

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)  
της 1ης Απριλίου 2004 \*

Στην υπόθεση C-90/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

**Finanzamt Gummersbach**

και

**Gerhard Bockemühl,**

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 18, παράγραφος 1, και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), και 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 384, σ. 47),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, A. Rosas και S. von Bahr (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs,

γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και M. Lumma,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross, επικουρούμενους από τον A. Böhlke, Rechtsanwalt,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Finanzamt Gummersbach, εκπροσωπούμενου από τον F. Fürst, του G. Bockemühl, εκπροσωπούμενου από τους J. A. Nohl και C. Hesener, Steuerberater, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον K. Gross, επικουρούμενο από τον A. Böhlke, κατά τη συνεδρίαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2003,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Οκτωβρίου 2003,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

Με διάταξη της 22ας Νοεμβρίου 2001, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Μαρτίου 2002, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 18, παράγραφος 1, και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως 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), όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), και 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 384, σ. 47, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκλυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Gummersbach (στο εξής: Finanzamt) και του G. Bockemühl, λόγω της αρνήσεως που αντέταξε στον τελευταίο το Finanzamt να προβεί στην έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) αναφορικά με υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί. Τα ερωτήματα αφορούν κατ' ουσίαν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο ίδιος υπόχρεος προς καταβολή του φόρου λόγω του ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος εκτός της οικείας χώρας.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.
- 4 Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, ο τόπος της υποκείμενης στον φόρο πράξεως καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, το οποίο προβλέπει στην παράγραφο 1 ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε αυτών, ο τόπος της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του. Ωστόσο, ως εξαίρεση από τον κανόνα αυτό, στην παράγραφο 2 του άρθρου 9 προβλέπονται τα εξής:

«α) τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνωμόνων, καθώς και των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών επί

ακινήτων, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επιβλέψεως, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.

[...]

- ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες [αποδέκτες] εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλ' εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη [αποδέκτου] ή της μόνιμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

— διάθεση προσωπικού,

[...]»

- 5 Όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας·

[...]»

6 Το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας, που αναφέρεται στον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, έχει ως εξής:

«1. Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

α) για την αναφερόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3·

β) για την αναφερόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο β', έκπτωση, να κατέχει έγγραφο, με το οποίο να βεβαιούται η εισαγωγή και να χαρακτηρίζεται ο ίδιος ως παραλήπτης ή εισαγωγέυς· το έγγραφο αυτό πρέπει ακόμη να μνημονεύει το ποσό του οφειλόμενου φόρου ή να καθιστά δυνατό τον υπολογισμό του·

γ) για την αναφερόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο γ', έκπτωση, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις·

δ) όταν υποχρεούται να καταβάλει το φόρο υπό την ιδιότητά του ως λήπτου ή αγοραστή κατ' εφαρμογήν του άρθρου 21, σημείο 1, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις·

[...]

3. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και λεπτομέρειες, βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2.

[...]»

7 Όσον αφορά τους υπόχρεους προς καταβολή του ΦΠΑ, το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται στο εσωτερικό καθεστώς από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο στοιχείο β'. Ωστόσο, στο άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο α', δεύτερο και τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προβλέπονται τα ακόλουθα:

«Όταν η φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν διατάξεις οι οποίες προβλέπουν ότι ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο. Είναι ιδίως δυνατόν να ορίζεται προς το σκοπό αυτό ο φορολογικός αντιπρόσωπος ή ο παραλήπτης της φορολογητέας παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

Εντούτοις, ο φόρος οφείλεται από τον παραλήπτη της παράδοσης αγαθών όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

[...]

— το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο είναι σύμφωνο προς το άρθρο 22, παράγραφος 3.

[...]»

- 8 Σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον αποδέκτη υπηρεσιών στον οποίο αναφέρεται το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε' της οδηγίας αυτής, όταν η υπηρεσία παρέχεται από υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή.
- 9 Το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου.
- 10 Στο άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέπονται τα ακόλουθα:
  - «3. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που να επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που εκτελεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. [...]



β) Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο φόρος που αναλογεί για κάθε διαφορετικό συντελεστή, καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή.

[...]

γ) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.

[...]»

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 11 Σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προέβλεψε στο άρθρο 51 του Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (εκτελεστικού κανονισμού του 1993 του νόμου περί ΦΠΑ, BGBl. 1993 I, σ. 565, στο εξής: UStDV 1993) τα εξής:

«(1) Ο αποδέκτης των υπηρεσιών οφείλει να παρακρατεί τον φόρο επί της αντιπαροχής και να τον καταβάλλει στο Finanzamt στο οποίο υπάγεται για τις ακόλουθες φορολογητέες πράξεις:

1. Εκτέλεση εργασιών και άλλες υπηρεσίες παρεχόμενες από επιχειρηματία εγκατεστημένο στην αλλοδαπή.

[...]

- (3) Επιχειρηματίας εγκατεστημένος στην αλλοδαπή είναι ο επιχειρηματίας του οποίου η κατοικία, η έδρα ή η διεύθυνση της επιχειρήσεως δεν βρίσκεται στην εθνική επικράτεια ή σε ελεύθερη ζώνη, ή ο οποίος δεν έχει εκεί θυγατρική επιχείρηση. Το χρονικό σημείο αναφοράς είναι ο χρόνος της αντιπαροχής. Όταν αμφιβάλλει αν ο επιχειρηματίας πληροί τις προϋποθέσεις αυτές, ο αποδέκτης της παροχής απαλλάσσεται από την παρακράτηση και την απόδοση του φόρου μόνον όταν ο επιχειρηματίας τού αποδείξει, μέσω βεβαιώσεως του Finanzamt που είναι αρμόδιο για τη φορολόγηση των πράξεών του σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες, ότι δεν είναι επιχειρηματίας κατά την έννοια της πρώτης περιόδου.

- (4) Η αντιπαροχή κατά την έννοια της παραγράφου 1 είναι η αμοιβή, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ.»

12 Με το άρθρο 52, παράγραφοι 2 και 3, του UStDV του 1993 εισάγονται ωστόσο εξαιρέσεις από τις υποχρεώσεις στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 51:

- «(2) Ο αποδέκτης της παροχής δεν είναι υποχρεωμένος να παρακρατήσει και να αποδώσει τον φόρο αναφορικά με τις υπηρεσίες του επιχειρηματία:

1. όταν αυτός δεν του παρέδωσε τιμολόγιο με χωριστή μνεία του ΦΠΑ και

2. όταν ο αποδέκτης της παροχής έχει ο ίδιος το δικαίωμα, σε περίπτωση χωριστής μνείας του ΦΠΑ, να προβεί πλήρως εκ των προτέρων στην έκπτωση του φόρου.

(3) Για να πληρούται η προϋπόθεση στην οποία αναφέρεται η παράγραφος 2, σημείο 2, δεν είναι αναγκαίο ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας να είναι εξουσιοδοτημένος να κάνει χωριστή μνεία του ΦΠΑ σε τιμολόγιο.

[...]

