



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2013*

«Φορολογία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών — Υποχρεώσεις του υποκειμένου στον φόρο — Τιμολόγια με παρατυπίες ή ανακρίβειες — Παράλειψη υποχρεωτικών ενδείξεων — Άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση — Εκ των υστέρων απόδειξη του υποστατού των πράξεων ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια — Διορθωτικά τιμολόγια — Δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ — Αρχή της ουδετερότητας»

Στην υπόθεση C-271/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *cour d'appel de Mons* (Βέλγιο) με απόφαση της 25ης Μαΐου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Ιουνίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens,

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη (εισηγητή), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev και J. L. da Cruz Vilaça, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, καθώς και οι F. Martens, G. Martens και T. Martens, εκπροσωπούμενοι από τον O. Van Ermengem, avocat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και την C. Soulay,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994 (ΕΕ L 60, σ. 16, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και της αρχής της ουδετερότητας.
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, των Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, καθώς και των F. Martens, G. Martens και T. Martens, οι οποίες συνιστούν από κοινού τον όμιλο Martens, και, αφετέρου, του État belge με αντικείμενο την άρνηση του δεύτερου να αναγνωρίσει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για παρασχεθείσες εντός του ομίλου Martens υπηρεσίες.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».
- 4 Υπό τον τίτλο «Γενεσιουργός αιτία του φόρου», το άρθρο 10 της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:
 - «1. Θεωρούνται ως:
 - α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός, με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·
 - β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.
 - 2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...]

[...]»

- 5 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», προβλέπει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

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

[...]».

- 6 Το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση», ορίζει τα εξής:

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

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

[...]

2. Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μία περίοδο δηλώσεως του ποσού του φόρου για τον οποίο εγεννήθη και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[...]

3. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και [τις] 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 Το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α' και γ', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται:

1. Στο εσωτερικό καθεστώς:

α) από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί μία φορολογητέα πράξη, πλην των αναφερομένων στο άρθρο 9, παράγραφος 2, [στοιχείο] ε', και πραγματοποιούμενων από υποκείμενον στον φόρο, εγκατεστημένο στο εξωτερικό. [...]

[...]

γ) κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου [...]».

8 Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 28η, ορίζει τα εξής:

«Υποχρεώσεις στα πλαίσια του εσωτερικού καθεστώτος

1.

α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή και την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.[...]

2.

α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί λογιστικά βιβλία επαρκώς λεπτομερή ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και ο έλεγχός του εκ μέρους των φορολογικών αρχών.[...]

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.

[...]

8. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, υπό την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που διενεργούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

[...]»

