



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 11ης Απριλίου 2013*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρο 203 — Αρχή της ουδετερότητας του φόρου — Επιστροφή του καταβληθέντος φόρου στον προμηθευτή, σε περίπτωση άρνησης αναγνώρισης του δικαιώματος του αποδέκτη μιας απαλλασσόμενης από τον φόρο πράξης να εκπέσει τον φόρο»

Στην υπόθεση C-138/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 6ης Μαρτίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Μαρτίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Rusedespred OOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από την S. Zlateva,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Ivanov και την D. Drambozova,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον D. Roussanov,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Rusedespred OOD (στο εξής: Rusedespred) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Αναγκαστική εκτέλεση: διενέργεια και ένδικες διαφορές» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Βάρνα, στο εξής: Direktor), αντικείμενο της οποίας είναι η απόρριψη από τον Direktor του αιτήματος της Rusedespred να της επιστραφεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που η εταιρία αυτή είχε χρεώσει στον πελάτη της, αφού προηγουμένως οι φορολογικές αρχές είχαν κρίνει ότι η εν λόγω εταιρία δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ, επειδή η επίμαχη παροχή υπηρεσιών δεν υπέκειτο στον φόρο.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

- α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[...]

- γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[...]».

- 4 Το άρθρο 203 της ίδιας αυτής οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 5 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, στο εξής: ZDDS) προβλέπει τα εξής:

«Αποτελεί φορολογητέα πράξη κάθε παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας, κατά την έννοια των άρθρων 6 και 9, η οποία πραγματοποιείται στην ημεδαπή από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο κατά τον παρόντα νόμο, καθώς και κάθε παράδοση φορολογούμενη με μηδενικό συντελεστή, εφόσον πραγματοποιείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, εκτός αν ο παρών νόμος προβλέπει κάτι άλλο.»

- 6 Το άρθρο 45, παράγραφος 3, του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Απαλλάσσονται από τον φόρο [...] οι παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων τα οποία δεν είναι καινούρια, η παράδοση του υπεδάφους και του εδάφους επί του οποίου έχουν ανεγερθεί, καθώς και η σύσταση και μεταβίβαση άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων επ' αυτών.»

- 7 Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 5, του ZDDS, δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης στην περίπτωση που κακώς έχει γίνει χρέωση του φόρου αυτού.

- 8 Κατά το άρθρο 85 του νόμου αυτού, ο φόρος καθίσταται απαιτητός έναντι κάθε προσώπου που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή/και σε δήλωση υπό την έννοια του άρθρου 112 του εν λόγω νόμου.

- 9 Το άρθρο 116 του ίδιου νόμου ορίζει τα εξής:

«(1) Η διόρθωση ή η συμπλήρωση τιμολογίων ή σημειωμάτων που αφορούν τιμολόγια απαγορεύεται. Τα λανθασμένα ή διορθωμένα παραστατικά ακυρώνονται και εκδίδονται νέα.

[...]

(3) Ως λανθασμένο θεωρείται και το τιμολόγιο ή σημείωμα στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι δεν έπρεπε να αναγραφεί.

(4) Σε περίπτωση που το λανθασμένο ή διορθωμένο παραστατικό καταχωρίστηκε στα βιβλία του προμηθευτή ή του παρόχου υπηρεσιών ή του αποδέκτη της παράδοσης ή των υπηρεσιών, για την ακύρωσή του συντάσσεται επιπλέον ένα πρακτικό για καθένα από τα συναλλασσόμενα μέρη, το οποίο περιλαμβάνει:

1. τον λόγο της ακύρωσης,
2. τον αριθμό και την ημερομηνία του παραστατικού που ακυρώνεται,
3. τον αριθμό και την ημερομηνία του νέου παραστατικού που εκδίδεται,
4. τις υπογραφές των προσώπων που συνέταξαν το πρακτικό εκ μέρους εκάστου των μερών.

(5) Όλα τα αντίτυπα των παραστατικών που ακυρώνονται φυλάσσονται από τον εκδότη τους· η καταχώρισή τους στα βιβλία του προμηθευτή ή του παρόχου υπηρεσιών και του αποδέκτη της παράδοσης ή των υπηρεσιών γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις που εκδίδονται για την εφαρμογή του παρόντος νόμου.»