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

- 13 Ο G. Bockemühl εκμεταλλεύεται οικοδομική επιχείρηση στη Γερμανία. Κατά το επίμαχο οικονομικό έτος, είχε προσλάβει Άγγλους εργάτες τους οποίους είχε θέσει στη διάθεσή του μια εταιρία με την επωνυμία «Jaylink Bau Ltd Building Contractors». Η εταιρία αυτή είχε μια διεύθυνση στις Κάτω Χώρες, στην οποία μπορούσε κανείς να έλθει σε επαφή μαζί της.
- 14 Οι εργασίες τις οποίες πραγματοποίησαν οι Άγγλοι εργάτες καταλογίστηκαν στον G. Bockemühl μέσω της εν λόγω εταιρίας, τα δε τιμολόγια έφεραν αγγλικό κωδικό όσον αφορά την αναγνώριση του ΦΠΑ. Στα τιμολόγια που κάλυπταν την περίοδο από τις 14 Δεκεμβρίου 1994 έως τις 22 Μαρτίου 1995 αναγραφόταν μια πρώτη διεύθυνση στο Λονδίνο, ενώ άλλη διεύθυνση αναγραφόταν στα τιμολόγια που κάλυπταν την περίοδο από τις 29 Μαρτίου 1995 έως τις 19 Ιουλίου 1995. Στα εν λόγω τιμολόγια χαρακτηρίζονταν εξάλλου οι υπηρεσίες τις οποίες αφορούσαν τα τιμολόγια ως εργασίες, ενώ πρόκειτο στην πραγματικότητα για διάθεση προσωπικού.

- 15 Σύμφωνα με τις έρευνες που διενήργησε το Bundesamt für Finanzen, υφίστατο μια εταιρία με την εμπορική επωνυμία «Jaylink Building Contractors Ltd», καταχωρισμένη στο αγγλικό εμπορικό μητρώο στις 21 Μαΐου 1992, με δηλωθείσα έδρα στη διεύθυνση που εμφανιόταν στα πρώτα τιμολόγια. Η εταιρία δεν περιλαμβανόταν στους τοπικούς τηλεφωνικούς καταλόγους.
- 16 Στα τιμολόγια δεν περιλαμβανόταν μνεία περί ΦΠΑ, αλλά υπήρχε απεναντίας η ένδειξη «Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart» (συμφωνηθείς συντελεστής μηδέν άρθρο 52 UStDV). Ωστόσο, μετά από φορολογικό έλεγχο, το Finanzamt κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες τις οποίες αφορούσαν τα τιμολόγια δεν είχαν παρασχεθεί από την εταιρία της οποίας το όνομα εμφανιόταν στα τιμολόγια, αλλά από τρίτη άγνωστη επιχείρηση. Κατά συνέπεια, με απόφαση της 23ης Αυγούστου 1996, έκρινε ότι ο G. Bockemühl, ως αποδέκτης των υπηρεσιών, όφειλε να καταβάλει ποσό 17 219,17 DEM ως ΦΠΑ επί των επίμαχων φορολογητέων πράξεων.
- 17 Κατόπιν προσφυγής του G. Bockemühl, το Finanzgericht Köln (Γερμανία) ακύρωσε την ανωτέρω απόφαση περί εισπράξεως ΦΠΑ, καθώς και την απόφαση επί της ενστάσεως του G. Bockemühl, της 27ης Μαρτίου 1997, κρίνοντας ότι δεν υφίστανται «εύλογες αμφιβολίες επί του ότι ο εκδότης του τιμολογίου και ο επιχειρηματίας που παρέσχε τις υπηρεσίες ταυτίζονται».
- 18 Το Finanzamt άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof υποστηρίζοντας ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του κανόνα περί «συντελεστή μηδέν» που προβλέπεται στο άρθρο 52, παράγραφος 2, σημείο 2, του UStDV 1993, καθόσον η ταυτότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες είναι, κατά την άποψη Finanzamt, αμφίβολη. Κατά συνέπεια, ο G. Bockemühl είναι αλληλέγγυος οφειλέτης του φόρου.
- 19 Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, η διαδικασία παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή που προβλέπεται στα άρθρα 51 επ. του UStDV 1993 αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2002, από διαδικασία σύμφωνα με την οποία ο αποδέκτης των υπηρεσιών είναι φορολογικώς υπόχρεος, για τον λόγο

ότι η εν λόγω διαδικασία παρακρατήσεως στην πηγή δεν ήταν σύμφωνη με τους κοινοτικούς κανόνες. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι τα εν λόγω άρθρα του UStDV 1993 εξακολουθούν να εφαρμόζονται στο επίμαχο οικονομικό έτος στο μέτρο που μπορούν να ερμηνευτούν σύμφωνα με τους κανόνες του κοινοτικού δικαίου.

