



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 31ης Ιανουαρίου 2013\*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας — Δικαίωμα εκπτώσεως — Απόρριψη του αιτήματος ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος — Άρθρο 203 — Αναγραφή του ΦΠΑ επί του τιμολογίου — Απαιτητό — Ύπαρξη φορολογητέας πράξεως — Ίδια εκτίμηση όσον αφορά τον εκδότη και τον αποδέκτη του τιμολογίου — Αναγκαιότητα»

Στην υπόθεση C-643/11,

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

**LVK – 56 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:

- η LVK – 56 EOOD, εκπροσωπούμενη από την P. Bakalova, advokat,
- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τη S. Zlateva,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Ivanov και την D. Drambozova,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και τον D. Roussanov,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

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

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 ένδικης διαφοράς μεταξύ της LVK – 56 EOOD (στο εξής: LVK) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (προϊσταμένου της, υπαγομένης στην Κεντρική Διοίκηση της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων, διευθύνσεως «Ένδικες διαφορές και εκτέλεση αποφάσεων» για την πόλη της Βάρνας), σχετικά με την άρνηση του δευτέρου να δεχθεί το αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), για τον λόγο ότι δεν είχε αποδειχθεί το υποστατό των πράξεων εισροών.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά την αιτιολογική σκέψη 39 της οδηγίας 2006/112, το «καθεστώς των εκπτώσεων θα πρέπει να εναρμονισθεί κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της είσπραξης, ο δε υπολογισμός της αναλογίας της έκπτωσης θα πρέπει να γίνεται με παρεμφερή τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη».
- 4 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας αυτής, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.
- 5 Το άρθρο 62 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:  
«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 παρεχόμενο από τον νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί».
- 6 Το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ επέρχεται και ο φόρος αυτός καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών.
- 7 Το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι, «[γ]ια τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».

8 Κατά το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας, «[τ]ο δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

9 Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι:

«Στον 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».

10 Το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής 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·

[...].».

11 Κατά το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, «[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».

12 Υπό τον τίτλο XI της οδηγίας 2006/112, ο οποίος φέρει τον τίτλο «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο», εντός του κεφαλαίου 1, που τιτλοφορείται «Υποχρέωση καταβολής», και του τμήματος 1, το οποίο φέρει τον τίτλο «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του Δημοσίου», το άρθρο 203 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

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

13 Το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής, το οποίο περιλαμβάνεται στον ίδιο τίτλο XI και, ειδικότερα, στο κεφάλαιο 7, το οποίο τιτλοφορείται «Διάφορες διατάξεις», ορίζει ότι:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

14 Κατά το άρθρο 395, παράγραφοι 1 έως 3, της εν λόγω οδηγίας:

«1. Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα έπειτα από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέψει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας, για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

Τα μέτρα για την απλούστευση της διαδικασίας επιβολής του φόρου δεν μπορούν να επηρεάζουν, παρά μόνο σε αμελητέο βαθμό, το συνολικό ποσό των φορολογικών εσόδων του κράτους μέλους που εισπράττονται στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα από την παράγραφο 1 μέτρα υποβάλλει στην Επιτροπή σχετικό αίτημα και της παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Σε περίπτωση που η Επιτροπή κρίνει ότι δεν έχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία, έρχεται σε επαφή με το εν λόγω κράτος μέλος εντός δύο μηνών από την παραλαβή του αιτήματος και προσδιορίζει ποια πρόσθετα στοιχεία απαιτούνται.

Αφού η Επιτροπή συγκεντρώσει όλα τα στοιχεία που κρίνει απαραίτητα για την εκτίμηση του αιτήματος, ενημερώνει εντός ενός μηνός το κράτος μέλος που υπέβαλε το αίτημα και διαβιβάζει το αίτημα, στη γλώσσα υποβολής του, στα λοιπά κράτη μέλη.

3. Τρεις μήνες μετά την ενημέρωση που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2, η Επιτροπή υποβάλλει στο Συμβούλιο κατάλληλη πρόταση ή, όταν έχει αντιρρήσεις σχετικά με το αίτημα παρέκκλισης, ανακοίνωση με την οποία εκθέτει τις εν λόγω αντιρρήσεις.»

#### *Το βουλγαρικό δίκαιο*

15 Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 5, του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynnost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), «δεν χωρεί επίκληση δικαιώματος εκπτώσεως προκειμένου περί κακώς χρεωθέντος ΦΠΑ επί των εισροών».