Η βελγική νομοθεσία

- 9 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 3, της 10ης Δεκεμβρίου 1969, περί εκπτώσεων κατά την επιβολή του ΦΠΑ (*Moniteur belge* της 12ης Δεκεμβρίου 1969), προβλέπει τα εξής:
- «1. Για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:
- 1) όσον αφορά τον φόρο επί των παρεχόμενων σε αυτόν αγαθών και υπηρεσιών να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 5 του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 1 της 29ης Δεκεμβρίου 1992[, περί μέτρων διασφάλισης της καταβολής του ΦΠΑ (*Moniteur belge* της 31ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 27976, στο εξής: βασιλικό διάταγμα υπ. αριθ. 1)].»
- 10 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 1, το τιμολόγιο περιέχει «τις αναγκαίες για τον προσδιορισμό της πράξεως και του συντελεστή του οφειλόμενου φόρου ενδείξεις, ιδίως τη συνήθη ονομασία των παραδοθέντων αγαθών και των παρασχεθεισών υπηρεσιών, την ποσότητά τους καθώς και το αντικείμενο των υπηρεσιών».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Οι F. Martens, G. Martens και T. Martens είναι ειδικοί διάδοχοι του J.-P. Martens, ο οποίος εκμεταλλεύεται επιχείρηση υπό την επωνυμία «Margaz». Η επιχείρηση αυτή μετεξελίχθηκε στον όμιλο Martens, οι εταιρίες του οποίου ασκούσαν ποικίλες δραστηριότητες, όπως η αγορά, η πώληση και η μεταφορά πετρελαϊκών προϊόντων, καθώς και η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα. Η Petroma Transports SA ήταν η κύρια εταιρία του ομίλου Martens από απόψεως προσωπικού και παρείχε πλείονες υπηρεσίες στις λοιπές εταιρίες του ομίλου. Μεταξύ των εταιριών συνήφθησαν συμβάσεις με αντικείμενο τη διάθεση του προαναφερθέντος προσωπικού στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών εντός του ομίλου. Στις συμβάσεις αυτές οριζόταν η αμοιβή για τις εν λόγω υπηρεσίες βάσει των δεδουλευμένων ορών.
- 12 Στο πλαίσιο των ελέγχων που διεξήχθησαν από το 1997, οι βελγικές φορολογικές αρχές αμφισβήτησαν το σύννομο, τόσο ως προς άμεσους φόρους όσο και ως προς τον ΦΠΑ, τιμολογίων που είχαν εκδοθεί εντός του ομίλου καθώς και των εκπτώσεων φόρων που βασίσθηκαν σε αυτά κατά το φορολογικό έτος 1994, κυρίως επειδή τα τιμολόγια ήταν ελλιπή και λόγω του ότι δεν μπορούσε να αποδειχθεί ότι αντιστοιχούσαν σε πραγματικές παροχές. Στην πλειονότητα των εν λόγω τιμολογίων αναγραφόταν το συνολικό ποσό, χωρίς να αναφέρεται η ανά μονάδα τιμή και ο αριθμός των δεδουλευμένων από τα μέλη του προσωπικού των εταιριών ωρών, καθιστώντας κατά τον τρόπο αυτό αδύνατο τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της εισπράξεως του επακριβούς φόρου.
- 13 Οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι δεν ήταν σύννομες οι εκπτώσεις που ενήργησαν οι αποδέκτριες των υπηρεσιών εταιρίες, μεταξύ άλλων, καθότι δεν είχαν τηρηθεί τα προβλεπόμενα στο άρθρο 5, παράγραφος 1, έκτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ. αριθ. 1 και το άρθρο 3, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ. αριθ. 3, της 10ης Δεκεμβρίου 1969, περί εκπτώσεων κατά την επιβολή του ΦΠΑ.
- 14 Εν συνεχεία, οι εταιρίες προσκόμισαν επιπρόσθετες πληροφορίες, τις οποίες, όμως, οι φορολογικές αρχές δεν εξέλαβαν ως επαρκή βάση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση διαφόρων ποσών ΦΠΑ. Ειδικότερα, οι συγκεκριμένες αρχές έκριναν ότι επρόκειτο είτε περί ιδιωτικών συμφωνητικών με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών τα οποία προσκομίσθηκαν καθυστερημένως μετά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων και μετά τη γνωστοποίηση των τακτοποιήσεων που οι συγκεκριμένες αρχές επροτίθεντο να πραγματοποιήσουν, με αποτέλεσμα να ελλείπει η ακριβής ημερομηνία και να

μην είναι αντιτάξιμα έναντι τρίτων, είτε περί τιμολογίων στα οποία συμπληρώθηκαν μεταγενέστερα, κατά το στάδιο της διοικητικής διαδικασίας, ιδιοχείρως ενδείξεις σχετικά με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, οι οποίες, ως εκ τούτου, στερούνταν αποδεικτικής ισχύος κατά τις φορολογικές αρχές.