- 20 Στο πλαίσιο αυτό, και ενόψει της εφαρμογής των σχετικών εθνικών διατάξεων κατά τρόπο σύμφωνο προς την έκτη οδηγία, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι επίμαχες υπηρεσίες παρασχέθηκαν από υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην αλλοδαπή και ότι ο τόπος της παροχής των υπηρεσιών βρίσκεται στη Γερμανία, είτε δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας σχετικά με την παροχή υπηρεσιών συνδεομένων με ακίνητο είτε δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της ίδιας οδηγίας σχετικά με τη διάθεση προσωπικού. Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας οφείλει, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, να θεωρήσει τον G. Bockemühl υπόχρεο της καταβολής του ΦΠΑ, ως αποδέκτη των υπηρεσιών.

- 21 Όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, όπως προβλέπεται στο άρθρο 52, παράγραφος, σημείο 2, του UStDV 1993, το αιτούν δικαστήριο είναι της γνώμης ότι, εφόσον έκανε χρήση των επίμαχων υπηρεσιών για τις φορολογούμενες πράξεις του, ο G. Bockemühl θα πρέπει να έχει το δικαίωμα εκ των προτέρων εκπτώσεως του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Έχοντας ωστόσο αμφιβολίες όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα τρία ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Οφείλει ο αποδέκτης υπηρεσιών, ο οποίος είναι υπόχρεος σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και από τον οποίο απαιτείται ως εκ τούτου η καταβολή του φόρου, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18, παράγραφος 1,

στοιχείο α', της οδηγίας, να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, ποια στοιχεία πρέπει να περιέχει το τιμολόγιο; Έχει αρνητικές συνέπειες το γεγονός ότι ως αντικείμενο της παροχής αναφέρονται αντί της διαθέσεως προσωπικού τα έργα που εκτελούνται με τη βοήθεια αυτού του προσωπικού;
  
- 3) Ποιες νομικές συνέπειες έχουν οι σοβαρές αμφιβολίες ως προς το εάν ο εκδότης του τιμολογίου παρέσχε τις υπηρεσίες τις οποίες χρέωσε;»

### **Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος**

- 22 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' αρχάς αν, σε κατάσταση αποκαλούμενη «αντιστροφή της επιβαρύνσεως», το δικαίωμα προς έκπτωση ενός υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος είναι υπόχρεος, ως αποδέκτης υπηρεσιών, της καταβολής του σχετικού ΦΠΑ, μπορεί να ασκηθεί μόνον αν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, δεύτερον, να διευκρινιστεί ποια στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο αυτό και, ειδικότερα, αν το ποσό του ΦΠΑ καθώς και το όνομα και η διεύθυνση του παρέχοντος τις υπηρεσίες πρέπει να εμφανίζονται στο τιμολόγιο και αν ο ανακριβής προσδιορισμός των υπηρεσιών επιφέρει νομικές συνέπειες όσον αφορά την ύπαρξη του δικαιώματος προς έκπτωση.