- 10 Η επιστροφή των αχρεωστήτως ή κακώς καταβληθέντων φόρων διέπεται από τα άρθρα 128 και 129 του Κώδικα Φορολογικής και Κοινωνικο-ασφαλιστικής Δικονομίας (danachno osiguritelen protsesualen kodeks).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Στις 15 Αυγούστου 2009 η Rusedespred εξέδωσε προς την εταιρία Esi Trade EOOD (στο εξής: Esi Trade) ένα τιμολόγιο που αφορούσε την πώληση ενός κτιρίου και την ανακαίνισή του. Στο τιμολόγιο αυτό αναγράφονταν το τίμημα για το κτίριο και για την ανακαίνισή του, ο φόρος μεταβίβασης και τα τέλη μεταγραφής, καθώς και το ποσό του ΦΠΑ.

- 12 Δεδομένου ότι η πώληση του εν λόγω ακινήτου θεωρήθηκε ότι απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ, ο φόρος υπολογίστηκε με βάση τα τρία άλλα στοιχεία του τιμολογίου, δηλαδή το κόστος της ανακαίνισης του κτιρίου, τον φόρο μεταβίβασης και τα τέλη μεταγραφής.
- 13 Στη συνέχεια η Rusedespred περιέλαβε το τιμολόγιο αυτό στη φορολογική της δήλωση για τη σχετική φορολογική περίοδο, ενώ η Esi Trade άσκησε το δικαίωμά της για έκπτωση του ΦΠΑ που είχε αναγραφεί στο τιμολόγιο.
- 14 Στη διάρκεια του 2010 διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην Esi Trade, κατόπιν του οποίου οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν στις 18 Ιουνίου 2010 διορθωτική απόφαση με την οποία έκριναν ότι η εν λόγω εταιρία δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που είχε αναγραφεί στο εν λόγω τιμολόγιο. Κατά τις αρχές αυτές, αφού το σύνολο των συναλλαγών που αφορούσε το τιμολόγιο απαλλασσόταν από τον φόρο, κακώς είχε αναγραφεί ΦΠΑ στο εν λόγω τιμολόγιο. Η εν λόγω διορθωτική απόφαση κατέστη απρόσβλητη στις 4 Απριλίου 2011.
- 15 Στις 9 Μαΐου 2011 η Rusedespred υπέβαλε στις φορολογικές αρχές αίτηση με την οποία ζήτησε την επιστροφή του ποσού που κακώς είχε αναγραφεί στο τιμολόγιο, οπότε οι αρχές αυτές διέταξαν τη διενέργεια ελέγχου στην εν λόγω εταιρία και εξέδωσαν στις 2 Ιουνίου 2011 διορθωτική απόφαση, με την οποία απέρριψαν την αίτηση επιστροφής, με το αιτιολογικό ότι δεν είχε διαπιστωθεί η αχρεώστητη καταβολή χρηματικών ποσών για ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ZDDS, ο ΦΠΑ που αναγραφόταν στο τιμολόγιο που είχε εκδοθεί στις 15 Αυγούστου 2009 ήταν απαιτητός έναντι της Rusedespred, αφού η εταιρία αυτή τον είχε αναγράψει στο εν λόγω τιμολόγιο.
- 16 Κατόπιν της επικύρωσης της εν λόγω διορθωτικής απόφασης της 2ας Ιουνίου 2011 από τον Direktor, ο οποίος εξέδωσε σχετική απόφαση στις 25 Αυγούστου 2011, η Rusedespred προσέφυγε ενώπιον του Administrativen sad Varna, ισχυριζόμενη ότι κακώς οι φορολογικές αρχές είχαν αρνηθεί να της επιστρέψουν τον ΦΠΑ που είχε καταβληθεί αχρεωστήτως για την απαλλασσόμενη από τον φόρο παράδοση, αφού προηγουμένως είχαν κρίνει, με διορθωτική απόφαση που κατέστη απρόσβλητη, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον εν λόγω φόρο.
- 17 Κατά τη διάρκεια της κύριας δίκης, ο Direktor υποστήριξε ότι ο φόρος που είχε αναγραφεί στο τιμολόγιο ήταν απαιτητός, κατά το άρθρο 85 του ZDDS. Κατά τον Direktor, αν ο φορολογούμενος θεωρεί ότι κατά την έκδοση του τιμολογίου παρεισέφρησε ορισμένο σφάλμα, το άρθρο 116 του ZDDS του παρέχει τη δυνατότητα να το διορθώσει.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι με τη διορθωτική απόφαση που έχει καταστεί απρόσβλητη έγινε δεκτό ότι η Esi Trade δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ΦΠΑ. Κατά το δικαστήριο αυτό, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο κίνδυνος απώλειας των εσόδων από ΦΠΑ, ο οποίος δημιουργείται λόγω του δικαιώματος έκπτωσης, έχει εξαλειφθεί «πλήρως και αναμφισβήτητα». Κατά συνέπεια, η αξίωση καταβολής του φόρου που θα προβαλλόταν, κατά το άρθρο 85 του ZDDS, έναντι του ενδιαφερόμενου προμηθευτή θα αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου.
- 19 Όσον αφορά τη δυνατότητα της Rusedespred να διορθώσει το λανθασμένο τιμολόγιο, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, αντίθετα από ό,τι υποστηρίζουν οι φορολογικές αρχές, δεν υπάρχει καμία τέτοια δυνατότητα εν προκειμένω. Η διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 116 του ZDDS για τη διόρθωση των λανθασμένων παραστατικών απαιτεί την ακύρωση του λανθασμένου παραστατικού. Η ακύρωση του τιμολογίου όμως δεν επιτρέπεται, αφού για την οικεία παράδοση έχει διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και έχει γίνει δεκτό, με διορθωτική απόφαση που έχει καταστεί απρόσβλητη, ότι ο αποδέκτης της παράδοσης δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο ΦΠΑ.
- 20 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ζήτημα αν το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να του επιστραφεί ο ΦΠΑ που αναγράφηκε εκ λάθους στο τιμολόγιο μπορεί να στηριχθεί στις αρχές του δικαίου της Ένωσης που διέπουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ. Το

