



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 31ης Ιανουαρίου 2013*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας — Δικαίωμα εκπτώσεως — Άρνηση αναγνώρισεως — Άρθρο 203 — Μνεία του ΦΠΑ στο τιμολόγιο — Απαιτητό — Ύπαρξη φορολογητέας πράξεως — Εκτίμηση με τον ίδιο τρόπο έναντι του εκδότη του τιμολογίου και έναντι του αποδέκτη του — Επιβάλλεται»

Στην υπόθεση C-642/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2011, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Δεκεμβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Stroy trans EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, προεδρεύουσα του τρίτου τμήματος, K. Lenaerts, Γ. Αρέστη, J. Malenovský και T. von Danwitz (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από την S. Zlateva,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Ivanov και την D. Drambozova,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον D. Roussanov,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ Stroy trans EOOD (στο εξής: Stroy trans) και Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διευθύνσεως «Προσφυγές και διαχείριση της εκτελέσεως» της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στη Βάρνα), που αφορά την άρνηση του τελευταίου να δεχθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) με την αιτιολογία ότι δεν αποδεικνύεται το υποστατό των διενεργηθεισών σε προγενέστερο στάδιο πράξεων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112 επιβάλλεται ΦΠΑ επί των παραδόσεων αγαθών και επί της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.
- 4 Κατά το άρθρο 62 της οδηγίας αυτής:

«Νοούνται ως

 - 1) “γενεσιουργός αιτία του φόρου”, το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,
 - 2) “απαιτητό του φόρου”: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υπόχρεου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.»
- 5 Το άρθρο 63 της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ επέρχεται και ο φόρος αυτός καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- 6 Κατά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, «το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».
- 7 Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

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

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

8 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας ορίζει 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,

[...]».

9 Στον τίτλο XI της οδηγίας 2006/112, που τιτλοφορείται «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στον φόρο», στο κεφάλαιο 1, το οποίο τιτλοφορείται «Υποχρέωση καταβολής», στο τμήμα 1, με τίτλο «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του δημοσίου», το άρθρο 203 αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

10 Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 5, του νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε στη διαφορά της κύριας δίκης (στο εξής: ZDDS), «δεν χωρεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών αν αυτός κακώς χρεώθηκε στο τιμολόγιο».

11 Το άρθρο 82, παράγραφος 1, του ZDDS ορίζει ότι «ο φόρος οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο που έχει καταχωριστεί στα σχετικά μητρώα υπό την έννοια του παρόντος νόμου, ο οποίος είναι ο προμηθευτής της φορολογητέας παραδόσεως ή ο παρέχων τη σχετική φορολογητέα υπηρεσία [...]».

12 Κατά το άρθρο 85 του ZDDS, ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που μνημονεύει τον φόρο αυτόν σε τιμολόγιο.

13 Το άρθρο 113, παράγραφοι 1 και 2, του ZDDS ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Κάθε υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής που προβαίνει σε παράδοση αγαθών, σε παροχή υπηρεσιών ή που λαμβάνει προκαταβολή προς τούτο εκδίδει τιμολόγιο το οποίο αντιστοιχεί στην πράξη αυτή [...]

(2) Το τιμολόγιο εκδίδεται σε δύο αντίτυπα τουλάχιστον, ένα για τον προμηθευτή και ένα για τον αποδέκτη.»

14 Κατά το άρθρο 115, παράγραφος 1, του ZDDS, ο προμηθευτής υποχρεούται να παραδίδει σημείωμα σχετικό με το τιμολόγιο σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής του φόρου μιας πράξεως ή καταγγελίας της πράξεως για την οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο.

15 Το άρθρο 116 του ZDDS ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Τα τιμολόγια και οι σχετικές με αυτά σημειώσεις δεν περιλαμβάνουν καμία διόρθωση ή προσθήκη. Έγγραφα περιέχοντα σφάλματα ή διορθώσεις πρέπει να ακυρώνονται και να αντικαθίστανται με νέα.

[...]

