



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 21ης Νοεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρα 167, 168, 178 και 273 – Έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως – Έλλειψη τιμολογίων – Δικαστική πραγματογνωμοσύνη – Βάρος αποδείξεως του δικαιώματος εκπτώσεως – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-664/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο Alba Iulia, Ρουμανία) με απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Δεκεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Lucrețiu Hadrian Vădan

κατά

Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο του έβδομου τμήματος, προεδρεύοντα του τέταρτου τμήματος, K. Jürimäe, K. Λυκούργο, E. Juhász (εισηγητή) και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: I. Šléssy, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 31ης Ιανουαρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο L. H. Vădan, εκπροσωπούμενος από τους M. Bejenaru-Dragoș, C. D. Cubleşan, C. A. Păun, T. V. Cărușan, D. Feldrihan και D. F. Pascu, avocats,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C.-R. Canțâr, καθώς και από τις O.-C. Ichim, E. Gane και C. M. Florescu,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και G.-D. Balan, καθώς και από την L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Μαΐου 2018,

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 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), και ιδίως των άρθρων 167, 168, 178 και 273 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και των αρχών της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του Lucretiu Hadrian Vădan και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (εθνικής φορολογικής διοικήσεως – γενική διεύθυνση επιλύσεως διαφορών, Ρουμανία) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (γενικής διεύθυνσεως δημόσιων οικονομικών της περιφέρειας του Brașov – διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της επαρχίας Alba, Ρουμανία), με αντικείμενο την απόφαση να μην επιτραπεί στον προσφεύγοντα της κύριας δίκης να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ ως προς τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε για την πραγματοποίηση δικών του συναλλαγών, επειδή δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει τα τιμολόγια σχετικά με αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Στον τίτλο X της οδηγίας ΦΠΑ, που επιγράφεται «Εκπτώσεις», περιλαμβάνεται το κεφάλαιο 1, το οποίο τιτλοφορείται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης» και περιέχει τα άρθρα 167 έως 172. Το άρθρο 167 ορίζει τα ακόλουθα:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

- 4 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

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

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

[...].»

- 5 Το κεφάλαιο 4 του τίτλου X φέρει τον τίτλο «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης» και αποτελείται από τα άρθρα 178 έως 183 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο 178 προβλέπει τα κάτωθι:

«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,

[...].»

- 6 Το άρθρο 179 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«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.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ευκαιριακές πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 12, να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά τον χρόνο της παράδοσης.»

- 7 Στον τίτλο XI της εν λόγω οδηγίας, που επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στον φόρο» περιλαμβάνεται το κεφάλαιο 2, το οποίο τιτλοφορείται «Χορήγηση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου» και αποτελείται από τα άρθρα 213 έως 216. Το άρθρο 213, παράγραφος 1, ορίζει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκειμένου στον φόρο.

[...].»

- 8 Το κεφάλαιο 3 του τίτλου XI, το οποίο αφορά την τιμολόγηση, αποτελείται από τα άρθρα 217 έως 240 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο 220 προβλέπει τα κάτωθι:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- 1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

[...].»

- 9 Το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής 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:

- 1) η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

- 2) αλληλοδιάδοχος αριθμός, βασισμένος σε μία ή περισσότερες σειρές, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο,
- 3) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του άρθρου 214, με βάση τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών,
- 4) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη κατά το άρθρο 214, με βάση τον οποίο έλαβε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στον φόρο ή παράδοση αγαθών του άρθρου 138,
- 5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών,
- 6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- 7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4 και 5, εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- 8) η βάση επιβολής του φόρου για κάθε συντελεστή ή η απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς ΦΠΑ καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας,
- 9) ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται,
- 10) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[...].».

- 10 Το κεφάλαιο 4 του τίτλου XI, το οποίο επιγράφεται «Λογιστικές υποχρεώσεις», περιέχει τα άρθρα 241 έως 249 της οδηγίας ΦΠΑ. Το άρθρο 242 ορίζει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές.»

- 11 Κατά το άρθρο 244 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να φροντίζει για τη διαφύλαξη των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο, από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη των υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτους καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει.»

- 12 Το άρθρο 250 της οδηγίας αυτής περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 5 του ίδιου τίτλου XI, το οποίο αφορά τις δηλώσεις, και προβλέπει στην παράγραφο 1 τα κάτωθι:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

13 Στο κεφάλαιο 7 του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ, το άρθρο 273 ορίζει τα εξής:

«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.»

Το ρουμανικό δίκαιο

14 Το άρθρο 127 του *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα, *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003, στο εξής: φορολογικός κώδικας) προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Νοείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα που εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 2, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

(2) Στο πλαίσιο του παρόντος τίτλου, ως οικονομικές δραστηριότητες θεωρούνται η δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων με αυτά. Ειδικότερα, ως οικονομική δραστηριότητα λογίζεται και η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[...]»

15 Το άρθρο 145 του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

«1) Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

2) Κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αφορά αγορές, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται για τις ανάγκες:

a) φορολογητέων πράξεων

[...]».

16 Κατά το άρθρο 146 του εν λόγω κώδικα:

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

a) για τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο σε σχέση είτε με αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρέπει να του παραδοθούν είτε με υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρέπει να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο το οποίο να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 155·

[...]».

17 Το σημείο 46 του τίτλου VI του Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητικού διατάγματος 44/2004 για την έγκριση των εκτελεστικών διατάξεων του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα, *Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 112, της 6ης Φεβρουαρίου 2004), όπως ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2007, προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Η έκπτωση φόρου δύναται να δικαιολογηθεί μόνο μέσω του πρωτοτύπου των εγγράφων που προβλέπονται στο άρθρο 146, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα ή μέσω άλλων εγγράφων που περιέχουν τουλάχιστον τις κατά το άρθρο 155, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα πληροφορίες, με εξαίρεση τα απλουστευμένα τιμολόγια στα οποία αναφέρεται το σημείο 78. Σε περίπτωση απώλειας, κλοπής ή καταστροφής του πρωτοτύπου δικαιολογητικού εγγράφου, ο αποδέκτης πρέπει να ζητήσει από τον προμηθευτή/πάροχο να εκδώσει αντίγραφο του τιμολογίου το οποίο θα αναφέρει ότι αντικαθιστά το αρχικό τιμολόγιο.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 18 Ο L. H. Vădan, Ρουμάνος πολίτης, ανέλαβε το έργο ανεγέρσεως συγκροτήματος κατοικιών, και πιο συγκεκριμένα 16 κτιρίων, μονοκατοικιών και πολυκατοικιών αποτελούμενων από 90 διαμερίσματα, το οποίο υλοποιήθηκε κατά το διάστημα από τις 6 Ιουνίου 2006 έως τις 8 Σεπτεμβρίου 2008, οπότε και περατώθηκε. Είχε επίσης στην κυριότητά του, κατά την ίδια χρονική περίοδο, και άλλα οικοπέδα σε σχέση με τα οποία είχε λάβει διοικητική άδεια για την κατασκευή μονοκατοικιών.
- 19 Ο L. H. Vădan πραγματοποίησε 29 συναλλαγές επί ακινήτων στη διάρκεια του 2006 και 70 τέτοιες συναλλαγές μεταξύ 2007 και 2009. Προέβη επίσης στην πώληση οικοδομήσιμων γεωτεμαχίων κατά τα έτη 2008 και 2009. Η συνολική αξία των συναλλαγών αυτών ανήλθε στο ποσό των 19 234 596 ρουμανικά λέου (RON) (περίπου 4 104 163 ευρώ).
- 20 Δεδομένου ότι ο κύκλος εργασιών του προσφεύγοντος της κύριας δίκης είχε υπερβεί, ήδη από τον Ιούνιο του 2006, το ανώτατο όριο απαλλαγής από τον ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι αυτός είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ και όφειλε, κατά συνέπεια, να εγγραφεί, υπό την εν λόγω ιδιότητα, στο μητρώο ΦΠΑ από 1ης Αυγούστου 2006.
- 21 Δεδομένου ότι δεν πραγματοποιήθηκε ούτε εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ ούτε κατάθεση δηλώσεως ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές, η Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (γενική διεύθυνση δημοσίων οικονομικών της Alba, Ρουμανία) εξέδωσε εις βάρος του L. H. Vădan την υπ' αριθ. 59/28.01.2011 πράξη προσδιορισμού φόρου, υποχρεώνοντάς τον να καταβάλει το ποσό των 3 071 069 RON (περίπου 655 286 ευρώ) ως οφειλόμενο ΦΠΑ για την περίοδο από 1ης Αυγούστου 2006 έως 31 Δεκεμβρίου 2009, συν τόκους ύψους 2 476 864 RON (περίπου 528 498 ευρώ) και πρόστιμο υπερημερίας ύψους 460 660 RON (98 292 ευρώ). Το συνολικό ποσό που του καταλογίστηκε ανερχόταν σε 6 008 593 RON (περίπου 1 282 077 ευρώ).
- 22 Ο L. H. Vădan προσέβαλε την πράξη προσδιορισμού φόρου ενώπιον των διοικητικών αρχών, οι οποίες, με απόφαση της 19ης Αυγούστου 2011, τον δικαίωσαν εν μέρει, μειώνοντας το συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε εις βάρος του σε 5 735 741 RON (1 223 858 ευρώ), εκ των οποίων ποσό 2 909 546 RON (620 821 ευρώ) για τον ΦΠΑ, τόκοι υπερημερίας ύψους 2 389 763 RON (509 913 ευρώ) και πρόστιμο υπερημερίας ύψους 436 432 RON (93 123 ευρώ).
- 23 Ο L. H. Vădan άσκησε προσφυγή ενώπιον του Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείου της Alba Iulia, Ρουμανία), με αίτημα την ακύρωση τόσο της προαναφερθείσας πράξεως προσδιορισμού όσο και της αποφάσεως της 19ης Αυγούστου 2011.

- 24 Ισχυρίστηκε, ειδικότερα, ότι δεν όφειλε ούτε να εγγραφεί στο μητρώο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ ούτε να τηρεί βιβλία, αφού είχε καταβάλει τον φόρο στο πλαίσιο των αγοραπωλησιών που είχε πραγματοποιήσει, ενώ ουδέποτε εισέπραξε ΦΠΑ από τους αγοραστές.
- 25 Με την υπ' αριθ. 42/2013 απόφασή του, το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο της Alba Iulia) απέρριψε το σύνολο των αιτημάτων του προσφεύγοντος της κύριας δίκης.
- 26 Με απόφαση της 3ης Δεκεμβρίου 2014, το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ρουμανία) αναίρεσε την απόφαση του Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείου της Alba Iulia) και ανέπεμψε ενώπιόν του την υπόθεση, με το σκεπτικό ότι εσφαλμένως το τελευταίο δεν επέτρεψε στον υποκείμενο στον φόρο να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 27 Πιο συγκεκριμένα, το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάνθηκε ότι το εφετείο, αφού διαπίστωσε ότι ο L. H. Vădan είχε δικαίωμα εκπτώσεως λόγω της αυτεπάγγελτης καταχωρίσεώς του στο μητρώο ΦΠΑ, κατέληξε στο εσφαλμένο συμπέρασμα ότι αυτός δεν μπορούσε να επικαλεστεί ορισμένα έγγραφα, εν προκειμένω τα πορίσματα δύο εκθέσεων πραγματογνωμοσύνης, επειδή δεν είχε προσκομίσει τα πρωτότυπα των εγγράφων που αφορούσαν τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών σχετικών με τα πωληθέντα ακίνητα, παρότι είχε διευκρινίσει με το δικόγραφό του ενώπιον του εφετείου ότι δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει τα εν λόγω έγγραφα.
- 28 Έκρινε επίσης ότι κακώς το εφετείο παρέλειψε να εξετάσει κατά πόσον το ποσό στο οποίο αντιστοιχούσε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μπορούσε να προσδιοριστεί με τη βοήθεια άλλων εγγράφων, πέραν των πρωτοτύπων των τιμολογίων, προκειμένου «να εφαρμοστεί η αρχή που επιτάσσει να ελέγχονται τα πραγματικά στοιχεία της διενεργηθείσας οικονομικής συναλλαγής και να αποφεύγεται η τυπολατρία». Υπογράμμισε, ως προς το σημείο αυτό, ότι θα μπορούσαν επίσης να ληφθούν υπόψη τα έγγραφα σχετικά με τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και τις εργασίες που εκτελέστηκαν από τον ή τους κατασκευαστές των επίδικων ακινήτων.
- 29 Το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο της Alba Iulia) επισημαίνει ότι, κατόπιν της εκδόσεως της αναιρετικής αποφάσεως, ο L. H. Vădan προσκόμισε στο πλαίσιο της κατ' αντιμωλίαν συζητήσεως το από 15 Φεβρουαρίου 2008 έγγραφο της εθνικής φορολογικής διοικήσεως προς την Camera Notarilor Publici București (ένωση συμβολαιογράφων Βουκουρεστίου, Ρουμανία), στο οποίο οι διατάξεις του φορολογικού κώδικα ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις προσώπων που, χωρίς να έχουν αριθμό μητρώου ΦΠΑ, πραγματοποίησαν, μετά την 1η Ιανουαρίου 2008, μεταβιβάσεις νέων κτιρίων, τμημάτων κτιρίων ή οικοδομήσιμων γεωτεμαχίων. Ο L. H. Vădan υποστηρίζει ότι, μεταξύ των ετών 2006 και 2008, κανένα φυσικό πρόσωπο δεν είχε εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ ως υποκείμενος στον φόρο και ότι, επιπλέον, δεν υπήρχε καμία υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίων, δεδομένου ότι η έλλειψη τιμολογίων αντισταθμιζόταν με την προσκόμιση αποδείξεων πληρωμής, οι οποίες έχουν καταστεί πλέον δυσανάγνωστες λόγω της κακής ποιότητας της μελάνης που χρησιμοποιούνταν.
- 30 Στη διάταξη περί παραπομπής, το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο της Alba Iulia) εκθέτει ότι το κρίσιμο ζήτημα στην ενώπιόν του διαφορά είναι αν εργολάβος ακινήτων ο οποίος, παραλείποντας να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής, δεν ενεγράφη στο μητρώο ΦΠΑ ως υποκείμενος στον φόρο, παρότι υπείχε σχετική υποχρέωση, και δεν τηρούσε λογιστική, δικαιούται να τύχει εκπτώσεως του ΦΠΑ, αντίστοιχης προς τα κεφάλαια που επένδυσε στην κατασκευή πωληθέντων ακινήτων, υπό περιστάσεις όπου, ενώ συντρέχει αδυναμία προσκομίσεως τιμολογίων ΦΠΑ, τα λοιπά προσκομιζόμενα έγγραφα είναι δυσανάγνωστα και, κατά συνέπεια, ανεπαρκή προς απόδειξη της υπάρξεως και της εκτάσεως τυχόν δικαιώματος εκπτώσεως.
- 31 Παραπέμποντας στην απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, αφενός, αν η εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ δικαιολογεί την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως σε περίπτωση που, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, όπου, μεταξύ άλλων, η έκδοση τιμολογίων

προς φυσικά πρόσωπα δεν ήταν, κατά το χρονικό εκείνο σημείο, υποχρεωτική, ο υποκείμενος στον φόρο αδυνατεί να προσκομίσει τιμολόγια, και, αφετέρου, αν η αρχή της αναλογικότητας αντίκειται σε μέτρο το οποίο έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ υπό τις προαναφερθείσες περιστάσεις.

32 Αν οι ως άνω αρχές πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι επιτρέπουν να τύχει ο υποκείμενος στον φόρο της εκπτώσεως του ΦΠΑ, έστω και αν δεν είναι σε θέση να προσκομίσει τιμολόγια προς τον σκοπό αυτό, το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο της Alba Iulia) διερωτάται περαιτέρω αν είναι δυνατό να παρασχεθεί τέτοιο δικαίωμα κατόπιν έμμεσης εκτιμήσεως, εν προκειμένω κατόπιν δικαστικής πραγματογνωμοσύνης της οποίας τη διενέργεια θα διέτασσε το ίδιο, αναθέτοντας στον πραγματογνώμονα να υπολογίσει το ποσό του προς έκπτωση ΦΠΑ, βάσει του όγκου των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν ή του εργατικού δυναμικού που χρησιμοποιήθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της κατασκευής των κτιρίων τα οποία πώλησε.

33 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο της Alba Iulia) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορούν, γενικά, η οδηγία [ΦΠΑ] και, ειδικά, τα άρθρα της 167, 168, 178, 179 και 273, καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ να επωφεληθεί του δικαιώματός του προς έκπτωση όταν, εντός συγκεκριμένου πλαισίου όπως αυτό της διαφοράς της κύριας δίκης, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν είναι σε θέση να αποδείξει, με την προσκόμιση φορολογικών τιμολογίων, τα ποσά που καταβλήθηκαν, σε προηγούμενο στάδιο του εμπορίου, για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, μπορούν η οδηγία [ΦΠΑ] καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ένας έμμεσος τρόπος αξιολογήσεως (μέσω δικαστικής πραγματογνωμοσύνης) η οποία πραγματοποιήθηκε από ανεξάρτητο πραγματογνώμονα, με βάση την ποσότητα των έργων/εργασίας που προκύπτει από την πραγματογνωμοσύνη σχετικά με τα κτίρια, μπορεί να αποτελέσει αποδεκτό και κατάλληλο μέτρο για τον προσδιορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση όταν οι παραδόσεις αγαθών (δομικά υλικά) και οι παροχές υπηρεσιών (εργασία για την κατασκευή των κτιρίων) προέρχονται από πρόσωπα υποκείμενα στον ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

34 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ερμηνεύει το δίκαιο της Ένωσης, όσον αφορά την εφαρμογή του σε νέο κράτος μέλος, μόνον από την ημερομηνία προσχωρήσεως του τελευταίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση και εντεύθεν (διάταξη της 11ης Μαΐου 2017, Exmítiani, C-286/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2017:368, σκέψη 12).

35 Συνεπώς, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου μόνο στον βαθμό που αυτά αφορούν υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις οι οποίες διενεργήθηκαν από 1ης Ιανουαρίου 2007, δηλαδή από την ημερομηνία προσχωρήσεως της Ρουμανίας στην Ένωση και εντεύθεν.

36 Με τα δύο του ερωτήματα, που ενδείκνυται να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ, και πιο συγκεκριμένα τα άρθρα 167 και 168, το άρθρο 178, στοιχείο α', και το άρθρο 179 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αδυνατεί να

αποδείξει, προσκομίζοντας τιμολόγια ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, το ποσό που κατέβαλε ως ΦΠΑ επί των εισροών, μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, αποκλειστικώς επί τη βάσει μιας εκτιμήσεως απορρέουσας από πραγματογνωμοσύνη την οποία διατάσσει εθνικό δικαστήριο.

- 37 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιοριστεί και ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πράξεις τις οποίες έχει διενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο σε προηγούμενο στάδιο (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Το καθεστώς αυτό έχει ως σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε εντός του πλαισίου όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τον σκοπό ή τα αποτελέσματά τους, υπό την προϋπόθεση όμως ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Βάσει του άρθρου 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος αυτού απαριθμούνται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της προαναφερθείσας οδηγίας. Ειδικότερα, για να έχει ο ενδιαφερόμενος το ως άνω δικαίωμα, πρέπει, αφενός, ο ίδιος να είναι υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, οι υπηρεσίες ή τα αγαθά στα οποία στηρίζεται το δικαίωμα εκπτώσεως να χρησιμοποιούνται σε μεταγενέστερο στάδιο από αυτόν για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων, ενώ, σε προγενέστερο στάδιο, να του έχουν παραδοθεί ή να του έχουν παρασχεθεί, αντιστοίχως, από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως, από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η άσκηση του συγκεκριμένου δικαιώματος εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 41 Το Δικαστήριο, όμως, έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Επομένως, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να μην επιτρέψει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον διαθέτει όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 42 και 43).
- 42 Συνεπώς, η αυστηρή εφαρμογή της τυπικής προϋποθέσεως της προσκομίσεως τιμολογίων προσκρούει στις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, στον βαθμό που έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζει δυσανάλογα τον υποκείμενο στον φόρο να επωφεληθεί της φορολογικής ουδετερότητας σε σχέση με τις πράξεις του.
- 43 Ωστόσο, απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της εκπτώσεως αυτής (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 44 Ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προσκομίσει αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως του παρασχέθηκαν σε προηγούμενο στάδιο από άλλους υποκειμένους στον φόρο, για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων, αγαθά και υπηρεσίες, επί των οποίων κατέβαλε πράγματι τον ΦΠΑ.
- 45 Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία ενδέχεται να περιλαμβάνουν, παραδείγματος χάριν, έγγραφα ευρισκόμενα στην κατοχή των προμηθευτών ή των παρόχων από τους οποίους ο υποκείμενος στον φόρο αγόρασε τα αγαθά ή έλαβε τις υπηρεσίες για τα οποία κατέβαλε τον ΦΠΑ. Εκτίμηση απορρέουσα από πραγματογνωμοσύνη την οποία έχει διατάξει εθνικό δικαστήριο μπορεί, εν ανάγκη, να συμπληρώσει τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία ή να ενισχύσει την αξιοπιστία τους, αλλά όχι να τα αντικαταστήσει.
- 46 Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία που περιέχει η διάταξη περί παραπομπής συνάγεται ότι ο L. H. Vādan, δεδομένης της αδυναμίας του να προσκομίσει τιμολόγια ΦΠΑ, υπέβαλε άλλα έγγραφα, τα οποία είναι όμως δυσανάγνωστα και, κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, ανεπαρκή προς απόδειξη της υπάρξεως και της εκτάσεως τυχόν δικαιώματος εκπτώσεως.
- 47 Όσον αφορά την απόδειξη μέσω δικαστικής πραγματογνωμοσύνης, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι έργο του πραγματογνώμονα είναι να υπολογίσει το ποσό του προς έκπτωση ΦΠΑ βάσει του όγκου των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν ή του εργατικού δυναμικού που χρησιμοποιήθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της κατασκευής των ακινήτων τα οποία πώλησε. Επιβάλλεται εντούτοις, ως προς το σημείο αυτό, η διαπίστωση ότι μέσω μιας τέτοιας πραγματογνωμοσύνης δεν θα ήταν καν δυνατό να αποδειχθεί ότι ο L. H. Vādan κατέβαλε πράγματι τον φόρο για τις πράξεις εισροών οι οποίες διενεργήθηκαν με σκοπό την κατασκευή των ακινήτων.
- 48 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ, και ιδίως τα άρθρα 167 και 168, το άρθρο 178, στοιχείο α', και το άρθρο 179 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αδυνατεί να αποδείξει, προσκομίζοντας τιμολόγια ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, το ποσό που κατέβαλε ως ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, αποκλειστικώς επί τη βάσει μιας εκτιμήσεως απορρέουσας από πραγματογνωμοσύνη την οποία διατάσσει εθνικό δικαστήριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και ιδίως τα άρθρα 167 και 168, το άρθρο 178, στοιχείο α', και το άρθρο 179 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αδυνατεί να αποδείξει, προσκομίζοντας τιμολόγια ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, το ποσό που κατέβαλε ως ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, αποκλειστικώς επί τη βάσει μιας εκτιμήσεως απορρέουσας από πραγματογνωμοσύνη την οποία διατάσσει εθνικό δικαστήριο.

(υπογραφές)