Administrativen sad Varna, εκτιμώντας ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, το δικαίωμα, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής, να αξιώσει την επιστροφή του μη οφειλόμενου ΦΠΑ που κακώς αναγράφηκε στο τιμολόγιο, εφόσον αφενός η πράξη για την οποία το πρόσωπο αυτό υπολόγισε τον φόρο απαλλάσσεται, κατά την εθνική νομοθεσία, από τον φόρο και αφετέρου δεν υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων και δεν έχει εφαρμογή η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος σχετικά με τη διόρθωση των τιμολογίων;
- 2) Αντιβαίνει στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ και στις αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της ίσης μεταχείρισης η άρνηση της αρμόδιας για τα δημόσια έσοδα αρχής, η οποία στηρίζεται στην εθνική διάταξη με την οποία μεταφέρεται στην εθνική νομοθεσία το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 [...], να επιτρέψει την επιστροφή στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο του ΦΠΑ που ανέγραψε σε τιμολόγιο το πρόσωπο αυτό, αν ο φόρος αυτός δεν οφειλόταν, αφού επρόκειτο για απαλλασσόμενη από τον φόρο πράξη, αλλά κακώς αναγράφηκε στο τιμολόγιο και κακώς υπολογίστηκε και καταβλήθηκε, με δεδομένο ότι με απόφαση φορολογικού ελέγχου που κατέστη απρόσβλητη δεν επιτράπηκε ούτε στον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών να εκπέσει τον φόρο εισροών σε σχέση με την εν λόγω πράξη, με την αιτιολογία ότι ο προμηθευτής ή ο πάροχος των υπηρεσιών κακώς είχε αναγράψει τον ΦΠΑ στο τιμολόγιο;
- 3) Μπορεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο να επικαλεστεί άμεσα τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και συγκεκριμένα τις αρχές της ουδετερότητας του φόρου και της αποτελεσματικότητας, κατά μιας εθνικής ρύθμισης ή της εφαρμογής της από τις φορολογικές αρχές ή τα δικαστήρια, λόγω της οποίας παραβιάζονται οι εν λόγω αρχές, ή κατά της μη ύπαρξης εθνικής ρύθμισης, εφόσον η μη ύπαρξη τέτοιας ρύθμισης συνεπάγεται την παραβίαση των αρχών αυτών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

