αποκλεισμό της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση ή προς επιστροφή του ΦΠΑ [αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια), C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 82 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, σκέψη 53].
- 79 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, σε περιπτώσεις που το κράτος μέλος επιστροφής εκτιμά ότι δεν διαθέτει τις σχετικές πληροφορίες στις οποίες θα βασισθεί η απόφασή του σχετικά με την αίτηση επιστροφής του συνολικού ποσού ή μέρους αυτού, το άρθρο 20 της οδηγίας 2008/9 παρέχει στο κράτος αυτό τη δυνατότητα να ζητήσει, ιδίως από τον υποκείμενο στον φόρο ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασης, πρόσθετες πληροφορίες, τις οποίες αυτό πρέπει να λάβει εντός ενός μηνός από την άφιξη της αίτησης παροχής στοιχείων στο πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση αυτή.
- 80 Υπενθυμίζεται ακόμη ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο ασφαλώς αναγνωρίζουν και προάγουν οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ. Εντούτοις, τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια του αναγκαίου για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ [βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια), C-371/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:936, σκέψη 83].
- 81 Συνεπώς, μόνον αν ένα έγγραφο πάσχει τέτοιες πλημμέλειες ώστε η εθνική φορολογική αρχή να μη διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για τη θεμελίωση μιας αίτησης επιστροφής φόρου είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι το έγγραφο αυτό δεν αποτελεί «τιμολόγιο», κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και ότι ως εκ τούτου το δικαίωμα επιστροφής δεν μπορούσε να ασκηθεί όταν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε την κατοχή του τιμολογίου αυτού.
- 82 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η οδηγία 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος επιβλήθηκε για μια παράδοση αγαθών δεν μπορεί να ασκηθεί από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει τιμολόγιο, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με την αγορά των εν λόγω

αγαθών. Μόνον αν ένα έγγραφο πάσχει τέτοιες πλημμέλειες ώστε η εθνική φορολογική αρχή να μη διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για τη θεμελίωση μιας αίτησης επιστροφής φόρου είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι το έγγραφο αυτό δεν αποτελεί «τιμολόγιο», κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ.

*Επί του δευτέρου και του τετάρτου ερωτήματος*

- 83 Με το δεύτερο και το τέταρτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την απόρριψη αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ για συγκεκριμένη περίοδο επιστροφής για τον λόγο ότι ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός κατά τη διάρκεια προηγούμενης περιόδου επιστροφής, μολονότι το σχετικό τιμολόγιο ΦΠΑ δεν εκδόθηκε παρά μόνον κατά τη διάρκεια της ως άνω συγκεκριμένης περιόδου.
- 84 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 57 της παρούσας αποφάσεως, από το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Επιπλέον, κατά το άρθρο 167 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της ως άνω οδηγίας, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 44).
- 85 Εντούτοις, αφενός, όπως προκύπτει από τη σκέψη 82 της παρούσας αποφάσεως, για να μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, να ασκήσει το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος επιβλήθηκε για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, όπως το δικαίωμα αυτό προβλέπεται από τα άρθρα 170 και 171 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και από την οδηγία 2008/9, απαιτείται ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο να κατέχει τιμολόγιο, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με την αγορά των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.
- 86 Αφετέρου, το άρθρο 14 της οδηγίας 2008/9 προβλέπει στην παράγραφο 1, στοιχείο α', ότι η αίτηση επιστροφής αφορά την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που έχει τιμολογηθεί κατά την περίοδο επιστροφής, εφόσον ο φόρος είχε καταστεί απαιτητός πριν ή κατά τη στιγμή της τιμολόγησης, ή αγορά ως προς την οποία ο φόρος κατέστη απαιτητός κατά την περίοδο επιστροφής, εφόσον για την αγορά αυτή είχε εκδοθεί τιμολόγιο πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός.
- 87 Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι, όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά σε άλλο κράτος μέλος και εφόσον ο φόρος είχε καταστεί απαιτητός πριν ή κατά τη στιγμή της τιμολόγησης, οι αγορές τις οποίες μπορεί να αφορά αίτηση επιστροφής φόρου καθορίζονται με βάση την ημερομηνία κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε στην κατοχή του τιμολόγιο, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με την αγορά των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ δεν μπορεί να απορριφθεί για τον λόγο και μόνον ότι ο ΦΠΑ που επιβάλλεται για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και του οποίου ζητείται η επιστροφή κατέστη απαιτητός κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου επιστροφής, ενώ για την αγορά αυτή δεν εκδόθηκε τιμολόγιο παρά μόνον κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης περιόδου.

