

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 19ης Σεπτεμβρίου 2000*

Στην υπόθεση C-454/98,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

και

Finanzamt Borken,

και μεταξύ

Manfred Strobel

και

Finanzamt Esslingen,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή) και L. Senón, προέδρους τμήματος, P. J. G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet και B. Σκουρή, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly

γραμματέας: R. Grass

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τους J. Hartmann και A. Schiller, φορολογικούς συμβούλους,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor στο ίδιο Υπουργείο,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa, νομικό σύμβουλο, και A. Buschmann, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στη Νομική Υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Απριλίου 2000,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 15ης Οκτωβρίου 1998, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Δεκεμβρίου 1998, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ, αφενός, της Schmeink & Cofreth AG & Co. KG (στο εξής: Schmeink) και του Finanzamt Borken και, αφετέρου, του M. Strobel και του Finanzamt Esslingen σχετικά με την άρνηση του Finanzamt να απαλλάξει, για λόγους μέτρων επιεικείας, τη Schmeink και τον M. Strobel από την καταβολή του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται:

1. Στο εσωτερικό καθεστώς:

(...)

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

(...».

Η εθνική ρύθμιση περί ΦΠΑ

- 4 Το άρθρο 14, παράγραφος 2, του Umsatzsteuergesetz 1991 (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), που αφορά την εκκαθάριση του ΦΠΑ όταν το ποσό του φόρου που αναγράφεται επί του τιμολογίου είναι εσφαλμένο, ορίζει τα εξής:

«Αν ο επιχειρηματίας ανέγραψε χωριστά, σε τιμολόγιο που αντιστοιχεί σε παράδοση αγαθού ή σε παροχή υπηρεσίας, ποσό ΦΠΑ μεγαλύτερο από εκείνο που οφείλεται δυνάμει του παρόντος νόμου, υποχρεούται να καταβάλει επίσης το υπερβάλλον ποσό. Αν διορθώσει το ποσό του φόρου έναντι του αποδέκτη, εφαρμόζεται κατ' αναλογία το άρθρο 17, παράγραφος 1.»

- 5 Το άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG προσθέτει, όσον αφορά την εκκαθάριση του ΦΠΑ όταν ο φόρος που αναγράφεται επί του τιμολογίου είναι αδικαιολόγητος, τα εξής:

«Όποιος αναγράφει χωριστά το ποσό του φόρου σε τιμολόγιο, μολονότι δεν έχει δικαίωμα να προβεί σε χωριστή αναγραφή του φόρου, οφείλει το αναγραφόμενο ποσό. Το ίδιο ισχύει για όποιον αναγράφει το ποσό του φόρου χωριστά σε άλλο έγγραφο, με το οποίο προβαίνει σε χρέωση για παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας, ως αν ήταν ο παραδούς ή παρασχών τις υπηρεσίες επιχειρηματίας, μολονότι δεν είναι επιχειρηματίας ή μολονότι δεν προβαίνει σε παράδοση αγαθού ή σε παροχή υπηρεσίας».

6 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του UStG προβλέπει τα εξής:

«Οσάκις η βάση υπολογισμού φορολογητέας πράξεως τροποποιείται υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3:

1. ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε την πράξη οφείλει να προβεί στην αντίστοιχη διόρθωση του ποσού του φόρου που οφείλεται συναφώς,
2. ο αποδέκτης επιχειρηματίας οφείλει να προβεί σε αντίστοιχες διορθώσεις της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών την οποία ζήτησε συναφώς (...).

