



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 15ης Σεπτεμβρίου 2016\*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 167, άρθρο 178, στοιχείο α', άρθρο 179 και άρθρο 226, σημείο 3 — Έκπτωση του φόρου εισροών — Έκδοση τιμολογίων χωρίς αναγραφή αριθμού φορολογικού μητρώου ή αριθμού μητρώου ΦΠΑ — Κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους αποκλείουσα την *ex tunc* διόρθωση τιμολογίου»

Στην υπόθεση C-518/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Κάτω Σαξωνίας, Γερμανία) με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Νοεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

**Senatex GmbH**

κατά

**Finanzamt Hannover-Nord,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Ιανουαρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Senatex GmbH, εκπροσωπούμενη από τους D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, και A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Wasmeier και την M. Owsiany-Hornung,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Φεβρουαρίου 2016,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Senatex GmbH και της Finanzamt Hannover-Nord (φορολογικής αρχής Αννοβέρου Γερμανία, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικής με την άρνηση της αρχής αυτής να δεχθεί έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ο οποίος είχε καταβληθεί επί των εισροών από τη Senatex για τα έτη εκδόσεως των τιμολογίων που κατείχε η τελευταία, με την αιτιολογία ότι τα εν λόγω τιμολόγια, στο πρωτότυπό τους, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας.

### Το νομικό πλαίσιο

*Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112:  

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 4 Το άρθρο 167 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:  

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»
- 5 Κατά το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας:  

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

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

[...]».
- 6 Το άρθρο 178 της ίδιας 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 άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240·

[...]».

- 7 Το άρθρο 179 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

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

- 8 Το άρθρο 219 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο.»

- 9 Το άρθρο 226 της εν λόγω οδηγίας ορίζει 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:

[...]

3) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του άρθρου 214, με βάση τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών·

[...]».

- 10 Το άρθρο 273 της ίδιας αυτής οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

*Το γερμανικό δίκαιο*

- 11 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, πρώτη περίοδος, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει, ως φόρο εισροών, τον οφειλόμενο κατά νόμον φόρο για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του τελευταίου (εισροές).

- 12 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, δεύτερη περίοδος, του UStG ορίζει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 14a του UStG. Ένα τέτοιο τιμολόγιο πρέπει, μεταξύ άλλων, να περιέχει όλα τα στοιχεία που απαριθμούνται στο άρθρο 14, παράγραφος 4, σημεία 1 έως 9, του UStG.
- 13 Κατά πάγια νομολογία του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία), τα ποσά του φόρου εισροών μπορούν να αφαιρεθούν μόνον κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους κατά το οποίο συντρέχουν στο σύνολό τους οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του σχετικού δικαιώματος, κατά την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του UStG.
- 14 Το άρθρο 31, παράγραφος 5, της Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (κανονιστικής πράξεως για την εφαρμογή του UStG) ορίζει, γενικά, ότι τιμολόγιο μπορεί να διορθωθεί όταν δεν περιέχει όλα τα κατά το άρθρο 14, παράγραφος 4, ή το άρθρο 14a του UStG στοιχεία ή όταν στοιχεία του τιμολογίου είναι ανακριβή. Προς τούτο, αρκεί τα στοιχεία που αντιστοιχούν σε αυτά που ελλείπουν ή είναι ανακριβή να γνωστοποιηθούν με έγγραφο το οποίο παραπέμπει ειδικώς και σαφώς στο τιμολόγιο. Για τη σχετική διόρθωση ισχύουν οι ίδιες προϋποθέσεις ως προς τον τύπο και το περιεχόμενο με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 14 του UStG.
- 15 Στις ειδικές περιπτώσεις ανακριβούς ή άνευ νομίμου αιτίας δηλώσεως του ΦΠΑ, το άρθρο 14c, παράγραφοι 1 και 2, του UStG επιτάσσει την εφαρμογή κατ' αναλογία του άρθρου 17, παράγραφος 1, του UStG. Κατά τη διάταξη αυτή, η διόρθωση των τιμολογίων δεν ισχύει αναδρομικά αλλά για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο το διορθωμένο τιμολόγιο διαβιβάζεται στον παραλήπτη του ή γίνεται δεκτό το αίτημα διορθώσεως μετά την εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 16 Εάν απορριφθεί το αίτημα εκπτώσεως λόγω ελλিপών ή ανακριβών στοιχείων του τιμολογίου, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο μπορεί να γεννηθεί, με τη διόρθωση του τιμολογίου, κατά τον χρόνο της διορθώσεως αυτής. Στην περίπτωση αυτή, ενώ τα έσοδα που αντλεί η φορολογική αρχή από τον ΦΠΑ παραμένουν τα ίδια, η επιβολή τόκων υπερημερίας σύμφωνα με το άρθρο 233a του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα) συνεπάγεται επιπλέον φορολογική επιβάρυνση.

