



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 30ής Νοεμβρίου 2017¹

Υπόθεση C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
κατά
Flexipiso – Pavimentos SA

[αίτηση του Supremo Tribunal de Justiça (Ανώτατο Δικαστήριο, Πορτογαλία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – ΦΠΑ – Έκπτωση φόρου επί των εισροών – Περιορισμός της
εκπτώσεως – Γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως»

I. Εισαγωγή

1. Στην προκειμένη διαδικασία, το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει ζήτημα σχετικό με τον ΦΠΑ στο πλαίσιο αστικής διαφοράς με αντικείμενο το ύψος του τιμήματος που πρέπει να καταβληθεί έναντι ορισμένης αγοράς.
2. Κατά τη σύναψη της σχετικής συμβάσεως, αμφότεροι οι συμβαλλόμενοι έλαβαν ως δεδομένη την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ. Κατόπιν μεταγενέστερου καθορισμού του κανονικού συντελεστή ως ορθού εκ μέρους της φορολογικής αρχής, τίθεται το ζήτημα αν η παρέχουσα δύναται να απαιτήσει εκ των υστέρων το αντίστοιχο ποσό από την εναγομένη λήπτρια της παροχής. Η εναγομένη αρνείται να καταβάλει το ποσό αυτό, διότι δεν μπορεί να ζητήσει πλέον έκπτωση φόρου επί των εισροών, καθόσον έχει παρέλθει η προθεσμία για την προβολή τέτοιου δικαιώματος.
3. Το Δικαστήριο πρέπει επομένως να λάβει θέση, στο πλαίσιο τόσο της διαδικασίας αυτής όσο και της παρεμφερούς εκκρεμούς υποθέσεως Volkswagen AG², σχετικά με το πότε γεννάται το δικαίωμα εκπτώσεως σε πλήρη (δηλαδή αντικειμενικώς ορθή) έκταση. Το δικαίωμα αυτό ενδέχεται να γεννάται κατά τον χρόνο εκπληρώσεως της παροχής και της κατοχής τιμολογίου, ακόμη και αν αυτό αναγράφει μικρότερο ποσό φόρου (εν προκειμένω κατά το έτος 2008). Εναλλακτικώς, η γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως σε πλήρη έκταση μπορεί να συμπίπτει με την έκδοση του τιμολογίου που αναγράφει το ορθό (υψηλότερο) ποσό φόρου (εν προκειμένω κατά το έτος 2012).
4. Συναφώς, η υπό κρίση υπόθεση πρέπει να εξετασθεί σε σχέση με τις υποθέσεις Barlis06³ και Senatex⁴. Στις αντίστοιχες διαδικασίες, το Δικαστήριο έκρινε ότι εσφαλμένο τιμολόγιο δεν ασκεί καμία επιρροή επί της γενέσεως του δικαιώματος εκπτώσεως. Στο παρόν πλαίσιο, το Δικαστήριο έχει τη δυνατότητα να διαπλάσει περαιτέρω την εν λόγω νομολογία.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Υπόθεση C-533/16 – Volkswagen AG.

³ Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

⁴ Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Το νομικό πλαίσιο

1. Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας⁵, προβλέπει τα εξής:

«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,

[...]»

6. Το άρθρο 178 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,

[...]»

7. Το άρθρο 226 της οδηγίας περιέχει την ακόλουθη διάταξη:

«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:

[...]

10. το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[...]»

5 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

2. Το πορτογαλικό δίκαιο

8. Στο πορτογαλικό δίκαιο, το άρθρο 7 του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Κώδικας περί ΦΠΑ, στο εξής: CIVA) ορίζει τα εξής:

«1. Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των επόμενων παραγράφων, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

a) όσον αφορά τις μεταβιβάσεις αγαθών, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του αποκτώντος».

Το άρθρο 8 του CIVA προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, όταν η μεταβίβαση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών συνεπάγεται την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου ή ισοδύναμου εγγράφου, σύμφωνα με το άρθρο 29, η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται:

a) εφόσον έχει τηρηθεί η προβλεπόμενη για την έκδοση του τιμολογίου ή του ισοδύναμου εγγράφου προθεσμία κατά τον χρόνο της εκδόσεως».

9. Το άρθρο 36 του CIVA ορίζει επίσης τα εξής:

«[...]

5. Τα τιμολόγια ή ισοδύναμα έγγραφα πρέπει να φέρουν ημερομηνία, αύξοντα αριθμό και να περιέχουν τα ακόλουθα στοιχεία:

[...]

d) τους εφαρμοστέους φορολογικούς συντελεστές και το ποσό του οφειλόμενου φόρου».

10. Το άρθρο 98 του CIVA καθορίζει τη διάρκεια της προθεσμίας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως:

«[...]

2. Υπό την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, το δικαίωμα προς έκπτωση ή επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου μπορεί να ασκηθεί αποκλειστικά εντός τεσσάρων ετών μετά τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση ή την αχρεώστητη καταβολή του φόρου, αντιστοίχως.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

11. Μεταξύ Φεβρουαρίου 2008 και Μαΐου 2010, η Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (στο εξής: Biosafe), ενάγουσα της κύριας δίκης ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, πώλησε στην εναγομένη, Flexipiso – Pavimentos SA, κόκκους καουτσούκ συνολικής αξίας 664 538,77 ευρώ, υπολογίζοντας τον ΦΠΑ με μειωμένο συντελεστή 5 %.

12. Ωστόσο, το 2011, κατόπιν φορολογικού ελέγχου για τα οικονομικά έτη 2008 έως 2010, διαπιστώθηκε ότι η ενάγουσα έπρεπε να έχει υπολογίσει τον ΦΠΑ με συντελεστή 21 %. Ακολούθως, η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής συμπληρωματικού φόρου για τη διαφορά ύψους 100 906,50 ευρώ, ποσό που η ενάγουσα κατέβαλε στο Δημόσιο.

