



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
Στη Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

**Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. στη νομολογία του
Α.Ε.Ε.**

της

Ναυσικάς Κουκλίδου του Αμβροσίου

Επιβλέπων Καθηγητής: Θεοφάνης Καραγιώργος

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων**

Νοέμβριος 2020

Αφιερώνεται

*στην Αικατερίνη Καρύδα και σε όλους τους συναδέλφους του Τμήματος ΦΠΑ της ΑΑΔΕ
που με τις γνώσεις τους και την πολύτιμη βοήθειά τους στηρίζουν όλο τον ελεγκτικό
μηχανισμό*

Ευχαριστίες

Θα ήθελα ιδιαιτέρως να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Θεοφάνη Καραγιώργο, για τη βοήθεια και τη συμπαράσταση που μου παρείχε κατά την εκπόνηση της διπλωματική μου εργασίας. Ευχαριστώ επίσης θερμά τον κ. Δρογαλά Γεώργιο και τον κ. Αλκιβιάδη Καραγιώργο για τις πολύτιμες γνώσεις που μου μεταλαμπάδευσαν.

Περίληψη

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) αποτελεί τον σημαντικότερο πόρο του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Γενικότερα από τις διατάξεις της Οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός, έμμεσος φόρος κατανάλωσης, ο οποίος επιβάλλεται στο εσωτερικό της Ένωσης, επιβαρύνει την τελική κατανάλωση και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Πρόκειται για ένα φόρο ουδέτερο, που επιβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (βιομηχανία, βιοτεχνία κ.λπ.) και της εμπορίας των αγαθών (χονδρικό και λιανικό εμπόριο) και που υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην προστιθέμενη σε κάθε στάδιο, αξία. Ο ΦΠΑ είναι αναλογικός φόρος γιατί οι συντελεστές του είναι σταθεροί και δεν επηρεάζονται από το ύψος της φορολογητέας βάσης. Επίσης αποτελεί «ενωσιακό» φόρο, καθώς οι κύριες διατάξεις του είναι διατάξεις της Οδηγίας ΦΠΑ που έχουν ενσωματωθεί στο εσωτερικό δίκαιο όλων των κρατών-μελών.

Σύμφωνα με την Οδηγία, το σύστημα ΦΠΑ επιτυγχάνει τη μεγαλύτερη απλούστευση και ουδετερότητα όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατόν γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής καθώς επίσης και τον τομέα παροχής υπηρεσιών. Είναι συνεπώς προς το συμφέρον της εσωτερικής αγοράς και των κρατών μελών να υιοθετηθεί ένα κοινό σύστημα, η εφαρμογή του οποίου να επεκτείνεται και στο λιανικό εμπόριο. Επίσης είναι ανάγκη η εναρμόνιση του ΦΠΑ να γίνει σταδιακά, δεδομένου ότι συνεπάγεται μεταβολές στη διάρθρωση των φόρων των κρατών μελών και έχει αισθητές επιπτώσεις σε όλους τους τομείς. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας, είναι η παρουσίαση της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, ως αυτό αναφέρεται στην Οδηγία, αναλύεται στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. και εφαρμόζεται στην έννομη τάξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σε ορισμένες δε περιπτώσεις κρίθηκε σκόπιμο να γίνει λεπτομερέστερη αναφορά στο σκεπτικό του ΔΕΕ, το οποίο το οδήγησε στην τελική του κρίση.

Συντομογραφία

Δικαστήριο	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΕΚ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΔΕΕ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
Συλλογή	Συλλογή Νομολογίας του Δικαστηρίου και του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣΛΕΕ	Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣΕΚ	Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Κοινότητας
ΣΕΕ	Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
παρ	Παράγραφος
αρ.	Άρθρο

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	1
1.1 Ιστορικό του ΦΠΑ	1
1.2 Η υπεροχή του Ενωσιακού Δικαίου στον ΦΠΑ και η άμεση εφαρμογή της νομολογίας του ΔΕΕ στο εθνικό δίκαιο	2
1.2.1 Η αρχή της υπεροχής του Ενωσιακού Δικαίου	2
1.2.2 Η αρχή της αυτονομίας του Ενωσιακού Δικαίου και του άμεσου αποτελέσματος	3
1.3 Γενικές αρχές του Ενωσιακού Δικαίου	3
1.3.1 Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ	3
1.3.2 Η αρχή της αναλογικότητας	5
1.3.3 Η αρχή της ασφάλειας δικαίου	5
1.3.4 Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης	6
1.3.5 Η αρχή της ίσης μεταχείρισης	6
1.4 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης	7
1.5 Η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης	8
1.6 Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας	9
1.6.1 Αντικείμενο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας	9
1.6.2 Υποκείμενοι στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας	9
1.6.3 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών	10
1.6.4 Εκπτώσεις	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	14
2.1 Έννοια και σκοπός της έκπτωσης ΦΠΑ - Εφαρμογή της βασικής αρχής της ουδετερότητας του φόρου	14
2.2 Βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης	17
2.3 Δικαίωμα έκπτωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση	18
2.4 Υπόθεση C-409/04	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	22
3.1 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για δαπάνες που προηγούνται των	22

φορολογητέων πράξεων- Το δικαίωμα υφίσταται ανεξάρτητα αν προκύψουν πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ- Υπόθεση 268/83 Rompelman	
3.1.1 Υπόθεση C-110/94	23
3.1.2 Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98	25
3.2 Το δικαίωμα έκπτωσης δεν υφίσταται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο- Περιορίζεται στους οφειλόμενους φόρους -Υπόθεση C-342/87	26
3.3 Κριτήρια για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης - Ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης - Υπόθεση C-98/98	28
3.4 Υπόθεση C-435/05	30
3.5 Υπόθεση C-249/17	30
3.6 Υπόθεση C-126/14	32
3.7 Δικαίωμα έκπτωσης για υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης ακινήτου που ανήκει σε τρίτο – Χρήση των υπηρεσιών από τον τρίτο ή από τον υποκείμενο στον φόρο – Παροχή της υπηρεσίας στον τρίτο χωρίς αντάλλαγμα –Προϋπόθεση για την έκπτωση αποτελεί η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης με την οικονομική δραστηριότητα του τρίτου ή του υποκειμένου στον φόρο- Υπόθεση C-132/16	35
3.7.1 Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Juliane Kokott στην υπόθεση C- 132/16	40
3.8 Το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για ληφθείσες υπηρεσίες υφίσταται ακόμη και όταν ο παρέχων την υπηρεσία δεν είναι καταχωρημένος ως υποκείμενος στο ΦΠΑ- Υπόθεση C-438/09	41
3.9 Το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ υφίσταται ακόμη και όταν ο αγοραστής απέκτησε ΑΦΜ/ΦΠΑ μετά τη χρησιμοποίηση των αγαθών αυτών για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων - Υπόθεση C-385/09	44
3.10 Άρνηση χορήγησης έκπτωσης σε περίπτωση μη πραγματοποίησης της παράδοσης παρόλο που ο ΦΠΑ έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο του προμηθευτή και δεν έχει διακανονιστεί - Υπόθεση C-107/13	46
3.11 Αγορά γης από τους εταίρους εταιρίας - Τιμολόγια που εκδόθηκαν πριν την εγγραφή της εταιρίας στο μητρώο εταιριών η οποία ζητεί την έκπτωση- Υπόθεση C-280/10	49

3.12 Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για αγαθό επένδυσης που χρησιμοποιείται και για επαγγελματικούς και για ιδιωτικούς σκοπούς - Υπόθεση C-415/98	52
3.13 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών για την αγορά επενδυτικού αγαθού του οποίου δεν έχει αρχίσει ακόμη η εκμετάλλευση στο πλαίσιο των επαγγελματικών δραστηριοτήτων επιχείρησης - Υπόθεση C-153/11	53
3.14 Υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης για πρόσωπο το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα, αλλά λόγω της αδυναμίας να καταγγείλει τη μίσθωση συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή - Υπόθεση C 32/03	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	61
4.1 Τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις ως προς την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης	61
4.2 Υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ επί τιμολογίου συζύγων - συγκύριων για επενδυτικό αγαθό που χρησιμοποιεί ο ένας εξ αυτών για επαγγελματικούς σκοπούς - Υπόθεση C 25/03	62
4.3 Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για ληφθείσες υπηρεσίες με τιμολόγιο που φέρει λάθος ημερομηνία ολοκλήρωσης της παροχής- Μη τήρηση συνεχόμενης αρίθμησης για διορθωμένο τιμολόγιο που εκδόθηκε - Υπόθεση C 368/09	65
4.4 Δεν υφίσταται υποχρέωση κατοχής τιμολογίου για την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης, όταν ο λήπτης των υπηρεσιών υπόκειται στην υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ στο πλαίσιο διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης - Υπόθεση C-90/02	68
4.5 Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών δεν εξαρτάται από την αναγραφή στο τιμολόγιο της διεύθυνσης στην οποία ο εκδότης ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα- Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 και C-375/16	70
4.6 Παροχή δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ με αντίγραφο Τιμολογίου- Υπόθεση C 85/95	73
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	76
5.1 Χρόνος γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ στις περιπτώσεις	76

έκδοσης διορθωτικών τιμολογίων όταν η διόρθωση αφορά υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ - Αναδρομικά αποτελέσματα-Υπόθεση C-518/14	
5.2 Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ αγορών σε φορολογούμενο που έχει κηρυχθεί «ανενεργός» από τη φορολογική αρχή - Αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ – Υπόθεση C 69/17	78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	79
6.1 Περιορισμοί στην άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης	79
6.2 Δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης για υποκείμενο στο φόρο ο οποίος αδυνατεί να αποδείξει το ποσό ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών, ελλείψει τιμολογίου ή άλλου εγγράφου - Υπόθεση C 664/16	80
6.3 Οδηγία ΦΠΑ - Εθνική ρύθμιση που αποκλείει το δικαίωμα προς έκπτωση για ορισμένες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών - Ευχέρεια των κρατών μελών να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους περί αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που ίσχυε κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της έκτης οδηγίας ΦΠΑ	81
6.3.1 Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-538/08 και C-33/09	82
6.4 Μείωση του ποσού του δικαιώματος της έκπτωσης σε περίπτωση παράβασης της υποχρέωσης χρησιμοποίησης ταμειακής μηχανής - Υπόθεση C-188/09	85
6.5 Στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ σε περίπτωση απάτης ή καταχρηστικής πρακτικής	86
6.6 Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-439/04 και C-440/04	88
6.7 Πλασματικές πράξεις - Υπόθεση C-712/17	90
6.8 Η αρχή της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα της νομοθεσίας περί ΦΠΑ	94
6.8.1 Υπόθεση C-255/02	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	97
7.1 Αποσβεστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ-Αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας	97
7.2 Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C 95/07 και C 96/07	97
7.3 Υπόθεση C-332/15	98

7.4 Υπόθεση C-284/11	99
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8	100
8.1 Περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης - Διακανονισμός του φόρου-Επενδυτικά αγαθά	100
8.2 Γενικά για την κατ' αναλογία έκπτωση (prorate) - δικαιοδοσία κρατών-μελών	101
8.3 Μη υπολογισμός κατ' αναλογία έκπτωσης (pro-rata) όταν διενεργούνται μόνο φορολογητέες πράξεις - Υπόθεση C-204/03	103
8.4 Εφαρμογή του κανόνα στρογγυλοποίησης - Υπόθεση C-488/07	104
8.5 Η ανάμειξη μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των θυγατρικών της εταιριών συνιστά οικονομική δραστηριότητα - Υπολογισμός αναλογίας έκπτωσης - Είσπραξη μερισμάτων από την εταιρία χαρτοφυλακίου - Υπόθεση C-16/00	105
8.6 Εκμίσθωση ακινήτου ως επαγγελματικής στέγης και ως κατοικίας - Κριτήριο υπολογισμού της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ - Υπόθεση C-511/10	106
8.7 Μέθοδοι έκπτωσης – Έκπτωση κατ' αναλογία – Έκπτωση αναλόγως της χρήσης Διακανονισμός των εκπτώσεων – Μεταβολή των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων - Υπόθεση C-661/18	106
8.8 Διακανονισμός – Ακίνητα αγαθά επένδυσης – Αρχική χρήση για δραστηριότητα που δεν δικαιολογεί έκπτωση του φόρου εισροών, ακολούθως χρήση και για δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ – Δημόσιος οργανισμός - Υπόθεση C-140/17	108
8.9 Απαλλαγή των πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων – Δικαίωμα επιλογής προς όφελος των υποκειμένων στον φόρο – Έκπτωση του φόρου εισροών – Χρήση για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο – Διακανονισμός της αρχικώς πραγματοποιηθείσας έκπτωσης – Δεν επιτρέπεται - Υπόθεση C-672/16	109
8.10 Ακίνητα αγαθά επένδυσης - Έκπτωση του φόρου επί των εισροών - Διακανονισμός της αρχικώς πραγματοποιηθείσας έκπτωσης - Εφάπαξ διακανονισμός του συνόλου της έκπτωσης αυτής μετά την πρώτη χρήση του οικείου αγαθού - Περίοδος διακανονισμού- Υπόθεση C-791/18	110

8.11 Δικαίωμα διακανονισμού σε αγαθό επένδυσης που χρησιμοποιήθηκε αρχικά για απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δραστηριότητα και στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ - Υπόθεση C-184/04	111
8.12 Τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας για καταπολέμηση οικονομικών τεχνασμάτων και εισάγουσας εκ νέου απαλλαγή πράξεως επί ακινήτου που πριν υπαγόταν σε ΦΠΑ με αποτέλεσμα να ακυρώνεται ο διακανονισμός - Αναδρομική ισχύς - Αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου – Υπόθεση C-376/02	112
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	114
ΠΗΓΕΣ	119
1. Βιβλιογραφία	119
2. Αρθρογραφία	119
3. Ιστοσελίδες	121
4. Νόμοι	121
5. Αποφάσεις Δικαστηρίων	121

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Ιστορικό του ΦΠΑ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (στο εξής ΦΠΑ), επιβλήθηκε στην Ελλάδα την 01.01.1987 με το Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ο οποίος ενσωμάτωσε τις διατάξεις της έκτης κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ). Ο αρχικός αυτός νόμος για το ΦΠΑ υπέστη πολλές νομοθετικές τροποποιήσεις (περισσότερες από τριάντα), οι οποίες κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο με το Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248Α), που αποτελεί πλέον τον Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει σήμερα.

Ο ΦΠΑ είναι φόρος που εφαρμόζεται εναρμονισμένα σε όλα τα κράτη μέλη της ΕΕ, σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία, την οποία τα κ-μ οφείλουν να ενσωματώνουν στο εθνικό τους δίκαιο.

Η Ευρωπαϊκή οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και αντικατέστησε την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και την ομοιόμορφη φορολογική βάση. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ ενσωματώνει τις διατάξεις της έκτης οδηγίας (77/388/ΕΟΚ) από την 01.01.2007 χωρίς κατ' ουσία να τροποποιεί την ισχύουσα νομοθεσία, αν και μετά το 2007 έχει υποστεί πολλαπλές τροποποιήσεις (τελευταία τροποποίηση με την Οδηγία 2019/2235 του Συμβουλίου της 16ης Δεκεμβρίου 2019), τις οποίες τα κράτη μέλη ενσωμάτωσαν στα εθνικά τους δίκαια.

Οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, όπως έχει τροποποιηθεί μέχρι σήμερα και ισχύει, είναι υποχρεωτικές για όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφαρμόζονται από αυτά με ομοιόμορφο τρόπο και πρέπει να ενσωματώνονται στις οριζόμενες προθεσμίες στον ελληνικό κώδικα ΦΠΑ καθόσον ο ΦΠΑ είναι ένας εναρμονισμένος φόρος στα κράτη μέλη της Ε.Ε., σε αντίθεση με τη φορολογία εισοδήματος¹.