- 15 Στις 2 Φεβρουαρίου 2005 το tribunal de première instance de Mons εξέδωσε πλείονες αποφάσεις. Μολονότι δικαίωσε, ως προς ορισμένα τιμολόγια, τον υποκείμενο στον φόρο, επιβεβαίωσε ότι η έκπτωση του ΦΠΑ που ενήργησαν οι λήπτριες των υπηρεσιών εταιρίες δεν ήταν σύννομη.
- 16 Κατόπιν της υποβολής νέων αιτημάτων με τα οποία ζητήθηκε η επιστροφή των καταβληθέντων από τις παρέχουσες υπηρεσίες φόρων, το εν λόγω δικαστήριο διέταξε την επανάληψη της επ' ακροατηρίου συζητήσεως. Με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2010 το tribunal de première instance de Mons αποφάνθηκε επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων και απέρριψε τα αιτήματα περί επιστροφής ως αβάσιμα. Συνεπεία τούτου οι παρέχουσες υπηρεσίες άσκησαν έφεση κατά της προαναφερθείσας αποφάσεως.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές το cour d'appel de Mons αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει κράτος μέλος την ευχέρεια να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα προς έκπτωση σε υποκειμένους στον φόρο που είναι λήπτες υπηρεσιών και έχουν στην κατοχή τους ελλιπή τιμολόγια, τα οποία έχουν συμπληρωθεί διά της προσκομίσεως πληροφοριών προς τον σκοπό αποδείξεως του υποστατού χαρακτήρα, της φύσεως και του ύψους των συναλλαγών ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια (συμβάσεις, διασταύρωση στοιχείων βάσει δηλώσεων στο Office national de la sécurité sociale, πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργία του οικείου ομίλου, [...]);
- 2) Υποχρεούται κράτος μέλος το οποίο, επικαλούμενο ασάφειες τιμολογίων, απορρίπτει την έκπτωση φόρου στην οποία προέβη υποκείμενος στον φόρο που είναι λήπτης υπηρεσίας να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα εν λόγω τιμολόγια είναι εξίσου υπερβολικά ασαφή, ώστε να μην είναι δυνατή η [απόδοση] του ΦΠΑ; Κατ' αποτέλεσμα, υποχρεούται κράτος μέλος να επιστρέψει στις παρέχουσες υπηρεσίες εταιρίες τον αποδοθέντα ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλιστεί η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 18 Επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο δεν προσδιόρισε ποιες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης ζητεί να ερμηνευτούν.
- 19 Εντούτοις, από τη διάταξη περί παραπομπής και το γενικότερο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς της κύριας δίκης προκύπτει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία των διατάξεων της έκτης οδηγίας καθώς και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 20 Στον βαθμό που προκύπτει επίσης από την ως άνω διάταξη ότι τα πρώτα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν την 31η Μαρτίου 1994, οι εν λόγω διατάξεις πρέπει να ερμηνευτούν ως είχαν κατά την ως άνω ημερομηνία.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 21 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσία, αν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνουν σε εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη, δυνάμει της οποίας είναι δυνατό να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα προς έκπτωση σε υποκειμένους στον φόρο που

είναι λήπτες υπηρεσιών και διαθέτουν ελλιπή τιμολόγια, σε περίπτωση που αυτά έχουν συμπληρωθεί διά της προσκομίσεως πληροφοριών για την απόδειξη του υποστατού, της φύσεως και του ύψους των συναλλαγών ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια.

- 22 Επιβάλλεται η υπόμνηση, καταρχάς, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση είναι θεμελιώδες δικαίωμα του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, C-285/11, Bonik, σκέψεις 25 και 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Επομένως, σκοπός του συστήματος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld, Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψη 37, και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Dankowski, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκέψη 24).
- 24 Από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας συνάγεται η αρχή της εκ μέρους του φορολογουμένου έκπτωσης των ποσών που καταλογίζονται ως ΦΠΑ για τα αγαθά τα οποία του παραδίδονται ή τις υπηρεσίες οι οποίες του παρέχονται, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων του (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Συλλογή 2009, σ. I-3459, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Ως προς τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας.
- 26 Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή. Η ίδια παράγραφος 3, στοιχείο γ', του εν λόγω άρθρου 22, παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου. Επιπλέον, το άρθρο 22, παράγραφος 8, επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.
- 27 Ως εκ τούτου, όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, η έκτη οδηγία περιορίζεται στην απαίτηση τιμολογίου περιέχοντος ορισμένες ενδείξεις, τα δε κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν επιπρόσθετες ενδείξεις, προς εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου προστιθεμένης αξίας και του ελέγχου της από τις φορολογικές αρχές (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, Jeunehomme και EGI, Συλλογή 1988, σ. I-4517, σκέψη 16).
- 28 Η υποχρεωτική αναγραφή και άλλων ενδείξεων, πέραν των απαιτούμενων από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, πρέπει πάντως να περιορίζεται σε ό,τι είναι αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές. Εξάλλου, οι ενδείξεις αυτές δεν πρέπει, λόγω του αριθμού τους ή του τεχνικού τους χαρακτήρα, να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (προπαρατεθείσα απόφαση Jeunehomme και EGI, σκέψη 17).
- 29 Όσον αφορά την επίμαχη εθνική ρύθμιση, επισημαίνεται ότι το État belge έκανε χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, καθώς, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, έκτο εδάφιο, του βασιλικού διατάγματος υπ' αριθ. 1, στο τιμολόγιο πρέπει να