13. Στις 24 Οκτωβρίου 2012 η ενάγουσα απηύθυνε στην εναγομένη αίτημα πληρωμής του ποσού της διαφοράς, αλλά η εναγομένη αρνήθηκε την πληρωμή.

14. Με την ασκηθείσα αγωγή, η ενάγουσα επιδιώκει να της καταβάλει η εναγομένη το εν λόγω ποσό. Η εναγομένη θα μπορούσε εν συνεχεία να απαιτήσει από τη φορολογική αρχή την επιστροφή του ποσού αυτού, καθόσον μετά την καταβολή του στην ενάγουσα θα δικαιούνταν έκπτωση του φόρου επί των εισροών.

15. Η εναγομένη αντιτείνει ότι το άρθρο 98, σημείο 2, του CIVA προβλέπει προθεσμία τεσσάρων ετών για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του μετακυλισθέντος ΦΠΑ εκ μέρους του αποκτώντος. Η προθεσμία αυτή είχε ήδη παρέλθει κατά τον χρόνο λήψεως του αιτήματος πληρωμής –το οποίο πληροί όλες τις προϋποθέσεις, κατά το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να εκληφθεί ως τιμολόγιο κατά την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ.

16. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, καθώς και το Tribunal da Relação de Lisboa (εφετείο Λισσαβώνας, Πορτογαλία) εκτίμησαν ότι ο χρόνος ενάρξεως της προθεσμίας και, επομένως, ο χρόνος γενέσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών ήταν ο χρόνος κατά τον οποίο εκδόθηκαν τα αρχικά τιμολόγια, ήτοι το έτος 2008, και όχι ο χρόνος εκδόσεως των διορθωμένων εγγράφων, ήτοι ο μήνας Οκτώβριος του 2012. Για τον λόγο αυτόν, η αγωγή απορρίφθηκε στον πρώτο και στον δεύτερο βαθμό και, εν συνεχεία, η ενάγουσα άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Supremo Tribunal de Justiça (Ανώτατο Δικαστήριο, Πορτογαλία).

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

17. Το Supremo Tribunal de Justiça (Ανώτατο Δικαστήριο, Πορτογαλία), το οποίο εξετάζει τη διαφορά, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Αποκλείουν η οδηγία 2006/112/EK και ιδίως τα άρθρα της 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 και 219, καθώς και η αρχή της ουδετερότητας, ρύθμιση που προβλέπει ότι η προθεσμία εντός της οποίας ο αποκτών μπορεί να εκπέσει συμπληρωματικό φόρο υπολογίζεται από της εκδόσεως των αρχικών τιμολογίων και όχι από της εκδόσεως ή λήψεως των διορθωτικών εγγράφων, όταν ο υποκείμενος στον ΦΠΑ πωλητής αγαθών, κατόπιν υποβολής του σε φορολογικό έλεγχο εκ του οποίου διαπιστώθηκε ότι ο συντελεστής ΦΠΑ που είχε εφαρμοστεί κατά τον κρίσιμο χρόνο ήταν χαμηλότερος αυτού που έπρεπε να έχει εφαρμοστεί, έχει καταβάλει στο Δημόσιο τον συμπληρωματικό φόρο και επιδιώκει να λάβει το αντίστοιχο ποσό από τον αποκτώντα, επίσης υποκείμενο στον ΦΠΑ;
2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα, αποκλείουν η ίδια αυτή οδηγία και τα ως άνω άρθρα, καθώς και η αρχή της ουδετερότητας, ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο αποκτών, έχοντας λάβει τα διορθωτικά των αρχικών τιμολογίων έγγραφα, τα οποία εκδόθηκαν κατόπιν του φορολογικού ελέγχου και της καταβολής στο Δημόσιο του συμπληρωματικού φόρου και προορίζονταν για την καταβολή του εν λόγω φόρου, σε χρόνο κατά τον οποίον έχει πλέον παρέλθει η προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, μπορεί να αρνηθεί την πληρωμή αυτή, προβάλλοντας ότι η άρνηση μετακύλισεως του συμπληρωματικού φόρου δικαιολογείται από την αδυναμία εκπτώσεώς του;

18. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, η Δημοκρατία της Πορτογαλίας, η Biosafe, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των ανωτέρω ερωτημάτων.

V. Νομική εκτίμηση

1. Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

19. Η Δημοκρατία της Πορτογαλίας εκτιμά ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο. Αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα έχουν την ιδιαιτερότητα ότι ανακύπτουν για το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο αστικής δίκης στην οποία οι αντίδικοι διαφωνούν, εν τέλει, ως προς το ύψος της αντιπαροχής. Το ύψος της αντιπαροχής συνιστά, πρωτίστως, ζήτημα ερμηνείας (από απόψεως αστικού δικαίου) της συμβάσεως μεταξύ των μερών και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου. Επίσης, το αν είναι δυνατή, εν γένει, η μεταγενέστερη αύξηση της συμφωνημένης αντιπαροχής, όταν και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη έχουν υποπέσει σε πλάνη, μονομερώς ή αμφιμερώς, σχετικά με τον ορθό τρόπο υπολογισμού του ΦΠΑ μιας δικαιοπραξίας, συνιστά καταρχήν ζήτημα του εθνικού δικαίου.

20. Επισημαίνεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Η άρνηση απαντήσεως σε προδικαστικό ερώτημα υποβληθέν από εθνικό δικαστήριο δεν είναι δυνατή παρά μόνον εφόσον προκύπτει προδήλως ότι η αιτούμενη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν⁶.