88 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω, στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την απόρριψη αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ για συγκεκριμένη περίοδο επιστροφής για τον λόγο και μόνον ότι ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός κατά τη διάρκεια προηγούμενης περιόδου επιστροφής, μολονότι το σχετικό τιμολόγιο ΦΠΑ δεν εκδόθηκε παρά μόνον κατά τη διάρκεια της ως άνω συγκεκριμένης περιόδου.

*Επί του τρίτου ερωτήματος*

89 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται καταρχάς ότι το τρίτο ερώτημα στηρίζεται εμμέσως στην παραδοχή ότι τα έγγραφα που είχε στην κατοχή του ο υποκείμενος στον φόρο στην υπόθεση της κύριας δίκης κατά το έτος 2012 και βάσει των οποίων υποβλήθηκε η αίτηση επιστροφής φόρου η οποία απορρίφθηκε με την απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2014 αποτελούσαν όντως τιμολόγια κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ. Ειδικότερα, αν τούτο δεν ίσχυε, από τις απαντήσεις στο πρώτο, στο δεύτερο και το τέταρτο ερώτημα, που εκτίθενται στις σκέψεις 82 και 88 της παρούσας αποφάσεως, θα προέκυπτε ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε, πριν από το 2015, να ασκήσει το δικαίωμά του επιστροφής, δεδομένου ότι τέτοια τιμολόγια θα είχαν περιέλθει στην κατοχή του μόλις το 2015. Υπό τις περιστάσεις αυτές όμως, το τρίτο ερώτημα δεν θα είχε καμία χρησιμότητα για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

90 Εν συνεχεία, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαγραφή ενός τιμολογίου από τον προμηθευτή παράγει, κατά το εθνικό δίκαιο, τα ίδια αποτελέσματα με την ακύρωση του εν λόγω τιμολογίου. Εντούτοις, από την απόφαση αυτή δεν προκύπτει ότι η εν λόγω διαγραφή πραγματοποιήθηκε συναινετικά ούτε ότι οι συναλλαγές τις οποίες αφορούν τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά το έτος 2015, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν το έτος 2012, ακυρώθηκαν ούτε ότι έλαβε χώρα για τον λόγο αυτό επιστροφή του καταβληθέντος τιμήματος.

91 Τέλος, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο προσέβαλε την απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2014, πράγμα το οποίο εξάλλου ο Willo Salmson δεν υποστηρίζει καν με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου. Επομένως, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να θεωρηθεί δεδομένο ότι, κατά τη στιγμή κατά την οποία η Zollner προέβη στην επίμαχη στην κύρια δίκη διαγραφή και στην έκδοση νέων τιμολογίων, η απόφαση αυτή είχε καταστεί απρόσβλητη, όπως εξάλλου υποστηρίζει η Ρουμανική Κυβέρνηση με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου.

92 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η οδηγία 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η μονομερής ακύρωση τιμολογίου από προμηθευτή, μετά την έκδοση από το κράτος μέλος επιστροφής αποφάσεως με την οποία απορρίφθηκε η στηριζόμενη στο τιμολόγιο αυτό αίτηση επιστροφής φόρου και ενώ η ως άνω απόφαση έχει καταστεί απρόσβλητη, και η μετέπειτα έκδοση από τον προμηθευτή αυτόν, κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης περιόδου επιστροφής, νέου τιμολογίου που αφορά τις ίδιες παραδόσεις, χωρίς να αμφισβητούνται οι παραδόσεις αυτές, έχει αντίκτυπο όσον αφορά την ύπαρξη του ήδη ασκηθέντος δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ και όσον αφορά την περίοδο για την οποία πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα αυτό.