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

- 17 Αντικείμενο της δραστηριότητας της Senatex είναι το χονδρεμπόριο κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων. Σε καθεμία από τις φορολογικές δηλώσεις της για τα έτη 2008 έως 2011 περιέλαβε έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει διακανονισμών προμήθειας με τους εμπορικούς αντιπροσώπους της καθώς και βάσει τιμολογίων μιας διαφημιστικής επιχείρησεως.
- 18 Στις 21 Ιανουαρίου 2013 η φορολογική αρχή αποφάσισε να προβεί σε επιτόπιο έλεγχο, μεταξύ της 11ης Φεβρουαρίου και της 17ης Μαΐου 2013, προκειμένου να εξακριβώσει την ορθότητα των φορολογικών δηλώσεων της Senatex για τα έτη 2008 έως 2011. Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι δεν ήταν δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει των διακανονισμών προμήθειας που είχε χορηγήσει η Senatex στους εμπορικούς της αντιπροσώπους, δεδομένου ότι τα σχετικά παραστατικά δεν συνιστούν νομότυπα τιμολόγια, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15, παράγραφος 1, και του άρθρου 14, παράγραφος 4, του UStG. Συγκεκριμένα, κατά την ως άνω αρχή, τα έγγραφα αυτά δεν ανέγραφαν ούτε στο κυρίως κείμενο ούτε στα παραρτήματα τον αριθμό φορολογικού μητρώου ή τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ του αποδέκτη τους. Επιπροσθέτως, τα σχετικά παραστατικά δεν περιελάμβαναν αναφορά σε κανένα άλλο έγγραφο από το οποίο να μπορούσαν να προκύψουν τα στοιχεία αυτά. Για τους ίδιους λόγους, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι δεν ήταν επιτρεπτή ούτε η έκπτωση που πραγματοποιήθηκε βάσει των τιμολογίων που εξέδωσε η διαφημιστική επιχείρηση.