7 Το άρθρο 190, παράγραφος 3, των Umsatzsteuer-Richtlinien (κατευθυντηρίων οδηγιών στον τομέα του φόρου κύκλου εργασιών) διευκρινίζει τα ακόλουθα:

«Αντίθετα προς το άρθρο 14, παράγραφος 2, του UStG, το άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG δεν προβλέπει τη δυνατότητα διορθώσεως. Ωστόσο, αν η είσπραξη του κακώς αναγραφέντος φόρου δημιουργεί αντικειμενικώς ανεπιεική κατάσταση, αναγνωρίζεται, για λόγους επιεικειάς, η δυνατότητα του εκδότη του τιμολογίου να το διορθώσει εφαρμόζοντας κατ' αναλογία το άρθρο 14, παράγραφος 2, του UStG (...). Πρέπει να γίνει δεκτό ότι αντικειμενικώς ανεπιεικής κατάσταση υφίσταται, π.χ., όταν η υπηρεσία σχετικά με την οποία εκδόθηκε τιμολόγιο παρασχέθηκε από το πρόσωπο που εξέδωσε το εν λόγω τιμολόγιο και προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η εσφαλμένη αναγραφή του ονόματος του αποδέκτη της υπηρεσίας ή ο εσφαλμένος προσδιορισμός της υπηρεσίας οφείλεται σε παραδρομή.»

- 8 Το άρθρο 227 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα, στο εξής: ΑΟ) ορίζει τα εξής:

«Οι φορολογικές αρχές μπορούν να χορηγήσουν ολική ή μερική απαλλαγή από τους οφειλόμενους φόρους, όταν, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, η είσπραξή τους είναι ανεπιεικής· εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, τα ήδη καταβληθέντα ποσά μπορούν να επιστραφούν ή να ληφθούν υπόψη.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση Schmeink

- 9 Η Schmeink αγόρασε το 50 % των μεριδίων μιας GmbH (εταιρίας περιορισμένης ευθύνης του γερμανικού δικαίου, στο εξής: GmbH) έναντι τιμήματος 3 781 220 γερμανικών μάρκων (DEM). Στις 31 Δεκεμβρίου 1991 απέστειλε στην εν λόγω GmbH ένα λογιστικό έγγραφο εξομοιούμενο με τιμολόγιο, επί του οποίου αναγραφόταν το ποσό αυτό ως αντιπαροχή για συμβουλευτικές υπηρεσίες, τις οποίες, ωστόσο, ουδέποτε παρέσχε. Επί του λογιστικού αυτού εγγράφου, η Schmeink ανέγραψε ρητά ποσό ΦΠΑ 529 370,80 DEM.
- 10 Αυτό το «τιμολόγιο pro-forma» αποτέλεσε ένα από τα στοιχεία που χρησιμοποίησε η GmbH προς στήριξη αιτήσεώς της για καταβολή επενδυτικής ενισχύσεως.
- 11 Κατόπιν ειδικού ελέγχου του ΦΠΑ που πραγματοποιήθηκε τον Μάρτιο του 1993, το Finanzamt Borken όρισε, με διορθωθείσα πράξη της 14ης Απριλίου 1993, το οφειλόμενο από τη Schmeink ποσό του ΦΠΑ σε ύψος ίσο με το ποσό που είχε αναγραφεί χωριστά επί του λογιστικού εγγράφου.

- 12 Η GmbH δεν προέβαλε κανένα δικαίωμα προς έκπτωση δυνάμει αυτού του λογιστικού εγγράφου και το επέστρεψε στη Schmeink στις 19 Ιουλίου 1993.
- 13 Την 1η Ιουλίου 1994, η Schmeink υπέβαλε στο Finanzamt Borken αίτηση με την οποία ζητούσε, σύμφωνα με το άρθρο 227 του ΑΟ, την απαλλαγή της από τον ΦΠΑ για λόγους επιεικειάς.
- 14 Με απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 1994, το Finanzamt Borken απέρριψε την αίτηση αυτή.
- 15 Με απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1995, το Finanzgericht Münster, ενώπιον του οποίου η Schmeink άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του Finanzamt Borken, επικύρωσε την απόφαση αυτή.
- 16 Στις 24 Μαρτίου 1997, η Schmeink άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof αναίρεση (Revision) κατά της αποφάσεως του Finanzgericht.

