



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 6ης Φεβρουαρίου 2014\*

«Προδικαστική παραπομπή — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Αντιστροφή της επιβαρύνσεως — Δικαίωμα εκπτώσεως — Καταβολή του φόρου στον πάροχο υπηρεσιών — Παράλειψη υποχρεωτικών ενδείξεων — Καταβολή μη οφειλόμενου ΦΠΑ — Απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας — Αρχή της ασφάλειας δικαίου»

Στην υπόθεση C-424/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ που υπέβαλε το *Curtea de Apel Oradea* (Ρουμανία) με απόφαση της 26ης Ιουνίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Σεπτεμβρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

**SC Fatorie SRL**

κατά

**Directia Generală a Finanțelor Publice Bihor,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

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

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η SC Fatorie SRL, εκπροσωπούμενη από τον C. Costaș, δικηγόρο,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους R. H. Radu και V. Angelescu, καθώς και από την I. Bara-Bușilă,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Linntam,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Kerpenne και L. Lozano Palacios,

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

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

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, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), ιδίως την ερμηνεία των διατάξεων σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως κατά την εφαρμογή του συστήματος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καθώς και την ερμηνεία των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και της ασφάλειας δικαίου.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των SC Fatorie SRL (στο εξής: Fatorie) και Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (Γενική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών του Bihor, στο εξής: Direcția) αναφορικά με την άρνηση εκπτώσεως του ΦΠΑ που αντιτάχθηκε στη Fatorie λόγω μη εφαρμογής των διατάξεων σχετικά με το σύστημα αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

### Το νομικό πλαίσιο

*Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 178, στοιχεία α' και στ', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«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,

[...]

στ) όταν υποχρεούται να καταβάλει το φόρο με την ιδιότητά του ως λήπτη ή αποκτώντος σε περίπτωση εφαρμογής των άρθρων 194 έως 197 και 199, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.»

- 4 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι, για ορισμένες παροχές υπηρεσιών, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εν λόγω πράξεων. Το καθεστώς αυτό, το οποίο είναι κοινώς γνωστό ως «αντιστροφή της επιβαρύνσεως», μπορεί, μεταξύ άλλων, να εφαρμόζεται, δυνάμει του εν λόγω άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', στην «παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και [στην] παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών».

- 5 Το άρθρο 226, σημείο 11, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

11) σε περίπτωση απαλλαγής ή όταν ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος του φόρου, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή σε κάθε άλλη ένδειξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης».

*Το ρουμανικό δίκαιο*

6 Το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003, στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) για τον οφειλόμενο ή τον καταβληθέντα φόρο λόγω αγαθών τα οποία του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν ή λόγω υπηρεσιών οι οποίες του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν, να κατέχει τιμολόγιο περιλαμβάνον τα προβλεπόμενα στο άρθρο 155, παράγραφος 5, πληροφοριακά στοιχεία».

7 Το άρθρο 155, παράγραφος 5, στοιχείο η, σημείο 2, του φορολογικού κώδικα ορίζει:

«Το τιμολόγιο περιλαμβάνει υποχρεωτικώς τα ακόλουθα πληροφοριακά στοιχεία:

[...]

2. σε περίπτωση κατά την οποία τον φόρο οφείλει ο αποδέκτης κατά τους όρους του άρθρου 150, παράγραφος 1, στοιχεία β έως δ και γ, μνεία των διατάξεων του παρόντος τίτλου ή της οδηγίας 112 ή μνεία της “αντιστροφής της επιβαρύνσεως” για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 160 πράξεις».

8 Το άρθρο 160 του φορολογικού κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, ορίζει τα εξής:

«(1) Οι εμπόμποντες στην παράγραφο 2 προμηθευτές και αποδέκτες αγαθών ή υπηρεσιών υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα προβλεπόμενα στο παρόν άρθρο μέτρα απλοποίησης. Αναγκαίο προαπαιτούμενο για την εφαρμογή των μέτρων απλοποίησης είναι τόσο ο προμηθευτής όσο και ο αποδέκτης να είναι καταχωρισμένοι για τους σκοπούς του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 153.