*Παρατηρήσεις υποβληθείσες στο Δικαστήριο*

- 23 Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι μόνες που κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις, υποστηρίζουν ότι δεν μπορεί να αμφισβητηθεί στην προκειμένη περίπτωση η εφαρμογή του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Επισημαίνουν ότι στη διάταξη αυτή προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση κατοχής τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, υποχρέωση η οποία, κατά την άποψή τους, δεν επιδέχεται εξαίρεση.
- 24 Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, έστω και αν ο αποδέκτης των υπηρεσιών είναι ο ίδιος οφειλέτης του ΦΠΑ, αυτή η μεταφορά της οφειλής στον αποδέκτη των υπηρεσιών δεν είναι παρά ένας άλλος τρόπος εισπράξεως του ΦΠΑ και δεν μπορεί να έχει καμία επίπτωση επί των προϋποθέσεων κτήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση.
- 25 Η Επιτροπή επισημαίνει επιπλέον ότι η λύση αυτή είναι σύμφωνη με την οικονομία του άρθρου 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, κατά την τελευταία αυτή διάταξη απαιτείται, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ να οφείλεται από τον αποδέκτη των υπηρεσιών μόνον αν το τιμολόγιο είναι σύμφωνο προς το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.
- 26 Η Επιτροπή επικαλείται, πέραν αυτών, τις τροποποιήσεις που επήλθαν με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση, τον εκσυγχρονισμό και την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2002, L 15, σ. 24). Επισημαίνει ότι στη νέα διατύπωση του άρθρου 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση απαλλαγής ή όταν ο πελάτης είναι υπόχρεος της καταβολής του ΦΠΑ, το τιμολόγιο πρέπει να αναφέρεται ή στη σχετική διάταξη της έκτης οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη, ή να περιλαμβάνει κάθε άλλη ένδειξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

- 27 Η Γερμανική Κυβέρνηση παρατηρεί επιπλέον ότι, από την άποψη της φορολογικής διαδικασίας, το τιμολόγιο επιτελεί σημαντική αποδεικτική λειτουργία καθόσον περιλαμβάνει στοιχεία δυνάμενα να ελεγχθούν, τα οποία παρέχουν τη δυνατότητα να διαπιστωθεί μέχρι ποίου ποσού μπορεί να εκπέσει ο εκ των προτέρων οφειλόμενος ΦΠΑ, όταν το κράτος μέλος προέβλεψε, για ορισμένες παροχές, εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση.
- 28 Σε απάντηση επί γραπτής ερωτήσεως που έθεσε το Δικαστήριο, τόσο το Finanzamt όσο και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή απάντησαν ότι οι διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχεία α' και δ', της έκτης οδηγίας εφαρμόζονται σωρευτικώς και επομένως, σε περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις πρόσθετες διατυπώσεις που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της ασκήσεως της διακριτικής ευχέρειας που τους παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής. Η τελευταία αυτή διάταξη δεν επιτρέπει συνελώς στα κράτη μέλη να θεσπίζουν εξαιρέσεις οι οποίες καθιστούν λιγότερο αυστηρές τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.
- 29 Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή διαπιστώνει ότι το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας παραπέμπει ρητώς στην εφαρμογή του άρθρου 21, σημείο 1, της οδηγίας, κατά το οποίο η μεταφορά της φορολογικής οφειλής έχει ως προϋπόθεση ότι «το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο είναι σύμφωνο προς το άρθρο 22, παράγραφος 3». Ως εκ τούτου, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', διατηρεί αμετάβλητη την υποχρέωση κατοχής τιμολογίου.
- 30 Όσον αφορά το κατά πόσον το τιμολόγιο πρέπει να φέρει μνεία του σχετικού ποσού του ΦΠΑ, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκτιμούν ότι τόσο η έννοια όσο και ο σκοπός του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας συνηγορούν υπέρ της λύσεως κατά την οποία, στην περίπτωση κατά την οποία ο αποδέκτης της παροχής είναι επίσης ο φορολογικός υπόχρεος, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά και να μην απαιτείται χωριστή μνεία του ΦΠΑ.



