



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 12ης Απριλίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρα 63, 167, 168, 178 έως 180, 182 και 219 – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ – Προθεσμία που προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την άσκηση του δικαιώματος αυτού – Έκπτωση συμπληρωματικού ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο Δημόσιο και αποτέλεσε αντικείμενο εγγράφων σχετικών με τη διόρθωση των αρχικών τιμολογίων κατόπιν διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου – Ημερομηνία ενάρξεως της προθεσμίας»

Στην υπόθεση C-8/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal de Justiça (Ανώτατο Δικαστήριο, Πορτογαλία) με απόφαση της 2ας Ιανουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Ιανουαρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

κατά

Flexipiso – Pavimentos SA

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, C. Toader και E. Jarašiūnas (εισηγητής), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, εκπροσωπούμενη από τους M. Torres και A.G. Schwalbach, advogados,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo και R. Campos Lares,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και M. Afonso,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 30ής Νοεμβρίου 2017,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63, 167, 168, 178 έως 180, 182 και 219 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (στο εξής: Biosafe) και της Flexipiso – Pavimentos SA (στο εξής: Flexipiso), με αντικείμενο την άρνηση της Flexipiso να επιστρέψει στην Biosafe τον συμπληρωματικό φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που κατέβαλε η δεύτερη κατόπιν διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 4 Ο τίτλος X της οδηγίας αυτής, που αφορά τις εκπτώσεις, περιλαμβάνει το τιτλοφορούμενο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης» κεφάλαιο 1, το οποίο αποτελείται από τα άρθρα 167 έως 172. Το άρθρο 167 ορίζει τα εξής:

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

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

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

[...]»
- 6 Το κεφάλαιο 4 του τίτλου X, το οποίο τιτλοφορείται «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», περιλαμβάνει τα άρθρα 178 έως 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«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 [να] έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...]»

- 7 Το άρθρο 179 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«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.

[...]»

- 8 Το άρθρο 180 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν διενήργησε σύμφωνα με τα άρθρα 178 και 179.»

- 9 Κατά το άρθρο 182 της ίδιας οδηγίας «[τ]α κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις διαδικασίες εφαρμογής των άρθρων 180 και 181».

- 10 Το άρθρο 219 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως ακολούθως:

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

Το πορτογαλικό δίκαιο

- 11 Ο Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Κώδικας περί φόρου προστιθέμενης αξίας), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: CIVA), ορίζει στο άρθρο 7, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου», τα ακόλουθα:

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

- α) όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του αποκτώντος.

[...]»

- 12 Το άρθρο 8 του κώδικα αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου άρθρου, όταν η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών συνεπάγεται την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου ή ισοδύναμου εγγράφου, σύμφωνα με το άρθρο 29, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

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

[...]»

- 13 Το τιτλοφορούμενο «Δικαίωμα προς έκπτωση» άρθρο 19 του CIVA προβλέπει, στην παράγραφο 2, τα ακόλουθα:

«Δικαίωμα προς έκπτωση γεννά μόνον ο αναγραφόμενος στα ακόλουθα έγγραφα φόρος, τα οποία εκδίδονται στο όνομα του υποκειμένου στον φόρο και βρίσκονται στην κατοχή του:

α) τιμολόγια και ισοδύναμα έγγραφα που έχουν εκδοθεί νομίμως.

[...]»

- 14 Το άρθρο 22, παράγραφος 1, του CIVA ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 8, αφαιρουμένου από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για τις φορολογητέες πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, κατά τη διάρκεια μιας φορολογικής περιόδου, του ποσού του προς έκπτωση φόρου ο οποίος έχει καταστεί απαιτητός κατά την ίδια περίοδο.»

- 15 Το άρθρο 29, παράγραφος 7, του CIVA ορίζει τα εξής:

«Τιμολόγιο ή ισοδύναμο έγγραφο εκδίδεται επίσης όταν η φορολογητέα βάση μιας συναλλαγής ή ο αντίστοιχος φόρος υφίστανται μεταβολές για οποιονδήποτε λόγο, συμπεριλαμβανομένης της ανακρίβειας.»

- 16 Το άρθρο 36, παράγραφος 1, του CIVA προβλέπει ότι τα μνημονεύμενα στο άρθρο 29 τιμολόγια ή ισοδύναμα έγγραφα πρέπει να εκδίδονται το αργότερο την πέμπτη εργάσιμη ημέρα από την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος κατέστη απαιτητός σύμφωνα με το άρθρο 7. Ωστόσο, σε περίπτωση καταβολών σχετικών με μη συντελεσθείσα ακόμη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η ημερομηνία εκδόσεως του δικαιολογητικού εγγράφου συμπίπτει πάντα με αυτήν της εισπράξεως του εν λόγω ποσού.