Υπόθεση Strobel

- 17 Κατά τα έτη 1992 και 1993, κατά τη διάρκεια των οποίων ο M. Strobel ασχολούνταν με το εμπόριο μηχανών γραφείου, εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις leasing τιμολόγια αφορώντα παραδόσεις οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.

- 18 Με τα πλασματικά αυτά τιμολόγια ο M. Strobel σκοπούσε στη συγκάλυψη των ζημιών μας από τις θυγατρικές του εταιρίες και στην εμφάνιση κερδών μεγαλύτερων από τα πραγματικά. Τα τιμολόγια εξοφλούνταν από τις επιχειρήσεις leasing. Ακολούθως, ο M. Strobel απέδιδε στις εν λόγω επιχειρήσεις τα ποσά που του είχαν καταβάλει.
- 19 Ο M. Strobel υπήγχε τα οικεία ποσά στον ΦΠΑ. Οι επιχειρήσεις leasing εξέπιπταν το αναγραφόμενο επί των εν λόγω τιμολογίων ποσό ΦΠΑ ως φόρο επί των εισροών.
- 20 Το 1994, ο M. Strobel υπέβαλε στην εισαγγελική αρχή και στο Finanzamt Esslingen αυθόρμητη διορθωτική δήλωση, με την οποία τους ενημέρωσε για τα πλασματικά τιμολόγια και τους παραλήπτες τους. Το Finanzamt Esslingen διαβίβασε τα στοιχεία αυτά στις αρμόδιες για τους παραλήπτες των τιμολογίων φορολογικές υπηρεσίες ώστε αυτές να προβούν στους διακανονισμούς σε σχέση με την έκπτωση των φόρων επί των εισροών της οποίας είχαν τύχει οι εν λόγω παραλήπτες.
- 21 Κατόπιν της δηλώσεως στην οποία προέβη ο M. Strobel, οι φορολογικές υπηρεσίες διενήργησαν έλεγχο και το Finanzamt Esslingen όρισε το ποσό του ΦΠΑ που όφειλε ο M. Strobel σε ύψος αντίστοιχο με τα ποσά που αναγράφονταν χωριστά στα τιμολόγια, ήτοι σε 519 346,36 DEM για το 1992 και σε 653 156,51 DEM για το 1993.
- 22 Στις 24 Αυγούστου 1995, ο M. Strobel υπέβαλε στο Finanzamt Esslingen αίτηση με την οποία ζητούσε, σύμφωνα με το άρθρο 227 του ΑΟ, την απαλλαγή του από τον ΦΠΑ για λόγους επεικειάς.
- 23 Με απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 1995, το Finanzamt Esslingen ατέρρευσε την αίτηση αυτή.