- 19 Στις 2 Μαΐου 2013, ενώ διενεργείτο ακόμη ο επιτόπιος έλεγχος, η Senatex διόρθωσε τους διακανονισμούς προμήθειας με τους εμπορικούς αντιπροσώπους της όσον αφορά τα έτη από το 2009 έως το 2011, προσθέτοντας τον αριθμό φορολογικού μητρώου ή τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ κάθε εμπορικού αντιπροσώπου στα έγγραφα αυτά. Τα τιμολόγια της διαφημιστικής επιχειρήσεως, για τα έτη 2009 έως 2011, επίσης διορθώθηκαν αναλόγως την ίδια ημερομηνία, δηλαδή κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου.
- 20 Παρά τις περιστάσεις αυτές, στις 2 Ιουλίου 2013, η φορολογική αρχή εξέδωσε διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη 2008 έως 2011, με τις οποίες μείωσε, βάσει των διαπιστώσεων του επιτόπιου ελέγχου, τα ποσά τα οποία εδικαιούτο να εκπέσει η Senatex ως ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την εν λόγω έκπτωση για τα ως άνω έτη και ότι αυτές πληρούνταν μόνον τον χρόνο πραγματοποιήσεως της διορθώσεως των τιμολογίων, δηλαδή κατά τη διάρκεια του έτους 2013.
- 21 Με έγγραφο της 19ης Ιουλίου 2013 η Senatex υπέβαλε ένσταση κατά των ως άνω πράξεων επιβολής φόρου. Διαρκούσης της διαδικασίας εξετάσεως της ενστάσεως, προέκυψε ότι η Senatex δεν είχε διορθώσει τους διακανονισμούς προμήθειας που καταρτίστηκαν το 2008 τους οποίους αφορούσαν οι εν λόγω πράξεις επιβολής φόρου. Επομένως, μόλις στις 11 Φεβρουαρίου 2014 η εταιρία αυτή διόρθωσε, για το έτος 2008, τους διακανονισμούς προμήθειας με τους εμπορικούς αντιπροσώπους της και τα τιμολόγια της διαφημιστικής επιχειρήσεως, συμπληρώνοντας σε αυτά τους σχετικούς αριθμούς φορολογικού μητρώου ή μητρώου ΦΠΑ.
- 22 Με απόφαση της 3ης Μαρτίου 2014 η φορολογική αρχή απέρριψε την ένσταση της Senatex και ενέμεινε στην άποψή της κατά την οποία, καθόσον οι προϋποθέσεις εκπτώσεως του ΦΠΑ πληρούνταν μόνον τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθαν οι διορθώσεις των τιμολογίων, ήτοι κατά τα έτη 2013 και 2014, τα αποτελέσματα της διορθώσεως τιμολογίου δεν μπορούσαν να έχουν αναδρομικό αποτέλεσμα από την ημερομηνία παροχής της υπηρεσίας που αποτελούσε το αντικείμενο του σχετικού εγγράφου.
- 23 Κατά αυτής ακριβώς της αποφάσεως στρέφεται η προσφυγή που άσκησε στις 5 Μαρτίου 2014 η Senatex ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Κάτω Σαξωνίας, Γερμανία). Η Senatex υποστηρίζει ότι οι διορθώσεις στις οποίες η ίδια προέβη έχουν αναδρομικά αποτελέσματα, δεδομένου ότι επήλθαν πριν από την τελευταία διοικητική απόφαση, ήτοι την απόφαση της φορολογικής αρχής της 3ης Μαρτίου 2014 που απέρριψε την ένστασή της. Με την προσφυγή της η Senatex ζητεί από το αιτούν δικαστήριο να ακυρώσει τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου που εξέδωσε η φορολογική αρχή για τα έτη 2008 έως 2011.
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Κάτω Σαξωνίας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αμβλύνεται, συνεπεία των αποφάσεων του Δικαστηρίου [της 15ης Ιουλίου 2010,] Pannon Gép Centrum [(C-368/09, EU:C:2010:441)], και [της 8ης Μαΐου 2013,] Petroma Transports κ.λπ. [(C-271/12, EU:C:2013:297)], η διαπίστωση του Δικαστηρίου στην απόφαση [της 29ης Απριλίου 2004,] Terra Baubedarf Handel [(C-152/02, EU:C:2004:268)], περί της ex nunc ισχύος της πρώτης εκδόσεως τιμολογίου στην —εν προκειμένω επίμαχη— περίπτωση της συμπληρώσεως ελλιπούς τιμολογίου, καθόσον σε μια τέτοια περίπτωση το Δικαστήριο δέχεται κατ' αποτέλεσμα την αναδρομική ισχύ;
- 2) Ποιες στοιχειώδεις προϋποθέσεις πρέπει να πληροί ένα τιμολόγιο ώστε να μπορεί να διορθωθεί με αναδρομική ισχύ; Πρέπει το αρχικό τιμολόγιο να περιέχει ήδη αριθμό φορολογικού μητρώου ή μητρώου ΦΠΑ ή μπορεί αυτός να συμπληρωθεί αργότερα, με συνέπεια να διατηρείται το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών βάσει του αρχικού τιμολογίου;

- 3) Είναι ακόμη εμπρόθεσμη η διόρθωση του τιμολογίου όταν πραγματοποιείται στο πλαίσιο διαδικασίας εξετάσεως ενστάσεως η οποία υποβάλλεται κατά της αποφάσεως (διορθωτικής πράξεως) της φορολογικής αρχής;»

### Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

#### *Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος*

- 25 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 167, το άρθρο 178, στοιχείο α', το άρθρο 179 και το άρθρο 226, σημείο 3, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως αυτή της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας η διόρθωση τιμολογίου η οποία αφορά υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δεν παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά όχι το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο, αλλά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε η σχετική διόρθωση.
- 26 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος αυτού απαριθμούνται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής. Ειδικότερα, για να έχει ο ενδιαφερόμενος το εν λόγω δικαίωμα, πρέπει, αφενός, αυτός να είναι υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που στηρίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, προγενέστερο στάδιο, τα εν λόγω αγαθά πρέπει να παραδίδονται ή οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση, από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος αυτού εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 1ης Μαρτίου 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 41, και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 29). Κατά το άρθρο 226, σημείο 3, της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ βάσει του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο προέβη στην παράδοση αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών.