- 17 Το άρθρο 37, παράγραφος 1, του CIVA προβλέπει τα ακόλουθα:

«Το ποσό του καταβληθέντος φόρου πρέπει να προστίθεται στην αξία του τιμολογίου ή του ισοδυνάμου εγγράφου, προκειμένου να καταστεί απαιτητή η είσπραξή του από τους αποκτώντες τα εμπορεύματα ή τους λήπτες των υπηρεσιών.»

- 18 Το άρθρο 79, παράγραφος 1, του CIVA ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών που υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος περιλαμβάνεται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο που μνημονεύονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α), και ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή χωρίς να απαλλάσσεται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τον προμηθευτή για την καταβολή του φόρου, όταν το τιμολόγιο ή το ισοδύναμο έγγραφο, του οποίου η έκδοση είναι υποχρεωτική βάσει του άρθρου 29, δεν έχει εκδοθεί, περιέχει ανακριβή αναφορά σε σχέση με το όνομα ή την κατοικία των συναλλασσομένων, τη φύση ή την ποσότητα των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, την τιμή ή το ποσό του οφειλόμενου φόρου.»

- 19 Το άρθρο 98, παράγραφος 2, του CIVA ορίζει τα εξής:

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

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 20 Κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ Φεβρουαρίου 2008 και Μαΐου 2010, η Biosafe πώλησε στην υποκείμενη στον ΦΠΑ Flexipiso κόκκους καουτσούκ παρασκευασθέντες από ανακυκλωμένα ελαστικά, αντί συνολικού ποσού 664 538,77 ευρώ, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 5 %.
- 21 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια του 2011 και αφορούσε τα έτη 2008 έως 2010, η πορτογαλική φορολογική αρχή έκρινε ότι έπρεπε να είχε εφαρμοσθεί ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ 21 % και εξέδωσε διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου συνολικού ποσού 100 906,50 ευρώ.
- 22 Η Biosafe κατέβαλε το ανωτέρω ποσό και ζήτησε την επιστροφή του από τη Flexipiso απευθύνοντάς της χρεωστικά σημειώματα. Η Flexipiso αρνήθηκε να πληρώσει τον συμπληρωματικό αυτό ΦΠΑ με την αιτιολογία, μεταξύ άλλων, ότι δεν μπορούσε να τον εκπέσει δεδομένου ότι η τετραετής προθεσμία που προβλέπεται στο άρθρο 98, παράγραφος 2, του CIVA είχε παρέλθει για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν έως τις 24 Οκτωβρίου 2008 πριν από την παραλαβή των χρεωστικών σημειωμάτων στις 24 Οκτωβρίου 2012, και ότι δεν έπρεπε να υποστεί η ίδια τις συνέπειες ενός σφάλματος για το οποίο αποκλειστικώς υπεύθυνη ήταν η Biosafe.
- 23 Μετά από την άρνηση αυτή, η Biosafe άσκησε αγωγή με αίτημα να υποχρεωθεί η Flexipiso να της επιστρέψει το ποσό το οποίο κατέβαλε, πλέον τόκων υπερημερίας. Η αγωγή αυτή απορρίφθηκε από το πρωτοβάθμιο και από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, τα οποία έκριναν ότι, παρότι υφίσταται υποχρέωση μετακύλισης του ΦΠΑ, η πληρωμή του φόρου μπορεί να απαιτηθεί από τον αγοραστή των αγαθών μόνον εφόσον τα τιμολόγια ή τα ισοδύναμα έγγραφα εκδόθηκαν εγκαίρως ώστε να του παρέχεται η δυνατότητα να εκπέσει τον φόρο αυτό. Τα εν λόγω δικαστήρια έκριναν ότι, όσον αφορά τα χρεωστικά σημειώματα που έλαβε η Flexipiso τέσσερα και πλέον έτη μετά την έκδοση των αρχικών τιμολογίων, η Biosafe δεν μπορούσε να μετακυλίσει τον σχετικό με αυτά ΦΠΑ στη Flexipiso, στο μέτρο που η τελευταία δεν είχε πλέον το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και ήταν βέβαιο ότι το σφάλμα ως προς τον εφαρμοστέο συντελεστή ήταν καταλογιστέο στην Biosafe.
- 24 Η Biosafe άσκησε, κατόπιν αυτού, αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Supremo Tribunal de Justiça (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Πορτογαλία). Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι τα άρθρα 63, 167, 168, 178 έως 180 και 182 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ενδέχεται να αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία από την οποία προκύπτει ότι, σε περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, η προθεσμία εντός της οποίας ο αποκτών μπορεί να εκπέσει τον συμπληρωματικό ΦΠΑ αρχίζει από την ημερομηνία εκδόσεως των αρχικών τιμολογίων και όχι από την έκδοση ή την παραλαβή των διορθωτικών εγγράφων. Το εν λόγω δικαστήριο εκφράζει επίσης αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον ο αγοραστής μπορεί, υπό τέτοιες περιστάσεις, να αρνηθεί να πληρώσει τον συμπληρωματικό ΦΠΑ εξαιτίας του ότι δεν δύναται να προβεί στην έκπτωσή του.
- 25 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Supremo Tribunal de Justiça (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αποκλείουν η οδηγία [περί ΦΠΑ] και ιδίως τα άρθρα της 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 και 219, καθώς και η αρχή της ουδετερότητας, ρύθμιση που προβλέπει ότι η προθεσμία εντός της οποίας ο αποκτών μπορεί να εκπέσει συμπληρωματικό φόρο υπολογίζεται από της εκδόσεως των αρχικών τιμολογίων και όχι από της εκδόσεως ή λήψεως των διορθωτικών εγγράφων, όταν ο υποκείμενος στον ΦΠΑ πωλητής αγαθών, κατόπιν υποβολής του σε φορολογικό έλεγχο εκ του οποίου διαπιστώθηκε ότι ο συντελεστής ΦΠΑ που είχε εφαρμοστεί κατά τον κρίσιμο χρόνο ήταν χαμηλότερος αυτού που έπρεπε να έχει εφαρμοστεί, έχει καταβάλει στο Δημόσιο τον συμπληρωματικό φόρο και επιδιώκει να λάβει το αντίστοιχο ποσό από τον αποκτώντα, επίσης υποκείμενο στον ΦΠΑ;

- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο προηγούμενο προδικαστικό ερώτημα, αποκλείουν η ίδια αυτή οδηγία και τα ως άνω άρθρα, καθώς και η αρχή της ουδετερότητας, ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο αποκτών, έχοντας λάβει τα διορθωτικά των αρχικών τιμολογίων έγγραφα, τα οποία εκδόθηκαν κατόπιν του φορολογικού ελέγχου και της καταβολής στο Δημόσιο του συμπληρωματικού φόρου και προορίζονταν για την καταβολή του εν λόγω φόρου, σε χρόνο κατά τον οποίον έχει πλέον παρέλθει η προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, μπορεί να αρνηθεί την πληρωμή αυτή, προβάλλοντας ότι η άρνηση μετακυλίσεως του συμπληρωματικού φόρου δικαιολογείται από την αδυναμία εκπτώσεώς του;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 26 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί κατά πόσον τα άρθρα 63, 167, 168, 178 έως 180, 182 και 219 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης –στις οποίες, κατόπιν διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, καταβλήθηκε στο Δημόσιο συμπληρωματικός ΦΠΑ που έχει αποτελέσει αντικείμενο εγγράφων διορθωτικών των αρχικών τιμολογίων μετά την πάροδο πολλών ετών από την παράδοση των επίμαχων αγαθών–, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ αποκλείεται με την αιτιολογία ότι η προθεσμία που προβλέπεται από την εν λόγω ρύθμιση για την άσκηση του δικαιώματος αυτού άρχισε από την ημερομηνία εκδόσεως των προμνησθέντων αρχικών τιμολογίων και έχει παρέλθει.
- 27 Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς 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 καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των συνολικών οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, αυτές καθαυτές στον ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Εντούτοις, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 31 Όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του εν λόγω δικαιώματος, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή

οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, πρέπει τα αγαθά αυτά να παραδίδονται ή οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 32 Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της οδηγίας αυτής (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, μολονότι, σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ γεννάται κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος είναι καταρχήν δυνατή, σύμφωνα με το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής, μόνον αφ' ης στιγμής ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 34 Κατά το άρθρο 167 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός.
- 35 Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της οδηγίας αυτής, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ ακόμη και εάν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη, όμως, της τηρήσεως των όρων και των διαδικασιών που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 36 Πάντως, η δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αποσβεστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ως κύρωση εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και έχει παραλείψει να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ασυμβίβαστη με το καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία περί ΦΠΑ, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα φορολογικά δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Περαιτέρω, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία αυτή. Ωστόσο, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που