21. Τούτο δεν μπορεί να γίνει δεκτό για τα δύο προδικαστικά ερωτήματα. Στο πορτογαλικό δίκαιο υφίσταται, προφανώς, η δυνατότητα μεταγενέστερης αυξήσεως της αντιπαροχής έναντι του λήπτη της παροχής, εάν η φορολογική αρχή καθορίσει υψηλότερο ΦΠΑ για τον παρέχοντα. Σε τέτοια περίπτωση μπορεί να έχει ιδιαίτερη σημασία (από απόψεως αστικού δικαίου) το αν ο λήπτης της παροχής δύναται να εξουδετερώσει την επιβάρυνση αυτού του συμπληρωματικού ΦΠΑ διά της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών. Πιο συγκεκριμένα, εάν η αντιπαροχή μπορούσε να αυξηθεί εκ των υστέρων και ο λήπτης της παροχής δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως, θα αναλάμβανε μόνος του τον κίνδυνο τυχόν πλάνης σχετικά με τον υπολογισμό του ΦΠΑ. Αντιθέτως, εάν υφίστατο δικαίωμα εκπτώσεως, αλλά δεν ήταν δυνατή η μεταγενέστερη αύξηση της αντιπαροχής, ο παρέχων θα αναλάμβανε εξ ολοκλήρου τον σχετικό κίνδυνο. Στο πλαίσιο αυτό, οι επισημάνσεις του Δικαστηρίου όσον αφορά την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως για τον λήπτη της παροχής μπορούν να είναι τουλάχιστον χρήσιμες για το αιτούν δικαστήριο σε σχέση με την εξεταζόμενη αστική διαφορά. Το ίδιο ισχύει και για το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα. Επομένως, αμφότερα τα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να κριθούν παραδεκτά.

2. Επί του πρώτου ερωτήματος

1. Επί της ουσίας του προδικαστικού ερωτήματος

22. Με το πρώτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί ρητώς να διευκρινισθεί αν «η προθεσμία εντός της οποίας ο αποκτών μπορεί να εκπέσει συμπληρωματικό φόρο υπολογίζεται από της εκδόσεως του αρχικού τιμολογίου και όχι από της εκδόσεως ή λήψεως του διορθωτικού τιμολογίου».

⁶ Αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, σκέψη 32), της 30ής Απριλίου 2014, Pflieger κ.λπ. (C-390/12, EU:C:2014:281, σκέψη 26), της 22ας Ιουνίου 2010, Melki και Abdeli (C-188/10 και C-189/10, EU:C:2010:363, σκέψη 27), και της 22ας Ιανουαρίου 2002, Canal Satellite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, σκέψη 19).

23. Το αιτούν δικαστήριο δεν ερωτά –παρά τις διαφορετικές προσεγγίσεις της Επιτροπής και της Δημοκρατίας της Πορτογαλίας– αν είναι εύλογη η τετραετής προθεσμία που προβλέπεται στο εθνικό δίκαιο. Αντιθέτως, ζητεί να αποσαφηνισθεί αν το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται σε πλήρη έκταση ήδη κατά την πραγματοποίηση της σχετικής πράξεως (εν προκειμένω το 2008), ακόμη και αν τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν εκτιμήσει εσφαλμένως ότι μπορεί να εφαρμοσθεί μειωμένη επιβάρυνση ΦΠΑ και δεν έχουν συμπεριλάβει υψηλότερο ΦΠΑ ούτε στο τίμημα ούτε στο τιμολόγιο.

24. Συναφώς, υπάρχουν μόνο δύο ενδεχόμενα. Το δικαίωμα εκπτώσεως μπορεί να γεννάται στην αντικειμενικώς ορθή έκτασή του ανεξαρτήτως των εκτιμήσεων των μερών και ανεξαρτήτως της σχετικής αναγραφής στο αντίστοιχο τιμολόγιο. Υπό αυτό το πρίσμα, η γένεση του εν λόγω δικαιώματος για την εξεταζόμενη περίπτωση θα επερχόταν το 2008. Το δικαίωμα εκπτώσεως όμως ενδέχεται να γεννάται σε περιορισμένη έκταση ανάλογα με το συγκεκριμένο ύψος του ΦΠΑ που αναγράφεται στο αντίστοιχο τιμολόγιο. Σε τέτοια περίπτωση, το δικαίωμα αυτό θα κάλυπτε, εν προκειμένω, τον φορολογικό συντελεστή του 5 % για το 2008, ενώ το 2012 θα εφαρμοζόταν ως προς τη διαφορά που θα προέκυπτε μέχρι τον συντελεστή του 21 %.

25. Φρονώ ότι η δεύτερη προσέγγιση είναι η ορθή. Κατά την εκτίμησή μου, δηλαδή, η *γενεσιουργός αιτία* του δικαιώματος εκπτώσεως (σχετικά, υπό σημεία 26 επ.) πρέπει να διακρίνεται από την *έκταση* του εν λόγω δικαιώματος (σχετικά, υπό σημεία 34 επ.). Κατόπιν προσεκτικότερης εξέτασεως, τούτο συνάδει και με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση τιμολογίων που είναι εσφαλμένα από τυπικής απόψεως (σχετικά, υπό σημεία 53 επ.).

2. Η γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως με βάση τη γενεσιουργό του αιτία

26. Από την προσεκτική εξέταση της νομολογίας του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το Δικαστήριο έχει λάβει θέση, μέχρι σήμερα, κυρίως επί της *γενεσιουργού αιτίας* του δικαιώματος εκπτώσεως.

27. Κατά τη νομολογία αυτή του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν υπόκειται, καταρχήν, σε περιορισμούς. Το εν λόγω δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πράξεις εισροών⁷.

28. Συγκεκριμένα, το σύστημα των εκπτώσεων έχει σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, λοιπόν, διασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, όποιος και αν είναι ο σκοπός τους ή όποια και αν είναι τα αποτελέσματά τους, αρκεί οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές καταρχήν να υπόκεινται σε ΦΠΑ⁸.

⁷ Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, σκέψη 39), της 22ας Ιουνίου 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, σκέψη 31), της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψη 23), και της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 37).

⁸ Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, σκέψη 40), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 27), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 39), της 22ας Μαρτίου 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 35), και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψη 24).

29. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει⁹ ότι, βάσει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιηθούν εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

30. Δεδομένου ότι το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν επιβάλλει καμία άλλη προϋπόθεση όσον αφορά τη χρήση από το πρόσωπο στο οποίο παραδίδονται τα αγαθά ή παρέχονται οι υπηρεσίες, συνάγεται το συμπέρασμα ότι, εφόσον πληρούνται οι δύο προϋποθέσεις που παρατίθενται στο προηγούμενο σημείο, ο υποκείμενος στον φόρο έχει, καταρχήν, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών¹⁰.

31. Η νομολογία αυτή συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι σημασία έχει μόνον η παροχή να εκπληρώνεται μεταξύ δύο υποκειμένων στον φόρο και ο λήπτης της παροχής να χρησιμοποιεί την παροχή που έλαβε για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Το Δικαστήριο φαίνεται να μεταχειρίζεται την ύπαρξη ορθού τιμολογίου απλώς ως τυπικότητα. Ωστόσο, στην εν λόγω νομολογία, το Δικαστήριο έχει λάβει θέση μόνον επί της γενεσιουργού αιτίας του δικαιώματος εκπτώσεως, καθόσον το ύψος της φορολογικής οφειλής και η έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως δεν αμφισβητούνταν εξαρχής.

32. Στην εξεταζόμενη περίπτωση όμως δεν είναι κρίσιμη η γενεσιουργός αιτία του δικαιώματος εκπτώσεως αλλά η *έκτασή* του, διότι αρχικώς είχε εφαρμοσθεί εσφαλμένος φορολογικός συντελεστής. Δεν αμφισβητείται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του λήπτη της παροχής (εν προκειμένω της Flexipiso – Pavimentos SA) το οποίο αφορά το συμφωνημένο και αναγραφόμενο στο τιμολόγιο 5 %¹¹ θεμελιώνεται τόσο ως προς την αιτία γενέσεώς του όσο και ως προς την έκτασή του.

33. Αμφίβολο είναι μόνον αν ο λήπτης της παροχής μπορούσε να ζητήσει ήδη από το 2008 έκπτωση ύψους 21 %¹², δεδομένου ότι αυτός ήταν ο ορθός φορολογικός συντελεστής, μολονότι αμφότερα τα μέρη δεν τον εφάρμοσαν και αγνοούσαν την ορθότητά του.

3. Η γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως με βάση την έκτασή του

34. Συνεπώς, πρέπει να διευκρινισθεί ο χρόνος γενέσεως του δικαιώματος εκπτώσεως με βάση την έκτασή του. Για τον σκοπό αυτόν έχει καθοριστική σημασία τόσο η διάταξη του άρθρου 168 όσο και η διάταξη του άρθρου 178, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

⁹ Διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 28), αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 28), της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 40), της 22ας Ιουνίου 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, σκέψη 34), βλ. συναφώς, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

¹⁰ Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, σκέψη 35).

¹¹ Λόγω του άρθρου 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι ακριβέστερο το ποσοστό 5/105 της συμφωνημένης αντιπαροχής.

¹² Λόγω του άρθρου 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι ακριβέστερο το ποσοστό 21/121 της συμφωνημένης αντιπαροχής.

1) Ο σκοπός αναγραφής του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ

35. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά το άρθρο 179, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η έκπτωση ενεργείται γενικά με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μια φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ «για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα εκπτώσεως, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου». Εξ αυτού προκύπτει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να ασκείται, καταρχήν, ως προς την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας, αφενός, γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα και, αφετέρου, περιήλθε στην κατοχή του υποκειμένου στον φόρο το τιμολόγιο¹³.

36. Όσον αφορά, λοιπόν, την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προϋποθέτει την κατοχή συγκεκριμένου τιμολογίου. Το τιμολόγιο αυτό πρέπει να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 219α έως 240 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλεται η αναγραφή του «συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται».

37. Με τη διάταξη του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο νομοθέτης συνδέει το ουσιαστικό δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβαρύνει τον λήπτη της παροχής με την κατοχή τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο εν λόγω ΦΠΑ¹⁴.

38. Η σύνδεση του δικαιώματος εκπτώσεως με την κατοχή αντίστοιχου τιμολογίου έχει ως σκοπό – όπως έχει επισημάνει ήδη το Δικαστήριο–, αφενός, τα στοιχεία που αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια να καταστήσουν δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ¹⁵. Τούτο αφορά ιδίως στοιχεία σχετικά με το αντικείμενο της παροχής, τον χρόνο εκπληρώσεως της παροχής και το πρόσωπο του παρέχοντος.

39. Πάντως, η αναγραφή του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ δεν είναι αναγκαία για τον σκοπό αυτόν. Τούτο το ποσό προκύπτει εκ του νόμου εφαρμόζοντας τον φορολογικό συντελεστή στη συμφωνημένη αντιπαροχή. Πρόκειται για μαθηματικό υπολογισμό ο οποίος στηρίζεται σε νομικό στοιχείο (αυτό του φορολογικού συντελεστή) το οποίο μπορεί να ελεγχθεί ανά πάσα στιγμή από τη φορολογική αρχή ακόμη και αν δεν αναγράφεται ρητώς στο τιμολόγιο το «ποσό του οφειλόμενου φόρου» (δηλαδή το αποτέλεσμα του υπολογισμού).

40. Επομένως, η νομική απαίτηση στο άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει έναν επιπλέον σκοπό. Ο σκοπός αυτός συνίσταται, κατά την εκτίμησή μου, στον παραλληλισμό της φορολογικής οφειλής του παρέχοντος και του δικαιώματος εκπτώσεως του λήπτη της παροχής.