- 24 Με απόφαση της 9ης Ιουλίου 1997, το Finanzgericht Baden-Württemberg, ενώπιον του οποίου ο M. Strobel άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως του Finanzamt Esslingen, επικύρωσε την απόφαση αυτή.
- 25 Στις 19 Αυγούστου 1997, ο M. Strobel άσκησε ενώπιον του Bundesfinanzhof αναίρεση (Revision) κατά της αποφάσεως του Finanzgericht.
- 26 Το Bundesfinanzhof αποφάσισε τη συνεκδίκαση των δύο αυτών υποθέσεων. Τόνισε ότι ο καθορισμός του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίπτωση, του UStG ήταν δικαιολογημένος, αφού η Schmeink και ο M. Strobel είχαν εκδώσει τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν χωριστά ο φόρος αυτός και τα είχαν παραδώσει στους παραλήπτες τους χωρίς να έχουν παράσχει τις αναφερόμενες σ' αυτά υπηρεσίες.
- 27 Το Bundesfinanzhof υπενθύμισε ότι ο σκοπός που επιδιώκει το άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG είναι η αποτροπή της απάτης στην περίπτωση που εκδίδονται τιμολόγια στα οποία αναγράφεται χωριστά το ποσό του φόρου και οι οικείες πράξεις δεν πραγματοποιούνται. Αντίθετα προς το άρθρο 14, παράγραφος 2, του UStG, με το άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG, ο νομοθέτης δεν προσέβλεψε καμία δυνατότητα διακανονισμού, ώστε να μην αποδυναμώσει το αποτρεπτικό αποτέλεσμα της διατάξεως αυτής.
- 28 Όπως προκύπτει από απόφαση του Bundesfinanzhof της 21ης Φεβρουαρίου 1980 (*BStBl* II 1980, σ. 283), η λήψη μέτρου επιεικείας επιβάλλεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο μείωσης των φορολογικών εσόδων. Πράγματι, σε τέτοιες περιπτώσεις, ιδίως όταν ο εκδότης των τιμολογίων επιτυγχάνει την επαναφορά στην κατοχή του και την καταστροφή των τιμολογίων που εξέδωσε πριν να χρησιμοποιηθούν από τον παραλήπτη τους ή όταν ο εκδότης του τιμολογίου, μολονότι δεν επιτυγχάνει την επαναφορά του τιμολογίου στην κατοχή του, εξαλείφει πάντως τον κίνδυνο διά της έγκαιρης λήψεως άλλων μέτρων, ιδίως δε διά της υποβολής δηλώσεως στο Finanzamt που είναι αρμόδιο για τον ίδιο ή για τον παραλήπτη του τιμολογίου, το άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG δεν έχει κανένα αποτρεπτικό αποτέλεσμα.

- 29 Ωστόσο, το Bundesfinanzhof παρέπεμψε στην απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding (Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψη 18), κατά την οποία, για να εξασφαλιστεί η εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους τη δυνατότητα διορθώσεως κάθε κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή του πίστη, καθώς και σε μια απόφαση του Bundesgerichtshof της 23ης Νοεμβρίου 1995, IX ZR 225/94 (*Neue Juristische Wochenschrift* 1996, σ. 842), με την οποία το δικαστήριο αυτό δέχθηκε ότι, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG δεν προβλέπει δυνατότητα διακανονισμού, επιβάλλεται η συμμόρφωση προς την προαναφερθείσα απόφαση Genius Holding, μέσω της απαλλαγής από τον φόρο την οποία επιτρέπει το άρθρο 227 του ΑΟ.
- 30 Το Bundesfinanzhof τόνισε ότι η απαίτηση υπέρξεως καλής πίστεως προκειμένου να είναι δυνατός ο διακανονισμός δεν μπορεί να συναχθεί από την οικονομία του άρθρου 14, παράγραφος 3, του UStG. Η απαίτηση αυτή, η οποία προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν απορρέει από την αρχή της ουδετερότητας. Ο περιορισμός της δυνατότητας του εκδότη του τιμολογίου να τύχει εκπτώσεως στις περιπτώσεις που είναι καλόπιστος δεν θα ήταν ούτε πρόσφορος ούτε σύμφωνος προς την οικονομία του συστήματος του ΦΠΑ. Πολλώ μάλλον, ως κριτήριο για τον αποκλεισμό του διακανονισμού του αναγραφόμενου επί του τιμολογίου ποσού του φόρου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι ο παραλήπτης του τιμολογίου μπόρεσε πράγματι να επιτύχει την αντίστοιχη έκπτωση φόρου. Αν ο διακανονισμός της εκπτώσεως που χορηγήθηκε στον παραλήπτη του τιμολογίου δεν είναι πλέον δυνατός, ο εκδότης του τιμολογίου είναι υπεύθυνος για το έλλειμμα των φορολογικών εσόδων, προς διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας.
- 31 Η εξάρτηση της δυνατότητας διακανονισμού από την απόδειξη της καλής πίστεως του εκδότη των τιμολογίων θα είχε ως συνέπεια την αναγωγή του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας σε ποινική διάταξη. Πράγματι, η οριστική επιβάρυνση ενός προσώπου με τον αναγραφέντα φόρο θα εξηρτάτο αποκλειστικά από την ύπαρξη «καταδικαστέας συμπεριφοράς», ήτοι από την ύπαρξη κακής πίστεως. Η νομική αυτή κατάσταση θα δημιουργούσε προβλήματα από απόψεως συνταγματικού δικαίου.