(3) Τα τιμολόγια και οι σχετικές με αυτά σημειώσεις στα οποία μνημονεύεται ο φόρος χωρίς να δικαιολογείται κάτι τέτοιο, λογίζονται ως εσφαλμένα έγγραφα.

(4) Όταν έγγραφα με σφάλματα ή διορθώσεις περιλαμβάνονται στα βιβλία του προμηθευτή ή του αποδέκτη, πρέπει να συντάσσεται ένα έγγραφο ακυρώσεως για καθέναν από τους συμβαλλομένους, περιλαμβάνον:

1. τους λόγους της ακυρώσεως·
2. τον αριθμό και την ημερομηνία του άκυρου εγγράφου·
3. τον αριθμό και την ημερομηνία του νέου εγγράφου·
4. για καθέναν από τους συμβαλλομένους, την υπογραφή των ατόμων που συνέταξαν το έγγραφο ακυρώσεως.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 16 Η Stroy trans είχε καταχωριστεί στα σχετικά μητρώα σύμφωνα με τον ZDDS και είχε ως κύρια δραστηριότητα την οδική μεταφορά εμπορευμάτων, καθώς και την παροχή αυτοματοποιημένων υπηρεσιών με χρήση ειδικού εξοπλισμού. Το 2009 η εταιρία αυτή εξέπεσε τον ΦΠΑ επί των εισροών που προέκυπτε από διάφορα τιμολόγια σχετικά με την παράδοση καυσίμου diesel, εκδοθέντα, αντιστοίχως, από την εταιρία Hadzhi 98 EOOD και την εταιρία Dieseltrans-73 EOOD (στο εξής: Dieseltrans-73).
- 17 Η φορολογική αρχή διενήργησε ελέγχους στις δύο αυτές εταιρίες, καθώς και στους προμηθευτές τους. Κατά τους ελέγχους αυτούς προσκομίστηκαν ορισμένα έγγραφα, όπως ζητήθηκε.
- 18 Κατόπιν των εν λόγω ελέγχων, η φορολογική αρχή έκρινε ότι από τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν ήταν δυνατή η παρακολούθηση της πορείας του καυσίμου και ότι δεν υπήρχε πραγματική παράδοση αγαθών όσον αφορά τα τιμολόγια αυτά, οπότε δεν πληρούνταν οι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών. Συνεπώς, η φορολογική αρχή απηύθυνε στη Stroy trans διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, μη δεχόμενη έκπτωση του ΦΠΑ για συνολικό ποσό 42 759,22 βουλγαρικών λέβα (BGN) και επιβάλλοντας τόκους υπερημερίας (στο εξής: επίδικη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου).
- 19 Μετά την επιβεβαίωση της επίδικης διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου από τον Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, με απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2011, η Stroy trans άσκησε προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Varna, ισχυριζόμενη ότι τα τιμολόγια αυτά αντιστοιχούσαν σε πραγματικές παραδόσεις αγαθών, οπότε η άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση εστερείτο ερείσματος.
- 20 Κατά τη διαδικασία της κύριας δίκης, ζητήθηκε και προσκομίστηκε γνωμάτευση από πραγματογνώμονα λογιστή, κατά την οποία, με βάση τα λογιστικά στοιχεία της Dieseltrans-73, κατά τον χρόνο κάθε πωλήσεως ήταν διαθέσιμες οι αντίστοιχες ποσότητες του πωληθέντος καυσίμου.
- 21 Επιπλέον, η Stroy trans προσκόμισε πρακτικά φορολογικού ελέγχου όσον αφορά τον προμηθευτή της, την Dieseltrans-73, και διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στην τελευταία αυτή εταιρία, που είχαν συνταχθεί πριν από την επίδικη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Κατά τα προσκομισθέντα έγγραφα, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που

στηρίζοταν στην αγορά καυσίμου στην οποία είχε προβεί η Dieseltrans-73, εν μέρει επειδή οι πωλητές δεν είχαν παράσχει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, οπότε έπρεπε να συναχθεί ότι δεν υπήρχε παράδοση στην Dieseltrans-73, και εν μέρει επειδή δεν είχαν προσκομιστεί τα πρωτότυπα τιμολόγια αγοράς. Όσον αφορά, αντιθέτως, τον ΦΠΑ επί των εκροών τον οποίο δήλωσε η Dieseltrans-73 σχετικά με την πώληση καυσίμου, κρίθηκε ότι, «στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, δεν διαπιστώθηκαν λόγοι για τη διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου όσον αφορά τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις και τον αναγραφόμενο ΦΠΑ».