41. Ο παρέχων δηλώνει, μέσω του τιμολογίου, στον λήπτη της παροχής τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλει, κατά την εκτίμησή του, στο κράτος και τον μετακυλίζει ως έμμεσο φόρο στον λήπτη της παροχής. Με ένα τέτοιο τιμολόγιο, είναι δεδομένο για τον λήπτη της παροχής ότι κατά την εξόφληση του τιμολογίου επιβαρύνεται με ΦΠΑ στο ύψος του ποσού αυτού. Τούτο συνεπάγεται ότι δύναται να ζητήσει (μόνον) ίδιας εκτάσεως απαλλαγή –η οποία αντιστοιχεί εν γένει στη φορολογική οφειλή του παρέχοντος.

¹³ Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 35)· βλ. συναφώς, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 34).

¹⁴ Ομοίως και οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημείο 60).

¹⁵ Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 27)· βλ. και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, σημεία 30, 32 και 46).

2) Η συνεκτίμηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας

42. Περαιτέρω, η εν λόγω ρύθμιση σκοπεί και στην εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία κατοχυρώνεται στη νομοθεσία περί ΦΠΑ. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας συνιστά θεμελιώδη αρχή¹⁶ του ΦΠΑ, η οποία απορρέει από τον χαρακτήρα του ως φόρου καταναλώσεως και περιλαμβάνει δύο βασικές επιταγές.

43. Αφενός, η αρχή αυτή απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως, από απόψεως επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις¹⁷. Αφετέρου, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οι επιχειρήσεις που ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους πρέπει, καταρχήν, να απαλλάσσονται από την τελική επιβάρυνση με ΦΠΑ¹⁸, εφόσον η ίδια η επιχειρηματική δραστηριότητα εξυπηρετεί τον σκοπό της διενέργειας (καταρχήν) υποκείμενων στον φόρο πράξεων¹⁹.

44. Στο σημείο τούτο πρέπει να ληφθεί υπόψη το πνεύμα της απαλλαγής. Αυτό επιτάσσει –όπως επισήμανε προσφάτως και ο γενικός εισαγγελέας M. Campos Sánchez-Bordona²⁰ – το δικαίωμα εκπτώσεως να παρέχεται μόνον όταν ο λήπτης της παροχής επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ. Η επιβάρυνσή του όμως δεν προκύπτει κατά την εκπλήρωση της παροχής, αλλά επέρχεται με την καταβολή της αντιπαροχής και του περιλαμβανόμενου σε αυτήν ΦΠΑ βάσει σχετικού τιμολογίου που αναγράφει το εν λόγω ποσό.

45. Τούτο καθίσταται σαφές και στην προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου στην οποία το Δικαστήριο έχει επισημάνει ρητώς²¹ ότι η άμεση άσκηση αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως προϋποθέτει ότι, καταρχήν, οι υποκείμενοι στον φόρο δεν προβαίνουν σε πληρωμές και, επομένως, δεν καταβάλλουν τον ΦΠΑ επί των εισροών πριν παραλάβουν τιμολόγιο, ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, δεν μπορεί δε να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ επιβαρύνει μια συγκεκριμένη πράξη πριν αυτός καταβληθεί.

46. Πιο συγκεκριμένα, το κατά πόσον ο λήπτης της παροχής επιβαρύνεται (ή θα επιβαρυνθεί) με ΦΠΑ προκύπτει από τον αντίστοιχο ΦΠΑ που έχει συνυπολογισθεί στην αντιπαροχή την οποία πρέπει να καταβάλει ο λήπτης. Ωστόσο, το αν έχει συνυπολογισθεί ο ΦΠΑ προκύπτει μόνον από τη βασική έννομη σχέση και από την εκκαθάριση που πραγματοποιείται για την ολοκλήρωση της σχέσης αυτής, δηλαδή από το τιμολόγιο.

47. Χωρίς σχετική συμφωνία και χωρίς τιμολόγιο (αντίστοιχο της συμφωνίας) ο λήπτης της παροχής δεν δύναται και δεν πρόκειται να καταβάλει τον ΦΠΑ στον παρέχοντα. Για τον λόγο αυτόν, άλλωστε –όπως ορθώς επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας M. Campos Sánchez-Bordona²²–, η διάταξη του άρθρου 178 της οδηγίας περί ΦΠΑ εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως από την κατοχή αντίστοιχου τιμολογίου.

16 Στην απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 43), το Δικαστήριο την χαρακτηρίζει ερμηνευτική αρχή.

17 Αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 30), της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20), και της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 22).

18 Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25), και της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 39).

19 Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41), της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 51), της 21ης Απριλίου 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, σκέψη 57), και προτάσεις μου στην υπόθεση Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, σημείο 25).

20 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημείο 64).

21 Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 35).

22 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημεία 58 επ.).

48. Καθ' όλη τη χρονική περίοδο που ο παρέχων –όπως στην προκειμένη περίπτωση– δεν έχει εφαρμόσει τον κανονικό φορολογικό συντελεστή και δεν έχει μετακυλίσει τον ανάλογο ΦΠΑ στον λήπτη της παροχής μέσω της αντιπαροχής (τούτο δεν είχε συμβεί ακόμη κατά το έτος 2008), ούτε ο λήπτης της παροχής επιβαρύνεται με το κανονικό ύψος του ΦΠΑ. Μια έκπτωση πλήρους εκτάσεως κατά την περίοδο αυτή δεν θα συνιστούσε απαλλαγή από επιβάρυνση²³ αλλά επωφελή μεταχείριση. Ο λήπτης της παροχής θα λάμβανε πλήρη έκπτωση σε χρόνο κατά τον οποίο ο παρέχων δεν θα του είχε μετακυλίσει τον ανάλογο φόρο λόγω άγνοιας της υποχρέωσης υπολογισμού υψηλότερου ΦΠΑ.