32 Κατά συνέπεια, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο να υπάρχει δυνατότητα διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου ήδη στο πλαίσιο της διαδικασίας καθορισμού του φόρου ή αρκεί να επιτρέπουν τα κράτη μέλη τον διακανονισμό έστω στο πλαίσιο μεταγενέστερης διαδικασίας στηριζομένης σε λόγους επιεικειάς (σε “αντικειμενικούς λόγους”);

- 2) Αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τον διακανονισμό του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου να αποδεικνύει ο εκδότης του τιμολογίου την καλή του πίστη ή επιτρέπεται η διόρθωση του τιμολογίου και σε άλλες περιπτώσεις (και, αν ναι, σε ποιες);

- 3) Ποιες προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν για να γίνεται δεκτό ότι ο εκδότης του τιμολογίου ενήργησε καλοπίστως;»

Επί του παραδεκτού

33 Η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος, με την αιτιολογία ότι η απάντηση στα ερωτήματα αυτά δεν είναι χρήσιμη για την επίλυση των διαφορών των κυρίων δικών.

34 Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι, στις διαφορές των κυρίων δικών, η διαδικασία καθορισμού του φόρου έχει λήξει και οι πράξεις καθορισμού δεν μπορούν πλέον να αποτελέσουν αντικείμενο προσφυγής, οπότε δεν είναι πλέον δυνατός ο διακανονισμός των ποσών που κακώς προσδιορί-

στησαν στο πλαίσιο της διαδικασίας καθορισμού του φόρου. Οι διαφορές των κυρίων δικών αφορούν αποκλειστικά την απόρριψη των αιτήσεων απαλλαγής, για λόγους επιεικειάς, από τα οφειλόμενα ποσά ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 227 του ΑΟ, και όχι τις πράξεις καθορισμού του φόρου που στηρίζονται στο άρθρο 14, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίπτωση, του UStG.

- 35 Όσον αφορά το τρίτο ερώτημα, η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι, εν προκειμένω, παρέλκει εντελώς η εξέταση της έννοιας της καλής πίστωσης. Ειδικότερα, κατά την κυβέρνηση αυτή, τα τιμολόγια εκδόθηκαν καταχρηστικά και όχι εκ παραδρομής, καθόσον η Schmeink και ο M. Strobel γνώριζαν ότι δεν είχαν το δικαίωμα να αναγράψουν χωριστά τον ΦΠΑ επί των τιμολογίων.
- 36 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 177 της Συνθήκης διαδικασία αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, διά του οποίου το πρώτο παρέχει στα δεύτερα τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου που τους είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς που καλούνται να επιλύσουν (βλ., μεταξύ άλλων, διάταξη της 25ης Μαΐου 1998, C-361/97, Nour, Συλλογή 1998, σ. I-3101, σκέψη 10).
- 37 Επιπλέον, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής απόφασης, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής απόφασης για την έκδοση της δικής του απόφασης όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να απαντήσει (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59· της 1ης Δεκεμβρίου 1998, C-200/97, Ecotrade, Συλλογή 1998, σ. I-7907, σκέψη 25, και της 13ης Ιανουαρίου 2000, C-254/98, TK-Heimdienst, Συλλογή 2000, σ. I-151, σκέψη 13).
- 38 Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν είναι πρόδηλον ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου την οποία ζητεί με το πρώτο του ερώτημα το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το αντικείμενο των διαφορών των κυρίων δικών.