- 21 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απορρίπτουν, στηριζόμενες σε διάταξη του εθνικού δικαίου με την οποία μεταφέρεται το εν λόγω άρθρο στην εσωτερική έννομη τάξη, την αίτηση του παρόχου απαλλασσόμενης από τον φόρο υπηρεσίας να του επιστραφεί ο ΦΠΑ τον οποίο ανέγραψε εκ λάθους στο προοριζόμενο για τον πελάτη του τιμολόγιο, εφόσον η αιτιολογία της απόρριψης αυτής είναι ότι ο πάροχος αυτός δεν διόρθωσε το λανθασμένο τιμολόγιο, μολονότι οι ίδιες αυτές αρχές έχουν αρνηθεί οριστικά να αναγνωρίσουν το δικαίωμα του πελάτη αυτού να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ και η οριστική αυτή άρνηση έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.
- 22 Για να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, πρέπει, πρώτον, να τονιστεί ότι το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι οποιοδήποτε πρόσωπο αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο οφείλει να καταβάλει τον φόρο που αναγράφεται στο τιμολόγιο αυτό.

- 23 Συναφώς προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι τα πρόσωπα αυτά οφείλουν τον ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο ανεξάρτητα από οποιαδήποτε υποχρέωση εξόφλησής του λόγω πράξης υποκείμενης στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, C-566/07, *Stadeco*, Συλλογή 2009, σ. I-5295, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 31ης Ιανουαρίου 2013, C-642/11, *Stroy trans*, σκέψη 29).
- 24 Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, προβλέποντας ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο οφείλεται οπωσδήποτε, αποσκοπεί στην εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, τον οποίο ενδέχεται να δημιουργεί το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπουν τα άρθρα 167 επ. της εν λόγω οδηγίας (βλ. επ' αυτού τις προπαρατεθείσες αποφάσεις *Stadeco*, σκέψη 28, και *Stroy trans*, σκέψη 32). Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει συναφώς ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν υπάρχει τέτοιος κίνδυνος, διότι οι φορολογικές αρχές έχουν αποφανθεί οριστικά ότι ο αποδέκτης του επίμαχου τιμολογίου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης.
- 25 Δεύτερον, όσον αφορά την επιστροφή του ΦΠΑ που αναγράφηκε εκ λάθους στο τιμολόγιο, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι η οδηγία 2006/112 δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να προβλέπει τον διακανονισμό, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του ΦΠΑ που κακώς έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο και ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, στα κράτη μέλη εναπόκειται καταρχήν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ (βλ. επ' αυτού απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth* και *Strobel*, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψεις 48 και 49, και προπαρατεθείσα απόφαση *Stadeco*, σκέψη 35).
- 26 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που έχει αναγραφεί κακώς στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του (βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, *Genius*, Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψη 18, και προπαρατεθείσα απόφαση *Stadeco*, σκέψη 36).
- 27 Εντούτοις, αν ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί ο εκ παραδρομής αναγραφείς φόρος να μπορεί να διακανονιστεί, χωρίς ο διακανονισμός αυτός να μπορεί να εξαρτάται από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου. Ο διακανονισμός αυτός δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών (προπαρατεθείσες αποφάσεις *Schmeink & Cofreth* και *Strobel*, σκέψεις 58 και 68, και *Stadeco*, σκέψεις 37 και 38).
- 28 Τρίτον, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Stadeco*, σκέψη 39). Ειδικότερα, η προϋπόθεση ότι η διόρθωση του λανθασμένου τιμολογίου είναι απαραίτητη για να μπορεί να γίνει επιστροφή του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο εκ λάθους είναι καταρχήν ικανή να διασφαλίσει την εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Stadeco*, σκέψη 42).
- 29 Τα μέτρα αυτά δεν πρέπει πάντως να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών και δεν πρέπει συνεπώς να εφαρμόζονται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Stadeco*, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 30 Κατά συνέπεια, αν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής λόγω των προϋποθέσεων υπό τις οποίες μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις επιστροφής του φόρου, η αρχή της ουδετερότητας και η αρχή της αποτελεσματικότητας ενδέχεται να επιτάσσουν την εκ μέρους των