93. Επισημαίνεται ότι το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 προβλέπει ότι η αίτηση επιστροφής φόρου υποβάλλεται στο κράτος μέλος της εγκατάστασης «έως τις 30 Σεπτεμβρίου του ημερολογιακού έτους που ακολουθεί την περίοδο επιστροφής». Η προθεσμία αυτή αποτελεί αποκλειστική προθεσμία, της οποίας η μη τήρηση συνεπάγεται την έκπτωση από το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, σκέψεις 26 και 33, καθώς και της 2ας Μαΐου 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, σκέψη 39). Ειδικότερα, η δυνατότητα υποβολής αίτησης για την επιστροφή του ΦΠΑ χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
94. Επιπλέον, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 23 της οδηγίας 2008/9, σε περίπτωση που η αίτηση επιστροφής απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει, το κράτος μέλος επιστροφής κοινοποιεί στον αιτούντα, κατά την έννοια της ως άνω οδηγίας, τους λόγους της απόρριψης, μαζί με την απόφαση και, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τα μέσα προσφυγής κατά των αποφάσεων απόρριψης μιας αίτησης επιστροφής μπορούν να ασκούνται από τον αιτούντα ενώπιον των αρμόδιων αρχών του κράτους μέλους επιστροφής, σύμφωνα με τις διατυπώσεις και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται για την άσκηση των αντίστοιχων μέσων από πρόσωπα εγκατεστημένα στο εν λόγω κράτος μέλος.
95. Συναφώς, 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 διοικητική αρχή. Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν καθιστούν 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 (αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 2ας Ιουλίου 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
96. Όπως, όμως, επισήμανε και η γενική εισαγγελέας, κατ' ουσίαν, στα σημεία 100 και 101 των προτάσεων της, αν γινόταν δεκτό ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές που περιγράφονται στη σκέψη 92 της παρούσας απόφασης, η μονομερής ακύρωση τιμολογίου από προμηθευτή, αφού έχει καταστεί απρόσβλητη η απόφαση περί απόρριψης μιας αρχικής αίτησης επιστροφής φόρου που στηριζόταν στο τιμολόγιο αυτό, και η μεταγενέστερη αντικατάστασή του διά της εκδόσεως νέου τιμολογίου για τις ίδιες αγορές καθιστά δυνατό για τον υποκείμενο στον φόρο να υποβάλει, βάσει του νέου τιμολογίου, νέα αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ σχετικά με τις ίδιες αγορές όσον αφορά μεταγενέστερη περίοδο επιστροφής, θα επιτρεπόταν κατ' αποτέλεσμα η παράκαμψη τόσο της αποκλειστικής προθεσμίας του άρθρου 15, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/9 για την υποβολή αίτησης επιστροφής φόρου όσο και της προθεσμίας ασκήσεως προσφυγής κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης, την οποία προβλέπει το οικείο κράτος μέλος βάσει του άρθρου 23, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/9, γεγονός που θα καθιστούσε άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας τις διατάξεις αυτές και θα έθιγε την ασφάλεια δικαίου.
97. Εξάλλου, είναι αληθές ότι, αφενός, η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει τη δυνατότητα διακανονισμού των αρχικώς πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων όταν αυτές είναι υψηλότερες ή χαμηλότερες από τις εκπτώσεις τις οποίες edικαιούτο ο υποκείμενος στον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου

Χ, κεφάλαιο 5, της οδηγίας αυτής. Ειδικότερα, το άρθρο 185 της ως άνω οδηγίας αφορά μεταξύ άλλων τις περιπτώσεις ακύρωσης πωλήσεων, ενώ, κατά το άρθρο 186 της εν λόγω οδηγίας, στα κράτη μέλη εναπόκειται να καθορίσουν τον τρόπο εφαρμογής του άρθρου 185. Εξάλλου, όπως προκύπτει από το άρθρο της 219, η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει τη δυνατότητα διόρθωσης τιμολογίου, ιδίως όταν είναι εσφαλμένο ή δεν περιλαμβάνει ορισμένες υποχρεωτικές ενδείξεις (πρβλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψεις 32 και 34 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Αφετέρου, το άρθρο 13 της οδηγίας 2008/9 επιτρέπει τη διόρθωση της αίτησης επιστροφής φόρου σε περίπτωση που, μετά την υποβολή της, η αναλογία έκπτωσης αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με το άρθρο 175 της οδηγίας ΦΠΑ.