- 22 Η Stroy trans υποστηρίζει ότι το υποστατό των παραδόσεων τις οποίες επικαλείται προς στήριξη του δικαιώματός της προς έκπτωση αποδεικνύεται με την ως άνω διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, απευθυνόμενη στον προμηθευτή της, την Dieseltrans-73, καθόσον η φορολογική αρχή δεν είχε διορθώσει με την πράξη αυτή τον ΦΠΑ επί των εκροών που δήλωσε ο ως άνω προμηθευτής.
- 23 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η νομολογία του Varhoven administrativen sad (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου) όσον αφορά την απόδειξη της πραγματοποιήσεως παραδόσεως μέσω διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου απευθυνόμενης στον προμηθευτή του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση δεν είναι ενιαία. Μερικά τμήματα του δικαστηρίου αυτού αποφαίνονται ότι μια τέτοια πράξη συνιστά απλώς ένα αποδεικτικό στοιχείο μεταξύ άλλων και μόνη αυτή δεν αποδεικνύει την ύπαρξη παραδόσεως αγαθών. Άλλα τμήματα αποφαίνονται ότι το γεγονός ότι μια τέτοια πράξη δεν περιλαμβάνει διόρθωση του ΦΠΑ που ανέγραψε στο τιμολόγιο ο προμηθευτής σημαίνει ότι οι ίδιες οι φορολογικές υπηρεσίες συνέταξαν επίσημο έγγραφο που βεβαιώνει ότι η φορολογητέα πράξη όντως έλαβε χώρα και ότι ορθώς χρεώθηκε ο σχετικός με αυτή ΦΠΑ.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ερμηνεύει το άρθρο 85 του ZDDS, περί μεταφοράς στην εθνική έννομη τάξη του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112, υπό την έννοια ότι επιβάλλει με ειδικό τρόπο το απαιτητό του ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο, ανεξαρτήτως του αν το τιμολόγιο αυτό είναι ορθό και αν δικαιολογείται η σχετική μεία του ΦΠΑ. Επιπλέον, φρονεί ότι, δεδομένου ότι οι εθνικές διατάξεις που προβλέπουν ότι η διόρθωση και η ακύρωση τιμολογίων πραγματοποιούνται από τον εκδότη τους, χωρίς να προβλέπει τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής προς διόρθωσή τους, ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο οφείλεται αυτοδικαίως, χωρίς η ελέγχουσα αρχή να μπορεί να το διορθώσει.
- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 [...] την έννοια ότι το αναγραφόμενο σε τιμολόγιο ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας οφείλεται ανεξάρτητα από το αν υφίστανται λόγοι για την εν λόγω αναγραφή ΦΠΑ (έλλειψη παραδόσεως ή παροχής υπηρεσίας ή καταβολής), καθώς και ότι οι αρχές που ελέγχουν την εφαρμογή του [ZDDS] δεν έχουν δικαίωμα να προβαίνουν σε διόρθωση του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο ΦΠΑ, λόγω της υπάρξεως εθνικής διατάξεως κατά την οποία η διόρθωση τιμολογίου επιτρέπεται να γίνει μόνο από τον εκδότη του τιμολογίου αυτού;
- 2) Παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η πρακτική της διοικήσεως και των δικαστηρίων να αρνούνται, δυνάμει πράξεως φορολογικού ελέγχου, την αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου στο ένα μέρος (τον αναφερόμενο στο τιμολόγιο αποκτώντα ή λήπτη) ενώ, αντιθέτως, να μην προβαίνουν, όσον αφορά το άλλο μέρος (τον εκδότη του τιμολογίου), σε διόρθωση του αναγραφόμενου ΦΠΑ, επίσης δυνάμει πράξεως φορολογικού ελέγχου, ειδικότερα δε στις περιπτώσεις στις οποίες:
- ο εκδότης του τιμολογίου, δεν προσκόμισε στοιχεία στο πλαίσιο του διενεργηθέντος σε αυτόν φορολογικού ελέγχου·