16 Κατά το άρθρο 71, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί το δικαίωμά του προς έκπτωση της πιστώσεως φόρου εφόσον διαθέτει φορολογικό έγγραφο που καταρτίστηκε σύμφωνα με τα όσα επιτάσσουν τα άρθρα 114 και 115 και στο οποίο ο ΦΠΑ αναγράφεται χωριστά όσον αφορά τα αγαθά που παρέδωσε ή τις υπηρεσίες που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο.

17 Το άρθρο 82, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει ότι ο «φόρος οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο που έχει καταχωρισθεί κατά την έννοια του παρόντος νόμου και ο οποίος είναι ο προμηθευτής που προβαίνει στη φορολογητέα παράδοση ή ο παρέχων τη φορολογητέα υπηρεσία».

18 Κατά το άρθρο 85 του νόμου περί ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο αυτό σε φορολογικό έγγραφο εκδοθέν κατά τις απαιτήσεις του άρθρου 112 του νόμου περί ΦΠΑ, συγκεκριμένα δε, μεταξύ άλλων, σε τιμολόγιο.

19 Το άρθρο 113, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«(1) Κάθε υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής που πραγματοποιεί παράδοση αγαθών, παρέχει υπηρεσίες ή λαμβάνει προς τούτο προκαταβολή, εκδίδει τιμολόγιο για την πράξη αυτή, εκτός αν η εν λόγω πράξη καταχωρίζεται στο έγγραφο που προβλέπεται στο άρθρο 117.

(2) Το τιμολόγιο εκδίδεται σε δύο τουλάχιστον αντίτυπα, εκ των οποίων το πρώτο προορίζεται για τον προμηθευτή και το δεύτερο για τον αποδέκτη.»

- 20 Κατά το άρθρο 115, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, ο προμηθευτής υποχρεούται να συντάσσει σημείωμα σχετικό με το τιμολόγιο σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής του φόρου όσον αφορά ορισμένη πράξη ή σε περίπτωση ακυρώσεως της πράξεως για την οποία εκδόθηκε τιμολόγιο.
- 21 Το άρθρο 116 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει ότι:
- «(1) Δεν επιτρέπεται καμία διόρθωση ή προσθήκη στα τιμολόγια και τα σχετικά σημειώματα. Έγγραφο που περιέχει σφάλματα ή διορθώσεις πρέπει να ακυρώνεται και να αντικαθίσταται από νέο.
- [...]
- (3) Τιμολόγια και σχετικά σημειώματα στα οποία αναγράφεται κακώς ο φόρος θεωρούνται επίσης πεπλανημένως καταρτισθέντα έγγραφα.
- (4) Σε περίπτωση κατά την οποία έγγραφα περιέχοντα σφάλματα ή διορθώσεις έχουν καταχωρισθεί στα λογιστικά βιβλία του προμηθευτή ή του παραλήπτη, πρέπει να εκδοθεί ακυρωτικό έγγραφο για καθένα από τα μέρη, το οποίο θα μνημονεύει:
1. τους λόγους ακυρώσεως·
  2. τον αριθμό και την ημερομηνία του ακυρωθέντος εγγράφου·
  3. τον αριθμό και την ημερομηνία του νέου εγγράφου·
  4. όσον αφορά έκαστο των μερών, την υπογραφή των προσώπων που συνέταξαν το ακυρωτικό έγγραφο.
- [...]»

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

- 22 Η LVK, η οποία είναι παραγωγός αγροτικών προϊόντων, εξέπεσε, κατά τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο του 2007, τον ΦΠΑ επί των εισροών που είχε αναγραφεί σε πλείονα τιμολόγια τα οποία αφορούσαν την παράδοση εμπορευμάτων και είχαν εκδοθεί, αντιστοίχως, από τις REYA – 96 OOD (στο εξής: REYA) και SITI GRUP 76 DZZD (στο εξής: SITI GRUP), οι οποίες, εν τω μεταξύ, έπαυσαν να είναι καταχωρισμένες ως υποκείμενες στον ΦΠΑ. Όλα αυτά τα τιμολόγια είχαν εξοφληθεί τοις μετρητοίς και είχαν καταχωρισθεί στα λογιστικά βιβλία της LVK. Δεν αμφισβητείται, επίσης, ότι οι αντίστοιχες παραδόσεις καταχωρίστηκαν στα βιβλία πωλήσεων των εν λόγω προμηθευτών.
- 23 Η φορολογική αρχή προέβη σε ελέγχους διασταυρώσεως στοιχείων των δύο προμηθευτών. Κατά τους ελέγχους αυτούς, ζητήθηκε να προσκομισθούν ορισμένα έγγραφα σχετικά, μεταξύ άλλων, με την προέλευση των παραδοθέντων εμπορευμάτων και την πραγματοποίηση των παραδόσεων. Οι προμηθευτές δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα αυτό εντός των προθεσμιών που είχαν ταχθεί προς τούτο.
- 24 Κατόπιν αιτήματος της φορολογικής αρχής για την προσκόμιση αποδείξεων περί του ότι είχαν πραγματοποιηθεί οι επίμαχες παραδόσεις, η LVK προσκόμισε φορτωτικές, πιστοποιητικά ζυγίσεως και παραστατικά, τα οποία, όμως, ενείχαν παρατυπίες.

- 25 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε ότι είχαν πραγματοποιηθεί οι παραδόσεις για τις οποίες είχε γίνει χρέωση, οπότε κακώς είχε αναγραφεί ο ΦΠΑ στα επίμαχα τιμολόγια. Απήλυθνε επομένως στην LVK την από 20 Δεκεμβρίου 2010 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, με την οποία απέρριπτε το αίτημα εκπτώσεως του ΦΠΑ εκ των τιμολογίων αυτών (στο εξής: επίμαχη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου).
- 26 Κατόπιν επικυρώσεως της επίμαχης διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου από τον Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, με απόφαση της 18ης Φεβρουαρίου 2011, η LVK άσκησε προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Varna, επικαλούμενη ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν πραγματικές παραδόσεις αγαθών, οπότε η απόρριψη του αιτήματος περί ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως ήταν αβάσιμη.
- 27 Κατά τη διάρκεια της κύριας δίκης προσκομίσθηκαν και περιελήφθησαν στη δικογραφία δύο διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου, οι οποίες απευθύνονταν στη REYA και στη SITI GRUP, αντιστοίχως. Οι πράξεις αυτές είχαν εκδοθεί πριν την επίμαχη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου και αφορούσαν το κρίσιμο για την κύρια δίκη χρονικό διάστημα. Από τις πράξεις αυτές προκύπτει ότι η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι δεν έπρεπε να διορθωθεί η βάση επιβολής του φόρου και ο ΦΠΑ που χρεώθηκε για τις παραδόσεις που είχαν πραγματοποιήσει οι REYA και SITI GRUP.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι πρέπει να εκτιμήσει αν αποδείχθηκε σε επαρκή βαθμό η ύπαρξη της γενεσιουργού αιτίας του ΦΠΑ επί των εισροών, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή στήριξε την απόρριψη του αιτήματος να ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως στο γεγονός ότι οι προμηθευτές της LVK δεν προσκόμισαν τα έγγραφα που είχαν ζητηθεί και στο ότι, στα έγγραφα που προσκόμισε η LVK ως παραλήπτης των επίμαχων παραδόσεων, δεν επισημαίνονταν ή δεν επισημαίνονταν σαφώς ορισμένα στοιχεία. Για να προβεί στην εκτίμηση αυτή, το εν λόγω δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί τη σημασία που έχουν, από απόψεως του δικαίου της Ένωσης, οι διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου που απεστάλησαν στους προμηθευτές της LVK, καθώς και αν είναι δυνατό να συναχθεί εκ των ανωτέρω ότι η φορολογική αρχή δέχθηκε ότι τα επίμαχα τιμολόγια αντιστοιχούσαν σε φορολογητέες πράξεις που είχαν όντως πραγματοποιηθεί.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112 όλες οι περιπτώσεις πεπλανημένης χρέωσης ΦΠΑ, περιλαμβανομένων και εκείνων στις οποίες εκδόθηκε τιμολόγιο όπου αναγράφεται ΦΠΑ χωρίς να έχει επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, απαιτείται, κατά τα άρθρα 203 και 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη να προβλέπουν ρητώς ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο καθίσταται απαιτητός ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία δεν πραγματοποιήθηκε αντίστοιχη παράδοση ή αρκεί η μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του γενικού κανόνα της οδηγίας, κατά τον οποίο ο φόρος οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο αναγράφει τον φόρο αυτό σε τιμολόγιο;
  - 2) Λαμβανομένης υπόψη της τριακοστής ενάτης αιτιολογικής σκέψεως της οδηγίας 2006/112 και προκειμένου να διασφαλισθεί ο ακριβής υπολογισμός των εκπτώσεων του ΦΠΑ επί των εισροών, απαιτείται, βάσει των άρθρων 73, 179 και 203 της οδηγίας 2006/112, σε περίπτωση αναγραφής ΦΠΑ σε τιμολόγιο χωρίς να έχει επέλθει η γενεσιουργός αιτία του φόρου, οι αρμόδιες υπηρεσίες εσόδων να διορθώνουν τη βάση επιβολής του φόρου και τον χρεωθέντα ΦΠΑ;
  - 3) Είναι δυνατό τα ειδικά μέτρα που προβλέπονται στο άρθρο 395 της οδηγίας 2006/112 να συνεπάγονται φορολογική πρακτική όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, κατά την οποία, για τον έλεγχο των εκπτώσεων του ΦΠΑ επί των εισροών, οι υπηρεσίες εσόδων ελέγχουν αποκλειστικώς τη διενεργηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, κρίνοντας ότι ο ΦΠΑ επί

των παραδόσεων που πραγματοποιήθηκαν οφείλεται οπωσδήποτε εκ μόνου του γεγονότος ότι αναγράφηκε σε τιμολόγιο; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, επιτρέπεται, βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112, και σε ποιες περιπτώσεις να καταβάλλεται για την ίδια πράξη ΦΠΑ δύο φορές, ήτοι αφενός από τον προμηθευτή των αγαθών ή από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, διότι ανέγραψε τον ΦΠΑ επί του τιμολογίου, και αφετέρου από τον αγοραστή των αγαθών ή τον αποδέκτη των υπηρεσιών, στερώντας από τον δεύτερο το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών;

- 4) Αντιβαίνει φορολογική πρακτική, όπως αυτή της κύριας δίκης, κατά την οποία ο παραλήπτης φορολογητέας παραδόσεως αγαθών ή ο αποδέκτης παροχής υπηρεσιών στερείται του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, λόγω του ότι “δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκε η παράδοση”, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι έχει ήδη διαπιστωθεί το απαιτητό του φόρου έναντι του προμηθευτή και ότι αυτός οφείλει τον φόρο, ενώ, κατά τον χρόνο της εκτιμήσεως περί του αν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, η σχετική διορθωτική πράξη επιβολής φόρου δεν έχει τροποποιηθεί, ούτε έχει προκύψει ή διαπιστωθεί κάποιος λόγος ώστε να τροποποιηθεί η πράξη αυτή κατά τα προβλεπόμενα από το Δημόσιο, στην απαγόρευση της σωρευτικής επιβολής ΦΠΑ και στις αρχές της ασφάλειας δικαίου, της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας;
- 5) Επιτρέπεται, βάσει των άρθρων 167 και 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112, η άρνηση παροχής δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών στον παραλήπτη φορολογητέας παραδόσεως που πληροί όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 178, λόγω του ότι “δεν αποδείχθηκε η επέλευση της γενεσιουργού αιτίας”, μολοντί βάσει της διορθωτικής πράξεως επιβολής του φόρου στον προμηθευτή, η οποία κατέστη οριστική έναντι αυτού, δεν διορθώθηκε ο χρεωθείς ΦΠΑ, αλλά έγινε δεκτό ότι κατέστη απαιτητός, ελήφθη δε υπόψη κατά τον υπολογισμό του αποτελέσματος της οικείας φορολογικής περιόδου; Έχει σημασία, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, το ότι, κατά τον έλεγχο, ο προμηθευτής δεν προσκόμισε τα λογιστικά στοιχεία, καθώς και το ότι το αποτέλεσμα για τη φορολογική περίοδο αυτή υπολογίστηκε αποκλειστικώς βάσει των στοιχείων που περιλαμβάνονταν στις δηλώσεις ΦΠΑ και στα βιβλία αγορών και πωλήσεων;
- 6) Αναλόγως των απαντήσεων στα προηγούμενα ερωτήματα, έχουν τα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι, σε περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα να εκπίπτει τον ΦΠΑ που χρεώθηκε επί των παραδόσεων;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

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

- 30 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ’ ουσίαν, αν το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι πρόσωπο που αναγράφει ποσό ΦΠΑ επί τιμολογίου οφείλει τον φόρο αυτόν ανεξαρτήτως αν υφίσταται πράγματι φορολογητέα πράξη και αν από το γεγονός και μόνον ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου που απηύθυνε στον εκδότη του τιμολογίου αυτού, τον ΦΠΑ που δηλώθηκε με το τιμολόγιο μπορεί να συναχθεί ότι η αρχή αυτή δέχθηκε ότι το εν λόγω τιμολόγιο αντιστοιχεί σε πραγματική φορολογητέα πράξη.
- 31 Πρέπει να επισημανθεί καταρχάς ότι, μολοντί αφορούν την ύπαρξη φορολογικής οφειλής του εκδότη τιμολογίου έναντι της φορολογικής αρχής, τα ερωτήματα αυτά υποβάλλονται στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της αρχής αυτής και του αποδέκτη των επίμαχων τιμολογίων. Η διαφορά αυτή είναι σχετική με το δικαίωμα του αποδέκτη να εκπέσει τον ΦΠΑ που αναγράφεται στα προσκομισθέντα

τιμολόγια, το οποίο δεν έγινε δεκτό ότι υφίσταται για τον λόγο ότι τα τιμολόγια αυτά δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές φορολογητέες παραδόσεις, στοιχείο που αμφισβητεί ο υποκείμενος στον φόρο.

- 32 Στο πλαίσιο αυτής της ένδικης διαφοράς, στην οποία δεν είναι διάδικος ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων, οι υποχρεώσεις του εν λόγω εκδότη έναντι της φορολογικής αρχής έχουν σημασία μόνον εμμέσως, καθόσον διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της οποίας αποδέκτης είναι ο εκδότης αυτός προσκομίσθηκε ως αποδεικτικό στοιχείο για το ότι όντως υφίστανται φορολογητέες πράξεις.
- 33 Όσον αφορά την προϊσχύσασα του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112 διάταξη, δηλαδή 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 έχει κρίνει ότι, κατά τη διάταξη αυτή, κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή σε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου οφείλει τον φόρο αυτό. Ειδικότερα, τα πρόσωπα αυτά οφείλουν τον ΦΠΑ που αναγράφεται επί τιμολογίου ανεξαρτήτως οποιασδήποτε υποχρέωσης εξοφλήσεως του λόγω πράξεως υποκείμενης στον ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, C-566/07, *Stadeco*, Συλλογή 2009, σ. I-5295, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 34 Βεβαίως, σύμφωνα με τα άρθρα 167 και 63 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως του χρεωθέντος ΦΠΑ συνδέεται, κατά κανόνα, με το αν όντως πραγματοποιήθηκε φορολογητέα πράξη (βλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-536/03, *António Jorge*, Συλλογή 2005, σ. I-4463, σκέψεις 24 και 25), η δε άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν περιλαμβάνει και τον ΦΠΑ που οφείλεται, δυνάμει του άρθρου 203 της εν λόγω οδηγίας, αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, *Genius*, Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψεις 13 και 19, και της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 23).
- 35 Πάντως, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφεται, καταρχήν, πλήρως, καθόσον ο αποδέκτης τιμολογίου επί του οποίου αναγράφεται εσφαλμένα ΦΠΑ μπορεί ακόμη να το χρησιμοποιήσει με σκοπό την άσκηση αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως, σύμφωνα με το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 (βλ., σχετικώς, προμνημονευθείσα απόφαση *Stadeco*, σκέψη 29).
- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, η υποχρέωση που επιβάλλεται βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας αυτής σκοπεί στην εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο μπορεί να προκαλέσει το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της εν λόγω οδηγίας (βλ. προμνημονευθείσα απόφαση *Stadeco*, σκέψη 28).
- 37 Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, η εν λόγω υποχρέωση περιορίζεται από την ευχέρεια των κρατών μελών να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους τη δυνατότητα διορθώσεως οποιουδήποτε φόρου αναγράφηκε εσφαλμένα, σε περίπτωση κατά την οποία ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (βλ., σχετικώς, προμνημονευθείσα απόφαση *Genius*, σκέψη 18, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth* και *Strobel*, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψεις 56 έως 61 και 63, και απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, *Καραγιώργου κ.λπ.*, Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 50).
- 38 Λαμβάνοντας υπόψη την ως άνω δυνατότητα διορθώσεως, αφενός, και τον κίνδυνο το τιμολόγιο στο οποίο κακώς αναγράφεται ο ΦΠΑ να χρησιμοποιηθεί με σκοπό την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφετέρου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση την οποία προβλέπει το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 προσδίδει χαρακτήρα κυρώσεως στην οφειλόμενη καταβολή.



- 39 Εξάλλου, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, καθόσον ο εκδότης τιμολογίου δεν επικαλείται ότι συντρέχει κάποια από τις, υπομνησθείσες στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται η διόρθωση κακώς χρεωθέντος ΦΠΑ, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου του εκδότη αυτού, να διακριβώσει αν ο ΦΠΑ που χρεώθηκε και δηλώθηκε αντιστοιχεί σε φορολογητέες πράξεις τις οποίες όντως πραγματοποίησε ο εκδότης αυτός.
- 40 Ελλείπει, όμως, τέτοιας υποχρεώσεως διακριβώσεως, δεν μπορεί να συναχθεί εκ μόνου του γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε τον ΦΠΑ που είχε δηλώσει ο εκδότης του τιμολογίου ότι η αρχή αυτή δέχθηκε ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε ο δεύτερος αντιστοιχούσαν σε πραγματικές φορολογητέες πράξεις.
- 41 Πάντως, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει στην αρμόδια αρχή να προβαίνει σε έλεγχο του υποστατού των πράξεων που χρέωσε υποκείμενος στον φόρο και να τακτοποιεί, ενδεχομένως, τη φορολογική οφειλή που απορρέει από τις δηλώσεις του υποκείμενου στον φόρο. Το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού αποτελεί, όπως και η εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου δήλωση και καταβολή χρεωθέντος ΦΠΑ, στοιχείο που πρέπει να λαμβάνει υπόψη το εθνικό δικαστήριο κατά την εκτίμηση περί του αν υφίσταται σε συγκεκριμένη περίπτωση φορολογητέα πράξη, βάσει της οποίας παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως στον αποδέκτη τιμολογίου.
- 42 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι:
- πρόσωπο που αναγράφει ποσό ΦΠΑ επί τιμολογίου οφείλει τον φόρο αυτόν ανεξαρτήτως αν υφίσταται πράγματι φορολογητέα πράξη·
  - από το γεγονός και μόνον ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου που απηύθυνε στον εκδότη του τιμολογίου αυτού, τον ΦΠΑ που δηλώθηκε με το τιμολόγιο δεν μπορεί να συναχθεί ότι η αρχή αυτή δέχθηκε ότι το εν λόγω τιμολόγιο αντιστοιχεί σε πραγματική φορολογητέα πράξη.

*Επί του πρώτου σκέλους του τρίτου ερωτήματος*

- 43 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο σκέλος του τρίτου ερωτήματος.

*Επί του δευτέρου σκέλους του τρίτου ερωτήματος και επί του τετάρτου, του πέμπτου και του έκτου ερωτήματος*

- 44 Με το δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος και με το τέταρτο, το πέμπτο και το έκτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, βάσει των άρθρων 167 και 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, καθώς και βάσει των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου, απαγορεύεται η απόρριψη του αιτήματος του αποδέκτη τιμολογίου να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, μολονότι, με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προς τον εκδότη του τιμολογίου αυτού, δεν διορθώθηκε ο ΦΠΑ τον οποίο δήλωσε ο δεύτερος.
- 45 Εγείρεται, επομένως, το ερώτημα αν το δίκαιο της Ένωσης επιτάσσει να εκτιμάται το ζήτημα αν υφίσταται πράγματι παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών κατά πανομοιότυπο τρόπο τόσο ως προς τον εκδότη του τιμολογίου όσο και ως προς τον αποδέκτη του.

- 46 Όσον αφορά τον ΦΠΑ που χρεώθηκε κακώς λόγω του ότι δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, από την οδηγία 2006/112 προκύπτει ότι οι δύο εμπλεκόμενοι επιχειρηματίες δεν τυγχάνουν κατ' ανάγκη της ίδιας μεταχειρίσεως, δεδομένου ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν το διόρθωσε, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 33 έως 37 της παρούσας αποφάσεως.
- 47 Συγκεκριμένα, αφενός μεν ο εκδότης τιμολογίου οφείλει τον ΦΠΑ που ανέγραφε στο τιμολόγιο αυτό ακόμη και αν δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, αφετέρου δε η εκ μέρους του αποδέκτη τιμολογίου άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας αυτής.
- 48 Σε τέτοια περίπτωση, η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας διασφαλίζεται από την, υπομνησθείσα στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, ευχέρεια των κρατών μελών να προβλέπουν τη δυνατότητα διορθώσεως οποιασδήποτε περιπτώσεως εσφαλμένης χρεώσεως φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 49 Λαμβανομένων υπόψη των ζητημάτων που εγείρονται με την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, πρέπει να διευκρινισθεί ότι οι φορολογικές αρχές δεν πρέπει να καθιστούν αδύνατη τη χρήση της δυνατότητας αυτής, οργανώνοντας κατά σύστημα τους ελέγχους τους με τέτοιο τρόπο ώστε να αποστέλλουν καταρχάς στον εκδότη τιμολογίου διορθωτική πράξη επιβολής φόρου και, ενδεχομένως, αφού η πράξη αυτή θα έχει πλέον καταστεί οριστική, να ελέγχουν εν συνεχεία τον αποδέκτη του τιμολογίου. Ομοίως, η δυνατότητα αυτή δεν πρέπει να αποκλείεται απλώς και μόνον επειδή, κατά τον χρόνο της διορθώσεως, ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι πλέον καταχωρισμένος ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.
- 50 Ως εκ τούτου, τα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύουν την απόρριψη του αιτήματος του αποδέκτη τιμολογίου να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών, λόγω του ότι δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, μολονότι, με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου που απεστάλη στον εκδότη του τιμολογίου, δεν διορθώθηκε ο ΦΠΑ τον οποίο είχε δηλώσει ο δεύτερος.
- 51 Όσον αφορά την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή, η οποία καταλέγεται μεταξύ των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, επιβάλλει οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, για να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να προσανατολίζονται όταν βρίσκονται σε έννομες καταστάσεις και σχέσεις που καλύπτονται από την έννομη τάξη της Ένωσης (βλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, C-81/10 P, France Télécom κατά Επιτροπής, Συλλογή 2011, σ. I-12899, σκέψη 100 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 52 Όσον αφορά, πάντως, τους φορολογικούς κανόνες που έχουν εφαρμογή σε περιπτώσεις όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν υφίσταται καμία ένδειξη που να συνηγορεί υπέρ του ότι ο ενδιαφερόμενος δεν ήταν σε θέση να καθορίσει λυσιτελώς τη θέση του ως προς την εφαρμογή των κανόνων αυτών.
- 53 Ως εκ τούτου, η επίμαχη απόρριψη του αιτήματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, υπό τις συνθήκες που υπομνήσθηκαν με τη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως, δεν αντιβαίνει στην αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- 54 Τα αυτά ισχύουν και όσον αφορά την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως.
- 55 Η γενική αρχή αυτή της ίσης μεταχειρίσεως, έκφραση της οποίας στον τομέα του ΦΠΑ αποτελεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (βλ. αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 49, της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction

- Danmark, Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψεις 41 και 44, και της 10ης Νοεμβρίου 2011, C-259/10 και C-260/10, The Rank Group, Συλλογή 2011, σ. I-10947, σκέψη 61), επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά παρόμοιες καταστάσεις, εκτός αν η διαφορετική αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται αντικειμενικά (βλ. προμνημονευθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 51, και NCC Construction Danmark, σκέψη 44, καθώς και απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Συλλογή 2011, σ. I-5059, σκέψη 29).
- 56 Πάντως, όπως επισημάνθηκε με τις σκέψεις 33 έως 37 και 46 έως 47 της παρούσας απόφασης, από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η κατάσταση του εκδότη τιμολογίου που αφορά παράδοση η οποία δεν πραγματοποιήθηκε δεν είναι παρεμφερής αυτής του αποδέκτη του τιμολογίου αυτού.
- 57 Όσον αφορά, όμως, την υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν υφίσταται φορολογητέα παράδοση λόγω του ότι ο προμηθευτής δεν προσκόμισε τα έγγραφα που ζητήθηκαν στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου. Δεδομένου ότι η κρίση αυτή αμφισβητείται από την προσφεύγουσα, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να τη διακριβώσει, προβαίνοντας, σύμφωνα με τους κανόνες περί αποδείξεως του εθνικού δικαίου, σε συνολική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και 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).
- 58 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι, βεβαίως, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112, οι δε πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 68 και 71, και της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 41, καθώς και προμνημονευθείσα απόφαση Bonik, σκέψεις 35 και 36).
- 59 Ως εκ τούτου, απόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται καταχρηστικώς ή με σκοπό την καταστρατήγησή του (βλ., σχετικώς, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 55, και προμνημονευθείσες αποφάσεις Mahagében και Dávid, σκέψη 42, και Bonik, σκέψη 37).
- 60 Πάντως, κατά πάγια, επίσης, νομολογία, δεν είναι σύμφωνη με το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση το οποίο προβλέπει η οδηγία 2006/112 η επιβολή κυρώσεως, διά της απορρίψεως του αιτήματος ασκήσεως του δικαιώματος αυτού, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν γνώριζε ούτε μπορούσε να γνωρίζει ότι η οικεία πράξη συνδέεται με απάτη που διέπραξε ο προμηθευτής ή 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., μεταξύ άλλων, απόφαση 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, και προμνημονευθείσες αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκέψεις 45, 46 και 60, Mahagében και Dávid, σκέψη 47, και Bonik, σκέψη 41).
- 61 Εξάλλου, το Δικαστήριο, στις σκέψεις 61 έως 65 της προμνημονευθείσας απόφασης Mahagében και Dávid, έκρινε ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να υποχρεώνει γενικώς τον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ να διακριβώνει, αφενός, αν ο εκδότης του τιμολογίου που αφορά τις υπηρεσίες και τα αγαθά σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος αυτού έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, αν είχε στη διάθεσή του τα οικεία αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τέλος, αν εκπλήρωσε τις σχετικές με τη

δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι δεν υφίστανται παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να διαθέτει έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία.

- 62 Ως εκ τούτου, εθνικό δικαστήριο το οποίο καλείται να αποφανθεί αν, σε ορισμένη περίπτωση, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη και ενώπιον του οποίου η φορολογική αρχή στηρίχθηκε ιδίως στην ύπαρξη παρατυπιών που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή κάποιος από τους προμηθευτές του, όπως οι παραλείψεις καταχωρίσεως στα λογιστικά βιβλία, οφείλει να μεριμνά ώστε η εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων να μην έχει ως αποτέλεσμα να καθιστά άνευ αντικειμένου τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 60 της παρούσας αποφάσεως και να υποχρεώνει εμμέσως τον αποδέκτη του τιμολογίου να ελέγχει τον αντισυμβαλλόμενό του, στοιχείο που δεν αποτελεί, καταρχήν, υποχρέωσή του.
- 63 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει, πάντως, να ληφθεί υπόψη ότι, κατά την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, τα έγγραφα που προσκόμισε ο αποδέκτης των επίμαχων τιμολογίων ενείχαν επίσης παρατυπίες, αποτελώντας επομένως στοιχεία που θα ληφθούν υπόψη κατά τη συνολική εκτίμηση στην οποία πρέπει να προβεί το εθνικό δικαστήριο.
- 64 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο σκέλος του τρίτου ερωτήματος και στο τέταρτο, το πέμπτο και το έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, βάσει των άρθρων 167 και 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, καθώς και βάσει των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της ίσης μεταχειρίσεως, δεν απαγορεύεται η απόρριψη του αιτήματος του αποδέκτη τιμολογίου να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, λόγω του ότι δεν υφίσταται πράγματι φορολογητέα πράξη, μολονότι, με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προς τον εκδότη του τιμολογίου αυτού, δεν διορθώθηκε ο ΦΠΑ τον οποίο δήλωσε ο δεύτερος. Πάντως, σε περίπτωση κατά την οποία, λαμβάνοντας υπόψη παρατυπίες ή απάτη που διέπραξε ο εκδότης αυτός ή απάτη προγενέστερη της πράξεως της οποίας γίνεται επίκληση προς επίρρωση του δικαιώματος εκπτώσεως, η πράξη αυτή θεωρείται μη πραγματοποιηθείσα, πρέπει να αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων και χωρίς να απαιτείται από τον αποδέκτη του τιμολογίου να προβεί σε ελέγχους που δεν αποτελούν υποχρέωσή του, ότι ο αποδέκτης αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη αυτή ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ, στοιχείο του οποίου η διακρίβωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 65 Δεδομένου ότι η παρούσα 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:
  - πρόσωπο που αναγράφει ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας επί τιμολογίου οφείλει τον φόρο αυτόν ανεξαρτήτως αν υφίσταται πράγματι φορολογητέα πράξη·
  - από το γεγονός και μόνον ότι η φορολογική αρχή δεν διόρθωσε, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου που απηύθυνε στον εκδότη του τιμολογίου αυτού, τον φόρο προστιθέμενης αξίας που δηλώθηκε με το τιμολόγιο δεν μπορεί να συναχθεί ότι η αρχή αυτή δέχθηκε ότι το εν λόγω τιμολόγιο αντιστοιχεί σε πραγματική φορολογητέα πράξη.

- 2) Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι, βάσει των άρθρων 167 και 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, καθώς και βάσει των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της ίσης μεταχειρίσεως, δεν απαγορεύεται η απόρριψη του αιτήματος του αποδέκτη τιμολογίου να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών, λόγω του ότι δεν υφίσταται πράγματι φορολογητέα πράξη, μολοντί, με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προς τον εκδότη του τιμολογίου αυτού, δεν διορθώθηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας τον οποίο δήλωσε ο δεύτερος. Πάντως, σε περίπτωση κατά την οποία, λαμβάνοντας υπόψη παρατυπίες ή απάτη που διέπραξε ο εκδότης αυτός ή απάτη προγενέστερη της πράξεως της οποίας γίνεται επίκληση προς επίρρωση του δικαιώματος εκπτώσεως, η πράξη αυτή θεωρείται μη πραγματοποιηθείσα, πρέπει να αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων και χωρίς να απαιτείται από τον αποδέκτη του τιμολογίου να προβεί σε ελέγχους που δεν αποτελούν υποχρέωσή του, ότι ο αποδέκτης αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη αυτή ενείχε απάτη περί τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στοιχείο του οποίου η διακρίβωση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

(υπογραφές)