είναι αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 39 Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδεικνύουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώνουν αν οι οικείες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή τέτοιων αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια του 2011, η πορτογαλική φορολογική αρχή προέβη σε διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ Φεβρουαρίου 2008 και Μαΐου 2010, για τις οποίες η Biosafe κακώς είχε εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ αντί του κανονικού συντελεστή. Η Biosafe προέβη τότε σε διακανονισμό του ΦΠΑ καταβάλλοντας συμπληρωματικό ΦΠΑ και εκδίδοντας χρεωστικά σημειώματα, τα οποία αποτελούν, κατά το αιτούν δικαστήριο, έγγραφα διορθωτικά των αρχικών τιμολογίων.
- 41 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση φρονεί ότι η Biosafe και η Flexipiso εφάρμοσαν, εσκεμμένα και κατ' επανάληψη, επί τουλάχιστον δυόμισι έτη, συστηματικές πρακτικές φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Η ύπαρξη τέτοιων πρακτικών δεν μπορεί πράγματι να αποκλεισθεί σε μια τέτοια περίπτωση. Ωστόσο, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η οποία στηρίζεται στη σαφή διάκριση των λειτουργιών μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Το Δικαστήριο, ειδικότερα, είναι αρμόδιο να αποφαινεται αποκλειστικώς επί της ερμηνείας ή του κύρους νομοθετήματος της Ένωσης βάσει των πραγματικών περιστατικών που του εκθέτει το εθνικό δικαστήριο (απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, EU:C:2008:263, σκέψη 23, καθώς και διάταξη της 14ης Νοεμβρίου 2013, Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C-469/12, EU:C:2013:788, σκέψη 28). Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι είναι βέβαιο ότι το σφάλμα ως προς την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ είναι καταλογιστέο στην Biosafe.
- 42 Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι προφανές ότι ήταν αντικειμενικώς αδύνατον για τη Flexipiso να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση πριν από τον εκ μέρους της Biosafe διακανονισμό του ΦΠΑ, καθότι δεν διέθετε προηγουμένως τα διορθωτικά των αρχικών τιμολογίων έγγραφα ούτε γνώριζε ότι οφειλόταν συμπληρωματικός ΦΠΑ.
- 43 Πράγματι, μόνον κατόπιν του διακανονισμού αυτού συνέτρεξαν οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για τη θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και μπορούσε, επομένως, η Flexipiso να ζητήσει να απαλλαγεί από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ σύμφωνα με την οδηγία περί ΦΠΑ και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η Flexipiso δεν επέδειξε αμέλεια πριν από τη λήψη των χρεωστικών σημειωμάτων και εν απουσία καταχρηστικής συμπεριφοράς ή αθέμιτης συμπαιγνίας με την Biosafe με σκοπό την απάτη, δεν ήταν δυνατόν να αντιταχθεί νομίμως στην άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μια προθεσμία η οποία είχε αρχίσει από την ημερομηνία εκδόσεως των αρχικών τιμολογίων και, για ορισμένες συναλλαγές, είχε παρέλθει πριν από τον διακανονισμό αυτόν (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 50).
- 44 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63, 167, 168, 178 έως 180, 182 και 219 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης –στις οποίες, κατόπιν διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, καταβλήθηκε στο Δημόσιο συμπληρωματικός ΦΠΑ που αποτέλεσε αντικείμενο εγγράφων

διορθωτικών των αρχικών τιμολογίων μετά την πάροδο πολλών ετών από την παράδοση των επίμαχων αγαθών–, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ αποκλείεται με την αιτιολογία ότι η προθεσμία που προβλέπεται από την εν λόγω ρύθμιση για την άσκηση του δικαιώματος αυτού άρχισε από την ημερομηνία εκδόσεως των προμνησθέντων αρχικών τιμολογίων και έχει παρέλθει.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 45 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί κατά πόσον, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, ο αποκτών δύναται, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, να αρνηθεί να καταβάλει στον προμηθευτή τον συμπληρωματικό ΦΠΑ που ο τελευταίος κατέβαλε, με την αιτιολογία ότι δεν δύναται πλέον να εκπέσει τον συμπληρωματικό αυτό φόρο λόγω παρελεύσεως της προθεσμίας που προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.
- 46 Όπως προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε επί του πρώτου ερωτήματος, δεν είναι δυνατόν, υπό τέτοιες περιστάσεις, να αποκλεισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι έχει παρέλθει η προθεσμία που προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. Δεδομένης της απαντήσεως αυτής, παρέλκει η απάντηση επί του δευτέρου ερωτήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 47 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Τα άρθρα 63, 167, 168, 178 έως 180, 182 και 219 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης –στις οποίες, κατόπιν διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, καταβλήθηκε στο Δημόσιο συμπληρωματικός φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αποτέλεσε αντικείμενο εγγράφων διορθωτικών των αρχικών τιμολογίων μετά την πάροδο πολλών ετών από την παράδοση των επίμαχων αγαθών–, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ αποκλείεται με την αιτιολογία ότι η προθεσμία που προβλέπεται από την εν λόγω ρύθμιση για την άσκηση του δικαιώματος αυτού άρχισε από την ημερομηνία εκδόσεως των προμνησθέντων αρχικών τιμολογίων και έχει παρέλθει.

(υπογραφές)