- 31 Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει πολλούς λόγους προς στήριξη του επιχειρήματος αυτού. Πρώτον, ο αποδέκτης της παροχής, ως φορολογικός υπόχρεος, θα πρέπει να υπολογίσει ο ίδιος το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλει, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να επαφίεται στα αντίστοιχα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο το οποίο εκδίδει η επιχείρηση που παρέσχε τις υπηρεσίες. Δεύτερον, σε περίπτωση χωριστής μνείας του ΦΠΑ, ο παρέχων τις υπηρεσίες θα ήταν, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, επίσης υπόχρεος της καταβολής του ΦΠΑ, πέραν του αποδέκτη της παροχής, πράγμα που θα ήταν μη συμβατό με το πνεύμα της έκτης οδηγίας. Τρίτον, αναφερόμενη στο γράμμα του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, όπως έχει έκτοτε τροποποιηθεί με την οδηγία 2001/115, η Γερμανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι το σύστημα που καθιερώνεται περιλαμβάνει κανόνες οι οποίοι καθιστούν περιττή κάθε χωριστή μνεία του ποσού του ΦΠΑ.
- 32 Κατά την Επιτροπή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αντιμετωπίζει μια τέτοια περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής οφειλής ως περίπτωση απαλλαγής. Ελλείψει αυτού, ο εκδότης του τιμολογίου θα ήταν υπόχρεος της καταβολής του ΦΠΑ εκ του γεγονότος και μόνον ότι περιλαμβάνει σχετική μνεία στο τιμολογίό του, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, χωρίς να μπορεί ο αποδέκτης των υπηρεσιών να προβάλλει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου αυτού. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, αν ο αποδέκτης της παροχής είναι υπόχρεος της καταβολής του ΦΠΑ, αρκεί η σχετική μνεία στο τιμολόγιο και η παραπομπή στη διάταξη δυνάμει της οποίας ισχύει αυτό.
- 33 Όσον αφορά το όνομα και τη διεύθυνση του παρέχοντος τις υπηρεσίες, η Γερμανική Κυβέρνηση αναφέρεται κατ' αρχάς στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, *Jeunehomme* κ.λπ. (Συλλογή 1988, σ. 4517, σκέψη 17), και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-141/96, *Langhorst* (Συλλογή 1997, σ. I-5073, σκέψη 17), και υποστηρίζει ότι, ναί μεν το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και η νομολογία του Δικαστηρίου δεν επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαιτούν την αναγραφή τέτοιων ενδείξεων, αλλά τα τελευταία έχουν την εξουσία να επιβάλλουν την αναγραφή πρόσθετων στοιχείων.
- 34 Κατά την άποψη της Επιτροπής, από την απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, *Genius Holding* (Συλλογή 1989, σ. 4227), από την οποία προκύπτει η

εξουσία ελέγχου του υποστατού της φορολογητέας πράξεως, συνάγεται ότι το τιμολόγιο πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα εξατομκείσεως του υποκειμένου στον φόρο, με το όνομα και τη διεύθυνσή του, καθώς και τη δυνατότητα προσδιορισμού της οικείας πράξεως.

- 35 Όσον αφορά τη μνεία της φύσεως της παροχής, η Γερμανική Κυβέρνηση εκτιμά ότι τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να απαιτούν να εμφανίζεται η φύση της παροχής με ακρίβεια στο τιμολόγιο, ώστε να εξασφαλίζεται η ακριβής είσπραξη του ΦΠΑ και να αποτρέπεται η απάτη.
- 36 Κατά την Επιτροπή, δεδομένου ότι το τιμολόγιο αποτελεί το ουσιώδες μέσο ελέγχου της ορθής εφαρμογής του ΦΠΑ, η περιγραφή της πράξεως στην οποία αυτό αναφέρεται πρέπει να είναι κατά συνέπεια επαρκώς ακριβής ώστε να παρέχεται η δυνατότητα εξακριβώσεως του είδους της πράξεως για την οποία πρόκειται, αν η εν λόγω πράξη είναι φορολογητέα, η δυνατότητα προσδιορισμού του τόπου εκτέλεσεως της πράξεως και, ενδεχομένως, ποιος είναι ο υποκείμενος στον φόρο.

### *Η απάντηση του Δικαστηρίου*

- 37 Κατ' αρχάς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 37 των προτάσεών του, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ ως παραλήπτης αγαθών ή αποδέκτης υπηρεσιών έχει τη δυνατότητα να προβάλει το δικαίωμα προς έκπτωση στο οποίο αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνεται από τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις τις οποίες επέφερε στην εν λόγω διάταξη η οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλούστευσης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας — Πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18), με τις οποίες εξαλείφθηκαν οι συναφείς διαφορές μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων.