- 39 Πράγματι, στην περίπτωση που το κοινοτικό δίκαιο θα έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβλέπουν, με την εθνική τους νομοθεσία, τη δυνατότητα διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ, η διόρθωση αυτή θα μπορούσε να πραγματοποιείται, μεταξύ άλλων, στο πλαίσιο μεταγενέστερης διαδικασίας στηριζομένης σε λόγους επιεικειάς, όπως είναι η προβλεπόμενη στο άρθρο 227 του ΑΟ.
- 40 Επιπλέον, η αντίρρηση που προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση, καθόσον εκκινεί από την υπόθεση ότι η εν λόγω διόρθωση δεν μπορεί να γίνει στο πλαίσιο μεταγενέστερης διαδικασίας στηριζομένης σε λόγους επιεικειάς αλλά ότι έπρεπε να έχει γίνει στο πλαίσιο της διαδικασίας καθορισμού του φόρου, δεν αφορά το παραδεκτό, αλλά την ουσία του πρώτου ερωτήματος.
- 41 Ομοίως, όσον αφορά το τρίτο ερώτημα, το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως κατά το οποίο δεν επιβάλλεται εν προκειμένω η εξέταση της έννοιας της καλής πίστεως, διότι η έκδοση τιμολογίων από υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι γνωρίζουν, όπως συμβαίνει στις διαφορές των κυρίων δικών, ότι δεν έχουν το δικαίωμα να αναγράψουν χωριστά τον ΦΠΑ είναι καταχρηστική, ανάγεται, στην πραγματικότητα, σ' αυτό καθαυτό το περιεχόμενο της έννοιας της καλής πίστεως και αφορά, επομένως, επίσης την ουσία του ερωτήματος αυτού.
- 42 Επομένως, το πρώτο και το τρίτο ερώτημα είναι παραδεκτά.

Επί των υποβληθέντων ερωτημάτων

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 43 Με το δεύτερο ερώτημά του, που πρέπει να εξεταστεί πρώτο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ εξαρτάται από την καλή πίστη του εκδότη του τιμολογίου.
- 44 Η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι, ελλείψει κοινοτικών κανόνων ως προς το ζήτημα αυτό, στα κράτη μέλη εναπόκειται να καθορίζουν τους τρόπους διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ.
- 45 Κατά την κυβέρνηση αυτή, η δυνατότητα που παρέχει η εθνική της νομοθεσία στον καλόπιστο εκδότη τιμολογίου, που διέπραξε συγγνωστό σφάλμα εκ παραδρομής, προς διακανονισμό, για αντικειμενικούς λόγους, του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ για λόγους επιεικειάς ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του κοινοτικού δικαίου, όπως αυτές απορρέουν από την προαναφερθείσα απόφαση *Genius Holding*.
- 46 Εάν η εσφαλμένη αναγραφή του ΦΠΑ δεν έγινε καλοπίστως, αλλά καταχρηστικώς από τον εκδότη του τιμολογίου, καθόσον ο εν λόγω εκδότης γνωρίζει είτε ότι δεν υπόκειται στον φόρο είτε ότι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών που αφορά το τιμολόγιο δεν πραγματοποιήθηκε, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν απαιτεί να παρέχεται δυνατότητα διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο κανόνας του εθνικού δικαίου ότι ο αναγράφων χωριστά το ποσό του ΦΠΑ σε τιμολόγιο οφείλει το ποσό αυτό λειτουργεί ως κύρωση και έχει αποτρεπτικό χαρακτήρα.