αναγράφονται οι απαραίτητες ενδείξεις προκειμένου να προσδιορισθούν η πράξη και ο συντελεστής του οφειλόμενου φόρου, ιδίως η συνήθης ονομασία των παραδοθέντων αγαθών και των παρασχεθεισών υπηρεσιών και η ποσότητά τους καθώς και το αντικείμενο των υπηρεσιών.

- 30 Συναφώς, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει αν οι συμπληρωματικές ενδείξεις που επιβάλλει η υπό κρίση ρύθμιση είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις της σκέψεως 28 της παρούσας αποφάσεως.
- 31 Εξάλλου, μολονότι στη σκέψη 41 της αποφάσεως της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum (Συλλογή 2010, σ. I-7467), το Δικαστήριο έκρινε ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος έκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων οι οποίες δεν προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), επιβάλλεται η επισήμανση ότι στην υπό κρίση υπόθεση οι τότε ισχύουσες διατάξεις επέτρεπαν στα κράτη μέλη να ορίζουν τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα έγγραφο μπορούσε να θεωρηθεί ότι επείχε θέση τιμολογίου.
- 32 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν επιτράπη στους υποκείμενους στον φόρο, λήπτες των υπηρεσιών, για τον λόγο ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν ήταν αρκούντως ακριβή και πλήρη. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι στην πλειονότητα των εν λόγω τιμολογίων δεν αναγράφονταν η ανά μονάδα τιμή και ο αριθμός των δεδουλευμένων από τα μέλη του προσωπικού των εταιριών που παρείχαν υπηρεσίες, καθιστώντας κατά τον τρόπο αυτό αδύνατο τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της εισπράξεως του επακριβούς φόρου.
- 33 Οι προσφεύγουσες στην υπόθεση της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η παράλειψη της αναγραφής στα τιμολόγια ορισμένων ενδείξεων που απαιτούνται από την εθνική νομοθεσία δεν είναι ικανή να αποκλείσει την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, όταν αποδεικνύεται μεταγενέστερα στις φορολογικές αρχές το υποστατό, η φύση και το ύψος των συναλλαγών ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια.
- 34 Πάντως, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το κοινό σύστημα του ΦΠΑ δεν αποκλείει τη διόρθωση εσφαλμένων τιμολογίων. Συγκεκριμένα, όταν πληρούται το σύνολο των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την έκπτωση και, προ της εκδόσεως της αποφάσεως της αρμόδιας αρχής, ο υπόχρεος προσκόμισε σε αυτήν το διορθωμένο τιμολόγιο, δεν είναι καταρχήν δυνατό να μην του αναγνωρισθεί το δικαίωμα αυτό για τον λόγο ότι το αρχικό τιμολόγιο περιείχε σφάλμα (βλ., κατ' αυτή την έννοια, προπαρατεθείσα απόφαση Pannon Gép Centrum, σκέψεις 43 έως 45).
- 35 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, οι αναγκαίες πληροφορίες για τη συμπλήρωση και διόρθωση των τιμολογίων προσκομίσθηκαν αφότου η φορολογική αρχή εξέδωσε την απόφαση με την οποία απέρριψε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα, πριν την έκδοση της εν λόγω αποφάσεως, τα τιμολόγια που προσκομίσθηκαν στην εν λόγω αρχή να μην έχουν διορθωθεί ακόμη, ώστε να καταστήσουν δυνατή την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ καθώς και τον έλεγχό της.
- 36 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη, δυνάμει της οποίας είναι δυνατό να μην αναγνωρισθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκείμενους στον φόρο που είναι λήπτες υπηρεσιών και έχουν στην κατοχή τους ελλιπή τιμολόγια, έστω και αν αυτά συμπληρώνονται διά της προσκομίσεως πληροφοριών που αποδεικνύουν το υποστατό, τη φύση και το ύψος των συναλλαγών ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια μετά την έκδοση της απορριπτικής αποφάσεως.

Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα

- 37 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινισθεί αν είναι αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας τυχόν άρνηση της φορολογικής αρχής να αποδώσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε παρέχουσα υπηρεσίες εταιρία, ενώ δεν επιτράπη στις λήπτριες των υπηρεσιών αυτών εταιρίες να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εν λόγω υπηρεσιών εξαιτίας των παρατυπιών που διαπιστώθηκαν στα τιμολόγια τα οποία εξέδωσε η εν λόγω παρέχουσα υπηρεσίες εταιρία.
- 38 Τίθεται, ως εκ τούτου, το ερώτημα αν, προκειμένου να διασφαλισθεί η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η δυνατότητα του παρέχοντος υπηρεσίες να απαιτήσει τον ΦΠΑ μπορεί να εξαρτάται από την πραγματική άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ από τον λήπτη των εν λόγω υπηρεσιών.
- 39 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, φορολογητέες πράξεις είναι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή. Από το άρθρο 10, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- 40 Κατά πάγια νομολογία, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών και κάθε παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 41 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως ορθώς επισήμαναν το État belge και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις γραπτές τους παρατηρήσεις, από τις εν λόγω διατάξεις της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ δεν εξαρτά τη δυνατότητα του παρέχοντος υπηρεσίες να απαιτήσει τον ΦΠΑ από την πραγματική άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ του υποκείμενου στον φόρο και λήπτη των υπηρεσιών.
- 42 Από τη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι δεν επιτράπη η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις επίδικες υπηρεσίες, της οποίας θα έπρεπε να τύχουν κανονικά οι λήπτριες αυτών, λόγω του ότι δεν είχαν αναγραφεί ορισμένες υποχρεωτικές ενδείξεις επί των τιμολογίων που εξέδωσε η παρέχουσα τις υπηρεσίες.
- 43 Επομένως, δεδομένου ότι, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, επιβεβαιώθηκε ο υποστατός χαρακτήρας των υποκείμενων σε ΦΠΑ παροχών υπηρεσιών, ο σχετικός με τις συγκεκριμένες συναλλαγές ΦΠΑ φόρος κατέστη απαιτητός και αποδόθηκε ορθώς στις φορολογικές αρχές. Στο πλαίσιο αυτό, δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, προκειμένου να δικαιολογηθεί η απόδοση του ΦΠΑ σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης. Τυχόν διαφορετική ερμηνεία θα μπορούσε να ευνοήσει καταστάσεις δυνάμενες να παρακωλύσουν την επακριβή είσπραξη του ΦΠΑ, κάτι το οποίο επιδιώκει ακριβώς να αποτρέψει το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας.
- 44 Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντιβαίνει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ενδεχόμενη άρνηση φορολογικής αρχής να επιστρέψει τον ΦΠΑ που απέδωσε παρέχουσα υπηρεσίες εταιρία, ενώ δεν επιτράπη στις λήπτριες των συγκεκριμένων υπηρεσιών εταιρίες να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις συγκεκριμένες υπηρεσίες, λόγω παρατυπιών που διαπιστώθηκαν στα τιμολόγια που εξέδωσε η περί ης ο λόγος παρέχουσα υπηρεσίες εταιρία.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 45 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Οι διατάξεις 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 την οδηγία 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 1994, δεν αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη, δυνάμει της οποίας είναι δυνατό να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο που είναι λήπτες υπηρεσιών και έχουν στη διάθεσή τους ελλιπή τιμολόγια, έστω και αν αυτά συμπληρώνονται διά της προσκομίσεως πληροφοριών που αποδεικνύουν το υποστατό, τη φύση και το ύψος των συναλλαγών ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια μετά την έκδοση τέτοιου είδους απορριπτικής αποφάσεως.
- 2) Δεν αντιβαίνει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ενδεχόμενη άρνηση φορολογικής αρχής να επιστρέψει τον ΦΠΑ που απέδωσε παρέχουσα υπηρεσίες εταιρία, ενώ δεν επιτράπη στις λήπτριες των συγκεκριμένων υπηρεσιών εταιρίες να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις συγκεκριμένες υπηρεσίες, λόγω παρατυπιών που διαπιστώθηκαν στα τιμολόγια που εξέδωσε η περί ης ο λόγος παρέχουσα υπηρεσίες εταιρία.

(υπογραφές)