- 38 Πρέπει κατόπιν να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, ΒΡ Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43).
- 39 Το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί στο να ανακουφίσει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή έχει καταβληθεί στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως του ποιοι είναι οι σκοποί ή τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων αυτών, και τούτο υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, και την προμνημονευθείσα απόφαση Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 44).
- 40 Όσον αφορά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας θέτει ως γενικό κανόνα ότι, για την προβλεπόμενη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της ίδιας οδηγίας.
- 41 Στην περίπτωση ωστόσο κατά την οποία, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ είναι ο αποδέκτης των υπηρεσιών, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι αυτός οφείλει να πληροί τις διατυπώσεις που έχει επιβάλει κάθε κράτος μέλος.
- 42 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, εν προκειμένω, ο G. Bockemühl έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση ως υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ. Εντούτοις, δεν έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

- 43 Υπό τις συνθήκες αυτές, τίθεται το ερώτημα αν, σε περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως, όπως εν προκειμένω, εφαρμόζονται μόνον οι διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας ή αν, όπως υποστηρίζουν η Γερμανική Κυβέρνηση, το Finanzamt και τη Επιτροπή, εφαρμόζεται επίσης το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.
- 44 Συναφώς, επισημαίνεται κατά πρώτον ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, δεν αφορούσε ρητώς τη διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Όπως υπέδειξαν με τις παρατηρήσεις τους η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, η εφαρμογή της διατάξεως αυτής στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας θα δημιουργούσε ερμηνευτικές δυσχέρειες αναφορικά, ιδίως, με τη διάταξη που επιβάλλει τη μεία του ποσού του ΦΠΑ ως προηγούμενη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (βλ. τις σκέψεις 30 έως 32 της παρούσας αποφάσεως). Επιπλέον, οι τροποποιήσεις που επήλθαν στο άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας με την οδηγία 2001/115 μνημονεύουν την αντιστροφή της επιβαρύνσεως, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, αλλά το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας σχετικά με την υποχρέωση τιμολογήσεως δεν αναφέρεται στις προϋποθέσεις, αυτές καθεαυτές, υπό τις οποίες παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση.
- 45 Δεύτερον, όσον αφορά το επιχείρημα που αντλεί η Επιτροπή από την οικονομία του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας εκ του ότι η διάταξη αυτή απαιτεί, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ να οφείλεται από τον παραλήπτη μόνον αν το τιμολόγιο είναι σύμφωνο προς το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, επισημαίνεται ότι το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας θέτει απλώς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο παραλήπτης αγαθών μπορεί να οριστεί ως υπόχρεος της καταβολής του ΦΠΑ.
- 46 Τρίτον, για παρόμοιο λόγο δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Επιτροπής κατά το οποίο το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας φαίνεται να διατηρεί αμετάβλητη την απαίτηση σχετικά με την κατοχή τιμολογίου, καθόσον παραπέμπει ρητώς στην εφαρμογή του άρθρου 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, και στο στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της τελευταίας αυτής διατάξεως απαιτείται ως προϋπόθεση της μεταφοράς της φορολογικής οφειλής

«το τιμολόγιο που εκδίδει ο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο [να] είναι σύμφωνο προς το άρθρο 22, παράγραφος 3». Συγκεκριμένα, όπως επισημάνθηκε στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας θέτει απλώς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο παραλήπτης αγαθών μπορεί να οριστεί ως υπόχρεος της καταβολής του ΦΠΑ.