- 30 Εν προκειμένω, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ τον οποίο προβλέπει το άρθρο 226, σημείο 3, της οδηγίας 2006/112 αρχικώς δεν περιλαμβανόταν στα επίμαχα στην κύρια δίκη τιμολόγια και στα παραστατικά, ενώ ο αριθμός αυτός συμπληρώθηκε από τη Senatex μόνο μερικά έτη μετά την ημερομηνία εκδόσεως των εγγράφων αυτών. Δεν αμφισβητείται ότι τα ως άνω τιμολόγια και τα εν λόγω παραστατικά περιείχαν τα λοιπά υποχρεωτικά πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο αυτό.
- 31 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται στην εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να ασκείται, στο πλαίσιο τέτοιων περιστάσεων, αποκλειστικά για το έτος κατά το οποίο διορθώθηκε το αρχικό τιμολόγιο, και όχι για το έτος εκδόσεως του εν λόγω τιμολογίου.
- 32 Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι η οδηγία 2006/112 προβλέπει τη δυνατότητα διορθώσεως τιμολογίου μη περιλαμβανόντος ορισμένες υποχρεωτικές ενδείξεις. Τούτο προκύπτει από το άρθρο 219 της οδηγίας αυτής, που ορίζει ότι «[κ]άθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο».
- 33 Δεν αμφισβητείται ότι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης τιμολόγια είχαν δεόντως διορθωθεί.
- 34 Στη συνέχεια, το Δικαστήριο έχει ασφαλώς επιβεβαιώσει, στη σκέψη 43 της αποφάσεως της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), καθώς και στη σκέψη 34 της αποφάσεως της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297), ότι η οδηγία 2006/112 δεν απαγορεύει τη διόρθωση εσφαλμένων τιμολογίων. Εντούτοις, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 36 και 37 των προτάσεών του, το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις αυτές, δεν ασχολήθηκε με το ζήτημα των διαχρονικών αποτελεσμάτων μιας τέτοιας διορθώσεως επί της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 35 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, 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 έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου». Εξ αυτού προκύπτει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να ασκείται, καταρχήν, ως προς την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας, αφενός, γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 34).
- 36 Όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, κατά τη διόρθωση τιμολογίου με προσθήκη του αριθμού μητρώου ΦΠΑ που έλλειπε από το αρχικώς εκδοθέν τιμολόγιο, η απαίτηση προσκομίσεως τιμολογίου αναφέροντος τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ δεν πληρούται παρά μόνον κατά τον χρόνο της εν λόγω διορθώσεως, με αποτέλεσμα, δυνάμει των άρθρων 178 και 179 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ να μπορεί να ασκηθεί μόνον κατά τον χρόνο της διορθώσεως.
- 37 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί, πρώτον, ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένα ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και ότι το εν λόγω δικαίωμα ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Εντούτοις, εθνική ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης, που επιβάλλει τόκους υπερημερίας στα ποσά ΦΠΑ τα οποία θεωρεί ως οφειλόμενα πριν από μια διόρθωση του αρχικώς

εκδοθέντος τιμολογίου, επιβάλλει φορολογική επιβάρυνση προκύπτουσα από τον ΦΠΑ στις οικονομικές αυτές δραστηριότητες ως προς τις οποίες το κοινό σύστημα ΦΠΑ εγγυάται ωστόσο την ουδετερότητα του εν λόγω φόρου.