- 47 Πρώτον, πρέπει να υπομνηστεί ότι, δυνάμει του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ οφείλεται, στο εσωτερικό καθεστώς, από κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου.
- 48 Δεύτερον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η έκτη οδηγία δεν προβλέπει καμία διάταξη περί διακανονισμού, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ. Η έκτη οδηγία ορίζει απλώς, στο άρθρο της 20, τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να είναι δυνατός ο διακανονισμός της εκπτώσεως των φόρων επί των εισροών της οποίας τυγχάνει ο αποδέκτης των παραδοθέντων αγαθών ή των παρασχεθεισών υπηρεσιών.
- 49 Υπ' αυτές τις συνθήκες, στα κράτη μέλη εναπόκειται, κατ' αρχήν, να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ.
- 50 Το αιτούν δικαστήριο τόνισε ότι, κατά την προαναφερθείσα απόφαση Genius Holding, μπορεί να επιτραπεί στον εκδότη του τιμολογίου να προβεί σε διακανονισμό του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ μόνον αν αποδείξει την καλή του πίστη.
- 51 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, στην προαναφερθείσα υπόθεση Genius Holding, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης είχε εκπέσει τον ΦΠΑ τον οποίο της είχαν χρεώσει δύο υπεργολάβοι της, κατά παράβαση του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, το οποίο προέβλεπε ότι ο ΦΠΑ δεν οφειλόταν από τους υπεργολάβους για τις υπηρεσίες που παρείχαν στον εργολάβο, αλλά αποκλειστικά από τον εργολάβο επί του ποσού με το οποίο χρέωνε τον κύριο του έργου. Οι φορολογικές αρχές θεώρησαν ότι κακώς ο ΦΠΑ είχε χρεωθεί στην αναιρεσείουσα και ότι, επομένως, η αναιρεσείουσα δεν μπορούσε να τον εκπέσει. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές επέβαλαν στην αναιρεσείουσα διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου.
- 52 Δεδομένου ότι η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση κάθε φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο,

το εθνικό δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ερώτημα αν το άρθρο 17, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνεύεται υπ' αυτή την έννοια.

- 53 Απαντώντας στο ερώτημα αυτό, το Δικαστήριο δέχθηκε, με την προαναφερθείσα απόφαση *Genius Holding*, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η έκτη οδηγία δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο. Στη σκέψη 13 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται αποκλειστικά στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι.
- 54 Όπως τόνισε το Δικαστήριο στη σκέψη 17 της προαναφερθείσας αποφάσεως *Genius Holding*, αν ήταν δυνατή η έκπτωση κάθε αναγραφόμενου σε τιμολόγιο φόρου, ακόμη κι αν δεν αντιστοιχεί στο ποσό του κατά νόμον οφειλομένου φόρου, τούτο θα διευκόλυne τη φοροδιαφυγή.
- 55 Στην προαναφερθείσα υπόθεση *Genius Holding*, η αρχικά γενομένη έκπτωση στην οποία είχε προβεί η αναιρεσείουσα έπρεπε, κατά συνέπεια, να διακανονιστεί σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.
- 56 Εντός του πλαισίου αυτού, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στη σκέψη 18 της προαναφερθείσας αποφάσεως *Genius Holding*, ότι, για να εξασφαλιστεί η εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους τη δυνατότητα διορθώσεως κάθε τιμολογίου με το οποίο κακώς χρεώθηκε ένας φόρος, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή του πίστη.
- 57 Πρέπει να τονιστεί ότι, αντίθετα προς την προαναφερθείσα υπόθεση *Genius Holding*, στις διαφορές των κυρίων δικών, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων εξαλείφθηκε εγκαίρως και πλήρως είτε διότι ο εκδότης του τιμολογίου ανέκτησε και κατέστρεψε το τιμολόγιο πριν αυτό χρησιμοποιηθεί από τον παραλήπτη είτε

διότι, μολονότι το τιμολόγιο χρησιμοποιήθηκε, ο εκδότης του κατέβαλε το ποσό που αναγραφόταν χωριστά επί του τιμολογίου.