κρατών μελών πρόβλεψη των απαραίτητων μέσων και διαδικασιών που θα παρέχουν στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να επιτύχει να του επιστραφεί ο φόρος που κακώς αναγράφηκε στο τιμολόγιο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Stadeco, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 31 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η βουλγαρική νομοθεσία προβλέπει καταρχήν τη δυνατότητα του ενδιαφερόμενου προσώπου να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εκ λάθους στο τιμολόγιο, αλλά επιβάλλει ως προϋπόθεση της άσκησης του δικαιώματος αυτού την προηγούμενη διόρθωση του τιμολογίου. Όπως τονίστηκε παραπάνω στη σκέψη 28, η απαίτηση αυτή είναι ικανή να διασφαλίσει την εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 32 Από την απόφαση περί παραπομπής όμως προκύπτει επίσης ότι, κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, η Rusedespred δεν έχει πλέον τη δυνατότητα να διορθώσει το επίμαχο τιμολόγιο, κατόπιν της οριστικής άρνησης των φορολογικών αρχών να αναγνωρίσουν το δικαίωμα του αποδέκτη του τιμολογίου αυτού να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο αυτό.
- 33 Επιπλέον, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, κατόπιν της οριστικής άρνησης των φορολογικών αρχών να αναγνωρίσουν υπέρ του αποδέκτη του επίμαχου τιμολογίου δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, τον οποίο ενέχει η άσκηση του δικαιώματος αυτού, έχει εξαλειφθεί πλήρως.
- 34 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το γεγονός ότι ως προϋπόθεση του διακανονισμού του ΦΠΑ που κακώς έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο επιβάλλεται η διόρθωση του τιμολογίου αυτού, προϋπόθεση της οποίας η εκπλήρωση έχει καταστεί αδύνατη, βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου που επιδιώκεται με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 και ο οποίος συνίσταται στην εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 35 Κατόπιν όλων των παραπάνω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απορρίπτουν, στηριζόμενες σε διάταξη του εθνικού δικαίου με την οποία μεταφέρεται το εν λόγω άρθρο στην εσωτερική έννομη τάξη, την αίτηση του παρόχου απαλλασσόμενης από τον φόρο υπηρεσίας να του επιστραφεί ο ΦΠΑ τον οποίο ανέγραψε εκ λάθους στο προοριζόμενο για τον πελάτη του τιμολόγιο, εφόσον η αιτιολογία της απόρριψης αυτής είναι ότι ο πάροχος αυτός δεν διόρθωσε το λανθασμένο τιμολόγιο, μολονότι οι ίδιες αυτές αρχές έχουν αρνηθεί οριστικά να αναγνωρίσουν το δικαίωμα του πελάτη αυτού να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ και η οριστική αυτή άρνηση έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 36 Με το τρίτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, για να αντισταθούν κατά της εφαρμογής της διάταξης του εθνικού δικαίου που επιβάλλει ως προϋπόθεση της επιστροφής του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εκ λάθους στο τιμολόγιο τη διόρθωση του λανθασμένου τιμολογίου, παρά την οριστική άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του εν λόγω ΦΠΑ, η οποία είχε ως αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.
- 37 Υπενθυμίζεται ευθύς εξαρχής ότι, κατά πάγια νομολογία, τα εθνικά δικαστήρια, κατά την εφαρμογή του εσωτερικού δικαίου, οφείλουν να το ερμηνεύουν, κατά το μέτρο του δυνατού, με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της επίμαχης οδηγίας, προκειμένου να επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα που

επιδιώκεται με την οδηγία αυτή και, κατά συνέπεια, να συμμορφώνονται προς το άρθρο 288, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Η υποχρέωση αυτή σύμφωνη προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του εθνικού δικαίου είναι πράγματι συμφυής προς το σύστημα της Συνθήκης ΛΕΕ, καθόσον παρέχει στα εθνικά δικαστήρια τη δυνατότητα να διασφαλίζουν, στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας τους, την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, όταν αποφαίνονται επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 24ης Ιανουαρίου 2012, C-282/10, Dominguez, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 38 Όσον αφορά τη δυνατότητα επίκλησης της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ κατά ενός κράτους μέλους, επισημαίνεται καταρχάς ότι η αρχή αυτή αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, όπως το σύστημα αυτό ρυθμίζεται, μεταξύ άλλων, από την οδηγία 2006/112 (βλ. επ' αυτού, μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Stadeco, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Στη συνέχεια, όπως προκύπτει από τη σκέψη 35 της παρούσας απόφασης, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απορρίπτουν την αίτηση του παρόχου απαλλασσόμενης από τον φόρο υπηρεσίας να του επιστραφεί ο ΦΠΑ τον οποίο ανέγραψε εκ λάθους στο προοριζόμενο για τον πελάτη του τιμολόγιο, εφόσον η αιτιολογία της απόρριψης αυτής είναι ότι ο πάροχος αυτός δεν διόρθωσε το λανθασμένο τιμολόγιο, μολονότι οι ίδιες αυτές αρχές έχουν αρνηθεί οριστικά να αναγνωρίσουν το δικαίωμα του πελάτη αυτού να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ και η οριστική αυτή άρνηση έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.
- 40 Κατά τη νομολογία, τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να προβάλλουν, εφόσον είναι αναγκαίο, την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ κατά μιας εθνικής διάταξης ή κατά της εφαρμογής της, αν η διάταξη αυτή ή η εφαρμογή της αντιβαίνει στην εν λόγω αρχή (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 34). Όταν συντρέχουν περιστάσεις όπως οι περιγραφόμενες στη σκέψη 35 της παρούσας απόφασης, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, καθόσον επιβάλλει στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος μια ανεπιφύλακτη και αρκούντως σαφή υποχρέωση, επιτρέπεται να προβάλλεται κατά των εθνικών διατάξεων που αντιβαίνουν στην εν λόγω αρχή.
- 41 Κατόπιν των ανωτέρω, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, για να αντισταθούν κατά της εφαρμογής της διάταξης του εθνικού δικαίου που επιβάλλει ως προϋπόθεση της επιστροφής του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εκ λάθους στο τιμολόγιο τη διόρθωση του λανθασμένου τιμολογίου, με δεδομένη την οριστική άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του εν λόγω ΦΠΑ, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 42 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απορρίπτουν, στηριζόμενες σε διάταξη του εθνικού δικαίου με την οποία μεταφέρεται το εν λόγω άρθρο στην εσωτερική έννομη τάξη, την αίτηση του παρόχου απαλλασσόμενης από τον φόρο υπηρεσίας να του επιστραφεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας τον οποίο ανέγραψε εκ λάθους στο προοριζόμενο για τον πελάτη του τιμολόγιο, εφόσον η αιτιολογία της απόρριψης αυτής είναι ότι ο πάροχος αυτός δεν διόρθωσε το λανθασμένο τιμολόγιο, μολονότι οι ίδιες αυτές αρχές έχουν αρνηθεί οριστικά να αναγνωρίσουν το δικαίωμα του πελάτη αυτού να εκπέσει τον εν λόγω φόρο προστιθέμενης αξίας και η οριστική αυτή άρνηση έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.
- 2) Τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται την αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, για να αντιτάσσονται κατά της εφαρμογής της διάταξης του εθνικού δικαίου που επιβάλλει ως προϋπόθεση της επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει αναγραφεί εκ λάθους στο τιμολόγιο τη διόρθωση του λανθασμένου τιμολογίου, με δεδομένη την οριστική άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του εν λόγω φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.

(υπογραφές)