

Υπόθεση C-438/09

Bogusław Juliusz Dankowski

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

(αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών — Παρεχόμενες υπηρεσίες — Πρόσωπο που δεν έχει εγγραφεί στα μητρώα των προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ — Υποχρεωτική ένδειξη του ΦΠΑ στο τιμολόγιο — Εθνική φορολογική ρύθμιση — Αποκλεισμός από το δικαίωμα εκπτώσεως βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ»

Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 22ας Δεκεμβρίου 2010 I - 14012

Περίληψη της αποφάσεως

1. *Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Έκπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος έχει καταβάλει τον φόρο αυτό για υπηρεσίες παρασχεθείσες από άλλον υποκείμενο στον φόρο που δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον εν λόγω φόρο — Προϋπόθεση — Έκδοση τιμολογίου από τον εν λόγω παρέχοντα υπηρεσίες το οποίο περιλαμβάνει όλα τα απαιτούμενα πληροφοριακά στοιχεία
(Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, άρθρα 18 § 1, στοιχείο α', και 22 § 3, στοιχείο β')*

2. *Φορολογικές διατάξεις — Εναρμόνιση των νομοθεσιών — Φόροι κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Εξαιρέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως — Ευχέρεια των κρατών μελών να διατηρούν τις εξαιρέσεις κατά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας — Εθνική ρύθμιση αποκλείουσα το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου τον οποίο κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο λόγω μη εγγραφής του δεύτερου ως υποκειμένου στον φόρο αυτό — Δεν επιτρέπεται (Οδηγία 77/388 του Συμβουλίου, άρθρο 17 § 6)*

1. Τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/18, έχουν την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος έχει καταβληθεί για υπηρεσίες παρασχεθείσες από άλλον υποκείμενο στον φόρο που δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν, όταν τα σχετικά τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και τη φύση των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

πρόσθετες προϋποθέσεις, δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

Επομένως, η τυχόν μη τήρηση από τον παρέχοντα υπηρεσίες της υποχρέωσης του άρθρου 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν επηρεάζει το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο έχει ο αποδέκτης των εν λόγω υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας.

(βλ. σκέψεις 35-36, 38, διατακτ. 1)

Συγκεκριμένα, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου εισροών,

2. Το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2000/18, έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας ο οποίος

έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες, όταν ο δεύτερος δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν.

αξίας και να καθιστούν έτσι άνευ αντικειμένου το καθεστώς που θέσπισαν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής. Επομένως, η εν λόγω ευχέρεια δεν καλύπτει τις γενικές εξαιρέσεις και δεν απαλλάσσει τα κράτη μέλη από την υποχρέωση να προσδιορίζουν σαφώς τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται το δικαίωμα εκπτώσεως.

Συγκεκριμένα, η ευχέρεια την οποία παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν συνιστά απόλυτη διακριτική εξουσία των κρατών μελών να εξαιρούν όλα ή σχεδόν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης

(βλ. σκέψεις 41, 47, διατακτ. 2)