Το Ενωσιακό δίκαιο ως προς το ΦΠΑ τυγχάνει αμέσου εφαρμογής από τα Δικαστήρια και υπερέχει έναντι του εθνικού δικαίου, το οποίο πρέπει να

¹ βλ. Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, "Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία", Αθήνα 2015- σελ. 59

συμμορφώνεται προς αυτό. Το Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) είναι αρμόδιο για την τελική κρίση επί θεμάτων ΦΠΑ σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά συνέπεια, η νομολογία του ΔΕΕ ως προς το ΦΠΑ αποτελεί βασικό εργαλείο για την ερμηνεία των διατάξεων ΦΠΑ.

1.2. Η υπεροχή του Ενωσιακού Δικαίου στον ΦΠΑ και η άμεση εφαρμογή της νομολογίας του ΔΕΕ στο εθνικό δίκαιο

1.2.1 Η αρχή της υπεροχής του Ενωσιακού Δικαίου

Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, το κοινοτικό δίκαιο υπερισχύει των εθνικών δικαίων των κρατών μελών και ισχύει για όλες τις ευρωπαϊκές πράξεις, με δεσμευτική ισχύ. Το ΔΕΕ καθιέρωσε την αρχή της υπεροχής με την απόφαση της 15^{ης} Ιουλίου 1964, στην υπόθεση 6/64, Costa κατά Enel². Στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο αναφέρει ότι «εφόσον το δίκαιο που γεννήθηκε από τη Συνθήκη απορρέει από αυτόνομη πηγή δικαίου, λόγω του ιδιόμορφου πρωτότυπου χαρακτήρα του, δεν είναι δυνατόν να του αντιτάσσεται οποιοδήποτε εσωτερικό νομοθετικό κείμενο, χωρίς να χάνει τον κοινοτικό του χαρακτήρα και χωρίς να διακυβεύεται η νομική βάση της ίδιας της Κοινότητας. Η εκ μέρους των κρατών μελών μεταβίβαση δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις της Συνθήκης από την εσωτερική τους έννομη τάξη στην κοινοτική συνεπάγεται οριστικό περιορισμό των κυριαρχικών δικαιωμάτων τους, κατά του οποίου δεν είναι δυνατόν να προβληθεί μεταγενέστερη μονομερής πράξη μη συμβιβαζόμενη προς την έννοια της Κοινότητας.»

Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να ερμηνεύουν το εθνικό δίκαιο με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οδηγίας, προκειμένου να επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με αυτή και οφείλουν να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα των διατάξεων της, αποφασίζοντας αυτεπαγγέλτως να μην εφαρμόσουν, εάν υπάρχει ανάγκη, κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, χωρίς προηγουμένως να υποχρεούνται να περιμένουν ή να ζητήσουν την εξάλειψή της³. Παράλληλα στο πλαίσιο της σύμφωνης ερμηνείας

² βλ. curia.europa.eu, ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Ιουλίου 1964, στην υπόθεση 6/1964, Costa κατά Enel "Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 119"

³ βλ. ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Ιουλίου 2017, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság Υπόθεση C-254/2016 σκέψεις 34-35, ΝΟΜΟΣ - Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2017", ΔΦΟΡΝ 2017/788

υφίσταται υποχρέωση των εθνικών δικαστηρίων να τροποποιούν την πάγια νομολογία τους, σε περίπτωση που αυτή δεν συμβιβάζεται με τους σκοπούς της οδηγίας⁴.

1.2.2 Η αρχή της αυτονομίας του Ενωσιακού Δικαίου και του άμεσου αποτελέσματος

Η επιβεβαίωση της αυτονομίας του ενωσιακού δικαίου συντελέστηκε με την απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1963 του ΔΕΚ (νυν ΔΕΕ) στην υπόθεση Van Gend en Loos (ΔΕΚ C-26/1962). Με την εν λόγω απόφαση, που αποτέλεσε σταθμό, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 12 της Συνθήκης, (περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας) παράγει άμεσα αποτελέσματα και γεννά προσωπικά δικαιώματα υπέρ των πολιτών, τα οποία πρέπει να διασφαλίζουν τα εθνικά δικαστήρια. Απαραίτητη προϋπόθεση που τίθεται είναι ότι οι υποχρεώσεις πρέπει να είναι σαφείς, συγκεκριμένες και χωρίς αιρέσεις και ότι δεν πρέπει να απαιτούν συμπληρωματικά μέτρα. (εθνικά ή κοινοτικά)⁵.

1.3 Γενικές αρχές του Ενωσιακού Δικαίου

1.3.1 Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ

Η εν λόγω αρχή αν και δεν μνημονεύεται ρητά στις πηγές του πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου, ήτοι τις ιδρυτικές συνθήκες, τις τροποποιητικές συνθήκες, τις συνθήκες προσχώρησης, τα συνημμένα πρωτόκολλα στις εν λόγω συνθήκες και τις συμπληρωματικές συμφωνίες για την τροποποίηση ορισμένων τμημάτων των ιδρυτικών συνθηκών, εν τούτοις αποτελεί θεμελιώδη αρχή του συστήματος λειτουργίας του ΦΠΑ. Η ουδετερότητα του ΦΠΑ μνημονεύεται στο προοίμιο της οδηγίας ΦΠΑ και συγκεκριμένα στις εκτιμήσεις 5 και 7 που λαμβάνονται υπόψη για την οδηγία, από τις οποίες συνάγονται τα ακόλουθα:

Όταν το πεδίο εφαρμογής του φόρου, περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής καθώς και τον τομέα παροχής υπηρεσιών, τότε επιτυγχάνεται στο

⁴ βλ. nomos ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Απριλίου 2016, K. E. Rasmussen, Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα YVES BOT στην Υπόθεση C-441/14, ΝΟΜΟΣ - Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2015" σκέψη 32

⁵ βλ. nomos ΔΕΕ C-26/1962, απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Φεβρουαρίου 1963, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos κατά της ολλανδικής διοίκησης φορολ

σύστημα ΦΠΑ η μεγαλύτερη απλούστευση και ουδετερότητα. Επομένως είναι προς το συμφέρον της ένωσης και των κρατών μελών να υιοθετηθεί ένα κοινό σύστημα μέχρι το στάδιο του λιανικού εμπορίου.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό, έστω και αν δεν εφαρμόζονται στα κράτη μέλη οι ίδιοι συντελεστές, με την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση.

Με άλλα λόγια ο ΦΠΑ υπολογίζεται σε κάθε στάδιο σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες, σε κάθε φάση της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής. Με το μηχανισμό της έκπτωσης και επιστροφής που διαθέτει το σύστημα του ΦΠΑ, που συνίσταται στην αφαίρεση από το φόρο των εκροών (φόρος επί των πωλήσεων και επί των παροχών υπηρεσιών), του φόρου εισροών (φόρος που έχει επιβαρύνει τις αγορές της επιχείρησης τις υπηρεσίες που έλαβε), ανεξάρτητα από τον αριθμό των πράξεων που μεσολαβούν μέχρι την τελική κατανάλωση, (την οποία και πρέπει να επιβαρύνει), διασφαλίζεται η ουδετερότητα του φόρου και αποκλείεται η διπλή φορολόγηση των επιχειρήσεων⁶. Σύμφωνα δε με τη νομολογία του ΔΕΕ, η αρχή της ουδετερότητας διασφαλίζεται εφόσον το σύστημα έκπτωσης που προβλέπει ο τίτλος XI της έκτης οδηγίας παρέχει τη δυνατότητα στους ενδιαμέσους κρίκους της αλυσίδας διανομής να εκπίπτουν από τη δική τους βάση επιβολής του φόρου τα ποσά που έκαστος έχει καταβάλει στον δικό του προμηθευτή ως ΦΠΑ επί της αντίστοιχης εμπορικής πράξης και, με τον τρόπο αυτό, να αποδίδει στη φορολογική αρχή το μέρος του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της τιμής που κατέβαλε έκαστος προς τον προμηθευτή του και της τιμής στην οποία παρέδωσε το εμπόρευμα στον αγοραστή του.

Εν κατακλείδι, η ουσία της οικονομικής ουδετερότητας του ΦΠΑ⁷, συνοψίζεται στα εξής:

α. Η διπλή φορολόγηση θα πρέπει να αποκλείεται. Δηλαδή, ο ΦΠΑ δεν θα πρέπει και να είναι κόστος για την υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση, και να καταβάλλεται

⁶ βλ. νομος ΔΕΕ, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs, Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 33, και της 15ης Οκτωβρίου 2002, C-427/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-8315, σκέψη 42

⁷ βλ. Χαράλαμπος Τσούσης, "Η αρχή της ουδετερότητας του φόρου", www.taxheaven.gr

σε μεταγενέστερο στάδιο από τον τελικό καταναλωτή. Πρέπει δηλαδή να υπάρχει γενικό δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβαρύνει τις δαπάνες των επιχειρήσεων, εκτός φυσικά από τις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση εξομοιώνεται με τελικό καταναλωτή.

β. Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται οικονομικά σε ανάλογες συνθήκες πρέπει να απολαμβάνουν ίσης μεταχείρισης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης. Δεν πρέπει δηλαδή κάποιες από αυτές να έχουν περιορισμένο δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών ούτε να υποχρεούνται να χρεώνουν φόρο εκροών με υψηλότερο συντελεστή, σε σχέση με άλλες.

γ. Ο ΦΠΑ είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης ο οποίος πρέπει να είναι απολύτως αναλογικός με την τιμή πώλησης των παραδιδόμενων αγαθών.

1.3.2 Η αρχή της αναλογικότητας

Η αρχή της αναλογικότητας διέπει τον τρόπο με τον οποίο η Ευρωπαϊκή Ένωση θα ασκήσει τις αρμοδιότητες της, όταν αποφασισθεί ότι αυτή θα δράσει. Σκοπός της είναι να οριοθετήσει τις δράσεις των οργάνων της ΕΕ.

Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή: α) η επιδίωξη πρέπει να είναι νομικά δικαιολογημένη και β) τα μέτρα που τα κράτη-μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν πρέπει να είναι τα κατάλληλα και δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα αναγκαία μέτρα για την επίτευξη των σκοπών των Συνθηκών. Με άλλα λόγια, το περιεχόμενο και η μορφή της δράσης των οργάνων της ΕΕ πρέπει να αντιστοιχεί στον επιδιωκόμενο σκοπό της.⁷

Η αρχή της αναλογικότητας αναφέρεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (πρώην άρθρο 5 ΣΕΚ). Τα κριτήρια για την εφαρμογή της αναλύονται στο υπ' αριθ. 2 πρωτόκολλο, που προσαρτάται στις Συνθήκες⁸.

1.3.3 Η αρχή της ασφάλειας δικαίου

Η αρχή αυτή επιβάλλει να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ώστε οι ενδιαφερόμενοι να έχουν στη διάθεσή τους σαφή σημεία προσανατολισμού σε έννομες καταστάσεις και σχέσεις που εμπίπτουν στην έννομη τάξη της Ένωσης, αποκλείοντας τον κίνδυνο αβεβαιότητας ή

⁸ <https://eur-lex.europa.eu/summary/glossary>

απότομης μεταβολής στο ισχύον δίκαιο⁹.

1.3.4 Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

Η εν λόγω αρχή στοχεύει στην διατήρηση καταστάσεων που δημιουργήθηκαν και υφίστανται για τους πολίτες ή στην ικανοποίηση συγκεκριμένων βάσιμων προσδοκιών τους. Λόγω της φύσης της η αρχή αυτή έρχεται σε σύγκρουση με άλλες βασικές αρχές του ενωσιακού δικαίου, όπως είναι οι αρχές της νομιμότητας και της αποτελεσματικότητας της δράσης των οργάνων της ένωσης, στο πλαίσιο επίτευξης των σκοπών της. Οι συγκρούσεις που δημιουργούνται, αίρονται από το ΔΕΕ, μέσω της στάθμισης των συμφερόντων, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το συμφέρον της ένωσης και αφετέρου τις αρχές περί προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και περί ασφαλείας δικαίου¹⁰. Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C- 487/01 και C-7/02,¹¹ το Δικαστήριο αποφάσισε ότι όταν ένα κράτος μέλος καταργεί το δικαίωμα να επιλεγεί η φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων, οφείλει, κατά την επιλογή του τρόπου εφαρμογής της νομοθετικής μεταβολής, να λάβει υπόψη τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των υποκειμένων στον φόρο. Ωστόσο, η κατάργηση του νομοθετικού πλαισίου από το οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο άντλησε όφελος πληρώνοντας λιγότερους φόρους χωρίς ωστόσο να υπάρξει πρακτική καταστρατήγησης δεν μπορεί, αυτή καθ' αυτή, να διαψεύσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στηριζόμενη στο κοινοτικό δίκαιο¹¹.

1.3.5 Η αρχή της ίσης μεταχείρισης

Η αρχή αυτή απαιτεί, οι επιχειρηματίες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά στον τομέα του ΦΠΑ, ούτε όμως όταν προβαίνουν σε διαφορετικές πράξεις να αντιμετωπίζονται όμοια, εκτός αν, η διαφορετική αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικά. (βλ. Υποθέσεις C-292/97¹² και C-

⁹ βλ. curia.europa.eu, απόφαση του Δικαστηρίου της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK —56 EOOD, C-643/2011, EU:C:2013:55, σκέψη 51

¹⁰ βλ. Ε. Πρεβεδούρου, "Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων", Περιοδικό Δίκη Τόμος 1998-Ιούνιος 1998

¹¹ βλ. Nomos ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 29ης Απριλίου 2004, Gemeente Leusden, C-487/2001 και Holin Groep BV, C-7/2002, Συλλογή 2004 σελίδα I-05337, σκέψη 82

¹² βλ. curia.europa.eu, ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Απριλίου 2000, K. Karlsson, L.-G. Gustafsson και N. Torarp, Υπόθεση C-292/97, Συλλογή 1-2737, σκέψη 39

1.4 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελείται από δύο επιμέρους δικαστήρια: Το Δικαστήριο και το Γενικό Δικαστήριο (που δημιουργήθηκε το 1988).

Το Δικαστήριο αποτελεί τη δικαστική αρχή της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, σε συνεργασία με τα δικαστήρια των κρατών μελών, διασφαλίζει την εφαρμογή και την ομοιόμορφη ερμηνεία του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πρόκειται για πολύγλωσσο θεσμικό όργανο, καθώς καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να αποτελέσει γλώσσα διαδικασίας και οφείλει να διασφαλίζει ότι η νομολογία του γίνεται γνωστή σε όλα τα κράτη μέλη.

Από την ίδρυσή τους, τα δύο επιμέρους δικαστήρια του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν εκδώσει περίπου 38 000 αποφάσεις¹⁴.

Το άρθρο 19 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΣΕΕ) περιγράφει τον ρόλο και τη σύνθεση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ).

Αποτελεί τη νομική βάση του επικουρικού δικαίου ορίζοντας το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως το ανώτατο δικαστήριο για τη διασφάλιση της ορθής ερμηνείας και εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ, είτε σε προσφυγές που ασκούνται άμεσα σε αυτό είτε σε αιτήματα για προδικαστικές αποφάσεις.

Το επικουρικό δίκαιο ορίζει τις άγραφες πηγές του δικαίου της ΕΕ σε αντίθεση με τις πρωτοβάθμιες και τις δευτεροβάθμιες πηγές. Αυτές οι πηγές χρησιμοποιούνται κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως κανόνες δικαίου στις περιπτώσεις όπου το πρωτογενές και το παράγωγο δίκαιο δεν ρυθμίζουν το ζήτημα¹⁵.