- ο εκδότης του τιμολογίου προσκόμισε στοιχεία στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, όμως οι προμηθευτές του δεν προσκόμισαν αποδείξεις ή βάσει των προσκομισθεισών αποδείξεων δεν μπορεί να διαπιστωθεί ότι όντως παραδόθηκαν τα αγαθά ή παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες ή,
- κατά τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου του εκδότη των τιμολογίων δεν ελέγχθηκαν οι επίμαχες παραδόσεις στο πλαίσιο της σχετικής σειράς εμπορικών συναλλαγών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 26 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο από ένα πρόσωπο οφείλεται από αυτό ανεξάρτητα από την πραγματική ύπαρξη φορολογητέας πράξεως και αν μπορεί να συναχθεί απλώς και μόνο λόγω του γεγονότος ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη του τιμολογίου αυτού, τον ΦΠΑ τον οποίο δήλωσε ο τελευταίος, ότι η ως άνω αρχή αναγνώρισε ότι το εν λόγω τιμολόγιο αντιστοιχούσε σε μια υποστατή φορολογητέα πράξη.
- 27 Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι το ερώτημα αυτό αφορά μεν την ύπαρξη φορολογικής οφειλής του εκδότη ενός τιμολογίου έναντι της φορολογικής αρχής, παράλληλα όμως υποβάλλεται στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της ως άνω αρχής και του αποδέκτη των επίμαχων τιμολογίων. Η ως άνω διαφορά αφορά το δικαίωμα του τελευταίου να εκπέσει τον ΦΠΑ που αναγράφεται στα προσκομιζόμενα τιμολόγια, δικαίωμα το οποίο δεν αναγνωρίζεται, με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια αυτά δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές φορολογητέες παραδόσεις, πράγμα το οποίο αμφισβητεί ο υποκείμενος στον φόρο.
- 28 Στο πλαίσιο της εν λόγω διαφοράς, στην οποία ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων δεν μετέχει ως διάδικος, οι υποχρεώσεις του τελευταίου έναντι της φορολογικής αρχής δεν έχουν σημασία παρά μόνον εμμέσως, καθόσον μια διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη αυτόν προσκομίστηκε ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματικής υπάρξεως των φορολογητέων πράξεων.
- 29 Σχετικά με τη διάταξη που ίσχυε πριν από τη θέσπιση του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112, ήτοι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 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 την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1), το Δικαστήριο έκρινε ότι, κατά τη διάταξη αυτή, κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή σε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου οφείλει τον φόρο αυτόν. Ειδικότερα, τα πρόσωπα αυτά οφείλουν τον ΦΠΑ που αναγράφεται επί τιμολογίου ανεξαρτήτως οποιασδήποτε υποχρεώσεως εξοφλήσεως του λόγω πράξεως υποκειμένης στον ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, C-566/07, *Stadeco*, Συλλογή 2009, σ. I-5295, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Ασφαλώς, σύμφωνα με τα άρθρα 167 και 63 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως του αναγραφόμενου σε τιμολόγιο ΦΠΑ συνδέεται, κατά κανόνα, με την πραγματοποίηση φορολογητέας πράξεως (βλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-536/03, *António Jorge*, Συλλογή 2005, σ. I-4463, σκέψεις 24 και 25) και η άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν εκτείνεται στον ΦΠΑ που οφείλεται, δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας αυτής, αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, *Genius*, Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψεις 13 και 19, καθώς και της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 23).