- 38 Δεύτερον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι 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 παρέλπεισαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 1ης Μαρτίου 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, σκέψη 43). Όπως όμως υπομνήσθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, η κατοχή τιμολογίου περιλαμβάνοντος τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 συνιστά τυπική και όχι ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 39 Τρίτον, ενώ το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 38 της αποφάσεως της 29ης Απριλίου 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268), ότι το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να ασκείται ως προς την περίοδο δηλώσεως κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών και κατά τη διάρκεια της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του το τιμολόγιο, πρέπει να σημειωθεί ότι η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση αφορούσε επιχείρηση η οποία δεν διέθετε τιμολόγιο κατά τον χρόνο κατά τον οποίο άσκησε το δικαίωμα προς έκπτωση και ότι, ως εκ τούτου, το Δικαστήριο δεν απεφάνθη επί των διαχρονικών αποτελεσμάτων της διορθώσεως ενός αρχικώς εκδοθέντος τιμολογίου. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 39 των προτάσεών του, η υπόθεση εκείνη διακρίνεται από αυτήν της κύριας δίκης, καθόσον η *Senatex* διέθετε τιμολόγια κατά τον χρόνο ασκήσεως του δικαιώματός της προς έκπτωση του ΦΠΑ και είχε καταβάλει τον ΦΠΑ επί των εισροών.
- 40 Τέταρτον, η ίδια η Γερμανική Κυβέρνηση αναγνώρισε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η μεταγενέστερη διόρθωση τιμολογίου, περιλαμβανομένης, για παράδειγμα, της διορθώσεως σφάλματος όσον αφορά τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δεν εμποδίζει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση για το έτος εκδόσεως του τιμολογίου. Αντιθέτως, η κυβέρνηση αυτή δεν εξέθεσε πειστικούς λόγους για να γίνει διάκριση των εν λόγω περιστάσεων από αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 41 Τέλος, πρέπει να διευκρινιστεί ότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να προβλέπουν κυρώσεις σε περίπτωση μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν μέτρα προκειμένου να εξασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά δεν βαίνουν πέραν των αναγκαίων προς επίτευξη τέτοιων σκοπών ορίων και δεν θέτουν υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).
- 42 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση εξέθεσε ότι η μετάθεση της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μέχρι το έτος κατά το οποίο διορθώνεται το τιμολόγιο συνιστά κύρωση. Εντούτοις, οι κυρώσεις λόγω μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων μπορούν να είναι και άλλων ειδών αντί για τη μη παροχή του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου ως προς το έτος εκδόσεως του τιμολογίου, όπως η επιβολή προστίμου ή άλλη χρηματική κύρωση αναλόγως της σοβαρότητας της παραβάσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 63). Ακόμη, κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση, η συνεπαγόμενη τόκους υπερημερίας μετάθεση της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού επέρχεται, εν πάση περιπτώσει, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι περιστάσεις που κατέστησαν αναγκαία τη διόρθωση του αρχικώς εκδοθέντος τιμολογίου, πράγμα το οποίο βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου προς επίτευξη των σκοπών περί των οποίων γίνεται λόγος στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.



- 43 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 167, το άρθρο 178, στοιχείο α', το άρθρο 179 και το άρθρο 226, σημείο 3, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως αυτή της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας η διόρθωση τιμολογίου η οποία αφορά υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δεν παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά όχι το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο, αλλά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε η σχετική διόρθωση.

#### *Επί του τρίτου ερωτήματος*

- 44 Με το τρίτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επί του αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση ή εθνική πρακτική δυνάμει της οποίας δεν παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο όταν η διόρθωση του τιμολογίου επέρχεται μετά την έκδοση από τις φορολογικές αρχές αποφάσεως με την οποία δεν γίνεται δεκτή η έκπτωση του ΦΠΑ.
- 45 Με το εν λόγω ερώτημα ζητείται, κατ' ουσίαν, να κριθεί αν οι φορολογικές αρχές μπορούν να εκτιμούν ότι διόρθωση τιμολογίου σχετική με υποχρεωτική ένδειξη, όπως είναι ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ, είναι εκπρόθεσμη όταν υποβάλλεται μόνο μετά την εκ μέρους των αρχών αυτών έκδοση αποφάσεως μη δεχόμενης την έκπτωση του ΦΠΑ.
- 46 Από τις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Senatex προκύπτει σαφώς ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή δήλωσε ότι είχε την πρόθεση να δεχθεί τα διορθωμένα τιμολόγια που προσκόμισε η Senatex και ότι δεν εκτιμά, επομένως, ότι οι διορθώσεις στις οποίες προέβη η Senatex είναι εκπρόθεσμες.
- 47 Υπό τις περιστάσεις αυτές, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 167, το άρθρο 178, στοιχείο α', το άρθρο 179 και το άρθρο 226, σημείο 3, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως αυτή της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας η διόρθωση τιμολογίου η οποία αφορά υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δεν παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά όχι το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο, αλλά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε η σχετική διόρθωση.**

(υπογραφές)