49. Συνεπώς, ακόμη και υπό το πρίσμα της αρχής φορολογικής ουδετερότητας συνάγεται το συμπέρασμα –σύμφωνα και με την άποψη της Επιτροπής– ότι η έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως καθορίζεται κατά τη γένεσή του μόνο βάσει του «ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ» που αναγράφεται στο τιμολόγιο, όπως ορίζει το άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

50. Η ιδιαίτερη σημασία του άρθρου 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εν αντιθέσει προς τα λοιπά τυπικά στοιχεία ενός τιμολογίου τα οποία αναφέρει το άρθρο 226, καθίσταται σαφής και στο άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το στοιχείο το οποίο είναι αναγκαίο για την έκπτωση του φόρου υπέρ του λήπτη της παροχής (το «ποσό του οφειλόμενου φόρου») παράγει εκ του νόμου φορολογική οφειλή μόνο λόγω της αναγραφής του στο τιμολόγιο. Σε αντίθετη περίπτωση –εάν εφαρμοζόταν εσφαλμένως πολύ υψηλός φορολογικός συντελεστής– θα οφειλόταν το αναγραφόμενο ποσό, μολονότι ο λήπτης της παροχής δεν θα είχε αντίστοιχο δικαίωμα εκπτώσεως, δεδομένου ότι θα αναγραφόταν υψηλότερος φόρος από τον νομίμως οφειλόμενο²⁴. Επομένως, το στοιχείο τούτο –το οποίο είναι υποχρεωτικό για τον παρέχοντα δυνάμει του άρθρου 220 της οδηγίας περί ΦΠΑ– δεν έχει μόνον τυπικό αλλά και ουσιαστικό αποτέλεσμα. Το αποτέλεσμα αυτό επέρχεται για τον παρέχοντα (άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ), αλλά, κατά την εκτίμησή μου, και για τον λήπτη της παροχής (άρθρο 168 σε συνδυασμό με το άρθρο 178 της οδηγίας περί ΦΠΑ)²⁵.

51. Περαιτέρω, η ενάγουσα της κύριας δίκης επισημαίνει ορθώς ότι η σύνδεση με τον χρόνο εκπλήρωσεως της παροχής (ή με το πρώτο τιμολόγιο μετά την εκπλήρωση της παροχής) θα είχε ως αποτέλεσμα και τον περιορισμό της συμβατικής ελευθερίας των συμβαλλομένων. Αυτοί θα υποχρεούνταν να καθορίσουν (από απόψεως αστικού δικαίου) το οριστικό τίμημα εντός της προθεσμίας που ορίζει το κράτος μέλος (στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου) για την παραγραφή του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών. Ειδάλλως θα αποκλειόταν η έκπτωση για τον λήπτη της παροχής. Το αποτέλεσμα αυτό θα ήταν παράδοξο, διότι η νομοθεσία περί ΦΠΑ συνδέεται καταρχήν με οικονομικές πράξεις, αλλά δεν επιδιώκει την αναδιαμόρφωσή τους.

3) Συμπέρασμα

52. Κατά συνέπεια, το γράμμα, καθώς και το πνεύμα και ο σκοπός του άρθρου 178, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ και η συνεκτίμηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας αποκλείουν τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως σε πλήρη (αντικειμενικώς ορθή) έκταση κατά τον χρόνο εκπλήρωσεως της παροχής. Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως της Flexipiso Pavimentos SA (όσον αφορά το τμήμα το οποίο υπερβαίνει το ποσό του φόρου που ανέρχεται στο αναγραφόμενο 5 %) γεννάται το νωρίτερο –σύμφωνα και με την εκτίμηση της Επιτροπής και της Biosafe– το έτος 2012 με τη λήψη του αντίστοιχου τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο οφειλόμενος ΦΠΑ.

23 Βλ., σχετικά, την ίδια εκτίμηση του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημείο 64).

24 Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 23), και της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 15).

25 Στο ίδιο πνεύμα και ο γενικός εισαγγελέας M. Campos Sánchez-Bordona στην υπόθεση Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, σημείο 67).

4. Η νομολογία σχετικά με την αναδρομική διόρθωση τιμολογίου

53. Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν αναιρείται ούτε υπό το πρίσμα της πρόσφατης νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση τιμολογίου. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, οι οποίες προβλέπονται στον τίτλο X, κεφάλαιο 1 («Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης»), της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αντιθέτως, οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, τιμολογήσεως και υποβολής δηλώσεως²⁶.

54. Συναφώς, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος²⁷.

55. Το Δικαστήριο, λοιπόν, συνάγει το συμπέρασμα ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως απλώς και μόνον επειδή ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε περίπτωση κατά την οποία διαθέτει όλα τα στοιχεία για να εξακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού²⁸.

56. Με βάση τα ανωτέρω θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως δύναται να ασκηθεί και χωρίς την ύπαρξη τιμολογίου. Δηλαδή το τιμολόγιο συνιστά μόνον τυπική προϋπόθεση. Εάν διαπιστωνόταν αντικειμενικώς ότι συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η έλλειψη τυπικών προϋποθέσεων δεν θα ήταν δυνατόν να αποτρέψει την έκπτωση του φόρου. Τούτο όμως αποκλείεται λόγω του σαφούς γράμματος του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επιπλέον, το Δικαστήριο θέτει, επίσης ρητώς, ως προϋπόθεση, στην προαναφερθείσα νομολογία του, τη διόρθωση τιμολογίου²⁹. Συνεπώς, δικαίωμα εκπτώσεως χωρίς την κατοχή τιμολογίου δεν απορρέει ούτε από την εν λόγω νομολογία ούτε από την οδηγία περί ΦΠΑ.

57. Αμφίβολο είναι μόνον αν τιμολόγιο (εν προκειμένω του έτους 2008), το οποίο δεν αναγράφει ΦΠΑ ή αναγράφει μικρότερο ΦΠΑ, δύναται να εκληφθεί ως εσφαλμένο τιμολόγιο κατά την έννοια της ως άνω νομολογίας. Σε τέτοια περίπτωση, αυτό θα μπορούσε, υπό ορισμένες συνθήκες, να διορθωθεί *αναδρομικώς* σε σχέση με απλό τυπικό σφάλμα και για τον λόγο αυτόν θα μπορούσε ή θα έπρεπε να ισχύσει αναδρομικώς και η έκπτωση.