- 31 Εντούτοις, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφεται, καταρχήν, πλήρως ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου επί του οποίου αναγράφεται εσφαλμένως ο ΦΠΑ μπορεί ακόμη να το χρησιμοποιήσει για την άσκηση αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως, σύμφωνα με το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 (βλ., επ' αυτού, απόφαση *Stadeco*, προαναφερθείσα, σκέψη 29).
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, η υποχρέωση που θέτει το άρθρο 203 της οδηγίας αυτής αποσκοπεί στο να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο ενδεχομένως συνεπάγεται το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της εν λόγω οδηγίας (βλ. απόφαση *Stadeco*, προαναφερθείσα, σκέψη 28).
- 33 Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, η εν λόγω υποχρέωση περιορίζεται από τη δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους τη διόρθωση κάθε φόρου που κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή του πίστη ή όταν αυτός έχει εξαλείψει, εγκαίρως και πλήρως, τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις *Genius*, προαναφερθείσα, σκέψη 18· της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth* και *Strobel*, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψεις 56 έως 61 και 63, καθώς και της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, *Καραγιώργου κ.λπ.*, Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 50).
- 34 Λαμβανομένης υπόψη, αφενός, της εν λόγω δυνατότητας διορθώσεως και, αφετέρου, του κινδύνου να χρησιμοποιηθεί το τιμολόγιο που κακώς μνημονεύει τον ΦΠΑ προς άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, η υποχρέωση την οποία προβλέπει το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να λογίζεται ότι προσδίδει τον χαρακτήρα κυρώσεως στην υποχρέωση καταβολής του οφειλομένου ποσού.
- 35 Επιπλέον, από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι, όταν ο εκδότης τιμολογίου δεν επικαλείται κάποια από τις περιπτώσεις που παρέχουν τη δυνατότητα διορθώσεως ενός ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο, οι οποίες υπενθυμίζονται στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να εξακριβώσει, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου του εκδότη αυτού, αν ο χρεωθείς και δηλωθείς ΦΠΑ αντιστοιχεί όντως σε φορολογητέες πράξεις του εν λόγω εκδότη.
- 36 Πάντως, ελλείψει μιας τέτοιας υποχρέωσης προς εξακριβωση, δεν μπορεί να συναχθεί ότι η ως άνω αρχή αναγνώρισε ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε ο τελευταίος όντως αντιστοιχούσαν σε φορολογητέες πράξεις απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε τον ΦΠΑ που δήλωσε ο εκδότης του τιμολογίου.
- 37 Εντούτοις, το δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να ελέγχει η αρμόδια αρχή αν όντως έλαβαν χώρα οι μνημονευόμενες στο τιμολόγιο από υποκείμενο στον φόρο πράξεις και να τακτοποιεί, ενδεχομένως, τη φορολογική οφειλή που προκύπτει από τις δηλώσεις του υποκειμένου στον φόρο. Το αποτέλεσμα ενός τέτοιου ελέγχου αποτελεί, όπως και η δήλωση και η καταβολή, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του μνημονευόμενου σε τιμολόγιο ΦΠΑ, ένα στοιχείο που πρέπει να λαμβάνει υπόψη το εθνικό δικαστήριο κατά την εκτίμηση της υπάρξεως φορολογητέας πράξεως παρέχουσας το δικαίωμα προς έκπτωση στον αποδέκτη τιμολογίου σε μια συγκεκριμένη περίπτωση.
- 38 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι:
- ο ΦΠΑ τον οποίο ένα πρόσωπο μνημονεύει σε τιμολόγιο οφείλεται από αυτό ανεξαρτήτως της υπάρξεως φορολογητέας πράξεως·
 - δεν μπορεί να συναχθεί απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε, σε μια διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη του τιμολογίου αυτού, τον ΦΠΑ τον οποίο δήλωσε ο εν λόγω εκδότης, ότι η αρχή αυτή αναγνώρισε ότι το ως άνω τιμολόγιο αντιστοιχούσε όντως σε φορολογητέα πράξη.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 39 Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχουν την έννοια ότι εμποδίζουν την αρμόδια αρχή να αρνηθεί να αναγνωρίσει το δικαίωμα του αποδέκτη τιμολογίου προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ δεν έχει διορθωθεί ο ΦΠΑ τον οποίο είχε δηλώσει ο εκδότης του εν λόγω τιμολογίου σε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον τελευταίο.
- 40 Ανακύπτει, συναφώς, το ζήτημα αν το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει να εξετάζεται η υποχρέωση της πραγματικής υπάρξεως παραδόσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσιών με τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τόσο τον εκδότη του τιμολογίου και όσο και τον αποδέκτη του.
- 41 Όσον αφορά τον τρόπο μεταχειρίσεως ενός ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο όταν δεν υφίσταται καμία φορολογητέα πράξη, από την οδηγία 2006/112 απορρέει ότι οι δύο επιχειρηματίες με τους οποίους συνδέεται η οικεία πράξη δεν έχουν κατ' ανάγκη την ίδια μεταχείριση όταν ο εκδότης του τιμολογίου δεν έχει διορθώσει το τιμολόγιο αυτό, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 έως 33 της παρούσας αποφάσεως.
- 42 Πράγματι, αφενός, ο εκδότης τιμολογίου είναι υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο αυτό ακόμα και όταν δεν υφίσταται καμία φορολογητέα πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112. Αφετέρου, η άσκηση του δικαιώματος του αποδέκτη τιμολογίου προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας αυτής.
- 43 Σε μια τέτοια κατάσταση, η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας εξασφαλίζεται με τη δυνατότητα που έχουν τα κράτη μέλη και που υπομνήσθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως να προβλέπουν τη διόρθωση κάθε φόρου που κακώς χρεώθηκε σε τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή όταν αυτός έχει εξαλείψει εντελώς, σε εύθετο χρόνο, τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 44 Επομένως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν εμποδίζει την αρμόδια αρχή να αρνείται στον αποδέκτη τιμολογίου την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, λόγω της ανυπαρξίας φορολογητέας πράξεως, ενώ, σε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη του τιμολογίου, δεν έχει διορθωθεί ο ΦΠΑ τον οποίο δήλωσε ο τελευταίος.
- 45 Όπως προκύπτει από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή συνήγαγε την έλλειψη φορολογητέας πράξεως ιδίως από το γεγονός ότι ο προμηθευτής ή οι δικοί του προμηθευτές δεν προσκόμισαν όλα τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα αμφισβήτησε το ως άνω συμπέρασμα, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να το επαληθεύσει, προβαίνοντας, σύμφωνα με τους κανόνες αποδείξεως του εθνικού του δικαίου, σε σφαιρική εκτίμηση όλων των στοιχείων και των πραγματικών περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona, σκέψη 53, και της 6ης Δεκεμβρίου 2012, C-285/11, Bonik, σκέψη 32).
- 46 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, ασφαλώς, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112 και ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 68 και 71· της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 41, καθώς και Bonik, προαναφερθείσα, σκέψεις 35 και 36).

- 47 Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 55· Mahagében και Dávid, προαναφερθείσα, σκέψη 42, καθώς και Bonik, προαναφερθείσα, σκέψη 37).
- 48 Εντούτοις, κατά επίσης πάγια νομολογία, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η οδηγία 2006/112 η επιβολή κυρώσεως, μέσω της αρνήσεως αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση, στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψεις 52 και 55· Kittel και Recolta Recycling, προαναφερθείσα, σκέψεις 45, 46 και 60· Mahagében και Dávid, προαναφερθείσα, σκέψη 47, καθώς και Bonik, προαναφερθείσα, σκέψη 41).
- 49 Επιπροσθέτως, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στις σκέψεις 61 έως 65 της προαναφερθείσας αποφάσεως Mahagében και Dávid, ότι οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να υποχρεώνουν γενικώς τους υποκείμενους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αφενός, να εξακριβώνουν ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών και των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, ότι είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τέλος, ότι έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να διαθέτουν δικαιολογητικά έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία.
- 50 Επομένως, εθνικό δικαστήριο που καλείται να αποφασίσει αν δεν υφίστατο φορολογητέα πράξη σε μια συγκεκριμένη περίπτωση και ενώπιον του οποίου η φορολογική αρχή στηρίζεται ιδίως σε παρατυπίες που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή ένας από τους προμηθευτές αυτού, όπως είναι τα κενά στην τήρηση της λογιστικής, πρέπει να φροντίζει ώστε η εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων να μην έχει ως αποτέλεσμα να καθιστά άνευ αντικειμένου τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως και να υποχρεώνει εμμέσως τον αποδέκτη του τιμολογίου να προβαίνει σε ελέγχους του αντισυμβαλλομένου του με τους οποίους, καταρχήν, δεν βαρύνεται ο ίδιος.
- 51 Όταν, σε μια κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, η άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος προς έκπτωση προκύπτει από την εφαρμογή της οδηγίας 2006/112, τηρουμένων των επιταγών που απορρέουν από τις σκέψεις 47 έως 50 της παρούσας αποφάσεως, δεν υπάρχει ένδειξη από την οποία να μπορεί να συναχθεί ότι οι αρχές της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εμποδίζουν την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος αυτού.
- 52 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχουν την έννοια ότι δεν εμποδίζουν την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος του αποδέκτη ενός τιμολογίου προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών λόγω ελλείψεως φορολογητέας πράξεως, ενώ παράλληλα, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη του ως άνω τιμολογίου, δεν έχει διορθωθεί ο ΦΠΑ τον οποίο δήλωσε ο τελευταίος. Εντούτοις, όταν, λαμβανομένων υπόψη των δόλιων ενεργειών ή των παρατυπιών που διέπραξε ο εκδότης ή άλλο πρόσωπο σε προηγούμενο στάδιο όσον αφορά την πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος προς έκπτωση, η πράξη αυτή λογίζεται ως μη διενεργηθείσα, πρέπει να αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη αντικειμενικών στοιχείων και χωρίς να απαιτείται από τον αποδέκτη του τιμολογίου να προβαίνει σε ελέγχους με τους οποίους δεν βαρύνεται ο ίδιος, ότι ο