(2) Τα αγαθά και οι υπηρεσίες για την παράδοση ή την παροχή των οποίων εφαρμόζονται τα μέτρα απλοποίησης είναι:

[...]

b) τα κτήρια, τα τμήματα κτηρίων και τα πάσης φύσεως οικοπέδα, για την παράδοση των οποίων εφαρμόζεται το καθεστώς φορολογήσεως,

c) οι κατασκευαστικές εργασίες και οι εργασίες συναρμολογήσεως,

[...]

(3) Επί των τιμολογίων τα οποία εκδίδονται για τις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 παραδόσεις αγαθών, οι προμηθευτές υποχρεούνται να αναγράφουν την ένδειξη “αντιστροφή της επιβαρύνσεως”, χωρίς να προσδιορίζουν τον σχετικό φόρο. Επί των τιμολογίων τα οποία παραλαμβάνουν από τους

προμηθευτές οι αποδέκτες προσδιορίζουν τον σχετικό φόρο ο οποίος χαρακτηρίζεται τόσο ως εισπραχθείς φόρος όσο και ως εκπεστέος από τη φορολογική δήλωση. Όσον αφορά τις διεπόμενες από τα μέτρα απλοποίησης πράξεις, δεν προβλέπεται καταβολή του φόρου μεταξύ προμηθευτή και αποδέκτη.

[...]

(5) Υπεύθυνοι για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου είναι τόσο οι προμηθευτές ή πάροχοι όσο και οι αποδέκτες. Σε περίπτωση κατά την οποία ο προμηθευτής/πάροχος δεν μνημόνευσε “την αντιστροφή της επιβαρύνσεως” στα εκδοθέντα για τα εμπύπτοντα στην παράγραφο 2 αγαθά/υπηρεσίες τιμολόγια, ο αποδέκτης υποχρεούται να εφαρμόσει την αντιστροφή της επιβαρύνσεως, να μη καταβάλει τον φόρο στον προμηθευτή/πάροχο, να αναγράψει με δική του πρωτοβουλία την ένδειξη “αντιστροφή της επιβαρύνσεως” επί του τιμολογίου και να εκπληρώσει τις εκ της παραγράφου 3 υποχρεώσεις.»

- 9 Το σημείο 82 της υπ’ αριθ. 44/2004 αποφάσεως της Κυβερνήσεως αναφορικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής του φορολογικού κώδικα (hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«(1) Η προβλεπόμενη στο άρθρο 160, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα προϋπόθεση για την εφαρμογή, αντιστοίχως, των μέτρων της απλοποίησης και της αντιστροφής της επιβαρύνσεως απαιτεί να είναι τόσο ο προμηθευτής/πάροχος όσο και ο αποδέκτης καταχωρισμένοι για τους σκοπούς του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 153 του φορολογικού κώδικα, να είναι δε φορολογητέα η επίμαχη δραστηριότητα. Τα μέτρα απλοποίησης εφαρμόζονται αποκλειστικώς για πράξεις που διενεργούνται στην ημεδαπή, υπό την έννοια του άρθρου 125ter του φορολογικού κώδικα.

[...]

(3) Στην περίπτωση των προβλεπόμενων στο άρθρο 160, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα παραδόσεων παροχών ή παροχών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων και των εισπραχθεισών προκαταβολών, οι προμηθευτές/πάροχοι εκδίδουν τιμολόγια χωρίς τον φόρο και αναγράφουν επί αυτών την ένδειξη “αντιστροφή της επιβαρύνσεως”. Ο φόρος υπολογίζεται από τον αποδέκτη και αναγράφεται στα τιμολόγια και στο βιβλίο αγορών, μνημονεύεται δε και στη φορολογική δήλωση τόσο ως καταβληθείς όσο και ως εκπεστέος φόρος. Σε λογιστικό επίπεδο, ο αποδέκτης καταχωρίζει κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους το ποσό του αντίστοιχου φόρου τόσο στον τίτλο 4426 [εκπεστέος ΦΠΑ] όσο και στον τίτλο 4427 [καταβληθείς ΦΠΑ].

[...]

(12) Σε περίπτωση κατασκευαστικών εργασιών και εργασιών συναρμολογήσεως για τις οποίες καταβλήθηκαν προκαταβολές και/ή εκδόθηκαν τιμολόγια για τη συνολική ή τη μερική αξία με αντιστροφή της επιβαρύνσεως μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2007, αλλά για τις οποίες η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τη διάρκεια του 2008, ήτοι κατά τον χρόνο που καταρτίζονται καταστάσεις προόδου και, ενδεχομένως, γίνονται δεκτές από τους αποδέκτες, το κανονικό φορολογικό καθεστώς εφαρμόζεται αποκλειστικώς επί της διαφοράς μεταξύ της αξίας των εργασιών, για τις οποίες η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τη διάρκεια του 2008, και της αξίας των καταβληθεισών προκαταβολών ή των ποσών που αναγράφονται στα εκδοθέντα μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2007 τιμολόγια. [...]

- 10 Το άρθρο 105, παράγραφοι 1 και 3, του υπ' αριθ. 92/2003 διατάγματος της Κυβερνήσεως περί κώδικα φορολογικής δικονομίας (*Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*), όπως δημοσιεύθηκε στο *Monitorul Oficial al României* (μέρος I, αριθ. 513 της 31ης Ιουλίου 2007), ορίζει:

«Κανόνες σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο

(1) Ο φορολογικός έλεγχος αποσκοπεί στην εξέταση του συνόλου των κρίσιμων για τη φορολόγηση πραγματικών και νομικών στοιχείων.

[...]

(3) Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται άπαξ για κάθε φόρο, τέλος, συνεισφορά ή άλλο οφειλόμενο στον ενοποιημένο γενικό προϋπολογισμό ποσό και για κάθε φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση, ο αρμόδιος οικονομικός έφορος μπορεί να αποφασίζει τη διενέργεια νέου ελέγχου που αφορά συγκεκριμένη περίοδο, εάν μεταξύ της περατώσεως του φορολογικού ελέγχου και της λήξεως της προθεσμίας παραγραφής προκύψουν πρόσθετα στοιχεία, των οποίων δεν είχαν γνώση οι οικονομικοί έφοροι κατά τον χρόνο των ελέγχων, ή σφάλματα υπολογισμού που έχουν επίπτωση στα αποτελέσματα των ελέγχων.»

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

- 11 Στις 3 Ιανουαρίου 2007, η Fatorie συνήψε με την SC Megasal Construcții SRL (στο εξής: Megasal) σύμβαση-πλαίσιο με αντικείμενο εργασίες κατασκευής και συναρμολογήσεως κτηρίου εκτροφής χοίρων και εργασίες εκσυγχρονισμού χοιροστασίου. Οι εργασίες ολοκληρώθηκαν τον Φεβρουάριο του 2008.
- 12 Κατά τη διάρκεια του 2007, η Megasal εξέδωσε, ως πάροχος των επίμαχων υπηρεσιών, διάφορα τιμολόγια για την πληρωμή προκαταβολών υπό το καθεστώς της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, εφαρμόζοντας τα προβλεπόμενα στο άρθρο 82 της υπ' αριθ. 44/2004 αποφάσεως της Κυβερνήσεως αναφορικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής του φορολογικού κώδικα μέτρα απλοποίησης. Η συνολική αξία των άνευ ΦΠΑ εκδοθέντων τιμολογίων ανερχόταν σε 1 017 834,37 ρουμανικά λεί (RON).
- 13 Στις 3 Μαρτίου 2008, η Megasal εξέδωσε τιμολόγιο που περιελάμβανε τη συνολική αξία των πραγματοποιηθεισών εργασιών, ύψους 1 052 840,10 RON, εκ των οποίων το μεν ποσό των 168 101 RON αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ, το δε το ποσό των 884 740 RON στην αξία των εργασιών. Η Fatorie κατέβαλε στη Megasal τον αναγραφόμενο ΦΠΑ.
- 14 Κατόπιν της απευθυνθείσας στο Ρουμανικό Δημόσιο αιτήσεως της Fatorie για επιστροφή του ΦΠΑ, η Direcția ενέκρινε, με πράξη της 2ας Ιουλίου 2008, την επιστροφή του ΦΠΑ ύψους 173 057 RON, ποσού στο οποίο περιλαμβανόταν και ο αναγραφόμενος στο τιμολόγιο της 3ης Μαρτίου 2008 ΦΠΑ ύψους 168 101 RON, σύμφωνα με την από 13 Ιουνίου 2008 έκθεση φορολογικού ελέγχου που αφορούσε τη χρονική περίοδο από 1ης Ιουλίου 2007 έως 31 Μαρτίου 2008.
- 15 Το 2009, κατόπιν δεύτερου φορολογικού ελέγχου αναφορικά με τον ΦΠΑ που κατέβαλε η Fatorie για το χρονικό διάστημα από 1ης Ιανουαρίου 2007 έως 31 Μαρτίου 2008, η Direcția αποφάσισε ότι ο αναγραφόμενος στο τιμολόγιο της 3ης Μαρτίου 2008 ΦΠΑ έπρεπε να εισπραχθεί, καθότι δεν είχαν τηρηθεί τα μέτρα απλοποίησης που διέπουν το σύστημα της αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Με την από 18 Μαΐου 2009 πράξη επιβολής φόρου, η Direcția αξίωσε λοιπόν από τη Fatorie να καταβάλει υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού το ποσό των 221 221 RON, εκ του οποίου τα 168 101 RON αντιστοιχούσαν στον ΦΠΑ και τα 53 120 RON σε τόκους υπερημερίας.



- 16 Βάσει των στοιχείων που διαβιβάστηκαν στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η Megasal πώχευσε και ότι δεν κατέβαλε στις ρουμανικές φορολογικές αρχές τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο της 3ης Μαρτίου 2008 ΦΠΑ τον οποίο είχε εισπράξει από τη Fatorie.
- 17 Στις 15 Ιουλίου 2009, η Fatorie προσέφυγε κατά της Direcția ζητώντας την ακύρωση της αποφάσεως περί ανακτήσεως και της πράξεως επιβολής φόρου της 18ης Μαΐου 2009.
- 18 Με απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2010, το Tribunalul Bihor απέρριψε την προσφυγή ως αβάσιμη. Με απόφαση της 9ης Μαρτίου 2011, απερρίφθη για τον ίδιο λόγο η αίτηση αναιρέσεως που ασκήθηκε κατά της ως άνω αποφάσεως και η τελευταία κατέστη αμετάκλητη.
- 19 Στις 17 Μαΐου 2011, η Fatorie ζήτησε την αναθεώρηση της αποφάσεως της 22ας Σεπτεμβρίου 2010 προβάλλοντας ότι η εν λόγω απόφαση είχε ληφθεί κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης. Η αίτηση αυτή απερρίφθη ως απαράδεκτη με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2011.
- 20 Στις 12 Ιανουαρίου 2012, η Fatorie κατέθεσε αίτηση αναιρέσεως κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του Curtea de Apel Oradea.
- 21 Η Fatorie υποστηρίζει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να εφαρμοσθεί, μεταξύ άλλων, η απορρέουσα από την απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Bockemühl (Συλλογή 2004, σ. I-3303), νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία, στις περιπτώσεις που έχει εφαρμογή ο μηχανισμός της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι σχετικές με την έκδοση τιμολογίων απαιτήσεις δεν επηρεάζει το δικαίωμα εκπτώσεως. Οι παρατυπίες που διέπραξε ο προμηθευτής κατά την κατάρτιση του τιμολογίου της 3ης Μαρτίου 2008 και η μη διευθέτησή τους από τη Fatorie δεν είναι, επομένως, ικανές να θίξουν το δικαίωμα της τελευταίας να εκπέσει τον σχετικό με το εν λόγω τιμολόγιο ΦΠΑ.
- 22 Η Direcția διατείνεται ότι η Fatorie απώλεσε το δικαίωμα εκπτώσεως του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο της 3ης Μαρτίου 2008 ΦΠΑ διότι, αφενός, η εκδότρια εταιρία του τιμολογίου, η Megasal, το εξέδωσε κατά εσφαλμένο τρόπο, εφαρμόζοντας τους συνήθεις κανόνες περί ΦΠΑ, ενώ θα έπρεπε να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα μέτρα απλοποιήσεως του άρθρου 160, παράγραφος 2, στοιχείο b, του φορολογικού κώδικα και, αφετέρου, η Fatorie, μη αναγράφοντας με δική της πρωτοβουλία την ένδειξη «αντιστροφή της επιβαρύνσεως» στο τιμολόγιο και μη καταβάλλοντας τον φόρο στον πάροχο υπηρεσιών, δεν εξετέλεσε την προβλεπόμενη στο άρθρο 160, παράγραφος 5, του κώδικα αυτού υποχρέωση.
- 23 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Curtea de Apel Oradea αποφάσισε να αναστείλει τη δίκη και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Επιτρέπουν οι διατάξεις της [οδηγίας ΦΠΑ] την επιβαλλόμενη ως κύρωση απώλεια εκ μέρους του φορολογουμένου του δικαιώματός του προς έκπτωση του ΦΠΑ, εφόσον:
- α) το τιμολόγιο το οποίο εμφάνισε ο φορολογούμενος προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση συμπληρώθηκε εσφαλμένως, λόγω μη εφαρμογής των μέτρων απλοποιήσεως, από τρίτον
  - β) ο φορολογούμενος εξόφλησε τον αναγραφόμενο επί του τιμολογίου ΦΠΑ;
- 2) Προσκρούει στην ευρωπαϊκή αρχή της ασφαλείας δικαίου συγκεκριμένη διοικητική πρακτική των φορολογικών οργάνων της Ρουμανίας τα οποία:
- α) αρχικώς, με αμετάκλητη διοικητική πράξη, αναγνώρισαν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ

- β) ακολούθως, ανακάλεσαν την οικεία απόφαση και επέβαλαν εις βάρος του φορολογουμένου την υποχρέωση καταβολής υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού τόσον του ΦΠΑ, σε σχέση με τον οποίο ασκήθηκε το δικαίωμα προς έκπτωση, όσον και τόκων και κυρώσεων λόγω υπερημερίας;
- 3) Σε περίπτωση κατά την οποία:
- α) ο φορολογούμενος εξόφλησε τον αναγραφόμενο εσφαλμένα επί του εκδοθέντος από τρίτον τιμολογίου ΦΠΑ
- β) τα φορολογικά όργανα δεν έλαβαν κανενός είδους μέτρο επιβάλλον στην πράξη στον τρίτο την υποχρέωση διορθώσεως του τιμολογίου το οποίο συμπληρώθηκε εσφαλμένως
- γ) η διόρθωση του τιμολογίου είναι πλέον ανέφικτη λόγω της πτωχέυσεως του τρίτου επιτρέπει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ την απώλεια του δικαιώματος του φορολογουμένου να εκπέσει τον ΦΠΑ;»

### **Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 24 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, χωρίς να εγειρεί ρητώς ένσταση απαραδέκτου της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, εκφράζει, εντούτοις, αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό της, καθότι η αίτηση δεν εκθέτει τους λόγους για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία ή το κύρος ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, ούτε συνδέει τις διατάξεις αυτές με την εφαρμοστέα στη διαφορά εθνική νομοθεσία.
- 25 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, επίσης, όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να απαντήσει λυσιτελώς στα ερωτήματα που του υποβάλλονται (αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 28, καθώς και της 20ής Ιουνίου 2013, C-259/12, Rodopi-M 91, σκέψη 27).
- 26 Διαπιστώνεται, όμως, ότι τα ανωτέρω δεν συντρέχουν εν προκειμένω. Πράγματι, η ζητούμενη ερμηνεία αναφορικά με την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου συνδέεται άμεσα με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, το υποστατό της οποίας δεν μπορεί, προφανώς, να αμφισβητηθεί. Επιπλέον, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιέχει επαρκή πραγματικά και νομικά στοιχεία ώστε να είναι το Δικαστήριο σε θέση να απαντήσει λυσιτελώς στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν.
- 27 Ως εκ τούτου, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κριθεί παραδεκτή.

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

#### *Επί του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος*

- 28 Με το πρώτο και με το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί κατά πόσον η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθενται, στο πλαίσιο δραστηριότητας εμπίπτουσας στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, στην απώλεια από τον αποδέκτη υπηρεσιών του δικαιώματος

εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο υπηρεσιών βάσει ενός εσφαλμένως εκδοθέντος τιμολογίου, ακόμα και όταν η διόρθωση του σφάλματος αυτού είναι αδύνατη λόγω πτωχεύσεως του εν λόγω παρόχου.

- 29 Κατ' αρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατ' εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καμία καταβολή του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις πραγματοποιηθείσες δραστηριότητες, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο φόρο ούτως ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές.
- 30 Επίσης, πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (αποφάσεις *Bockemühl*, προμνησθείσα, σκέψη 38, καθώς και της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, *Pannon Gép Centrum*, Συλλογή 2009, σ. I-7467, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 31 Σκοπός του καθεστώτος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκείμενου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει, συνεπώς, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν, αυτές καθαυτές, στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, *Abbey National*, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, *Kittel και Recolta Recycling*, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 48).
- 32 Όσον αφορά, αφενός, τις απαριθμούμενες στο άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, εφαρμόζονται μόνον οι μνημονευόμενες στο στοιχείο στ' του εν λόγω άρθρου 178, εφόσον πρόκειται για διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως εμπίπτουσα στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της προμνησθείσας οδηγίας.
- 33 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι φορολογούμενος ο οποίος ως αποδέκτης υπηρεσιών είναι υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού με αυτές ΦΠΑ δεν υποχρεούται να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις τυπικές προϋποθέσεις της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως, οφείλει δε μόνον να τηρεί τις διατυπώσεις τις οποίες έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει το προμνησθέν άρθρο 178, στοιχείο στ' (βλ., κατ' αυτή την έννοια, προμνησθείσα απόφαση *Bockemühl*, σκέψη 47).
- 34 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, επίσης, ότι η έκταση των διατυπώσεων τις οποίες καθιερώνει το οικείο κράτος μέλος και οι οποίες πρέπει να τηρούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής της επιβαρύνσεως και προς διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ (βλ., κατ' αυτή την έννοια, προμνησθείσα απόφαση *Bockemühl*, σκέψη 50, και απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, C-392/09, *Uszodaéρίτό*, Συλλογή 2010, σ. I-8791, σκέψη 38).
- 35 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι, στο πλαίσιο του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, *Ecotrade*, Συλλογή 2008, σ. I-3457, σκέψη 63, καθώς και προμνησθείσα απόφαση *Uszodaéρίτό*, σκέψη 39).
- 36 Αντιθέτως δε προς ό,τι υποστηρίζει η Fatorie, οι περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης διαφέρουν από εκείνες της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προμνησθείσα απόφαση *Bockemühl*.



- 37 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το τιμολόγιο της 3ης Μαρτίου 2008 δεν περιέχει την ένδειξη “αντιστροφή της επιβαρύνσεως” αντιθέτως προς τις επιταγές του άρθρου 160, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα, και ότι η Fatorie δεν έλαβε τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου αυτού αναγκαία μέτρα προκειμένου να τακτοποιήσει την έλλειψη αυτή. Διαπιστώνεται, επιπλέον, ότι η Fatorie κατέβαλε εσφαλμένως στη Megasal τον ΦΠΑ που κακώς μνημονεύεται στο εν λόγω τιμολόγιο, ενώ, κατ’ εφαρμογή του προμνησθέντος καθεστώτος, θα έπρεπε, ως αποδέκτης των υπηρεσιών, να καταβάλει τον ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές βάσει του άρθρου 199 της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, πέραν του ότι το επίμαχο τιμολόγιο δεν πληροί τις προβλεπόμενες από την εθνική νομοθεσία τυπικές προϋποθέσεις, δεν τηρήθηκε ένας ουσιαστικός όρος του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως.
- 38 Η κατάσταση αυτή εμπόδισε τις φορολογικές αρχές να ελέγξουν την εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως με ενδεχόμενο την απώλεια φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος.
- 39 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται μόνον στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι (αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1989, 342/87, Genius, Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψη 13, καθώς και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 53).
- 40 Επομένως, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ που κατέβαλε η Fatorie στη Megasal δεν ήταν οφειλόμενος και δεδομένου ότι με την καταβολή αυτή δεν τηρείται μια ουσιαστική επιταγή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, η Fatorie δεν μπορεί να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως του εν λόγω ΦΠΑ.
- 41 Στο πλαίσιο αυτό, η πτώχευση της Megasal δεν επηρεάζει την άρνηση εκπτώσεως του ΦΠΑ, η οποία οφείλεται στην εκ μέρους της Fatorie αθέτηση βασικών υποχρεώσεων για την εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως.
- 42 Σε κάθε περίπτωση, ο αποδέκτης των υπηρεσιών που κατέβαλε αχρεωστήτως τον ΦΠΑ στον πάροχο των εν λόγω υπηρεσιών μπορεί να του ζητήσει την επιστροφή του βάσει του εθνικού δικαίου.
- 43 Όσον αφορά το γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές δεν υποχρέωσαν τη Megasal να διορθώσει το εσφαλμένως εκδοθέν τιμολόγιο, πρέπει να επισημανθεί ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά την εκ μέρους της Direcția άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος της Fatorie προς έκπτωση και ότι, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα, δεν είναι απαραίτητο να εξετασθεί η ενδεχόμενη υποχρέωση των φορολογικών αρχών έναντι τρίτου.
- 44 Λαμβανομένων υπόψη των προηγηθεισών σκέψεων, στο πρώτο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στο πλαίσιο δραστηριότητας εμπύπτουσας στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην απώλεια από τον αποδέκτη υπηρεσιών του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο υπηρεσιών βάσει ενός εσφαλμένως εκδοθέντος τιμολογίου, ακόμα και όταν η διόρθωση του σφάλματος αυτού είναι αδύνατη λόγω πτωχεύσεως του εν λόγω παρόχου.

*Επί του δεύτερου ερωτήματος*

- 45 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί κατά πόσον η αρχή της ασφάλειας δικαίου αντιτίθεται σε διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών συνιστάμενη στην ανάκληση αποφάσεως με την οποία οι εν λόγω αρχές αναγνώρισαν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και του επέβαλαν, κατόπιν νέου ελέγχου, την υποχρέωση να αποδώσει τον εν λόγω ΦΠΑ μετά τόκων υπερημερίας.
- 46 Κατ' αρχάς, γίνεται δεκτό ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι των φορολογικών αρχών (βλ., συναφώς, προμνησθείσα απόφαση *Ecotrade*, σκέψη 44).
- 47 Συναφώς, στις γραπτές της παρατηρήσεις, η Ρουμανική Κυβέρνηση παραπέμπει στο άρθρο 105, παράγραφος 3, του υπ' αριθ. 92/2003 διατάγματος της Κυβερνήσεως περί κώδικα φορολογικής δικονομίας, το οποίο επιτρέπει, κατ' εξαίρεση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, τη διενέργεια νέου ελέγχου αναφορικά με συγκεκριμένη περίοδο, εάν προκύψουν πρόσθετα στοιχεία, των οποίων δεν είχαν γνώση οι οικονομικοί έφοροι κατά τον χρόνο των ελέγχων, ή σφάλματα υπολογισμού που έχουν αντίκτυπο στα αποτελέσματα των ελέγχων.
- 48 Πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ρύθμιση αυτή, της οποίας η σαφήνεια και η προβλεψιμότητα για τον υποκείμενο στον φόρο δεν έχει τεθεί σοβαρά υπό αμφισβήτηση, συνάδει προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- 49 Απόκειται, εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει κατά πόσον η παρατεθείσα στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως διάταξη της εθνικής νομοθεσίας έχει εφαρμογή στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί.
- 50 Αναφορικά με τους τόκους υπερημερίας, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία αυτή, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που εκτιμούν κατάλληλες. Οφείλουν, εντούτοις, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης και των γενικών αρχών του και, κατά συνέπεια, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας (βλ., κατά την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-210/91, Επιτροπή κατά Ελλάδα, Συλλογή 1992, σ. I-6735, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία της 7ης Δεκεμβρίου 2000, C-213/99, de Andrade, Συλλογή 2000, σ. I-11083, σκέψη 20, καθώς και προμνησθείσα απόφαση *Rodopi-M* 91, σκέψη 31).
- 51 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν αντιτίθεται σε διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών συνιστάμενη στην ανάκληση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, αποφάσεως με την οποία οι εν λόγω αρχές αναγνώρισαν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και του επέβαλαν, κατόπιν νέου ελέγχου την υποχρέωση να αποδώσει τον φόρο αυτόν μετά τόκων υπερημερίας.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

- 52 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) Στο πλαίσιο δραστηριότητας εμπίπτουσας στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην απώλεια από τον αποδέκτη υπηρεσιών του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο υπηρεσιών βάσει ενός εσφαλμένως εκδοθέντος τιμολογίου, ακόμα και όταν η διόρθωση του σφάλματος αυτού είναι αδύνατη λόγω πτωχεύσεως του εν λόγω παρόχου.
- 2) Η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν αντιτίθεται σε εθνική διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών συνιστάμενη στην ανάκληση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, αποφάσεως με την οποία οι εν λόγω αρχές αναγνώρισαν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και του επέβαλαν, κατόπιν νέου ελέγχου, την υποχρέωση να αποδώσει τον φόρο αυτόν μετά τόκων υπερημερίας.

(υπογραφές)