26 Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 47· βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 41 και 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42), της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 58 και 59)· βλ. συναφώς και τις αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42), αλλά σε σχέση με περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καθώς και της 1ης Μαρτίου 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 43), αλλά επίσης σε σχέση με αντιστροφή της επιβαρύνσεως.

28 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 43).

29 Στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 39), το Δικαστήριο διαχωρίζει ρητώς την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 38) με την επισήμανση ότι σε εκείνη την περίπτωση δεν υπήρχε τιμολόγιο, ενώ η απόφαση *Senatex* αφορά υφιστάμενο τιμολόγιο το οποίο μάλιστα είχε εξοφληθεί συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ.

58. Συναφώς, επιβάλλεται να σημειωθεί πρωτίστως ότι οι αποφάσεις του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση τιμολογίων αφορούσαν, κατ' ουσίαν, εντελώς διαφορετικές περιπτώσεις από την εξεταζόμενη εν προκειμένω. Στις υποθέσεις εκείνες υφίστατο η γενεσιουργός αιτία του δικαιώματος εκπτώσεως και ο παρέχων και ο λήπτης της παροχής συμφωνούσαν ως προς την έκτασή του. Ως εκ τούτου, ο λήπτης της παροχής γνώριζε κατά τη λήψη του τιμολογίου το ύψος του ΦΠΑ που θα τον επιβάρυνε και σε ποιον βαθμό θα μπορούσε να απαλλαγεί από την επιβάρυνση αυτή. Το αργότερο κατά την εξόφληση του τυπικώς εσφαλμένου τιμολογίου επιβαρυνόταν με τον ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις αυτές έλειπαν μόνο μεμονωμένα στοιχεία από το τιμολόγιο τα οποία δεν αφορούσαν ούτε το ύψος της φορολογικής οφειλής του παρέχοντος ούτε το ύψος της φορολογικής επιβαρύνσεως του λήπτη της παροχής.

59. Εκτιμώ ότι δεν είναι ορθό από τη νομολογία αυτή να συναχθεί το συμπέρασμα ότι γεννηθέν δικαίωμα εκπτώσεως δύναται να μεταβληθεί αναδρομικώς ως προς την έκτασή του. Όπως τόνισε το Δικαστήριο στην υπόθεση *Senatex*³⁰, η ιδιαιτερότητα της συγκεκριμένης περίπτωσης συνίστατο στο ότι «η *Senatex* διέθετε τιμολόγια κατά τον χρόνο ασκήσεως του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ και είχε καταβάλει τον ΦΠΑ επί των εισροών».

60. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει δεχθεί στη νομολογία του (αναδρομική) διόρθωση τυπικών σφαλμάτων του τιμολογίου για λόγους αναλογικότητας (και προς αποφυγή «τόκων τιμωρητικού χαρακτήρα») προς όφελος του λήπτη της παροχής –ο οποίος ήταν σύμφωνος με τον ΦΠΑ που αναγραφόταν στο τιμολόγιο, τον κατέβαλε και, επομένως, τον επιβαρύνθηκε. Ωστόσο, η μη αναγραφή ή η αναγραφή μικρότερου ποσού ΦΠΑ διαφέρει από την απουσία ενός φορολογικού αριθμού ή από μια εσφαλμένη ημερομηνία ή μια εσφαλμένη περιγραφή παροχής. Τα τελευταία αυτά στοιχεία έχουν σημασία μόνο για τον έλεγχο των πράξεων από τη φορολογική αρχή.

61. Αντιθέτως, το αναγραφόμενο ποσό του ΦΠΑ –όπως επισημάνθηκε ανωτέρω στα σημεία 39 επ.– είναι κρίσιμο για το ύψος της επιβαρύνσεως του λήπτη της παροχής και, κατ' επέκταση, για το ύψος της παρεχόμενης απαλλαγής μέσω της εκπτώσεως. Εν αντιθέσει, λοιπόν, προς τα περισσότερα από τα υπόλοιπα στοιχεία του τιμολογίου τα οποία απαιτεί το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση της εκπτώσεως. Απεναντίας, το εν λόγω στοιχείο είναι ουσιώδες για τον παραλληλισμό της επιβαρύνσεως διά της φορολογικής οφειλής (βλ. άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ) και της εκπτώσεως για τον λήπτη της παροχής. Επομένως, μεταγενέστερη μεταβολή του «ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ» δεν μπορεί να ισχύσει αναδρομικώς κατά την έννοια της εν λόγω νομολογίας του Δικαστηρίου.

62. Η αύξηση ΦΠΑ ο οποίος μέχρι τούδε δεν έχει υπολογισθεί (δηλαδή δεν έχει αναγραφεί) σε τιμολόγιο δεν συνιστά απλώς διόρθωση τυπικού σφάλματος. Αντιθέτως, τέτοια διόρθωση είναι παρόμοια με την πρώτη έκδοση τιμολογίου. Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, ο παρέχων δηλώνει πρώτη φορά τον ΦΠΑ τον οποίο μετακυλίζει (συμπληρωματικώς). Επίσης, ο λήπτης της παροχής λαμβάνει πρώτη φορά γνώση σχετικά με το ύψος του (συμπληρωματικού) ΦΠΑ για ορισμένη δικαιοπραξία, τον οποίο θα επιβαρυνθεί (συμπληρωματικώς) κατά την εξόφληση του μεταγενέστερου τιμολογίου.

63. Αυτός ο ουσιαστικός χαρακτήρας καθίσταται σαφής και από το πνεύμα των ρυθμίσεων των άρθρων 90 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αμφότερες οι διατάξεις αυτές ρυθμίζουν τη μεταχείριση μεταγενέστερης μείωσης της βάσεως επιβολής φόρου. Όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο, τούτο συμβαίνει με το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ενώ για τον δικαιούχο της εκπτώσεως ισχύει το άρθρο 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ³¹. Όπως προκύπτει από το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η έκπτωση διακανονίζεται *ex nunc*. Το ίδιο ισχύει και με βάση το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθόσον ούτε από αυτό προκύπτει αναδρομικότητα σε σχέση με τη μέχρι τούδε γεννηθείσα

30 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 39).

31 Βλ., όσον αφορά τη σχέση τους, τις προτάσεις μου στην υπόθεση *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, σημείο 27) και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Η. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, σημεία 56 επ.).

φορολογική οφειλή. Η μη αναδρομικότητα που ισχύει σε περίπτωση μείωσης της αντιπαροχής βάσει κοινής συμφωνίας πρέπει να καλύπτει και τη μεταγενέστερη αύξηση της αντιπαροχής βάσει κοινής συμφωνίας ή και μονομερώς λόγω αύξησης του φορολογικού συντελεστή (εν προκειμένω από 5 % σε 21 %).

64. Συνεπώς, ακόμη και υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση τυπικώς εσφαλμένων τιμολογίων, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται με την κατοχή τιμολογίου το οποίο αναγράφει πρώτη φορά το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ και περιορίζει την έκταση της εκπτώσεως στο ποσό αυτό.

5. Σύνοψη

65. Η ύπαρξη τιμολογίου, από το οποίο προκύπτει ρητώς η επιβάρυνση του ΦΠΑ, δεν αποτελεί μόνον τυπικό κριτήριο, αλλά και *ουσιαστική* προϋπόθεση της εκπτώσεως. Τούτο απορρέει από τον σκοπό του τιμολογίου, ο οποίος συνίσταται, μεταξύ άλλων, στον παραλληλισμό της φορολογικής οφειλής και της εκπτώσεως. Εφόσον το δικαίωμα εκπτώσεως στηρίζεται, από ουσιαστικής απόψεως, στο ότι υποκείμενος στον φόρο έχει επιβαρυνθεί με τον ΦΠΑ (διότι τον έχει καταβάλει ήδη με την αντιπαροχή) ή πρόκειται να τον επιβαρυνθεί (διότι έχει συμφωνήσει αντίστοιχη αντιπαροχή), η αναγραφή της εν λόγω επιβαρύνσεως στο τιμολόγιο είναι αναγκαία.

66. Μόνον αυτή η ερμηνεία λαμβάνει υπόψη δεόντως τις ιδιαιτερότητες του άρθρου 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ και τα άρθρα 90 και 184 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ.

67. Συνεπώς, το δικαίωμα εκπτώσεως μπορεί να γεννηθεί (και να ασκηθεί) σε συγκεκριμένη έκταση, μόνον όταν ο λήπτης της παροχής έχει στην κατοχή του τιμολόγιο το οποίο αναγράφει ποσό ΦΠΑ ανάλογου ύψους. Στην υπό κρίση υπόθεση, τούτο συνέβη το έτος 2012.

68. Κατόπιν τούτου, παρέλκει εν προκειμένω η διευκρίνιση του ζητήματος το οποίο ανέλυσε διεξοδικά η Δημοκρατία της Πορτογαλίας και αφορά την χρονική περίοδο εντός της οποίας δύναται να προβληθεί τέτοιο δικαίωμα εκπτώσεως με βάση το εθνικό δίκαιο. Συναφώς, δεν υφίστανται στην εξεταζόμενη περίπτωση ενδείξεις που να καθιστούν αμφίβολη, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, την προβλεπόμενη στο εθνικό δίκαιο τετραετή προθεσμία από τον χρόνο κατοχής του τιμολογίου με το υψηλότερο πλέον ποσό ΦΠΑ.

3. Επί του δεύτερου ερωτήματος

69. Δεδομένου ότι στο πρώτο ερώτημα δόθηκε καταφατική απάντηση, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

70. Εξάλλου η άρνηση καταβολής της αντιπαροχής εκ μέρους του λήπτη της παροχής συνιστά ζήτημα αστικού δικαίου του οποίου η επίλυση δεν προκύπτει από την οδηγία περί ΦΠΑ. Σε περίπτωση κατά την οποία δύο συμβαλλόμενα μέρη έχουν λάβει από κοινού ως δεδομένη την εφαρμογή μικρότερου φορολογικού συντελεστή κατά τη σύναψη συμβάσεως, το αν ο λήπτης της παροχής, ο οποίος δεν δύναται πλέον να λάβει έκπτωση, πρέπει να καταβάλει το αντίστοιχο ποσό εκ των υστέρων αποτελεί ζήτημα ερμηνείας της συμβάσεως, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως. Από το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να συναχθεί μόνον ότι ο ΦΠΑ είναι συστατικό στοιχείο της αρχικώς συμφωνηθείσας αντιπαροχής. Το αν και κατά πόσον πρέπει να προσαρμοσθεί εκ των υστέρων αυτή η αρχικώς συμφωνηθείσα αντιπαροχή συνιστά, πρωτίστως, ζήτημα της συμβατικής κατανομής των κινδύνων μεταξύ των συμβαλλομένων μερών.

VI. Πρόταση

71. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Supremo Tribunal de Justiça (Ανώτατο Δικαστήριο, Πορτογαλία) ως εξής:

Με βάση το άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 178, στοιχείο α', και το άρθρο 226, σημείο 10, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως το οποίο έχει έκταση αντίστοιχη του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ που αναγράφεται σε σχετικό τιμολόγιο γεννάται μόνο με τη λήψη του εν λόγω τιμολογίου. Μεταγενέστερη αύξηση (διόρθωση) αυτού του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ σε διορθωμένο τιμολόγιο δεν συνεπάγεται αναδρομική γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως. Επομένως, οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ αποκλείουν ρύθμιση δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση όπως η εξεταζόμενη, η προθεσμία για την έκπτωση του συμπληρωματικού φόρου εκκινεί ήδη από τον χρόνο εκδόσεως του αρχικού τιμολογίου.