- 47 Διαπιστώνεται επομένως ότι οι διατάξεις του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχεία α' και δ', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι μόνον το εν λόγω άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', εφαρμόζεται σε διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως όπως εν προκειμένω. Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο που είναι υπόχρεος της καταβολής του αντίστοιχου ΦΠΑ ως αποδέκτης υπηρεσιών δεν είναι υποχρεωμένος να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση, οφείλει δε μόνο να τηρεί τις διατυπώσεις που έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας την οποία του παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας.
- 48 Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται άλλωστε από το γράμμα το άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας το οποίο, με διατύπωση ταυτόσημη προς εκείνη που χρησιμοποιείται στην παράγραφο 1, στοιχείο δ', του ίδιου άρθρου, επιβάλλει ως προϋπόθεση να τηρεί ο υποκείμενος στον φόρο τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις. Η πρώτη από τις ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζεται σε καταστάσεις που αναφέρονται σε αυτή καθεαυτή τη διάθεση αγαθών ή την εκτέλεση υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχειρήσεως του υποκειμένου στον φόρο, στις οποίες είναι λογικό να μην υπόκειται το δικαίωμα προς έκπτωση στην υποχρέωση κατοχής τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.
- 49 Όσον αφορά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, η διάταξη αυτή επιτρέπει μεν στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις διατυπώσεις αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως, αλλά η διακριτική αυτή ευχέρεια πρέπει να ασκείται σύμφωνα με έναν από τους στόχους που επιδιώκει η έκτη οδηγία, ο οποίος συνίσταται στην εξασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ και στον έλεγχο της εισπράξεως αυτής

από τη φορολογική διοίκηση (βλ., όσον αφορά το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, την προμνημονευθείσα απόφαση Langhorst, σκέψη 17). Επιπλέον, η εξουσία αυτή μπορεί να ασκείται μόνο στο μέτρο που ο καθορισμός τέτοιων διατυπώσεων δεν καθιστά, λόγω του αριθμού ή του τεχνικού χαρακτήρα των διατυπώσεων αυτών, πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (βλ., όσον αφορά το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, την προμνημονευθείσα απόφαση Jeunehomme, σκέψη 17).

50 Κατά συνέπεια, όσον αφορά το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, η φορολογία και η έκταση των διατυπώσεων που πρέπει να τηρούνται για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν πρέπει να υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της οικείας διαδικασίας αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

51 Στο πλαίσιο αυτό, ένα τιμολόγιο επιτελεί βεβαίως σημαντική αποδεικτική λειτουργία, εκ του ότι μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία δυνάμενα να ελεγχθούν. Ωστόσο, σε περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως, θα πρέπει βάσει στοιχείων δυνάμενων να ελεγχθούν να έχει θεωρηθεί υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ και, ιδίως, μέχρι ποίου ποσού, ο υποκείμενος στον φόρο παραλήπτης αγαθών ή αποδέκτης υπηρεσιών. Εφόσον η φορολογική διοίκηση διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ, πρόσθετες προϋποθέσεις δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

52 Κατά συνέπεια, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο, ως αποδέκτης υπηρεσιών, ορίζεται υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να απαιτήσει, ως πρόσθετη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, να έχει ο ενδιαφερόμενος στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, τέτοια απαίτηση θα είχε ως συνέπεια ο υποκείμενος στον φόρο να είναι, αφενός, υπόχρεος προς καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ ως αποδέκτης υπηρεσιών αλλά, αφετέρου, να διατρέχει τον κίνδυνο να μην είναι σε θέση να προβεί στην έκπτωση του φόρου.

- 53 Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι, στο πλαίσιο διαδικασίας αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, ως αποδέκτης υπηρεσιών, είναι υπόχρεος προς καταβολή του αντιστοίχου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, δεν έχει την υποχρέωση να είναι κάτοχος τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση.

### **Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος**

- 54 Κατόπιν της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, δεν συντρέχει λόγος απαντήσεως στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 55 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

ο

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 22ας Νοεμβρίου 2001 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, ως αποδέκτης υπηρεσιών, είναι υπόχρεος προς καταβολή του αντιστοίχου φόρου προστιθεμένης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388, και 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν έχει την υποχρέωση να είναι κάτοχος τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση.

Jann

Rosas

von Bahr

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο την 1η Απριλίου 2004.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

B. Σκουρής