αποδέκτης αυτός εγνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η εν λόγω πράξη εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή σε σχέση με τον προβλεπόμενο ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

⁵³ Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι:
 - ο φόρος προστιθέμενης αξίας τον οποίο ένα πρόσωπο μνημονεύει σε τιμολόγιο οφείλεται από αυτό ανεξαρτήτως της υπάρξεως φορολογητέας πράξεως·
 - δεν μπορεί να συναχθεί απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε, σε μια διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη του τιμολογίου αυτού, τον φόρο προστιθέμενης αξίας τον οποίο δήλωσε ο εν λόγω εκδότης, ότι η αρχή αυτή αναγνώρισε ότι το ως άνω τιμολόγιο αντιστοιχούσε όντως σε φορολογητέα πράξη.
- 2) Οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχουν την έννοια ότι δεν εμποδίζουν την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος του αποδέκτη ενός τιμολογίου προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών λόγω ελλείψεως φορολογητέας πράξεως, ενώ παράλληλα, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη του ως άνω τιμολογίου, δεν έχει διορθωθεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας τον οποίο δήλωσε ο τελευταίος. Εντούτοις, όταν, λαμβανομένων υπόψη των δόλιων ενεργειών ή των παρατυπιών που διέπραξε ο εκδότης ή άλλο πρόσωπο σε προηγούμενο στάδιο όσον αφορά την πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος προς έκπτωση, η πράξη αυτή λογίζεται ως μη διενεργηθείσα, πρέπει να αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη αντικειμενικών στοιχείων και χωρίς να απαιτείται από τον αποδέκτη του τιμολογίου να προβαίνει σε ελέγχους με τους οποίους δεν βαρύνεται ο ίδιος, ότι ο αποδέκτης αυτός εγνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η εν λόγω πράξη εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή σε σχέση με τον προβλεπόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)