- 98 Πλην όμως διαπιστώνεται ότι από περιστάσεις όπως αυτές που περιγράφονται στη σκέψη 92 της παρούσας αποφάσεως ουδόλως προκύπτει ότι τίθεται ζήτημα διακανονισμού του δικαιώματος επιστροφής, συνεπεία του οποίου υποβλήθηκε νέα αίτηση επιστροφής φόρου, ή ζήτημα διόρθωσης των τιμολογίων που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια προηγούμενης περιόδου επιστροφής, λαμβανομένου άλλωστε υπόψη ότι το αιτούν δικαστήριο δεν παρέχει εν προκειμένω κανένα στοιχείο υπό την έννοια αυτή και ότι το τρίτο ερώτημα αντιθέτως βασίζεται, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 89 της παρούσας αποφάσεως, στην παραδοχή ότι το δικαίωμα επιστροφής μπορούσε να ασκηθεί λυσιτελώς επί τη βάσει των αρχικών τιμολογίων.
- 99 Υπό τις ως άνω συνθήκες, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων ή την ενδεχόμενη αναδρομική ισχύ διορθωτικών τιμολογίων δεν μπορεί να ανατρέψει τη διαπίστωση που πραγματοποιείται στη σκέψη 96 της παρούσας αποφάσεως.
- 100 Κατά συνέπεια, βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η οδηγία 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η μονομερής ακύρωση τιμολογίου από προμηθευτή, μετά την έκδοση από το κράτος μέλος επιστροφής αποφάσεως με την οποία απορρίφθηκε η στηριζόμενη στο τιμολόγιο αυτό αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ και ενώ η ως άνω απόφαση έχει καταστεί απρόσβλητη, και η μετέπειτα έκδοση από τον προμηθευτή αυτόν, κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης περιόδου επιστροφής, νέου τιμολογίου που αφορά τις ίδιες παραδόσεις, χωρίς να αμφισβητούνται οι παραδόσεις αυτές, δεν έχει κανέναν αντίκτυπο όσον αφορά την ύπαρξη του ήδη ασκηθέντος δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ ή όσον αφορά την περίοδο για την οποία πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα αυτό.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, καθώς και η οδηγία 2008/9/ΕΚ 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, σε υποκείμενους στο φόρο μη**

εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι το δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ο οποίος επιβλήθηκε για μια παράδοση αγαθών δεν μπορεί να ασκηθεί από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά σε άλλο κράτος μέλος, αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει τιμολόγιο, κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45, σχετικά με την αγορά των εν λόγω αγαθών. Μόνον αν ένα έγγραφο πάσχει τέτοιες πλημμέλειες ώστε η εθνική φορολογική αρχή να μη διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για τη θεμελίωση μιας αίτησης επιστροφής φόρου είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι το έγγραφο αυτό δεν αποτελεί «τιμολόγιο», κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45.

- 2) Τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45, καθώς και το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την απόρριψη αίτησης επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για συγκεκριμένη περίοδο επιστροφής για τον λόγο και μόνον ότι ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός κατά τη διάρκεια προηγούμενης περιόδου επιστροφής, μολονότι το σχετικό τιμολόγιο ΦΠΑ δεν εκδόθηκε παρά μόνον κατά τη διάρκεια της ως άνω συγκεκριμένης περιόδου.
- 3) Τα άρθρα 167 έως 171 και 178 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2010/45, καθώς και η οδηγία 2008/9 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η μονομερής ακύρωση τιμολογίου από προμηθευτή, μετά την έκδοση από το κράτος μέλος επιστροφής αποφάσεως με την οποία απορρίφθηκε η στηριζόμενη στο τιμολόγιο αυτό αίτηση επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και ενώ η ως άνω απόφαση έχει καταστεί απρόσβλητη, και η μετέπειτα έκδοση από τον προμηθευτή αυτόν, κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης περιόδου επιστροφής, νέου τιμολογίου που αφορά τις ίδιες παραδόσεις, χωρίς να αμφισβητούνται οι παραδόσεις αυτές, δεν έχει κανέναν αντίκτυπο όσον αφορά την ύπαρξη του ήδη ασκηθέντος δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ ή όσον αφορά την περίοδο για την οποία πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα αυτό.

(υπογραφές)