¹³ βλ. Nomos, ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 31ης Ιανουαρίου 2013, C-643/2011, Direktor na Direktsia κλπ, Συλλογή της Νομολογίας 2013, σελίδα 00000, σκέψη 55,

¹⁴ βλ. <https://e-justice.europa.eu>

¹⁵ βλ. Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Ενοποιημένη απόδοση της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση — Τίτλος III — Διατάξεις περί των θεσμικών οργάνων — Άρθρο 19

1.5 Η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Ο όρος «νομολογία» αναφέρεται σε κανόνες και αρχές που προκύπτουν από δικαστικές αποφάσεις και δικαστικές νομικές γνωμοδοτήσεις. Όταν λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με κάποια υπόθεση, τα δικαστήρια ερμηνεύουν το νόμο, πράγμα που συμβάλλει στην ανάπτυξη της νομολογίας. Η νομολογία δημοσιεύεται με διάφορους τρόπους (συλλογές νομολογίας και νομικά περιοδικά, δημοσίευση σε δικτυακούς τόπους δικαστηρίων ή νομικές βάσεις δεδομένων).

Κατά την ερμηνεία του δικαίου της ΕΕ, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης συχνά χρειάζεται να είναι δημιουργικό για να γεφυρώσει τα κενά που αφήνουν το πρωτογενές ή/και το παράγωγο δίκαιο.

Οι δικαστικές αποφάσεις του παρέχουν μια ανεπίσημη και νομικά δεσμευτική ερμηνεία του δικαίου της ΕΕ και, κατά συνέπεια, αναφέρονται ως πηγή δικαίου (συμπεριλαμβανομένου του ίδιου του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

Οι αποφάσεις και οι γνωμοδοτήσεις δικαστηρίων μάς παρέχουν ερμηνείες του νόμου. Οι ερμηνείες αυτές μπορούν στη συνέχεια να χρησιμοποιηθούν από άλλα δικαστήρια ή αρχές ως «νομικό προηγούμενο» ή/και ως νομολογία. Η επιρροή της νομολογίας μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντική σε τομείς που δεν καλύπτονται ή καλύπτονται εν μέρει μόνο από το λεγόμενο γραπτό δίκαιο, δηλαδή το δίκαιο που ορίζεται μέσω ενός νομοθετικού οργάνου (όπως το Κοινοβούλιο). Αυτό σημαίνει ότι σε ορισμένες περιπτώσεις και τα δικαστήρια παράγουν δίκαιο.

Για ορισμένες χώρες, η νομολογία αποτελεί σημαντική πηγή δικαίου και οι αποφάσεις των ανώτερων δευτεροβάθμιων δικαστηρίων θεωρούνται κανονιστικές - θεσπίζουν δηλαδή κανόνες που θα έπρεπε ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι υποχρεωτικό, να χρησιμοποιούνται για να ληφθούν αποφάσεις σε παρόμοιες νομικές διαφορές (και αποκαλούνται «δεσμευτικό νομικό προηγούμενο», ιδίως σε χώρες το νομικό σύστημα των οποίων βασίζεται στο λεγόμενο Common law, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο). Σε πολλές άλλες χώρες (ιδίως μεταξύ εκείνων που ακολουθούν την παράδοση του αστικού δικαίου που πηγάζει από το ρωμαϊκό δίκαιο), τα δικαστήρια δεν δεσμεύονται αυστηρά να τηρούν κανόνες και αρχές που προκύπτουν από τη νομολογία.

Από το 1997, η νομολογία είναι προσβάσιμη σε όλες τις επίσημες γλώσσες της

ΕΕ μέσω του ιστότοπου <https://curia.europa.eu> του δικαστηρίου. Η βάση δεδομένων του περιλαμβάνει το πλήρες κείμενο των δικαστικών αποφάσεων και των γνωμοδοτήσεων του Δικαστηρίου, των προτάσεων του Γενικού Εισαγγελέα και των διατάξεων των δικαστηρίων της ΕΕ. Επιπλέον, η βάση δεδομένων περιέχει περιλήψεις των αποφάσεων, πληροφορίες σχετικά με αποφάσεις που δεν έχουν δημοσιευθεί στη συλλογή νομολογίας του δικαστηρίου και ανακοινώσεις στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁶.

1.6 Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

1.6.1 Αντικείμενο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

Στο άρθρο 2 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 ορίζεται το αντικείμενο του κοινού συστήματος ΦΠΑ και συγκεκριμένα ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις και δεν υπάγεται στις διατάξεις των άρθρων 33 ή 36 της οδηγίας, όταν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα ή για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και οι εισαγωγές αγαθών στο έδαφος ενός κράτους μέλους.

Στο άρθρο 5 της ανωτέρω οδηγίας, ορίζεται το πεδίο εδαφικής εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ

Τα αντίστοιχα με το άρθρο 2 της Οδηγίας ΦΠΑ ορίζονται στο άρθρο 2 του Ν.2859/2000 (ΚΦΠΑ).

1.6.2 Υποκείμενοι στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

Στο άρθρο 9 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 ορίζεται ότι "υποκείμενος στο φόρο" θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί οπουδήποτε, κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα τα αποτελέσματα της

¹⁶ βλ. <https://e-justice.europa.eu>

δραστηριότητας αυτής και από τον επιδιωκόμενο σκοπό, καθώς και, κάθε πρόσωπο το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που αποστέλλεται σε άλλο κράτος μέλος αλλά εντός του εδάφους της Κοινότητας. "Οικονομική δραστηριότητα" κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

"Υποκείμενος στο φόρο" επίσης θεωρείται και οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη της παρ 1 του άρθρου 9 και κυρίως παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά καθώς και παράδοση γηπέδων για οικοδόμηση (άρθρο 12). Η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο, αποκλείει από την έννοια του "υποκειμένου στον φόρο" τους μισθωτούς και τα λοιπά πρόσωπα που συνδέονται με τον εργοδότη τους με εξαρτημένη εργασία (άρθρο 10). Επίσης θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις και κυρίως για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες (άρθρο 13).

Τα αντίστοιχα προβλέπονται και στο άρθρο 3 του Ν. 2859/2000.

1.6.3 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

Τα άρθρα 63-67 της οδηγίας 2006/112/EK αναφέρονται στη γενεσιουργό αιτία και απαιτητό του φόρου, καθώς και στις παρεκκλίσεις που προβλέπονται.

Συγκεκριμένα στο άρθρο 63 της οδηγίας ορίζεται ότι στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

Οι αντίστοιχες διατάξεις περιλαμβάνονται στα άρθρα 16-18 του ΚΦΠΑ.

1.6.4 Εκπτώσεις

Η **ενότητα X** που φέρει τον τίτλο «**Εκπτώσεις**» της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια στα οποία καθορίζονται: α) η γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης, β) η αναλογία (ποσοστό) έκπτωσης, γ) οι περιορισμοί στην άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και δ) ο διακανονισμός των εκπτώσεων. Στην εν λόγω ενότητα της ανωτέρω οδηγίας περιλαμβάνονται τα άρθρα 167 έως και 192. [Τα αντίστοιχα άρθρα της έκτης κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ) που περιλαμβάνονται στον Τίτλο XI «Εκπτώσεις» είναι τα άρθρα 17 (όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 28 στ' που προστέθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ), 18, 19 και 20]¹⁷. Ειδικότερα:

Το **κεφάλαιο I** που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, περιλαμβάνει τα άρθρα 167 έως και 172. (αντίστοιχο άρθρο 17 της έκτης κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ)

Το **κεφάλαιο II** που επιγράφεται «Αναλογία έκπτωσης» της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, περιλαμβάνει τα άρθρα 173 έως και 175. (αντίστοιχο άρθρο 18 της έκτης κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ).

Το **κεφάλαιο III** που φέρει τον τίτλο «Περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης» της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, περιλαμβάνει τα άρθρα 176 και 177 στα οποία ορίζονται οι δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, καθώς και το δικαίωμα του κάθε κράτους μέλους, μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, να αποκλείει εν όλω ή εν μέρει από το δικαίωμα έκπτωσης, για λόγους οικονομικής συγκυρίας, όλα τα αγαθά επένδυσης ή ορισμένα από αυτά ή άλλα αγαθά.

¹⁷ βλ. άρθρα 167 έως και 192 της οδηγίας 2006/112/ΕΕ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Το **κεφάλαιο IV** που φέρει τον τίτλο «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης» της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, περιλαμβάνει τα άρθρα 178 έως και 183. (αντίστοιχο άρθρο 18 της έκτης κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ). Στα άρθρα 178-183 της οδηγίας ΦΠΑ, ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί ο υποκείμενος στον φόρο, για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης και ορίζεται ο τρόπος διενέργειας της έκπτωσης, καθώς το δικαίωμα μεταφοράς ή επιστροφής του εκπιπτόμενου φόρου όταν υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο.

Τέλος το **κεφάλαιο V** που τιτλοφορείται «Διακανονισμός των εκπτώσεων» της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, περιλαμβάνει τα άρθρα 184 έως και 192. Ειδικότερα στα άρθρα 184 έως 191 της οδηγίας ορίζονται ο χρόνος και ο τρόπος διακανονισμού όσον αφορά τα αγαθά επένδυσης. (αντίστοιχο άρθρο 20 της έκτης κοινοτικής Οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ)

Στο εσωτερικό δίκαιο, αντίστοιχο της ανωτέρω ενότητας της οδηγίας ΦΠΑ, είναι το κεφάλαιο Z του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 125Α) που φέρει τον τίτλο «ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ» και αποτελείται από τα άρθρα 30 έως και 34.

Στο άρθρο 30 (αντίστοιχα άρθρα 167-169, 172 και 176 της οδηγίας 2006/112/EK και 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) του Ν. 2859/2000 προσδιορίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Στο άρθρο 31 (αντίστοιχα άρθρα 173-175 της οδηγίας 2006/112/EK και 17 παρ. 5 και 19 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) του Ν. 2859/2000) προσδιορίζεται το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου και ο περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης σε περίπτωση κοινών εισροών.

Στο άρθρο 32 (αντίστοιχα άρθρα 178, 181-183 της οδηγίας 2006/112/EK και 18 και 28 παρ. 2 και 3 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) του Ν. 2859/2000) ορίζονται τα δικαιολογητικά για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.)

Στο άρθρο 33 (αντίστοιχα άρθρα 184-192 της οδηγίας 2006/112/EK και 20 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) του Ν. 2859/2000), προβλέπεται διακανονισμός των εκπτώσεων,

δηλαδή η διαδικασία με την οποία ο νόμος επιδιώκει την αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπτώσεων του φόρου στις περιπτώσεις, για τις οποίες ποσό του φόρου που εκπέστηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε εντός του έτους καθώς και ο τρόπος διακανονισμού των εκπτώσεων των επενδυτικών αγαθών.

Στο άρθρο 34 (αντίστοιχα άρθρα 170, 171 και 183 της οδηγίας 2006/112/EK, 86/560/ΕΟΚ και άρθρο 17 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) του Ν. 2859/2000), ορίζονται οι περιπτώσεις επιστροφής του φόρου, με την επιφύλαξη των σχετικών διατάξεων για την παραγραφή¹⁸.

¹⁸ βλ. άρθρα 30-34 του Ν. 2859/2000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 Έννοια και σκοπός της έκπτωσης ΦΠΑ - Εφαρμογή της βασικής αρχής της ουδετερότητας του φόρου

Κατά τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί ο ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις Σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 1 της εν λόγω οδηγίας, «η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

Ο μηχανισμός της έκπτωσης του ΦΠΑ επιτελεί στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ διαφορετική λειτουργία από εκείνη που επιτελεί η έκπτωση λειτουργικών δαπανών στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος. Με την έκπτωση ΦΠΑ αποφεύγεται η πολλαπλή φορολόγηση (σώρευση φόρων) στο πλαίσιο της φορολόγησης σε όλα τα στάδια της καταναλωτικής αλυσίδας. Μέσω της έκπτωσης ΦΠΑ διασφαλίζεται ότι με ΦΠΑ επιβαρύνεται μόνον ο τελικός καταναλωτής και δεν επιβαρύνεται με αυτόν ο υποκείμενος στον φόρο, ήτοι η επιχείρηση σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας. Στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί σε όλα τα στάδια μόνον ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους. (βλ. αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25, και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21). Κατά συνέπεια, το κρίσιμο στοιχείο, στη νομοθεσία περί ΦΠΑ, είναι η ορθή φορολόγηση του καταναλωτή, λόγω της φύσης του φόρου προστιθέμενης αξίας ως γενικού φόρου κατανάλωσης, ο οποίος επιβάλλεται κατά κανόνα στο σύνολο των αγαθών και των υπηρεσιών.

Οι διατάξεις της οδηγίας που αναφέρονται στην έκπτωση του φόρου αποτελούν τον

θεμέλιο λίθο της λειτουργίας του κοινού συστήματος του ΦΠΑ και περιλαμβάνουν όλους τους μηχανισμούς έκπτωσης συμψηφισμού και διακανονισμού των προς έκπτωση φόρων.

Στο άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ(άρθρο 17 παρ 1 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ) ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

Στο άρθρο 168 της οδηγίας (άρθρο 17 παρ 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ) διατυπώνεται η αρχή της έκπτωσης των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεών του, εντός ή εκτός του εσωτερικού του κράτους μέλους ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (άρ. 179 της οδηγίας).

Δηλαδή η έκπτωση συνίσταται στην αφαίρεση από το φόρο των εκροών (φόρος που αντιστοιχεί στις πωλήσεις παροχές υπηρεσίας κ.λπ.), του φόρου εισροών (φόρος που έχει επιβαρύνει τις αγορές της επιχείρησης τις υπηρεσίες που έλαβε) και διενεργείται υπό την προϋπόθεση, ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στο φόρο (δηλαδή φορολογητέων πράξεων ή αφορολόγητων με δικαίωμα έκπτωσης), από υποκείμενους στο φόρο (επιτηδευματίες και επιχειρήσεις), εξασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό την πλήρη ουδετερότητα του φόρου.

Ο υποκείμενος στον ΦΠΑ επιβάλλει γενικά ΦΠΑ στο σύνολο της αξίας των πράξεων που πραγματοποιεί. Από το φόρο αυτό αφαιρεί, το φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκε από άλλους υποκείμενους για τις αγορές του και αποδίδει στο δημόσιο τη διαφορά του φόρου που προκύπτει. Δηλαδή, κάθε υποκείμενος αποδίδει στο δημόσιο το ΦΠΑ που αναλογεί στην προστιθέμενη αξία της επιχείρησης του και τον οποίο εισπράττει από τους πελάτες του, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να είναι ουδέτερος και να μην επιβαρύνει στην ουσία την επιχείρηση, αλλά τον τελικό καταναλωτή¹⁹.

Επομένως, προκειμένου ο υποκείμενος στον φόρο να είναι σε θέση να ανταπεξέλθει στο ρόλο του φοροεισπράκτορα, πρέπει κατ' αρχήν να πραγματοποιηθούν πράξεις που

¹⁹βλ.Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή εκδόσεις Σταματόπουλου-Αθήνα 2015- σελ. 798

υπόκεινται στο φόρο. (αρ. 168 της οδηγίας). Κατά συνέπεια, κρίσιμο στοιχείο αποτελεί κατά πόσον η εισροή πραγματοποιείται στο πλαίσιο υποκειμένης στον φόρο, απαλλασσόμενης από τον φόρο ή μη φορολογητέας εξυπηρετήσεως των καταναλωτών. Η έκπτωση του φόρου επί των εισροών συναρτάται επομένως προς την είσπραξη του φόρου επί των εκροών. Εντούτοις, η συνάρτηση μπορεί να επιτευχθεί μόνον εφόσον οι εισροές καταλογίζονται σε συγκεκριμένες εκροές. Η αναγκαία αυτή συνάρτηση ελλείπει ωστόσο όταν οι πράξεις εισροών χρησιμοποιούνται άμεσα για απαλλασσόμενες του φόρου ή μη υποκειμένες στον φόρο πράξεις.

Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί.(ΔΕΚ υπόθεση C-62/93, σκέψη 18, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-177/99 και C-181/99, σκέψη 34, υποθέσεις C-409/99, σκέψη 42, C-243/03, σκέψη 28)²⁰

Συνεπώς, σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ, στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες σε ΦΠΑ και αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς τη φορολογική τους επιβάρυνση, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. (ΔΕΚ υπόθεση 268/83, σκέψη 19, 50/87, σκέψη 15, C-37/95, σκέψη 15, C-465/03, σκέψη 34, C-63/04, σκέψη 51)²¹. Παράλληλα, με το σύστημα των εκπτώσεων εξασφαλίζονται και οι αρχές

²⁰ βλ. ΔΕΕ αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ.Ι-1883, σκέψη 18, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampfrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42, της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28

²¹ βλ. ΔΕΕ αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998,

της διατήρησης ίσων όρων ανταγωνισμού (στις επιχειρήσεις που υπάγονται στο φόρο αυτό) και της αποφυγής της διπλής φορολογίας του ίδιου αγαθού ή υπηρεσίας.

2.2 Βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης

Από το γράμμα του άρθρου 168 (αρ.17 παρ 2 της έκτης οδηγίας), προκύπτει ότι για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει αφενός να είναι "υποκείμενος στον φόρο" κατά την έννοια της οδηγίας και αφετέρου τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

Κατά συνέπεια, οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης έχουν ως εξής:

α) Ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις, (ΔΕΚ υπόθεση 50/87)²².

Αντιθέτως, το ΔΕΚ με την απόφαση του της 6ης Απριλίου 1995, στην υπόθεση C-4/94, BLP Group plc κατά Commissioners of Customs & Excise (της Εφορίας Εμμέσων Φόρων), έκρινε ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σε υποκείμενο στο φόρο ο οποίος χρησιμοποιεί τις εισροές αυτές για τη διενέργεια πράξεων που απαλλάσσονται του ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα με την ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας (67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967) και το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έχουν

σ. I-4797, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property Ltd, σκέψη 51

²² βλ. ΔΕΕ απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, υπόθεση 50/87, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 1988 σελίδα 04797, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το σύστημα των εκπτώσεων του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε προηγουμένως, το οποίο προβλέπεται από τα άρθρα 17 έως 20 της έκτης οδηγίας 77/388, αποσκοπεί στην πλήρη ανακούφιση του επιχειρηματία από το φόρο που κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει εντός του πλαισίου των οικονομικών του δραστηριοτήτων και ότι κάθε περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης που παρέχεται στους υποκείμενους στο φόρο πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη και προϋποθέτει κοινοτική διάταξη που να τον επιτρέπει ρητώς. Ελλείψει τέτοιας διάταξης, το δικαίωμα της έκπτωσης πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που διενεργήθηκαν προηγουμένως, σκέψεις 16, 17 και διατακτικό

την έννοια ότι, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητά από τις οδηγίες αυτές, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο που τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση πράξης απαλλασσόμενης από το φόρο, ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών, έστω και αν ο τελικός σκοπός της απαλλασσόμενης πράξης είναι η πραγματοποίηση φορολογητέας πράξης. Από τη διατύπωση που χρησιμοποιείται στις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, για να γεννάται δικαίωμα προς έκπτωση, τα επίμαχα αγαθά ή οι επίμαχες υπηρεσίες πρέπει να αφορούν άμεσα τις φορολογητέες πράξεις και ότι δεν έχει από την άποψη αυτή καμία σημασία ο τελικός σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο²³.

β) Ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται απευθείας (για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές) και ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα χωρίς να προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε.

2.3 Δικαίωμα έκπτωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση

Στο άρθρο 20 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζεται η έννοια της "ενδοκοινοτικής απόκτησης" αγαθών (αντίστοιχο το άρθρο 28α της έκτης οδηγίας) και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση που υπόκειται στον ΦΠΑ. Πέραν των προϋποθέσεων που διευκρινίζουν την ιδιότητα του πωλητή και του αγοραστή, το εν λόγω άρθρο εξαρτά την ενδοκοινοτική απόκτηση από δύο προϋποθέσεις, δηλαδή, αφενός, τη μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας να διαθέτει ως κύριος το ενσώματο αγαθό και, αφετέρου, την αποστολή ή τη μεταφορά του αγαθού αυτού στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού». Επομένως τα αγαθά πρέπει να αποστέλλονται ή να μεταφέρονται «εκτός του εδάφους του κράτους μέλους αλλά εντός της Κοινότητας», δηλαδή η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να πραγματοποιούνται από κράτος μέλος που αποτελεί μέρος του εδάφους της Κοινότητας όπου ισχύει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ

²³ βλ. ΔΕΕ απόφαση 6ης Απριλίου 1995, υπόθεση C-4/94, BLP Group plc, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 1995 σελίδα I-00983, σκέψεις 23-28

προς άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας.

Το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τις έννοιες της «ενδοκοινοτικής απόκτησης» και της «ενδοκοινοτικής παράδοσης» και κατ' επανάληψη έκρινε ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης. Ειδικότερα:

2.4 Υπόθεση C-409/04

Το Δικαστήριο, με την απόφαση του της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, στην υπόθεση C-409/04, *The Queen*, κατόπιν αιτήσεως της *Teleos plc* κ.λπ. κατά των *Commissioners of Customs & Excise* (Επιτρόπων Τελωνείων), με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division* (Διοικητικό Δικαστήριο) - Ηνωμένο Βασίλειο, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των *Teleos plc* κ.λπ. και των *Επιτρόπων Τελωνείων*, οι οποίοι είναι η αρμόδια αρχή για την είσπραξη του ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο, ως προς την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι:

Το καθεστώς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων και παραδόσεων), το οποίο αντικατέστησε το σύστημα εισαγωγών και εξαγωγών μεταξύ των κρατών μελών από 01/01/1993, διακρίνεται σαφώς από το καθεστώς που διέπει τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της κοινότητας.

Προϋπόθεση για την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού είναι ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας της συναλλαγής και, μεταξύ άλλων, η υλική διακίνηση αγαθών από ένα κράτος μέλος σε άλλο. Πράγματι, η σχετική με τη διέλευση των μεταξύ κρατών μελών συνόρων προϋπόθεση, αποτελεί συστατικό στοιχείο ενδοκοινοτικής συναλλαγής που τη διακρίνει από συναλλαγή που πραγματοποιείται στην ημεδαπή.

Οι έννοιες της ενδοκοινοτικής παράδοσης και της ενδοκοινοτικής απόκτησης έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των εν λόγω συναλλαγών. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου

προκύπτει ότι η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να διενεργεί ελέγχους με σκοπό να διαπιστώσει την πρόθεση του υποκειμένου στο φόρο θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς της οδηγίας και του κοινού συστήματος ΦΠΑ, δηλαδή την επίτευξη ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων, με το γεγονός ότι λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική φύση της οικείας πράξης, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων. Κατά συνέπεια, ο χαρακτηρισμός μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης ή απόκτησης πρέπει να πραγματοποιείται βάσει αντικειμενικών στοιχείων, όπως η ύπαρξη υλικής διακίνησης των οικείων αγαθών μεταξύ κρατών μελών. Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται επίσης από το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται η ενδοκοινοτική παράδοση και απόκτηση αγαθών. Πράγματι, από τη διατύπωση του τίτλου XIVα της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το μεταβατικό καθεστώς εφαρμόζεται στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών. Περαιτέρω, από τους όρους που χρησιμοποιούν οι διατάξεις, προκύπτει ότι υφίστανται τουλάχιστον δύο κράτη μέλη εμπλεκόμενα σε συναλλαγή που συνίσταται σε ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και απόκτηση και πρέπει να υπάρχει μεταφορά εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών αυτών. Η ιδιαίτερη αυτή διατύπωση, όπως «σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού», «σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς» και «μεταφορά από έναν υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος μέλος», απαντά, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 28α, παράγραφοι 3 και 5, της έκτης οδηγίας. Λαμβάνοντας υπόψη τον όρο «αποστέλλονται» που αναφέρεται στις σχετικές διατάξεις, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η φοροαπαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης εφαρμόζεται μόνον όταν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος το αγαθό μεταβιβάζεται στον αποκτώντα και ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς αυτής, έχει πράγματι απομακρυνθεί και εξαχθεί από το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης.

Το γεγονός ότι ο αποκτών υπέβαλε δήλωση ενδοκοινοτικής απόκτησης στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προορισμού μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό αποδεικτικό στοιχείο για το ότι τα αγαθά απομακρύνθηκαν όντως από το έδαφος του κράτους μέλους παράδοσης, αλλά δεν αποτελεί αποφασιστικό αποδεικτικό στοιχείο για τους σκοπούς της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης

αξίας μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης²⁴.

Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που μεταφέρονται από ένα κράτος - μέλος σε άλλο κράτος - μέλος, φορολογούνται στο κράτος μέλος άφιξης με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει στο κράτος αυτό, επειδή έχουν τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ, σαν ενδοκοινοτική παράδοση (διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης). Άξιο μνείας είναι το γεγονός ότι για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν καταβάλλεται ουσιαστικά ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές αλλά οφείλεται μέχρι το χρόνο υποβολής της προσωρινής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, οπότε συμψηφίζεται κατά κανόνα ως φόρος εισροών με ισόποσο ποσό φόρου που οφείλεται για τις ίδιες πράξεις στην ίδια φορολογητέα περίοδο. Γίνεται δηλαδή απλά λογιστική και μόνο τακτοποίηση του φόρου που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο φόρος αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους-μέλους, πιστώνεται από τον αγοραστή ο λογαριασμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και ταυτόχρονα με την πίστωση γίνεται ισόποση χρέωση του λογαριασμού ΦΠΑ (χρεοπίστωση του ΦΠΑ). Όσον αφορά την αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καταχωρείται στα βιβλία του υποκείμενου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό, το κόστος αυτής και λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης πράξης, ήτοι αυτή που προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 της οδηγίας και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό.

Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών.

Η χρεοπίστωση του ΦΠΑ, γίνεται σύμφωνα με τις παραδεδεγμένες αρχές της λογιστικής επιστήμης. Εξυπακούεται βέβαια ότι δεν χρεώνεται ο λογαριασμός ΦΠΑ με τον φόρο αυτό, όταν δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή κατά το μέρος που δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα²⁵.

²⁴ βλ. ΔΕΚ απόφαση 27ης Σεπτεμβρίου 2007, υπόθεση C-409/04, BLP Teleos κ.λπ., Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2007 I-07797 σκέψεις 37-42, 72 και διατ. 1 και 3

²⁵ βλ. Δημήτρης Γκλεζάκος, "Φ.Π.Α. - Ανάλυση Ερμηνεία & Πρακτική Εφαρμογή", Έκδοση 2008, Σελ 581

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για δαπάνες που προηγούνται των φορολογητέων πράξεων- Το δικαίωμα υφίσταται ανεξάρτητα αν προκύψουν πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ - Υπόθεση 268/83 Rompelman

Ειδικότερα το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ υφίσταται και για δαπάνες που προηγούνται των φορολογητέων πράξεων, αρκεί να υπάρχει πρόθεση για άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που να επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία.

Με την απόφαση του, της 14ης Φεβρουαρίου 1985 στην υπόθεση 268/83, Rompelman, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, είναι δυνατό να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές πράξεις και ότι οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, όπως η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως και, επομένως, η αγορά ακινήτου, πρέπει ήδη να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες. Επίσης έκρινε ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχείρησης ως οικονομικές δραστηριότητες και ότι θα ήταν αντίθετο προς την παραπάνω αρχή να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνο κατά το χρόνο που υφίσταται πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, δηλαδή όταν γεννάται το φορολογητέο εισόδημα.

Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες μιας επιχείρησης μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας και ότι, στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη δηλωθείσα πρόθεση της επιχείρησης. Η διάταξη αυτή δεν αντιτίθεται στην απαίτηση των φορολογικών αρχών να επιβεβαιώνεται η δηλωθείσα πρόθεση από αντικειμενικά στοιχεία. (Στην εν λόγω υπόθεση τέτοιο στοιχείο αποτελεί η καταλληλότητα των σχεδιαζόμενων χώρων ειδικά για εμπορική εκμετάλλευση)²⁶.

²⁶ βλ. Nomos, ΔΕΕ απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman., Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 1985, σελίδα 00655, σκέψεις 22- 23, 25 και διατακτ.

3.1.1 Υπόθεση C-110/94

Ομοίως το Δικαστήριο με την απόφασή του της 29ης Φεβρουαρίου 1996 στην υπόθεση C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziltng (INZO)* κατά Βελγικού Δημοσίου με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Βέλγιο) προς το Δικαστήριο, στο πλαίσιο διαδικασίας ανακοπής κατά διαταγής πληρωμής που εξέδωσαν οι βελγικές αρχές κατά της *Intercommunale voor zeewaterontziltng*, ανώνυμης εταιρίας υπό εκκαθάριση (*Inzo*), προκειμένου να επιτύχουν την επιστροφή του ΦΠΑ που της είχε επιστραφεί βάσει του δικαιώματός της προς έκπτωση, έκρινε ότι, όσες φορές οι φορολογικές αρχές έχουν δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα που συνεπάγεται φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπόνησης μελέτης αποδοτικότητας σχετικά με τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα (αρ. 4 παρ), έστω και αν η εν λόγω μελέτη έχει σαν σκοπό να εξετάσει το βαθμό που η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική και ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία αναδρομικά ακόμα και να τεθεί η εταιρία υπό εκκαθάριση και από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις.

Ιστορικό της υπόθεσης

Η *Inzo* ιδρύθηκε το 1974 και ως εταιρικός σκοπός της ορίστηκε η ανάπτυξη και η εκμετάλλευση μεθόδων σχετικών με την επεξεργασία του θαλάσσιου και του υφάλμυρου ύδατος καθώς και με τη μετατροπή των υδάτων αυτών σε πόσιμο εν όψει της διανομής τους. Προς τούτο, η *Inzo* απέκτησε ορισμένα είδη εξοπλισμού και προέβη στην εκπόνηση μελέτης σχετικά με την αποδοτικότητα του σχεδίου κατασκευής μιας εγκατάστασης αφαλάτωσης ύδατος. Για τις δραστηριότητες αυτές, και κυρίως για την εκπόνηση μελέτης, κατέβαλε τον ΦΠΑ. Στη συνέχεια, ο φόρος αυτός της επιστράφηκε από τη φορολογική αρχή

Το 1988, επειδή η μελέτη του σχεδίου αποκάλυψε πολυάριθμα προβλήματα αποδοτικότητας, μερικοί δε επενδυτές αποσύρθηκαν, το σχέδιο εγκαταλείφθηκε και η *Inzo* τέθηκε υπό εκκαθάριση. Συνεπώς, ουδέποτε άρχισε τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα.

Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η Inzo δεν είχε πραγματοποιήσει καμία φορολογητέα πράξη. Κατόπιν αυτού, της ζήτησε να επιστρέψει τον ΦΠΑ που είχε επιστραφεί στην Inzo μεταξύ 1978 και 1982 πλέον προστίμου και τόκων υπερημερίας. Η INZO άσκησε ανακοπή κατά του αιτήματος αυτού ενώπιον του Rechtbank van eerste aanleg te Brugge ισχυριζόμενη ότι είχε εκφράσει με πράξεις, που δεν επιδέχονται αμφιβολία, τη βούλησή της για συστηματική εκτέλεση φορολογητέων πράξεων. Η φορολογική αρχή απάντησε ενώπιον του δικαστηρίου, ότι η Inzo δεν ενέπιπτε στον ορισμό της εννοίας του υποκειμένου στο φόρο κατά την έννοια των άρθρων 4 και 17 της οδηγίας.

Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως απαιτεί να μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της και ότι, στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη δηλωθείσα πρόθεση της επιχείρησης.

Στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία που έχει δηλώσει την πρόθεση της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις, η πραγματοποίηση μελέτης επί των τεχνικών και οικονομικών στοιχείων της σχεδιαζόμενης δραστηριότητας μπορεί, επομένως, να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας, ακόμη και αν η μελέτη αυτή έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική και ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για μια τέτοια μελέτη περί αποδοτικότητας μπορεί κατ' αρχήν να εκπέσει, σύμφωνα με το άρθρο 17 της οδηγίας

Συνεπώς, από τη στιγμή που η φορολογική αρχή δέχθηκε, βάσει των διαβιβασθέντων από μια επιχείρηση στοιχείων, να τύχει της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, το καθεστώς αυτό δεν μπορεί πλέον, κατ' αρχήν, να της αφαιρεθεί στη συνέχεια αναδρομικώς λόγω της επέλευσης ή της μη επέλευσης ορισμένων γεγονότων.

Η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται οριστικώς μόνον αν η δήλωση της προθέσεως για την έναρξη των σχεδιαζόμενων οικονομικών δραστηριοτήτων έγινε καλοπίστως από τον ενδιαφερόμενο.

Εκτός της περίπτωσης των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μη περάσει η εταιρία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις²⁷.

3.1.2 Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98

Περαιτέρω το ΔΕΚ, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, Gabalfria SL κ.λπ. κατά Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) σε αίτηση που υποβλήθηκε από το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña - Ισπανία για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, έκρινε ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας απαγορεύει σε εθνική ρύθμιση να εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο πριν από την έναρξη της πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων από ορισμένες προϋποθέσεις, όπως είναι η υποβολή ρητής αίτησης πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός καθώς και η τήρηση προθεσμίας μεταξύ της υποβολής και της πραγματικής έναρξης των φορολογητέων πράξεων.

Συγκεκριμένα το σκεπτικό του Δικαστηρίου στις ανωτέρω υποθέσεις έχει ως εξής:

Το άρθρο 22 παρ. 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει για τους υποκειμένους στον φόρο μόνον την υποχρέωση να δηλώνουν την έναρξη, αλλαγή και παύση των δραστηριοτήτων τους, όμως δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη, (σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δήλωσης), να επιβάλλουν την αναβολή άσκησης του δικαιώματος για έκπτωση μέχρι την πραγματική έναρξη της πραγματοποίησης των φορολογητέων πράξεων ή να στερούν από τον υποκείμενο στον φόρο την άσκηση του δικαιώματος αυτού. 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 τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών με τέτοιο τρόπο ώστε να διακυβεύεται το δικαίωμα έκπτωσης

²⁷βλ. Nomos, ΔΕΕ απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, υπόθεση C-110/94, INZO, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 1996 σελίδα I-00857, σκέψεις 17- 19, 24-25 και διατακ.

του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινοτικού δικαίου. Στην προκειμένη περίπτωση η εθνική νομοθεσία όχι μόνον εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ από την υποβολή ρητής αίτησης και την τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ μιας της αίτησης και της έναρξης φορολογητέων πράξεων, αλλά επιπλέον τιμωρεί τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών, μέσω αναβολής της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης μέχρι την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Μια τέτοια νομοθεσία είναι δυνατό να καταλήγει ακόμα και στην απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης, σε περίπτωση που οι εν λόγω πράξεις δεν αρχίζουν ή σε περίπτωση που το δικαίωμα για έκπτωση δεν ασκηθεί εντός προθεσμίας πέντε ετών από την ημερομηνία γένεσης του δικαιώματος αυτού και υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της επακριβούς είσπραξης του φόρου και της αποφυγής της φοροδιαφυγής.

Συνεπώς, αντίκειται προς το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας εθνική νομοθεσία που εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί από υποκείμενο στο φόρο πριν από την έναρξη της πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων από ορισμένες προϋποθέσεις, όπως η υποβολή ρητής, αίτησης πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός καθώς και η τήρηση προθεσμίας ενός έτους μεταξύ της υποβολής και της πραγματικής έναρξης των φορολογητέων πράξεων και η οποία τιμωρεί τη μη τήρηση των προϋποθέσεων αυτών με την απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση ή με την αναβολή άσκησης του μέχρι την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων²⁸.

3.2 Το δικαίωμα έκπτωσης δεν υφίσταται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο- Περιορίζεται στους οφειλόμενους φόρους - Υπόθεση C-342/87

Επισημαίνεται ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ, δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο. Ειδικότερα:

Το Δικαστήριο με την απόφαση του της 13ης Δεκεμβρίου 1989 στην υπόθεση C-342/87 κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Hoge Raad των Κάτω

²⁸βλ. Nomos, ΔΕΕ αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa SL κ.λπ., Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2000 σελίδα I-01577, σκέψεις 51-55

Χωρών αποφάνθηκε ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977, δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.

Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της ολλανδικής εταιρίας Genius Holding BV η οποία ασχολείται με συναρμολογήσεις και βιομηχανικές κατασκευές, και του Υφυπουργού Οικονομικών.

Ιστορικό

Στην Genius Holding, επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή με διορθωτική πράξη πρόσθετος φόρος για την περίοδο από 1ης Ιουλίου μέχρι και 31ης Δεκεμβρίου 1982, με την αιτιολογία ότι, κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων, αφαίρεσε από τον φόρο κύκλου εργασιών τον οποίο όφειλε, τον ΦΠΑ τον οποίο είχαν χρεώσει στην Genicon Montage BV δύο υπεργολάβοι,

Όταν η ελεγκτική αρχή απέρριψε την ένσταση της κατά της ανωτέρω διορθωτικής πράξης, η Genius Holding άσκησε προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου του Άμστερνταμ που επικύρωσε την προσβληθείσα απόφαση. Κατά της εν λόγω απόφασης ασκήθηκε αναίρεση από την Genius Holding στο Hoge Raad (Ακυρωτικό Δικαστήριο).

Το Hoge Raad θεώρησε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του ολλανδικού δικαίου η έκπτωση επιτρέπεται μόνον όταν ο φόρος που αναγράφεται στο τιμολόγιο είναι οφειλόμενος φόρος. Σύμφωνα όμως με το σύστημα μεταθέσεως που εφαρμόζεται στις Κάτω Χώρες επί των σχετικών δραστηριοτήτων (δυνάμει της αδείας που παρέσχε το Συμβούλιο βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας), ο υπεργολάβος δεν οφείλει ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέσχε στον εργολάβο, δεδομένου ότι μόνον ο εργολάβος οφείλει τον φόρο αυτό επί του ποσού με το οποίο χρεώνει με το τιμολόγιο τον κύριο του έργου και κατά συνέπεια η Genius Holding δεν μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επειδή την χρέωσαν με τον φόρο οι υπεργολάβοι κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων.

Επειδή το Hoge Raad είχε αμφιβολίες κατά πόσο το σύστημα αυτό συνάδει με την έκτη οδηγία, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα.

Αντικείμενο δίκης

Αντικείμενο της δίκης αποτέλεσε η ερμηνεία του άρθρου 17 παρ 2 σημείο α΄, του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ και του άρθρου 20, παράγραφος 1 σημείο α΄, 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.

Σκεπτικό του Δικαστηρίου

Από τις αλλαγές που επήλθαν κατά τη σύνταξη του άρθρου 17 παρ 2 στοιχείο α΄, (δεδομένου ότι το Συμβούλιο απομακρύνθηκε τόσο από τη διατύπωση του άρθρου 11, παράγραφος 1^{α΄}, της δεύτερης οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, όσο και από τη διατύπωση του άρθρου 17παρ 2^{α΄} της πρότασης της Επιτροπής για την έκτη οδηγία, όπου το δικαίωμα προς έκπτωση επεκτεινόταν σε κάθε φόρο που αναγράφεται στο τιμολόγιο για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς τον υποκείμενο στον φόρο), προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι.

Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 17 παρ 2α΄, επιτρέπει την αποτελεσματικότερη πρόληψη της φοροδιαφυγής, την οποία θα διευκόλυνε τυχόν δυνατότητα έκπτωσης κάθε αναγραφόμενου σε τιμολόγιο φόρου.

Επομένως, η άσκηση από τον φορολογούμενο του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, που προβλέπει η έκτη οδηγία 77/388, στο πλαίσιο παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από άλλον φορολογούμενο περιορίζεται, δυνάμει του άρθρου 17 παρ 2 στοιχ. α΄ της οδηγίας, μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε φόρο προστιθεμένης αξίας ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι. Δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1γ΄, της οδηγίας, αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο²⁹.

3.3 Κριτήρια για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης - Ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και εκροών

²⁹βλ. ΔΕΕ απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding BV, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 1989, σελίδα 04227, σκέψεις 12-13, 16-17, 19 και διατακτ.

που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης - Υπόθεση C-98/98

Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο επιτηδευματίας ή η επιχείρηση για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι αγορές των αγαθών που πραγματοποίησε ή οι υπηρεσίες που έλαβε, ήτοι:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και

β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του υποκείμενου στο φόρο.

Περαιτέρω, έκρινε το ΔΕΕ, ότι αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού³⁰.

Συγκεκριμένα το Δικαστήριο με την απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, στην υπόθεση C-98/98, Commissioners of Customs and Excise κατά Midland Bank plc, αποφάνθηκε ότι τα άρθρα 2 της πρώτης οδηγίας και 17παρ. 2, 3 και 5, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι είναι απαραίτητη η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης ώστε να αναγνωρίζεται στον υποκείμενο του φόρου δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισροών και να καθορίζεται η έκπτωση του δικαιώματος αυτού³¹.

Επίσης έκρινε ότι στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εφαρμόζει το κριτήριο της άμεσης σχέσης σε κάθε υπόθεση που επιλαμβάνεται. Υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί συγχρόνως πράξεις που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις που δεν του παρέχουν τέτοιο δικαίωμα, μπορεί να δικαιούται έκπτωσης του φόρου

³⁰βλ. Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, "Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία", εκδόσεις Σταματόπουλου-Αθήνα 2015, σελ. 818

³¹ βλ. Nomos, ΔΕΕ απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Commissioners of Customs, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2000 σελίδα I-04177, σκέψεις 24, 33 και διατακτ.

προστιθεμένης αξίας που επιβάρυνε τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, εφόσον τα οικεία αγαθά και οι υπηρεσίες έχουν άμεση σχέση με τις εκροές που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς να είναι απαραίτητο να γίνεται διάκριση αναλόγως του αν εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2, 3 ή 5 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας 77/388. Πάντως, ένας τέτοιος υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να δικαιούται έκπτωσης όλου του ΦΠΑ που επιβάρυνε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ως εισροές, αν οι υπηρεσίες αυτές δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξης που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης, αλλά στο πλαίσιο δραστηριοτήτων που είναι απλώς συνέπεια της πράξης αυτής, εκτός εάν ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει, με αντικειμενικά στοιχεία, ότι οι συνδεδόμενες με την παροχή των υπηρεσιών δαπάνες, αποτελούν μέρος του κόστους των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή της εκροής.

3.4 Υπόθεση C-435/05

Περαιτέρω, το Δικαστήριο έκρινε στην υπόθεση C-435/05, Investrand BV κατά Staatssecretaris van Financiën, ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για δαπάνες που σχετίζονται με συμβουλευτικές υπηρεσίες που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια διαδικασίας διαιτησίας για τον καθορισμό του ποσού μιας αξίωσης που αποτελεί μέρος των περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρείας, αλλά προέκυψαν πριν ο κάτοχός της καταστεί υπόχρεος ΦΠΑ, καθώς τα εν λόγω έξοδα για συμβουλευτικές υπηρεσίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι έχουν ευθεία και άμεση σχέση με ειδική πράξη ή ειδικές πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης³².

3.5 Υπόθεση C-249/17

Περαιτέρω το ΔΕΕ με πρόσφατη απόφασή του, της 17ης Οκτωβρίου 2018, στην υπόθεση C-249/17, Ryanair Ltd κατά The Revenue Commissioners, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο, Ιρλανδία) στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Ryanair Ltd και της Revenue Commissioners (φορολογικής αρχής, Ιρλανδία) σχετικά με την άρνηση της αρχής αυτής να δεχθεί την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισροών τον οποίον είχε καταβάλει η Ryanair για συμβουλευτικές υπηρεσίες που της

³²βλ. curia.europa.eu, ΔΕΕ απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2007, C-435/05, Investrand BV, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2007 σελίδα I-01315, σκέψεις 25, 26 και 38

παρασχέθηκαν στο πλαίσιο δημόσιας προσφοράς εξαγοράς (ΔΠΕ) άλλης εταιρίας, έκρινε ότι εταιρία, η οποία προτίθεται να εξαγοράσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρίας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή, στην εν λόγω εταιρία, διαχειριστικών υπηρεσιών υποκειμένων σε ΦΠΑ, έχει δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών όσον αφορά δαπάνες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι οποίες καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ΔΠΕ, ακόμη και αν εν τέλει δεν άσκησε την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, εφόσον οι δαπάνες αυτές έχουν ως αποκλειστική αιτία τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα.

Το σκεπτικό του ΔΕΕ έχει ως εξής:

Δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, ούτε δικαίωμα έκπτωσης, κατά το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας, η εταιρία της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς να παρεμβαίνει άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των εταιριών αυτών καθώς μόνο η κτήση, η κατοχή και η πώληση μεριδίων συμμετοχής σε εταιρία δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι δεν συνιστούν εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Αντιθέτως παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης σε περίπτωση που η συμμετοχή συνεπάγεται άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτήθηκε συμμετοχή, εφόσον συνεπάγεται την πραγματοποίηση πράξεων υποκειμένων σε ΦΠΑ, όπως η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο κάτοχος των μεριδίων συμμετοχής ως μέτοχος ή εταίρος. Δεδομένου ότι οι οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ενδέχεται να αποτελούνται από περισσότερες διαδοχικές πράξεις, οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες. Επομένως, οποιοσδήποτε έχει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, την πρόθεση να ασκήσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και πραγματοποιεί τις πρώτες επενδυτικές δαπάνες πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, οποιοσδήποτε έχει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, την πρόθεση να ασκήσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και πραγματοποιεί προς τούτο τις πρώτες επενδυτικές δαπάνες πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στον φόρο. Το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν τελικά δεν

πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας ή ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως προς τα οποία υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του³³.

3.6 Υπόθεση C-126/14

Ομοίως, το ΔΕΕ με την απόφασή του της 22ας Οκτωβρίου 2015, στην υπόθεση C-126/14, «Sveda» UAB κατά Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Λιθουανία) στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Sveda» UAB και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, (εθνικής υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) με αντικείμενο την απόφαση περί απόρριψης της έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τον οποίο κατέβαλε η Sveda επί των εισροών στο πλαίσιο διαχείρισης διαδρομής αναψυχής και ανακάλυψης της μυθολογίας της Βαλτικής, έκρινε ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών τα οποία δεν προορίζονται άμεσα για δραστηριότητες υπαγόμενες στο ΦΠΑ, αλλά έχουν ευθεία και άμεση σχέση με μελλοντικές πράξεις εκροών (πωλήσεις) που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

Ιστορικό υπόθεσης

Η Sveda είναι νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι δραστηριότητες του οποίου συνίστανται στην παροχή καταλύματος, παροχή υπηρεσιών εστίασεως, οργάνωση συνεδρίων και εμπορικών εκθέσεων, δραστηριότητες μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών.