- 58 Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο εκδότης του τιμολογίου εξάλειψε εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ, χωρίς να μπορούν τα κράτη μέλη να εξαρτούν τον διακανονισμό αυτό από την προϋπόθεση της καλής πίστωσης του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου.
- 59 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, για να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και για να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, *Gabalfrisa κ.λπ.*, Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 52). Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία.
- 60 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο μείωσης των φορολογικών εσόδων, η απαίτηση να αποδεικνύει την καλή του πίστη δεν είναι αναγκαία για τη διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ και την πρόληψη της φοροδιαφυγής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-361/96, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, Συλλογή 1998, σ. I-3495, σκέψεις 29 και 30).
- 61 Αντιθέτως, οσάκις, όπως στην προαναφερθείσα υπόθεση *Genius Holding*, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων δεν έχει εξαλειφθεί πλήρως, τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτούν τη δυνατότητα διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ από την προϋπόθεση να αποδεικνύει ο εκδότης του τιμολογίου την καλή του πίστη. Πράγματι, όπως ανέφερε το αιτούν δικαστήριο, αν προκύψει ότι δεν είναι πλέον δυνατή η ανάκληση της εκπώσεως που χορηγήθηκε στον παραλήπτη του τιμολογίου, μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο εκδότης του τιμολογίου που δεν είναι

καλόπιστος οφείλει το ποσό που αντιστοιχεί στο έλλειμμα των φορολογικών εσόδων, προκειμένου να διασφαλιστεί η φορολογική ουδετερότητα.

- 62 Τέλος, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, όπως ορθώς τόνισε η Επιτροπή, το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν την έκδοση πλασματικών τιμολογίων στα οποία κακώς αναγράφεται ορισμένο ποσό ΦΠΑ ως απόπειρα φοροδιαφυγής και να επιβάλλουν, σε τέτοιες περιπτώσεις, τα πρόστιμα ή τις χρηματικές κυρώσεις που προβλέπει η εσωτερική τους νομοθεσία.
- 63 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου εξάλειψε εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου, χωρίς να μπορεί ο διακανονισμός αυτός να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 64 Με το πρώτο ερώτημά του, που πρέπει να εξεταστεί δεύτερο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, με ποια διαδικασία πρέπει να γίνεται ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ.
- 65 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 47 έως 49 της παρούσας αποφάσεως, στα κράτη μέλη εναπόκειται κατ' αρχήν να καθορίσουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ.

- 66 Επομένως, τα κράτη μέλη μπορούν να αποφασίσουν, μεταξύ άλλων, αν ο διακανονισμός αυτός πρέπει να πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας καθορισμού του φόρου ή κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης διαδικασίας.
- 67 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 20 των προτάσεών του, ένα κράτος μέλος μπορεί να θεωρεί ότι ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ πρέπει να γίνεται κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης διαδικασίας, ώστε να παρέχεται στις φορολογικές αρχές η δυνατότητα να ελέγχουν, ιδίως οσάκις πραγματοποιήθηκε έκπτωση του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ, ότι αποκλείεται κάθε κίνδυνος αλώλειας φορολογικών εσόδων.
- 68 Ωστόσο, οσάκις έχει εξαλειφθεί ο κίνδυνος αυτός, ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών.
- 69 Πράγματι, από την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα προκύπτει ότι, στην περίπτωση αυτή, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ.
- 70 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στα κράτη μέλη εναπόκειται ο καθορισμός της διαδικασίας κατά την οποία είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι ο διακανονισμός αυτός δεν εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 71 Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 72 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 15ης Οκτωβρίου 1998 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

- 1) Οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου εξάλειψε εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου προ-**

στιθεμένης αξίας απαιτεί να είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου, χωρίς να μπορεί ο διακανονισμός αυτός να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου.

- 2) Στα κράτη μέλη εναπόκειται ο καθορισμός της διαδικασίας κατά την οποία είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου προστιθεμένης αξίας, υπό την προϋπόθεση ότι ο διακανονισμός αυτός δεν εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών.**

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón
Kapteyn	Puissochet	Jann
Ragnemalm	Wathelet	Σκουρής

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 19 Σεπτεμβρίου 2000.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias