



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 11ης Απριλίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών – Άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α' – Αντιστροφή της επιβαρύνσεως – Αχρεωστήτως καταβολή του φόρου από τον αποδέκτη των υπηρεσιών στους παρόχους των υπηρεσιών βάσει τιμολογίου εκδοθέντος εσφαλμένως σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς – Απόφαση της φορολογικής αρχής διαπιστώνουσα φορολογική οφειλή του αποδέκτη των υπηρεσιών και απορρίπτουσα αίτηση για έκπτωση – Μη εξέταση από τη φορολογική αρχή της δυνατότητας επιστροφής του φόρου»

Στην υπόθεση C-691/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Δεκεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

PORR Építési Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Λυκούργο (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, Ε. Juhász και Μ. Plešič, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Μ. Bobek

γραμματέας: Κ. Malacek, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 9ης Ιανουαρίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η PORR Építési Kft., εκπροσωπούμενη από τους Έ. Radnai και G. Hajdu, ügyvédek,
- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Μ. Z. Fehér και G. Koós,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Talabér-Ritz και L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2006/112), καθώς και των αρχών της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας PORR Építési Kft. (στο εξής: PORR) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διευθύνσεως διοικητικών προσφυγών της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με τη διορθωτική πράξη φόρου που επιβλήθηκε στην PORR λόγω μη εφαρμογής των εθνικών διατάξεων περί του συστήματος αντιστροφής της επιβαρύνσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»
- 4 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας 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,

[...]».
- 5 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

[...]

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

6 Κατά το άρθρο 199, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:

α) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών η οποία θεωρείται παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3,

[...].».

7 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα 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:

[...]

11α) όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά “Αντίστροφη επιβάρυνση”,

[...].».

8 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, ως ίσχυε πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 2010/45, είχε 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 ουγγρικό δίκαιο

9 Το άρθρο 70, παράγραφος 1, του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει:

[...]

b) τα παρεπόμενα έξοδα τα οποία ο προμηθευτής του αγαθού ή ο πάροχος της υπηρεσίας μετακυλίνει στον αποκτώντα το αγαθό ή στον λήπτη της υπηρεσίας και, ιδίως, τα έξοδα και τις δαπάνες προμήθειας ή άλλου είδους διαμεσολαβήσεως, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως·

[...].».

- 10 Το άρθρο 119, παράγραφος 1, του νόμου αυτού έχει ως εξής:

«Εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου γεννάται τη στιγμή καθορισμού του οφειλόμενου φόρου που αντιστοιχεί στον φόρο επί των εισροών (άρθρο 120) [...]».

- 11 Το άρθρο 120 του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο –ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή– χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο προϊόντα ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογούμενων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να εκπίπτει από το ποσό του οφειλόμενου φόρου:

- a) τον φόρο που μετακύλισε σε αυτόν άλλος υποκείμενος στον φόρο –περιλαμβανομένων προσώπων ή οντοτήτων υποκείμενων στον απλουστευμένο φόρο εταιριών– σε σχέση με την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών·
- β) τον φόρο που οφείλει να καταβάλει σε σχέση με απόκτηση αγαθών ή λήψη υπηρεσιών –συμπεριλαμβανομένων των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών·

[...].».

- 12 Το άρθρο 127 του νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από την ουσιαστική προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει προσωπικά:

- a) σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 120, στοιχείο a, τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του και πιστοποιούν την πραγματοποίηση της πράξεως·
- b) στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 120, στοιχείο b:
 - ba) σε περίπτωση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του και πιστοποιούν την πραγματοποίηση της πράξεως·
 - bb) σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση που δεν εμπίπτει στην περίπτωση ba, τιμολόγιο στο όνομά του για την υλοποίηση της πράξης, ή εάν, κατά την κατάρτιση του καταβλητέου φόρου, το τιμολόγιο δεν είναι στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο, όλα τα έγγραφα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του καταβλητέου φόρου·

[...]

4. Το ποσό του εκπεστέου φόρου επί των εισροών δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του αναγραφόμενου στο κατά την παράγραφο 1 έγγραφο φόρου ή αυτό που μπορεί να υπολογιστεί βάσει του εγγράφου αυτού.

[...]»

- 13 Κατά το άρθρο 169 του νόμου περί ΦΠΑ:

«Το τιμολόγιο περιλαμβάνει υποχρεωτικώς τα ακόλουθα πληροφοριακά στοιχεία:

[...]

- i) τον φόρο επί των εκροών, εκτός αν ο νόμος ορίζει άλλως·

- k) σε περίπτωση φοροαπαλλαγής ή σε περίπτωση κατά την οποία ο αποκτών τα αγαθά ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας είναι ο υποκείμενος στον φόρο, αναφορά σε νομική διάταξη ή άλλη σαφή αναφορά στο γεγονός ότι η πώληση των αγαθών ή η παροχή της υπηρεσίας
- ka) απαλλάσσεται από τον φόρο, ή ότι
- kb) υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αποκτών το αγαθό ή ο αποδέκτης των υπηρεσιών·

[...]».

- 14 Το άρθρο 142, παράγραφος 1, του ως άνω νόμου ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος καταβάλλεται από τον αποκτώντα το αγαθό ή από τον αποδέκτη της υπηρεσίας:

[...]

- b) σε περίπτωση εργασιών κατασκευής και συναρμολογήσεως ή λοιπών εργασιών συναρμολογήσεως που χαρακτηρίζονται ως παροχές υπηρεσιών και προορίζονται για την κατασκευή, επέκταση, μετατροπή και λοιπές τροποποιήσεις κτιρίων, περιλαμβανομένης της πλήρους κατεδαφίσεως κτιρίου, υπό την προϋπόθεση ότι για την κατασκευή, επέκταση, μετατροπή και τυχόν περαιτέρω τροποποιήσεις του κτιρίου απαιτείται οικοδομική άδεια, περίσταση την οποία ο αποδέκτης της υπηρεσίας οφείλει να κοινοποιήσει προηγουμένως και εγγράφως στον πάροχο της υπηρεσίας·

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (φορολογική διεύθυνση φορολογουμένων μεγάλου πλούτου της εθνικής αρχής φόρων και τελωνείων, Ουγγαρία) προέβη σε εκ των υστέρων έλεγχο των δηλώσεων της PORR σχετικά με τους φόρους και τις δημοσιονομικές ενισχύσεις που αφορούσαν τα έτη 2010 και 2011.
- 16 Με απόφαση της 13ης Μαρτίου 2015, η φορολογική αυτή αρχή υποχρέωσε την PORR να καταβάλει 88 644 000 ουγγρικά φιορίνια (HUF) (περίπου 275 000 ευρώ) για μη καταβληθέντα ΦΠΑ, 26 593 000 HUF (περίπου 82 200 ευρώ) ως φορολογικό πρόστιμο, 13 908 000 HUF (περίπου 43 000 ευρώ) για τόκους υπερημερίας και 500 000 HUF (περίπου 1 550 ευρώ) ως πρόστιμο λόγω μη καταβολής του φόρου.
- 17 Κατόπιν διοικητικής προσφυγής που άσκησε η PORR κατά της αποφάσεως της 13ης Μαρτίου 2015, η φορολογική αρχή επικύρωσε, στις 31 Ιουλίου 2015, την εν λόγω απόφαση όσον αφορά τις διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ.
- 18 Συγκεκριμένα, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της κατασκευής αυτοκινητοδρόμου, η PORR είχε δεχθεί, από τρεις τουλάχιστον προμηθευτές, εκδοθέντα σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς τιμολόγια επί των οποίων αναγραφόταν ο ΦΠΑ. Η PORR εξόφλησε τα τιμολόγια αυτά, εξέπεσε τα αναγραφόμενα ποσά ΦΠΑ και, στη συνέχεια, ζήτησε την επιστροφή τους. Η φορολογική αρχή έκρινε όμως ότι οι οικονομικές συναλλαγές που αναγράφονταν στα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν κύρια κατασκευαστική δραστηριότητα και, σύμφωνα με τους εφαρμοστέους εθνικούς κανόνες, έπρεπε να υπαχθούν στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ. Οι εκδότες των τιμολογίων έπρεπε συνεπώς να εκδώσουν τα τιμολόγια χωρίς να αναγράψουν το ποσό του ΦΠΑ ή έπρεπε να αναφέρουν ότι ενέπιπταν στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

- 19 Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η PORR μπορούσε να τύχει του δικαιώματος προς έκπτωση των ποσών ΦΠΑ που αναγράφονταν στα τιμολόγια αυτά μόνο βάσει του άρθρου 120, στοιχείο β, του νόμου περί ΦΠΑ, και όχι βάσει του άρθρου 120, στοιχείο α, του νόμου αυτού. Παρατήρησε ότι δεν υπήρξε διπλή φορολόγηση και ότι η εσφαλμένη έκδοση τιμολογίων δεν απάλλασσε την PORR από τις επιβληθείσες κυρώσεις. Υπογράμμισε επίσης ότι οι εκδότες των επίμαχων τιμολογίων της κύριας δίκης μπορούσαν να κληθούν να διορθώσουν τα ως άνω τιμολόγια.
- 20 Η PORR άσκησε ενώπιον του Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής. Στο πλαίσιο της προσφυγής της, η PORR υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένο νομικό χαρακτηρισμό των πραγματικών περιστατικών καθόσον θεώρησε ότι τα επίμαχα τιμολόγια της κύριας δίκης ενέπιπταν στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως.
- 21 Επικουρικώς, η PORR υποστηρίζει ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι τα τιμολόγια αυτά ενέπιπταν πράγματι στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, η φορολογική διοίκηση δεν θα της αναγνώριζε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Η εταιρία αυτή τονίζει ότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε την ύπαρξη των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών με τις εταιρίες που εξέδωσαν τα τιμολόγια και προσθέτει ότι, κατά τα φαινόμενα οι εταιρίες αυτές εκπλήρωσαν την υποχρέωσή τους να καταβάλουν τον ΦΠΑ που εισέπραξαν, δηλαδή απέδωσαν τον ΦΠΑ στον κρατικό προϋπολογισμό.
- 22 Συνεπώς, η PORR παρατηρεί ότι η φορολογική αρχή παρέβη την υποχρέωσή της να ελέγξει αν οι εκδότες των επίμαχων τιμολογίων της κύριας δίκης είχαν καταβάλει τον ΦΠΑ και αν είχαν ακόμη τη δυνατότητα να διορθώσουν τα εν λόγω τιμολόγια. Η αρχή αυτή δεν έλαβε κατά μείζονα λόγο υπόψη το γεγονός ότι τέτοια διόρθωση πιθανώς αποκλειόταν, δεδομένου ότι η αυτοδιόρθωση απαγορεύεται σε περίπτωση ελέγχου σχετικά με προηγούμενες δηλώσεις. Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης έχει οριστικά πάψει να υπάρχει για την εν λόγω εταιρία.
- 23 Προς άμυνά της, η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι παρέσχε στην PORR το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών όσον αφορά τα εκδοθέντα κατ' εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως τιμολόγια, γεγονός που αποκλείει τον κίνδυνο διπλής φορολόγησεως.
- 24 Το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης) παραπέμπει στη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία, αν η επιστροφή του εσφαλμένως καταβληθέντος στις φορολογικές αρχές ΦΠΑ αποβαίνει αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του πωλητή, η αρχή της αποτελεσματικότητας επιτάσσει να μπορεί ο αποκτών τα οικεία αγαθά να υποβάλει το αίτημά του περί επιστροφής απευθείας στις φορολογικές αρχές. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τις απαραίτητες διατάξεις και τις σχετικές διαδικαστικές λεπτομέρειες ώστε να παρέχεται στον εν λόγω αποκτώντα η δυνατότητα να ανακτήσει τον εσφαλμένως αναγραφέντα στο τιμολόγιο φόρο προκειμένου να τηρηθεί η αρχή της αποτελεσματικότητας.
- 25 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η φορολογική αρχή όφειλε να εξακριβώσει αν οι εκδότες των τιμολογίων μπορούσαν να επιστρέψουν στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης τα κακώς καταβληθέντα ποσά ΦΠΑ και αν είχαν το δικαίωμα να ανακτήσουν τα εν λόγω ποσά από τη φορολογική αυτή αρχή. Συγκεκριμένα, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η διαδικασία φορολογικού ελέγχου είχε αρχίσει, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει καμία αυτοδιόρθωση, η φορολογική αρχή έπρεπε να προβεί σε τακτοποίηση της καταστάσεως. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται βάσει ποιας διαδικασίας, δηλαδή, βάσει ένδικης διοικητικής διαδικασίας ή βάσει νέας διαδικασίας ενώπιον της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης πρέπει να είναι σε θέση να ανακτήσει το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας [2006/112] και, ιδίως οι αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε πρακτική βάσει της οποίας η φορολογική αρχή κράτους μέλους, χωρίς να συντρέχει φορολογική απάτη, δεν επιτρέπει, κατά την εκκαθάριση του φόρου, την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση βάσει τιμολογίου ΦΠΑ εκδοθέντος σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς, με το σκεπτικό ότι το σχετικό με τη συναλλαγή τιμολόγιο έπρεπε να έχει εκδοθεί σύμφωνα με το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, αλλά χωρίς η φορολογική αρχή να εξετάσει, προτού αποκλείσει την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση,

- αν ο εκδότης του τιμολογίου μπορεί να επιστρέψει στον λήπτη του τιμολογίου το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, και
- αν ο εκδότης του τιμολογίου μπορεί νομίμως (σύμφωνα με το εσωτερικό δίκαιο του κράτους μέλους) να προβεί σε διόρθωση του τιμολογίου στο πλαίσιο αυτοδιορθώσεως και κατ' αυτόν τον τρόπο να αναζητήσει από τη φορολογική αρχή τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο;

2) Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας [2006/112], ιδίως οι αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε πρακτική βάσει της οποίας η φορολογική αρχή κράτους μέλους δεν επιτρέπει, κατά την εκκαθάριση του φόρου, την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση βάσει τιμολογίου ΦΠΑ εκδοθέντος σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς, με το σκεπτικό ότι το σχετικό με τη συναλλαγή τιμολόγιο έπρεπε να έχει εκδοθεί σύμφωνα με το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, αλλά η φορολογική αρχή δεν διατάσσει, κατά την εκκαθάριση του φόρου, την επιστροφή στον λήπτη του τιμολογίου του ποσού του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, καίτοι ο εκδότης του τιμολογίου έχει καταβάλει στο δημόσιο ταμείο το ποσό του αναγραφόμενου στα τιμολόγια ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία 2006/112 καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας, της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κατά την οποία, ελλείψει εικαζόμενης απάτης, η εν λόγω αρχή δεν επιτρέπει σε επιχείρηση να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίο η επιχείρηση αυτή, ως λήπτης των υπηρεσιών, κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο των υπηρεσιών βάσει τιμολογίου που εξέδωσε ο πάροχος αυτός σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος ΦΠΑ, ενώ η κρίσιμη συναλλαγή ενέπιπτε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, χωρίς η φορολογική αρχή

- να εξετάσει, προτού αποκλείσει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, κατά πόσον ο εκδότης του ως άνω εσφαλμένου τιμολογίου μπορεί να επιστρέψει στον αποδέκτη του τιμολογίου αυτού το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και μπορεί να διορθώσει το εν λόγω τιμολόγιο στο πλαίσιο διαδικασίας αυτοδιορθώσεως, σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, προκειμένου να ανακτήσει τον φόρο τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο, ή
- να αποφασίσει να επιστρέψει η ίδια στον αποδέκτη του ίδιου τιμολογίου τον φόρο που αυτός κατέβαλε αχρεωστήτως στον εκδότη του τιμολογίου και ο εκδότης απέδωσε, στη συνέχεια, αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο.

- 28 Προκαταρκτικώς, παρατηρείται ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν περιέχει κανένα στοιχείο που να παρέχει τη δυνατότητα στο Δικαστήριο να εκτιμήσει τη χρησιμότητα της ερμηνείας της αρχής της αναλογικότητας για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στα υποβληθέντα ερωτήματα. Συνεπώς, η απάντηση στα ερωτήματα αυτά θα περιοριστεί στην ερμηνεία των σχετικών διατάξεων της οδηγίας 2006/112, καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.
- 29 Πρώτον, πρέπει να εξεταστεί εάν συνάδει με τις ως άνω διατάξεις και αρχές το γεγονός ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να μην αναγνωριστεί στον λήπτη υπηρεσιών που βρίσκεται σε κατάσταση όπως αυτή της PORR.
- 30 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατ' εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καμία καταβολή του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται μεταξύ του παρόχου και του λήπτη υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις, 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 (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Επισημαίνεται επίσης ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του καθεστώτος του ΦΠΑ και δεν επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να περιορίζεται (αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 37, και της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 42).
- 32 Σκοπός του καθεστώτος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αφεαυτών, σε ΦΠΑ (αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 24, και της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 43).
- 33 Εξάλλου, υπενθυμίζεται ότι, όσον αφορά τις λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ σε διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως εμπίπτουσα στο άρθρο 199, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ως λήπτης υπηρεσίας είναι υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού ΦΠΑ δεν υποχρεούται να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις τυπικές προϋποθέσεις της οδηγίας αυτής 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 δυνατότητας που του παρέχει το άρθρο 178, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη τιμολόγια δεν περιείχαν τις υποχρεωτικές ενδείξεις που απαιτούνται από το άρθρο 169, παράγραφος 1, στοιχείο κ, του νόμου περί ΦΠΑ και ότι εσφαλμένως η PORR κατέβαλε στους εκδότες τους το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο κακώς αναγραφόταν στα τιμολόγια αυτά, ενώ, κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, η PORR θα έπρεπε, ως αποδέκτης των υπηρεσιών, να καταβάλει τον ΦΠΑ απευθείας στις φορολογικές αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο β, του ως άνω νόμου, με το οποίο η Ουγγαρία υλοποίησε τη δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.
- 35 Επομένως, πέραν του γεγονότος ότι τα εν λόγω τιμολόγια δεν πληρούσαν τις τυπικές απαιτήσεις που προβλέπει η εθνική νομοθεσία η οποία μετέφερε την εν λόγω οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο, δεν πληρούνταν μία από τις ουσιαστικές απαιτήσεις του καθεστώτος αυτού, δηλαδή η καταβολή του ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση. Η κατάσταση αυτή εμπόδισε την αρμόδια φορολογική αρχή να ελέγξει την εφαρμογή του καθεστώτος

αντιστροφής της επιβαρύνσεως και είχε ως συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψεις 45 και 46).

- 36 Περαιτέρω, ο ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε η PORR στους παρόχους των υπηρεσιών, οι οποίοι ήταν οι εκδότες των τιμολογίων, δεν οφειλόταν να καταβληθεί, η δε άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται αποκλειστικά στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι καταβλήθηκαν ως οφειλόμενοι (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 47).
- 37 Δεδομένου ότι η PORR δεν συμμορφώθηκε προς μια ουσιαστική απαίτηση του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως και ο ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε στους παρόχους των υπηρεσιών δεν έπρεπε να καταβληθεί, η εταιρία αυτή δεν μπορεί να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως του εν λόγω ΦΠΑ.
- 38 Δεύτερον, επιβάλλεται να εξεταστεί κατά πόσον, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου και όπως υποστηρίζει κατ' ουσίαν η PORR, η φορολογική αρχή οφείλει να εξακριβώσει, προτού αποκλείσει την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε εσφαλμένως σε εκδότες τιμολογίων, όπως αυτοί στην υπόθεση της κύριας δίκης, αν οι εκδότες αυτοί είναι σε θέση να διορθώσουν τα ως άνω τιμολόγια και να επιστρέψουν στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται σε αυτά. Κατά την PORR, αν γίνει δεκτό ότι η φορολογική αρχή μπορεί να αρνείται στον αποδέκτη τιμολογίων να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, χωρίς να απαιτεί συγχρόνως από τους εκδότες των εν λόγω τιμολογίων να εφαρμόζουν το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως και να τα διορθώνουν, ο αποδέκτης των ως άνω τιμολογίων θα υπόκειται σε διπλή φορολόγηση. Εν προκειμένω, η PORR θεωρεί ότι οι εθνικοί κανόνες που εφαρμόζονται στους φορολογικούς ελέγχους δεν παρέχουν τη δυνατότητα στους εκδότες των τιμολογίων να τα διορθώσουν.
- 39 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει ρυθμίσεως της Ένωσης για τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, οι διαδικαστικές λεπτομέρειες που αποσκοπούν στη διασφάλιση των δικαιωμάτων τα οποία οι ιδιώτες έλκουν από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους, δυνάμει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών, οι δε όροι υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις αυτές πρέπει να είναι σύμφωνοι προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, δηλαδή να μην είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοια αιτήματα στηριζόμενα σε διατάξεις του εσωτερικού δικαίου ούτε να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψεις 50 και 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι σύστημα κατά το οποίο, αφενός, ο πάροχος των υπηρεσιών ο οποίος απέδωσε εσφαλμένως στις φορολογικές αρχές τον ΦΠΑ μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του και, αφετέρου, ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών μπορεί να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον πάροχο αυτόν διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό είναι σύμφωνο προς τις αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας. Πράγματι, το σύστημα αυτό παρέχει τη δυνατότητα στον εν λόγω λήπτη, ο οποίος επιβαρύνθηκε με τον εσφαλμένως αναγραφέντα σε τιμολόγιο φόρο, να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψεις 38 και 39, καθώς και της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 51).
- 41 Εν προκειμένω, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί, η Ουγγρική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε, τόσο με τις γραπτές παρατηρήσεις της όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, ότι το ουγγρικό νομικό σύστημα, ιδίως οι διαδικαστικές λεπτομέρειες τις οποίες αυτό προβλέπει για τις αιτήσεις επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, παρέχει τη δυνατότητα, αφενός, στον λήπτη των υπηρεσιών, που είναι ο

αποδέκτης των τιμολογίων στα οποία ο ΦΠΑ αναγράφθηκε εσφαλμένως, να ασκήσει κατά των παρόχων των υπηρεσιών οι οποίοι εξέδωσαν τα εν λόγω τιμολόγια αγωγή βάσει του αστικού δικαίου για την ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών και, αφετέρου, στους παρόχους των υπηρεσιών να ζητήσουν από τη φορολογική αρχή την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλαν αχρεωστήτως.

- 42 Πρέπει, ωστόσο, να επισημανθεί ότι, αν, σε κατάσταση όπου ο ΦΠΑ έχει πράγματι καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο από τον πάροχο των υπηρεσιών, η επιστροφή του ΦΠΑ από αυτόν στον λήπτη των υπηρεσιών καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του εν λόγω παρόχου των υπηρεσιών, η αρχή της αποτελεσματικότητας μπορεί να επιτάσσει την παροχή στον λήπτη των υπηρεσιών της δυνατότητας να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής απευθείας στις φορολογικές αρχές. Στην περίπτωση αυτή, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τις απαραίτητες διατάξεις και τις σχετικές διαδικαστικές λεπτομέρειες ώστε να παρέχεται στον αποδέκτη αυτόν η δυνατότητα να ανακτήσει τον εσφαλμένως αναγραφέντα στο τιμολόγιο φόρο προκειμένου να γίνει σεβαστή η αρχή της αποτελεσματικότητας (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 53).
- 43 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, η PORR ανέφερε ότι ένας από τους παρόχους υπηρεσιών που εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια της κύριας δίκης αποτελούσε ή είχε αποτελέσει αντικείμενο πτωχευτικής διαδικασίας. Υπό την επιφύλαξη των επαληθεύσεων στις οποίες απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί, η διαπίστωση αυτή αποτελεί ένδειξη ότι μπορεί να είναι αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές στην PORR να ανακτήσει τον ΦΠΑ τον οποίον ο εν λόγω προμηθευτής κακώς ανέγραψε στο τιμολόγιο.
- 44 Πρέπει να προστεθεί ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, πέραν του ότι δεν υπάρχει, εν προκειμένω, καμία ένδειξη απάτης, οι πάροχοι των υπηρεσιών που εξέδωσαν τα επίμαχα τιμολόγια της κύριας δίκης απέδωσαν τον ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο, οπότε το δημόσιο ταμείο δεν υπέστη ζημία λόγω της εσφαλμένης εκδόσεως των τιμολογίων αυτών σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς αντί του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως.
- 45 Υπό τις συνθήκες αυτές, στην περίπτωση που η επιστροφή στην PORR, από τους παρόχους των υπηρεσιών της κύριας δίκης, του εσφαλμένως αναγραφέντος στα τιμολόγια ΦΠΑ αποβεί αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας των εν λόγω παρόχων, η PORR πρέπει να μπορεί να απευθύνει το αίτημά της περί επιστροφής απευθείας στην φορολογική αρχή. Το αίτημα αυτό, ωστόσο, διαφέρει από το αίτημα περί εκπτώσεως του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 46 Όσον αφορά, εξάλλου, το ζήτημα που εγείρει το αιτούν δικαστήριο σχετικά με την ενδεχόμενη ύπαρξη υποχρέωσης της φορολογικής αρχής να εξακριβώσει αν η διόρθωση των σχετικών τιμολογίων και η ανάκτηση από τους εκδότες των εν λόγω τιμολογίων του φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο είναι εφικτές κατά νόμον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την απόρριψη από τη φορολογική αρχή αιτήσεως για έκπτωση του ΦΠΑ, υποβληθείσας από τον αποδέκτη των εν λόγω τιμολογίων. Η δυνατότητα των εκδοτών των τιμολογίων αυτών να προβούν σε διόρθωσή τους ή σε ανάκτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος στο δημόσιο ταμείο φόρου είναι, βεβαίως, όπως εκτέθηκε στις σκέψεις 42 έως 45 της παρούσας αποφάσεως, ζήτημα που χρήζει εξακριβώσεως προκειμένου να καθοριστεί κατά πόσον ο αποδέκτης των επίμαχων τιμολογίων πρέπει να είναι σε θέση να απευθύνει αίτημα περί επιστροφής του φόρου απευθείας στη φορολογική αρχή. Αντιθέτως, το ζήτημα αυτό δεν είναι κρίσιμο για να εξακριβωθεί αν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης η απόρριψη από τη φορολογική αρχή της αιτήσεως για έκπτωση του ΦΠΑ που υπέβαλε ο αποδέκτης των σχετικών τιμολογίων, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης.

- 47 Επομένως, καθόσον το ουγγρικό σύστημα επιτρέπει στην PORR την ανάκτηση του ΦΠΑ τον οποίο αυτή κατέβαλε αχρεωστήτως στους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται, πριν απορρίψει την αίτηση για έκπτωση του ΦΠΑ, ούτε να εξακριβώσει αν οι εκδότες αυτοί μπορούν να διορθώσουν τα εν λόγω τιμολόγια βάσει της εθνικής νομοθεσίας ούτε να διατάξει τη διόρθωση αυτή.
- 48 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η οδηγία 2006/112 καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κατά την οποία, ελλείψει εικαζόμενης απάτης, η εν λόγω αρχή δεν επιτρέπει σε επιχείρηση να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ τον οποίο η επιχείρηση αυτή, ως λήπτης υπηρεσιών, κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο των υπηρεσιών βάσει τιμολογίου που εξέδωσε ο πάροχος αυτός σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος ΦΠΑ ενώ η κρίσιμη πράξη ενέπιπτε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, χωρίς η φορολογική αρχή
- να εξετάσει, προτού αποκλείσει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, κατά πόσον ο εκδότης του ως άνω εσφαλμένου τιμολογίου μπορεί να επιστρέψει στον αποδέκτη του τιμολογίου αυτού το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και μπορεί να διορθώσει το εν λόγω τιμολόγιο στο πλαίσιο διαδικασίας αυτοδιορθώσεως, κατά την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, προκειμένου να ανακτήσει τον φόρο τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο, ή
 - να αποφασίσει να επιστρέψει η ίδια στον αποδέκτη του ίδιου τιμολογίου τον φόρο που αυτός κατέβαλε αχρεωστήτως στον εκδότη του τιμολογίου και ο εκδότης απέδωσε, στη συνέχεια, αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο.

Πάντως, κατά τις αρχές αυτές, σε περίπτωση που η επιστροφή, από τον πάροχο των υπηρεσιών στον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, του εσφαλμένως αναγραφέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του παρόχου, ο λήπτης των υπηρεσιών πρέπει να μπορεί να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής του φόρου απευθείας στη φορολογική αρχή.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, καθώς και οι αρχές φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κατά την οποία, ελλείψει εικαζόμενης απάτης, η εν λόγω αρχή δεν επιτρέπει σε επιχείρηση να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας τον οποίο η επιχείρηση αυτή, ως λήπτης υπηρεσιών, κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο των υπηρεσιών βάσει τιμολογίου που εξέδωσε ο πάροχος αυτός σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ενώ η κρίσιμη πράξη ενέπιπτε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, χωρίς η φορολογική αρχή

- να εξετάσει, προτού αποκλείσει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, κατά πόσον ο εκδότης του ως άνω εσφαλμένου τιμολογίου μπορεί να επιστρέψει στον αποδέκτη του τιμολογίου αυτού το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και μπορεί να διορθώσει το εν λόγω τιμολόγιο στο πλαίσιο διαδικασίας αυτοδιορθώσεως, κατά την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, προκειμένου να ανακτήσει τον φόρο τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο, ή
- να αποφασίσει να επιστρέψει η ίδια στον αποδέκτη του ίδιου τιμολογίου τον φόρο που αυτός κατέβαλε αχρεωστήτως στον εκδότη του τιμολογίου και ο εκδότης απέδωσε, στη συνέχεια, αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο.

Πάντως, κατά τις αρχές αυτές, σε περίπτωση που η επιστροφή, από τον πάροχο των υπηρεσιών στον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, του εσφαλμένως αναγραφέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του παρόχου, ο λήπτης των υπηρεσιών πρέπει να μπορεί να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής του φόρου απευθείας στη φορολογική αρχή.

(υπογραφές)