Στις 2 Μαρτίου 2012 η Sveda υπέγραψε συμφωνία χορηγήσεως επιδότησης με τον Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos (εθνικό οργανισμό πληρωμών που υπάγεται στο Υπουργείο Γεωργίας). Δυνάμει της συμφωνίας αυτής η Sveda ανέλαβε να υλοποιήσει το έργο «(εκπαιδευτική) διαδρομή αναψυχής στη βαλτική μυθολογία», καθώς και να παράσχει στο κοινό δωρεάν πρόσβαση σε αυτή. Ο

³³ <https://www.taxheaven.gr/circulars/29620/yppoesh-c-249-17>

προαναφερθείς οργανισμός δεσμεύτηκε να αναλάβει μέρος του κόστους υλοποίησης του συγκεκριμένου έργου, το οποίο αντιστοιχούσε στο 90 % αυτού, ενώ οι υπόλοιπες δαπάνες θα καλύπτονταν από τη Sveda. Η εταιρία Sveda εξέπεσε τον ΦΠΑ που σχετιζόταν με την κτήση ή την παραγωγή αγαθών επένδυσης στο πλαίσιο υλοποίησης του έργου της επίμαχης διαδρομής αναψυχής και υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ για τον Ιούνιο του 2012, στην οποία εμφάνισε ως ποσό προς έκπτωση τον φόρο επί των εισροών. Εντούτοις, η φορολογική αρχή, επιληφθείσα αιτήσεως της Sveda για την επιστροφή των επίμαχων ποσών ΦΠΑ, αποφάσισε ότι δεν δικαιολογούνταν επιστροφή των ποσών αυτών, καθόσον δεν αποδείχθηκε ότι τα αποκτηθέντα αγαθά και οι ληφθείσες υπηρεσίες προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες δραστηριότητας υποκείμενης σε ΦΠΑ. Με το αιτιολογικό αυτό, η φορολογική αρχή απέρριψε στις 24 Αυγούστου 2012 την έκπτωση των συγκεκριμένων ποσών.

Στη συνέχεια η Sveda προσέβαλε ενώπιον του πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου την απόφαση με την οποία απορρίφθηκε η έκπτωση του ΦΠΑ. Η συγκεκριμένη προσφυγή απορρίφθηκε ως αβάσιμη.

Κατόπιν τούτου, η εταιρία Sveda άσκησε αναίρεση ενώπιον του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου.

Μολονότι, κατά το εθνικό δικαστήριο, η Sveda πραγματοποίησε τις επίμαχες δαπάνες επένδυσης με πρόθεση να ασκήσει στο μέλλον οικονομικές δραστηριότητες, εντούτοις αμφιβάλλει ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.

Υπό τις συνθήκες αυτές, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο ΔΕΕ προδικαστικό ερώτημα με το οποίο αιτήθηκε να διευκρινισθεί αν το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς στην κύρια δίκη, υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε κατά την κτήση ή παραγωγή αγαθών επενδύσεως ενόψει άσκησης οικονομικής δραστηριότητας σχετικής με τον αγροτικό τουρισμό και τον τουρισμό αναψυχής, τα οποία αγαθά, αφενός, προορίζονται ευθέως για δωρεάν χρήση από το κοινό και, αφετέρου, μπορούν να αποτελέσουν μέσο πραγματοποίησης των φορολογούμενων συναλλαγών.

Το σκεπτικό του Ευρωπαϊκού δικαστηρίου

Κατά πάγια νομολογία, πρόσωπο που προβαίνει σε δαπάνες επένδυσης με πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, έχει, υπό αυτή την ιδιότητα, συμφώνως προς τα άρθρα 167 της εν λόγω οδηγίας, το δικαίωμα να εκπίπτει αμέσως τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τις δαπάνες επένδυσης που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

Το ζήτημα αν πρόσωπο ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο συνιστά πραγματικό ζήτημα που πρέπει να εκτιμάται με βάση το σύνολο των δεδομένων συγκεκριμένης υπόθεσης, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται η φύση του οικείου αγαθού και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της κτήσης του και της χρήσης του για την εξυπηρέτηση σκοπών των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο προσώπου.

Από τις διαπιστώσεις του δικαστηρίου προκύπτει ότι η Sveda απέκτησε ή παρήγαγε τα επίμαχα προϊόντα επένδυσης έχοντας την πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα και, κατά συνέπεια, ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

Κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είναι αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που βαρύνει την κτήση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν για την κτήση ή την παροχή τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης

Το Δικαστήριο έχει δεχτεί επίσης τη δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον ΦΠΑ ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που

παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό. Τα έξοδα αυτά έχουν, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο

Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο εφαρμογής από τις φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια του κριτηρίου της άμεσης σχέσης, πρέπει να συνεκτιμώνται εκ μέρους τους όλες οι περιστάσεις που διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιου είδους σχέσης πρέπει να αξιολογηθεί με γνώμονα το αντικειμενικό περιεχόμενο της επίμαχης πράξης

Συνεπώς, υφίσταται κατά τα φαινόμενα άμεση και ευθεία σχέση μεταξύ των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η Sveda και του συνόλου της σχεδιαζόμενης από αυτήν οικονομικής δραστηριότητας, ζήτημα του οποίου η εξέταση απόκειται, ωστόσο, στο αιτούν δικαστήριο.

Λαμβανομένων υπόψη όλων των ανωτέρω εκτιμήσεων, το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε κατά την κτήση ή παραγωγή αγαθών επένδυσης ενόψει οικονομικής δραστηριότητας σχετικής με τον αγροτικό τουρισμό και τον τουρισμό αναψυχής, τα οποία, αφενός, προορίζονται ευθέως για δωρεάν χρήση από το κοινό και, αφετέρου, μπορούν να αποτελέσουν μέσο πραγματοποίησης των φορολογητέων συναλλαγών, αν αποδειχθεί η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ των δαπανών που σχετίζονται με τις πράξεις εισροής και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης ή του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, εξακρίβωση που απόκειται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, στο αιτούν δικαστήριο³⁴.

3.7 Δικαίωμα έκπτωσης για υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης ακινήτου που ανήκει σε τρίτο – Χρήση των υπηρεσιών από τον τρίτο ή από τον υποκείμενο στον φόρο – Παροχή της υπηρεσίας στον τρίτο χωρίς

³⁴ βλ. <https://www.taxheaven.gr/circulars/26275/dee-yppoesh-c126-14>

αντάλλαγμα – Προϋπόθεση για την έκπτωση αποτελεί η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης με την οικονομική δραστηριότητα του τρίτου ή του υποκειμένου στον φόρο- Υπόθεση C-132/16

Συγκεκριμένα, το ΔΕΕ με μια ενδιαφέρουσα απόφασή του, της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, στην υπόθεση C-132/16, Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» - Sofia κατά «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία), στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (προϊστάμενος της διεύθυνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισεως» της Σόφιας, Βουλγαρία) και της «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD, που αφορούσε δύο διορθωτικές πράξεις με αποδέκτη την Iberdrola σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, αποφάνθηκε ότι υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στην κατασκευή ή αναβάθμιση ακινήτου κυριότητας σε τρίτου, όταν ο τελευταίος απολαύει χωρίς αντάλλαγμα το αποτέλεσμα τις υπηρεσίες αυτές, οι οποίες χρησιμοποιούνται τόσο από τον υποκείμενο στο φόρο όσο και από τον τρίτο, στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, στον βαθμό που οι εν λόγω υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο προκειμένου να μπορέσει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να πραγματοποιήσει φορολογούμενες πράξεις εκροών και στον βαθμό που το κόστος τους περιλαμβάνεται στην τιμή των πράξεων αυτών.

Ιστορικό υπόθεσης

Η «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD είναι ιδιοκτήτρια ακινήτων, επί των οποίων πρόκειται να ανεγερθεί συγκρότημα παραθεριστικών κατοικιών. Το συγκρότημα προορίζεται για εκμίσθωση υποκείμενη σε φόρο. Για τη σύνδεσή του με τον υφιστάμενο δημοτικό σταθμό άντλησης ακάθαρτων υδάτων ήταν απαραίτητη η εκ βάθρων ανακαίνιση του σταθμού. Χωρίς αναδιαμόρφωση του σταθμού δεν ήταν δυνατή η απορρόφηση και των λυμάτων των κτιρίων που σχεδίαζε να κατασκευάσει η Iberdrola. Κατόπιν τούτου, η Iberdrola και ο δήμος συνήψαν σύμβαση, με την οποία η πρώτη ανέλαβε την υποχρέωση να προβεί με δικά της έξοδα σε αναδιαμόρφωση των δημοτικών υποδομών επεξεργασίας λυμάτων. Η ανακαίνιση

εκτελέστηκε στη συνέχεια από εργολάβο κατ' εντολή της Iberdrola.

Αφού ολοκληρώθηκε η αναδιαμόρφωση του δημοτικού σταθμού άντλησης ακάθαρτων υδάτων, ανεγέρθηκαν τα κτίρια του συγκροτήματος παραθεριστικών κατοικιών και κατέστη δυνατή η σύνδεσή τους με τον δημοτικό σταθμό. Ως προς τα έξοδα, στα οποία υποβλήθηκε, η Iberdrola προχώρησε σε έκπτωση ΦΠΑ. Εντούτοις, η εθνική αρμόδια αρχή δεν της αναγνώρισε δικαίωμα εκπτώσεως ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του ZDDS. Η Iberdrola προσέφυγε κατά της πράξης αυτής ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου.

Το διοικητικό δικαστήριο δέχθηκε ότι η αναδιαμόρφωση του σταθμού άντλησης ακάθαρτων υδάτων από την Iberdrola συνιστά παροχή υπηρεσιών άνευ ανταλλάγματος προς τον δήμο. Ωστόσο, έκρινε ότι η εν λόγω παροχή εξυπηρετούσε την οικονομική δραστηριότητα της πρώτης (εκμίσθωση του συγκροτήματος παραθεριστικών κατοικιών). Και τούτο διότι η χρήση του συγκροτήματος παραθεριστικών κατοικιών για τον σκοπό που προορίζεται κατέστη δυνατή μόνον συνεπεία της αναδιαμορφώσεως του δημοτικού σταθμού άντλήσεως ακάθαρτων υδάτων.

Το διοικητικό δικαστήριο έκρινε ότι, προκειμένου να αναγνωριστεί έκπτωση ΦΠΑ βάσει του τιμολογίου που ελήφθη από τον εργολάβο, απαιτείται οι αναγραφόμενες σε αυτό δαπάνες να αποτελούν τμήμα των γενικών εξόδων της Iberdrola και να αποτελούν παράγοντα διαμόρφωσης της τιμής των πραγματοποιούμενων από αυτή πράξεων. Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης πραγματογνωμοσύνης που διέταξε το δικαστήριο, οι δαπάνες είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία ως δαπάνες για την υλοποίηση του έργου «συγκρότημα παραθεριστικών κατοικιών». Ως εκ τούτου, διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες συμπεριλήφθηκαν στις δαπάνες ανέγερσης των κτιρίων επί των ιδιόκτητων οικοπέδων της εταιρίας και συνδέονταν με την οικονομική δραστηριότητα της Iberdrola.

Με βάση τα ανωτέρω, το διοικητικό δικαστήριο ακύρωσε τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου και την τροποποιητική πράξη της εν λόγω διορθωτικής πράξεως. Κατά της εν λόγω ακυρωτικής αποφάσεως εκκρεμεί αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία). Το τελευταίο αποφάσισε την αναστολή της διαδικασίας και την υποβολή αίτησης προδικαστικής απόφασης.

Το σκεπτικό του Ευρωπαϊκού δικαστηρίου

Το Δικαστήριο αποδέχτηκε ότι με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί κατά πόσον το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στην κατασκευή ή αναβάθμιση ακινήτου που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτον, όταν ο τελευταίος απολαύει άνευ ανταλλάγματος του αποτελέσματος των υπηρεσιών αυτών και αυτές χρησιμοποιούνται τόσο από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο όσο και από τον εν λόγω τρίτο στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων.

Κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είναι, κατ' αρχήν, αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ που επιβλήθηκε επί της απόκτησης αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι διενεργηθείσες για την απόκτησή τους δαπάνες αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογουμένων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση

Πάντως, η ύπαρξη δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο εισροών, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο

Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών

Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο εφαρμογής από τις

φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια του κριτηρίου της άμεσης σχέσεως, πρέπει να συνεκτιμώνται εκ μέρους τους όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικώς με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιου είδους σχέσεως πρέπει να αξιολογηθεί με γνώμονα το αντικειμενικό περιεχόμενο της επίμαχης πράξεως

Κατά συνέπεια, προκειμένου να απαντηθεί το ερώτημα κατά πόσο, η Iberdrola δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών για την αναδιαμόρφωση του σταθμού άντλησης ακάθαρτων υδάτων, πρέπει να εξακριβωθεί κατά πόσον υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, αυτής της υπηρεσίας αναδιαμόρφωσης και, αφετέρου, μιας υποκείμενης στον φόρο πράξης εκροών της Iberdrola ή της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας αυτής.

Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, χωρίς την αναδιαμόρφωση αυτού του σταθμού άντλησης ακάθαρτων υδάτων, θα ήταν αδύνατη η σύνδεση με τον σταθμό αυτόν των κτηρίων που σχεδίαζε να κατασκευάσει η Iberdrola, με αποτέλεσμα αυτή η αναδιαμόρφωση να είναι απαραίτητη για την πραγματοποίηση του εν λόγω σχεδίου και, κατά συνέπεια, ελλείψει της αναδιαμόρφωσης αυτής, η Iberdrola να μην μπορεί να ασκήσει την οικονομική της δραστηριότητα.

Οι συνθήκες αυτές είναι ικανές να καταδείξουν την ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ της υπηρεσίας αναδιαμόρφωσης του ανήκοντος στο Δήμο του Tsarevo σταθμού άντλησης ακάθαρτων υδάτων και υποκείμενης στον φόρο πράξης εκροών της Iberdrola, καθόσον προκύπτει ότι η υπηρεσία αυτή παρασχέθηκε προκειμένου να μπορέσει η τελευταία να πραγματοποιήσει το επίμαχο σχέδιο οικοδόμησης ακινήτων.

Θα πρέπει να συνεκτιμηθεί το γεγονός ότι η επίμαχη υπηρεσία αναδιαμόρφωσης που πραγματοποιήθηκε ως εισροή αποτελεί συστατικό στοιχείο της τιμής υποκείμενης στον φόρο πράξης εκροής πραγματοποιηθείσας από την Iberdrola.

Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν αυτή η υπηρεσία περιορίστηκε σε ό,τι ήταν απαραίτητο για να διασφαλιστεί η σύνδεση των κτηρίων που κατασκεύασε η Iberdrola με τον επίμαχο στην κύρια δίκη σταθμό άντλησεως ακάθαρτων υδάτων ή αν υπερέβη το αναγκαίο για τον σκοπό αυτό μέτρο.

Υπό τις συνθήκες αυτές, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στην κατασκευή ή αναβάθμιση ακινήτου που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτον, όταν ο τελευταίος απολαύει άνευ ανταλλάγματος του αποτελέσματος των υπηρεσιών αυτών και αυτές χρησιμοποιούνται τόσο από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο όσο και από τον εν λόγω τρίτο στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, στον βαθμό που οι εν λόγω υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο προκειμένου να μπορέσει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να πραγματοποιήσει φορολογούμενες πράξεις εκροών και στον βαθμό που το κόστος τους περιλαμβάνεται στην τιμή των πράξεων αυτών³⁵. (βλ. σκέψεις 28-34, 36-37, 40 και διατακτ.)

3.7.1 Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Juliane Kokott στην υπόθεση C-132/16

Σύμφωνα με τις προτάσεις που κατέθεσε η γενική εισαγγελέα Juliane Kokott στην υπόθεση C-132/16, οι οποίες δεν υιοθετήθηκαν απόλυτα από το ΔΕΕ, το κριτήριο που αφορά τη χρησιμοποίηση του αγαθού ή της υπηρεσίας για τις ανάγκες πράξεων αναγόμενων στην οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης διαφέρει ανάλογα με το αν πρόκειται για την απόκτηση υπηρεσίας ή αγαθού επένδυσης.

Όταν πρόκειται για πράξη που συνίσταται στην απόκτηση υπηρεσίας, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι καταρχήν αναγκαία, προκειμένου να αναγνωριστεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών και να καθοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Ωστόσο το Δικαστήριο κάνει μια εξαίρεση. Η ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ αναγνωρίζεται υπέρ του υποκειμένου στο φόρο, ακόμη και αν δεν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών, όταν το κόστος των σχετικών υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του και, συνεπώς, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, στην περίπτωση αυτή, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

³⁵βλ. <https://www.taxheaven.gr/circulars/26961/dee-yppoesh-c-132-16>

Βάση για τη νομολογία αυτή απετέλεσε το γεγονός ότι στις περιπτώσεις αυτές ο υποκείμενος στον φόρο λειτουργεί ως «καταναλωτής» των υπηρεσιών, το κόστος των οποίων φέρει. Κατά συνέπεια, ελλείπει άλλων κριτηρίων, η απαλλαγή του από τον ΦΠΑ θα κριθεί με βάση το σύνολο της οικονομικής του δραστηριότητας. Εάν όμως υφίσταται ευθεία σχέση με συγκεκριμένη εκροή, η λήψη υπόψη της εκροής αυτής συνιστά την ακριβέστερη μέθοδο προσδιορισμού του δικαιώματος για έκπτωση από τον ΦΠΑ. Η ακριβέστερη μέθοδος υπερισχύει έναντι μιας κατ' αποκοπή θεώρησης του συνολικού κύκλου εργασιών. Κατά συνέπεια, όταν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση με πράξη εκροής η οποία, ελλείπει οικονομικής δραστηριότητας, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου, δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επ' αυτού. Το αυτό ισχύει και όταν ο επιχειρηματίας γίνεται αποδέκτης μιας υπηρεσίας, προκειμένου να ενισχύσει εμμέσως τη συνολική οικονομική του δραστηριότητα, η οποία του παρέχει δικαίωμα έκπτωσης . Και τούτο διότι ο τελικός σκοπός στον οποίο αποβλέπει ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει καμία σημασία. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να αρκεί το οικονομικό κίνητρο του υποκείμενου σε φόρο. Ως προς το ζήτημα αυτό, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι το γεγονός και μόνον πως η υπηρεσία συνιστά «αναγκαία προϋπόθεση» για την οικονομική δραστηριότητα του υπόχρεου σε φόρο, δεν αποκλείει την παροχή της υπηρεσίας για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών σκοπών τρίτου. Κατά συνέπεια, «η έμμεση αυτή σχέση» δεν αρκεί, αυτή καθαυτή, προκειμένου να εξομοιωθεί παροχή χωρίς αντάλλαγμα προς παροχή εξ επαχθούς αιτίας η οποία στη συνέχεια θα θεμελιώνει δικαίωμα έκπτωσης φόρου.

Με τη νομολογία του αυτή, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η απλή αιτιώδης συνάφεια μεταξύ των υποκείμενων σε φόρο εκροών και της πράξεως εισροής δεν μπορεί, κατά κανόνα, να αρκεί, αυτή καθαυτή, για την χορήγηση δικαιώματος έκπτωσης.

Κρίσιμο είναι αντιθέτως ποιος –ο υποκείμενος στον φόρο ή τρίτος– κάνει πράγματι χρήση της υπηρεσίας εισροής και εάν αυτό οδηγεί σε μη φορολογούμενη τελική κατανάλωση³⁶.

3.8 Το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για ληφθείσες υπηρεσίες υφίσταται ακόμη και όταν ο παρέχων την υπηρεσία δεν είναι καταχωρημένος ως

³⁶ βλ. curia.europa.eu, προτάσεις της 6ης Απριλίου 2017, της γενικής εισαγγελέα Juliane Kokott στην υπόθεση C-132/16, σκέψεις 33-41

υποκείμενος στο ΦΠΑ- Υπόθεση C-438/09

Σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski κατά Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε η Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του B. Dankowski και του Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Διευθνή του Οικονομικού Επιμελητηρίου του Łódź), σχετικά με τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, δεν επιτρέπεται εθνική ρύθμιση που να αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο για λήψη υπηρεσιών, λόγω μη εγγραφής του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ως υποκείμενου στο ΦΠΑ.

Το σκεπτικό του ΔΕΚ

Με τα υποβληθέντα ερωτήματα, ζητήθηκε να διευκρινιστεί, λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 18 παρ 1α΄, και 22, παρ 3β΄ της έκτης οδηγίας, αν υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, που έχει καταβληθεί για υπηρεσίες παρασχεθείσες από άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ και, σε καταφατική περίπτωση, αν το άρθρο 17παρ 6, της οδηγίας απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση που αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης όταν οι υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί από φορολογούμενο μη εγγεγραμμένο ως υποκείμενο στον ΦΠΑ.

Τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/18, έχουν την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης όσον αφορά το ΦΠΑ ο οποίος έχει καταβληθεί για υπηρεσίες παρασχεθείσες από άλλον υποκείμενο στον φόρο που δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν, όταν τα σχετικά τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και τη φύση των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Συγκεκριμένα, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν μπορεί να

επιβάλλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου εισροών, πρόσθετες προϋποθέσεις, δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος αυτού.

Επομένως, η τυχόν μη τήρηση από τον παρέχοντα υπηρεσίες της υποχρέωσης του άρθρου 22, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν επηρεάζει το δικαίωμα έκπτωσης το οποίο έχει ο αποδέκτης των εν λόγω υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας.

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση σε σχέση με το άρθρο 17 παρ 6, της έκτης οδηγίας και της νομολογίας, συνιστά γενικό μέτρο το οποίο αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, για κάθε πράξη την οποία πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν πληροί την υποχρέωση εγγραφής ως υποκείμενος σε ΦΠΑ και περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, που βαίνει πέραν του επιτρεπόμενου ορίου από το άρθρο 17 παρ. 6, της έκτης οδηγίας.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι η ευχέρεια την οποία παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17 παρ 6, της έκτης οδηγίας δεν συνιστά απόλυτη διακριτική εξουσία των κρατών μελών να εξαιρούν όλα ή σχεδόν όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και να καθιστούν έτσι άνευ αντικειμένου το καθεστώς που θέσπισαν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής. Η εν λόγω ευχέρεια δεν καλύπτει τις γενικές εξαιρέσεις και δεν απαλλάσσει τα κράτη μέλη από την υποχρέωση να προσδιορίζουν σαφώς τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης.

Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν την εξουσία να διατηρούν σε ισχύ εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που να ισχύουν γενικά για κάθε είδους δαπάνη σχετιζόμενη με την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών

Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος έχει καταβληθεί από υποκείμενο στον φόρο σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες, όταν ο δεύτερος δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο αυτόν³⁷.

³⁷ βλ. ΔΕΕ απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2010 σελίδα I-14009, σκέψεις 35- 36, 38, 41, 47 και διατακτ.

3.9 Το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ υφίσταται ακόμη και όταν ο αγοραστής απέκτησε ΑΦΜ/ΦΠΑ μετά τη χρησιμοποίηση των αγαθών αυτών για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων - Υπόθεση C-385/09

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ΔΕΕ στην υπόθεση C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV κατά Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης υποβληθείσα από τη Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Λιθουανία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Nidera Handelscompagnie BV και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Εθνικής Φορολογικής Διευθύνσεως του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς στη Λιθουανία αγαθών που εξήχθησαν σε τρίτα κράτη, η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει το ενδεχόμενο ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ ο οποίος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, και ο οποίος απέκτησε αριθμό μητρώου ΦΠΑ εντός εύλογης προθεσμίας από την τέλεση των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, να στερηθεί της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος αυτού από μια εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς αγαθών όταν αυτός ο υποκείμενος δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν τα χρησιμοποιήσει για φορολογητέα δραστηριότητά του.

Το σκεπτικό του ΔΕΕ

Με τα υποβληθέντα ερωτήματα, ζητήθηκε να διευκρινιστεί, το αν η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει το ενδεχόμενο ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ ο οποίος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, να στερηθεί της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματός του έκπτωσης από μια εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς αγαθών όταν αυτός ο υποκείμενος δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν τα χρησιμοποιήσει για φορολογητέα δραστηριότητά του.

Το Δικαστήριο, για να εκτιμήσει αν το αιτούν όργανο είναι δικαστήριο υπό την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ, οφείλει να λάβει υπόψη σειρά στοιχείων, όπως η ίδρυση

του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, η υποχρεωτική φύση της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της διαδικασίας, η από το όργανο αυτό εφαρμογή κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του.

Ικανοποιεί τα κριτήρια αυτά η Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (λιθουανική επιτροπή φορολογικών διαφορών), η οποία έχει ως αποστολή να εξετάζει με αμερόληπτο τρόπο τις σε φορολογικές υποθέσεις προσφυγές των φορολογουμένων και να εκδίδει σύννομες και αιτιολογημένες αποφάσεις. (βλ. σκέψεις 35-36, 40)

Η οδηγία 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει το ενδεχόμενο ένας υποκείμενος σε φόρο προστιθεμένης αξίας ο οποίος πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωσή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, και ο οποίος απέκτησε αριθμό μητρώου φόρου προστιθεμένης αξίας εντός εύλογης προθεσμίας από την τέλεση των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, να στερηθεί της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού από μια εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε λόγω της αγοράς αγαθών όταν αυτός ο υποκείμενος δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου φόρου προστιθεμένης αξίας πριν τα χρησιμοποιήσει για φορολογητέα δραστηριότητά του.

Συγκεκριμένα, βάσει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης κατά το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, υπόκειται μόνο σε μια τυπική προϋπόθεση που ανάγεται στο να κατέχει ο υποκείμενος στον φόρο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και 238 έως 240 της οδηγίας αυτής. Ασφαλώς, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν και την υποχρέωση να δηλώσουν την έναρξη, μεταβολή και παύση των δραστηριοτήτων τους, σύμφωνα με τα μέτρα που θεσπίζονται προς τούτο από τα κράτη μέλη, και τούτο βάσει του άρθρου 213 της οδηγίας 2006/112. Παρά ταύτα, η διάταξη αυτή ουδόλως επιτρέπει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δηλώσεως, να αναβάλουν την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης μέχρι την πραγματική έναρξη της συνήθους τελέσεως των φορολογητέων πράξεων ή να στερήσουν τον υποκείμενο στον φόρο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού. Επιπλέον, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίσουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, για να διασφαλιστεί η ακριβής

είσπραξη του φόρου και για να αποφευχθεί η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το όριο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να θέτουν υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του φόρου προστιθεμένης αξίας. Κατά συνέπεια, η προβλεπόμενη από το άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 απόκτηση αριθμού μητρώου φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως οι υποχρεώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 213 της οδηγίας αυτής, δεν είναι συστατική πράξη του δικαιώματος έκπτωσης, το οποίο γεννάται στο χρονικό σημείο που καθίσταται απαιτητός ο προς έκπτωση φόρος, αλλά αποτελεί τυπική επιταγή για ελεγκτικούς σκοπούς. Επομένως, ένας υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να εμποδιστεί να ασκήσει το δικαίωμά του έκπτωσης με το αιτιολογικό ότι δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου φόρου προστιθεμένης αξίας πριν χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο φορολογητέας δραστηριότητάς του τα αποκτηθέντα αγαθά³⁸.

3.10 Άρνηση χορήγησης έκπτωσης σε περίπτωση μη πραγματοποίησης της παράδοσης παρόλο που ο ΦΠΑ έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο του προμηθευτή και δεν έχει διακανονιστεί - Υπόθεση C-107/13

Το ΔΕΕ με απόφαση του στην υπόθεση C-107/13, FIRIN OOD κατά Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Administrativen sad Veliko Tarnovo (Βουλγαρία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας FIRIN OOD και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτικές σε θέματα φορολογίας και κοινωνικής ασφαλίσεως» της πόλης του Veliko Tarnovo, τμήμα κεντρικής διοικήσεως της εθνικής υπηρεσίας εσόδων), με αντικείμενο δικαίωμα έκπτωσης, υπό τη μορφή πίστωσης του ΦΠΑ) σχετικά με προκαταβολή καταβληθείσα από την εν λόγω εταιρία ενόψει της παράδοσης δημητριακών, έκρινε ότι επιτάσσεται διακανονισμός της έκπτωσης του ΦΠΑ στην οποία προέβη ο παραλήπτης τιμολογίου, εκδοθέντος ενόψει προκαταβολής για παράδοση αγαθών, όταν, η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, ακόμη και αν

³⁸ βλ. nomos ΔΕΕ απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2010 σελίδα I-10385, σκέψεις 47- 51, 54 και διατακτ.

ο προμηθευτής εξακολουθεί να οφείλει τον φόρο αυτό και δεν έχει επιστρέψει την προκαταβολή.

Ιστορικό της υπόθεσης

Η FIRIN, είναι εταιρία βουλγαρικού δικαίου που δραστηριοποιείται στην παραγωγή και εμπορία αρτοπαρασκευασμάτων και ειδών ζαχαροπλαστικής. Το κεφάλαιό της ανήκει κατά 99 % στη York Skay EOOD και κατά το υπόλοιπο στον κ. Yorkishev.

Στα τέλη του έτους 2010 η FIRIN παρήγγειλε 10 000 τόνους σιτάρι στην Agra Plani EOOD, της οποίας μοναδικός εταίρος είναι ο κ. Yorkishev. Για την προμήθεια αυτή, το τίμημα της οποίας έπρεπε να προκαταβληθεί, η Agra Plani εξέδωσε στις 29 Νοεμβρίου 2010 τιμολόγιο, με αναγραφή ΦΠΑ.

Κατόπιν ελέγχου, η βουλγαρική φορολογική αρχή αμφισβήτησε την έκπτωση του εν λόγω ποσού στην οποία είχε προβεί η FIRIN κατά τις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε για το χρονικό διάστημα Νοέμβριος-Δεκέμβριος 2010.

Η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι η παροχή δεν είχε εκπληρωθεί και ότι το τιμολόγιο της 29ης Νοεμβρίου 2010 ήταν προϊόν απάτης που αποκαλύφθηκε κατά τον έλεγχο. Συγκεκριμένα, λόγω μη εγγραφής της στο μητρώο της εθνικής υπηρεσίας σιτηρών, η Agra Plani δεν διέθετε την κατά το εθνικό δίκαιο απαιτούμενη άδεια εμπορίας σιτηρών, γεγονός που η FIRIN δεν ήταν δυνατό να αγνοεί. Περαιτέρω, το συνολικό ποσό των καταβολών που η FIRIN πραγματοποίησε ήδη στις 30 Νοεμβρίου 2010 υπέρ της Agra Plani, ύψους 4 170 000 BGN, ήτοι ποσό μεγαλύτερο από το οφειλόμενο σύμφωνα με το εκδοθέν τιμολόγιο, μεταφέρθηκε αυθημερόν στον λογαριασμό της York Skay. Ομοίως αυθημερόν, ποσό ύψους 3 600 000 BGN καταβλήθηκε από τη York Skay στον τραπεζικό λογαριασμό της FIRIN.

Ελλείπει πειστικής αιτιολόγησης, η φορολογική αρχή δεν δέχτηκε τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν ως προς τη φύση των εν λόγω κινήσεων λογαριασμών, οι οποίες, κατά τη FIRIN, ανάγονταν η πρώτη σε δάνειο της Agra Plani προς τη York Skay και η δεύτερη σε πρόσθετη εισφορά στο κεφάλαιο της FIRIN.

Συνεπεία του ελέγχου, εκδόθηκε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Η FIRIN άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της πράξης αυτής ενώπιον του Direktor, που επικύρωσε την πράξη.

Κατά της επιβεβαιωτικής απόφασης του Direktor, η FIRIN άσκησε εν συνεχεία προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις για την έκπτωση και ότι στην αιτιολογία της απορριπτικής αποφάσεως διαλαμβάνονται περιστάσεις, μεταξύ των οποίων ο εικονικός χαρακτήρας της παροχής, που δεν αφορούν το ζήτημα της μη αναγνώρισεως του δικαιώματος έκπτωσης, αλλά τη στοιχειοθέτηση δικής της ευθύνης για τον ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε από τον προμηθευτή της.

Το σκεπτικό του ΔΕΕ

Με τα προδικαστικά του ερωτήματα επί του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 65, 90, παράγραφος 1, 168, στοιχείο α', 185, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112 επιτάσσουν τον διακανονισμό της έκπτωσης του ΦΠΑ στην οποία προέβη ο παραλήπτης τιμολογίου εκδοθέντος ενόψει προκαταβολής για παράδοση αγαθών, όταν, υπό συνθήκες όπως της κύριας δίκης, η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, ακόμη και αν ο προμηθευτής εξακολουθεί να οφείλει τον φόρο αυτό και δεν έχει επιστρέψει την προκαταβολή.

Τα άρθρα 65, 90, παράγραφος 1, 168, στοιχείο α', 185, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, επιτάσσουν τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας στην οποία προέβη ο παραλήπτης τιμολογίου εκδοθέντος ενόψει προκαταβολής για παράδοση αγαθών, όταν η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, ακόμη και αν ο προμηθευτής εξακολουθεί να οφείλει τον φόρο αυτό και δεν έχει επιστρέψει την προκαταβολή.

Πράγματι, όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας που κακώς χρεώθηκε καθόσον δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, από την εν λόγω οδηγία προκύπτει ότι οι δύο εμπλεκόμενοι επιχειρηματίες δεν τυγχάνουν κατ' ανάγκη της ίδιας μεταχείρισης. Αφενός μεν, ο εκδότης τιμολογίου οφείλει τον φόρο προστιθέμενης αξίας που ανέγραψε στο τιμολόγιο αυτό ακόμη και αν δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112. Αφετέρου δε, η εκ μέρους του αποδέκτη τιμολογίου άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης περιορίζεται στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη στον εν λόγω φόρο, σύμφωνα με τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας αυτής.

Σε τέτοια περίπτωση, η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας διασφαλίζεται από την ευχέρεια των κρατών μελών να προβλέπουν τη δυνατότητα διόρθωσης οποιασδήποτε περίπτωσης εσφαλμένης χρέωσης φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

Συνεπώς, υπό τις συνθήκες αυτές, και με την επιφύλαξη του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να επιτύχει με τα μέσα του εθνικού δικαίου την εκ μέρους του προμηθευτή επιστροφή της προκαταβολής για την παράδοση αγαθών που τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, το γεγονός ότι ο οφειλόμενος από τον εν λόγω προμηθευτή φόρος προστιθέμενης αξίας δεν έχει διακανονιστεί δεν ασκεί επιρροή επί του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να επιτύχει την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας τον οποίο εξέπεσε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο λόγω της πληρωμής προκαταβολής για μια τέτοια παράδοση³⁹.

3.11 Αγορά γης από τους εταίρους εταιρίας - Τιμολόγια που εκδόθηκαν πριν την εγγραφή της εταιρίας στο μητρώο εταιριών η οποία ζητεί την έκπτωση- Υπόθεση C-280/10

Συγκεκριμένα, το ΔΕΕ με την απόφασή του της 1ης Μαρτίου 2012, στην υπόθεση C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna κατά Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (Polski Trawertyn), ομόρρυθμης εταιρίας, καθώς και των εταίρων της P. Granatowicz και M. Wąsiewicz και, αφετέρου, του Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Poznań) με αντικείμενο την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκε για ορισμένες πράξεις προγενέστερες της εγγραφής της εταιρίας στο μητρώο εταιριών, έκρινε ότι αντιβαίνει προς τα άρθρα 168 και 178 στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112 εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογή της οποίας, η ανωτέρω εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τον προκαταβληθέντα ΦΠΑ σε περίπτωση που το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας για σκοπούς

³⁹βλ. nomos ΔΕΕ απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, C-107/13, FIRIN OOD, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2014 σελίδα 00000, σκέψεις 54- 55, 57-58 και διατ.

ΦΠΑ, εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων της.

Ιστορικό της υπόθεσης

Στις 22 Δεκεμβρίου 2006 οι Pawel Józef Granatowicz και Marcin Michal Wąsiewicz έγιναν συγκύριοι υπαίθριου λατομείου εξόρυξης φυσικής πέτρας, πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ, για την οποία εκδόθηκε τιμολόγιο με την ίδια ημερομηνία στο όνομα αμφοτέρων.

Στις 26 Απριλίου 2007 οι εταίροι συνέστησαν την Polski Trawertyn. Την ίδια ημέρα, ο συμβολαιογράφος εξέδωσε απόδειξη στο όνομα της εταιρίας για την έκδοση του σχετικού με τη σύσταση αυτής συμβολαιογραφικού εγγράφου και τα συναφή αντίγραφα.

Κατόπιν των διενεργηθέντων ελέγχων οι αρμόδιες αρχές διαπίστωσαν, ως προς την Polski Trawertyn, ότι υπήρχαν παρατυπίες όσον αφορά τα ποσά του ΦΠΑ εισροών για το διάστημα από τον Ιούνιο έως τον Σεπτέμβριο του 2007. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι, κατά τον Ιούνιο του 2007, η εν λόγω εταιρία δήλωσε υπερβολικά υψηλό ποσό ΦΠΑ επί των εισροών λόγω του ότι στη λογιστική κατάσταση της εταιρίας για τον ΦΠΑ είχαν καταχωρηθεί τα δύο προαναφερθέντα τιμολόγια.

Όσον αφορά το πρώτο τιμολόγιο, οι αρχές διαπίστωσαν ότι η Polski Trawertyn δεν μπορούσε να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ, καθώς ο αποκτών το ακίνητο δεν ήταν η ίδια η εταιρία, αλλά τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, μετά τη σύσταση της εν λόγω εταιρίας στις 26 Απριλίου 2007, είχαν εισφέρει σε αυτήν το εν λόγω αγαθό ως εισφορά σε είδος. Αντίστοιχα ούτε και η δεύτερη απόδειξη, δημιούργησε δικαίωμα προς έκπτωση, δεδομένου ότι εκδόθηκε πριν την εγγραφή της Polski Trawertyn στο εμπορικό μητρώο. Δεδομένου ότι ο Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu επικύρωσε, μετά τη διοικητική προσφυγή που άσκησε η Polski Trawertyn, τη θέση της φορολογικής αρχής, η εταιρία προσέφυγε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου. Μετά την απόρριψη της συγκεκριμένης προσφυγής, η εν λόγω εταιρία άσκησε αίτηση αναίρεσης,

Το σκεπτικό του ΔΕΕ

Με τα υποβληθέντα ερωτήματα του, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστεί:

α) αν τα άρθρα 9, 168 και 169 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την

έννοια ότι αντιβαίνουν σε εθνική ρύθμιση που δεν επιτρέπει ούτε στους εταίρους ούτε στην ίδια την εταιρία να επικαλεστούν δικαίωμα σε έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ επί των επενδυτικών δαπανών στις οποίες προέβησαν οι εταίροι πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας, για τις ανάγκες και προς τον σκοπό της οικονομικής της δραστηριότητας και β) αν τα άρθρα 168 και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική ρύθμιση εκτελεστική της οδηγίας κατά την οποία, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τον προκαταβληθέντα ΦΠΑ για τον λόγο ότι το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας για τους σκοπούς του ΦΠΑ, εκδόθηκε στο όνομα των μελλοντικών εταίρων της ίδιας της εταιρίας.

Σχετικά με το πρώτο ερώτημα

Τα άρθρα 9, 168 και 169 της οδηγίας 2006/112/EK σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική ρύθμιση που δεν παρέχει τη δυνατότητα ούτε στους εταίρους μιας εταιρίας ούτε στην ίδια την εταιρία να επικαλεστούν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκαταβλήθηκε για τις επενδύσεις που πραγματοποίησαν οι εταίροι πριν τη σύσταση και την εγγραφή της εν λόγω εταιρίας για τις ανάγκες και προς τον σκοπό ασκήσεως της οικονομικής της δραστηριότητας.

Πράγματι, οι εταίροι μπορούν να θεωρηθούν ως υποκείμενοι για τις ανάγκες του φόρου προστιθέμενης αξίας και, συνεπώς, δύνανται καταρχήν να επικαλεστούν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Καθόσον κατ' εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας οι εταίροι αυτοί αδυνατούν να επικαλεστούν τις φορολογητέες πράξεις που πραγματοποίησε η εταιρία προκειμένου να απαλλαγούν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας που σχετίζεται με τις επενδυτικές πράξεις που γίνονται για τις ανάγκες και για τη δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας, αυτή πρέπει, προκειμένου να διασφαλισθεί η ουδετερότητα της φορολογικής επιβάρυνσης, να μπορεί να λάβει υπόψη αυτές τις επενδυτικές πράξεις κατά την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Σχετικά με το δεύτερο ερώτημα

Τα άρθρα 168 και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά εθνική

ρύθμιση κατ' εφαρμογή της οποίας εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τον προκαταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση που το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας προς τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων αυτής, εφόσον οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 168, στοιχείο α', συντρέχουν προφανώς, προκειμένου η εταιρία αυτή να μπορέσει να τύχει του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας και αποδεικνύονται τα δεδομένα που είναι αναγκαία για τη διασφάλιση αξιόπιστης και αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου.

Εφόσον η αδυναμία μιας τέτοιας εταιρίας να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση οφείλεται στο ότι, κατά την ημερομηνία έκδοσης του σχετικού με την αγορά τιμολογίου, η συγκεκριμένη εταιρία δεν είχε ακόμη εγγραφεί ούτε ταυτοποιηθεί για σκοπούς του ΦΠΑ και ότι, κατά συνέπεια, το τιμολόγιο εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων, ενώ ταυτίζονται τα πρόσωπα που όφειλαν να προκαταβάλουν τον ΦΠΑ και τα πρόσωπα που αποτελούν την εν λόγω εταιρία, η αδυναμία αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι απορρέει από μία αμιγώς τυπική υποχρέωση. Η τήρηση τέτοιου είδους υποχρέωσης δεν μπορεί να απαιτείται, εφόσον η απαίτηση αυτή συνεπάγεται την εξάλειψη της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης και, επομένως, θέτει υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του φόρου προστιθέμενης αξίας⁴⁰.

3.12 Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για αγαθό επένδυσης που χρησιμοποιείται και για επαγγελματικούς και για ιδιωτικούς σκοπούς - Υπόθεση C-415/98

Το ΔΕΚ με την απόφαση του, στην υπόθεση C-415/98, Laszlo Bakcsi κατά Finanzamt Fürstfeldbruck με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία), στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του L. Bakcsi και του Finanzamt Fürstfeldbruck ως προς την υπαγωγή στο ΦΠΑ της πώλησης οχήματος, το οποίο ο L. Bakcsi είχε αγοράσει από ιδιώτη χωρίς να έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και το οποίο χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, αποφάνθηκε ότι:

⁴⁰ βλ. nomos, ΔΕΕ απόφαση της 1ης Μαρτίου 2012, C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa κλπ, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2012 σελίδα 00000, σκέψεις 31, 35, 38, 44-46, 49-50 και διατ.

Ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αποκτά αγαθό επένδυσης για να το χρησιμοποιήσει τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, μπορεί να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στην ατομική του περιουσία και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να το αποκλείσει πλήρως του συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας. Η χρήση, για επαγγελματικούς ή ιδιωτικούς σκοπούς, στην οποία προβαίνει πράγματι ο υποκείμενος στον φόρο ενός αγαθού επενδύσεως, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη για να καθοριστεί η ένταξη του τελευταίου αυτού αγαθού παρά μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο ζητεί το δικαίωμα έκπτωσης, πλήρως ή μερικώς, του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για την κτήση. Το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγεται η παράδοση του αγαθού επενδύσεως είναι διαφορετικό από το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγονται οι φορολογήσιμες δαπάνες που έγιναν για την εκμετάλλευση και τη συντήρηση του.

Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο έχει επιλέξει να εντάξει πλήρως στην επαγγελματική του περιουσία αγαθό επενδύσεως το οποίο χρησιμοποιεί τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, η πώληση του εν λόγω αγαθού υπόκειται πλήρως στον φόρο προστιθεμένης αξίας σύμφωνα με τα άρθρα 2 σημείο 1, και 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει εντάξει στην επαγγελματική του περιουσία μόνον το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς, μόνον η πώληση του μέρους αυτού υπόκειται στο ΦΠΑ. Το γεγονός ότι το αγαθό έχει αγορασθεί μεταχειρισμένο από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο και ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται συνεπώς έκπτωσης του εναπομένοντος μέρους του φόρου προστιθεμένης αξίας που το βαρύνει δεν ασκεί συνεπώς επιρροή. Πάντως, αν ο υποκείμενος στον φόρο προβεί στην ανάληψη τέτοιου αγαθού από την επιχείρησή του, το αγαθό αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν δημιουργεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ υπό την έννοια του άρθρου 5 παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και, κατά συνέπεια, αποκλείεται η φορολόγηση της ανάληψης, βάσει αυτής της διάταξης. Αν, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο πωλήσει το αγαθό, προβαίνει στην πράξη αυτή ως ιδιώτης και κατά συνέπεια η πράξη αυτή αποκλείεται του συστήματος του ΦΠΑ⁴¹.

3.13 Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών για την αγορά επενδυτικού

⁴¹βλ. ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Laszlo Bakcsi, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2001 σελίδα I-01831, σκέψεις 29, 33-34, 47 και διατακτ.

αγαθού του οποίου δεν έχει αρχίσει ακόμη η εκμετάλλευση στο πλαίσιο των επαγγελματικών δραστηριοτήτων επιχείρησης - Υπόθεση C-153/11

Σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ, στην υπόθεση C-153/11, Klub OOD κατά Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Administrativen Sad της Βάρνας (Βουλγαρία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Klub OOD (στο εξής: Klub) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσβολή και διαχείριση της εκτέλεσης» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Βάρνα), η οποία έχει ως αντικείμενο την απόφαση φορολογικού ελέγχου με την οποία δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα της εταιρίας αυτής να εκπέσει το ΦΠΑ που είχε επιβληθεί κατά την αγορά διαμερίσματος, ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει επενδυτικό αγαθό ενεργώντας ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο και το έχει εντάξει στην περιουσία της επιχείρησης, έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον επιβληθέντα κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το επενδυτικό αγαθό για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του και να εκτιμήσει ενδεχομένως αν υφίσταται καταχρηστική πρακτική.

Ιστορικό της υπόθεσης

Η δραστηριότητα της Klub συνίσταται στην εκμετάλλευση ενός ξενοδοχείου στη Βάρνα, που είναι παραθαλάσσιο θέρετρο στη Βουλγαρία.

Τον Μάιο του 2009 η εταιρία αυτή αγόρασε μια μεζονέτα, που προοριζόταν να χρησιμοποιείται ως κατοικία και βρισκόταν στη Σόφια. Μολονότι για την πώληση αυτή εξέπεσε ο ΦΠΑ, δεν υποβλήθηκε στις φορολογικές αρχές καμία φορολογική δήλωση για καταβολή τοπικών φόρων για το διαμέρισμα αυτό.

Η Klub δεν μετέβαλε τη χρήση του εν λόγω ακινήτου ούτε ζήτησε να καταχωρηθεί στο όνομά της η σύνδεση με τα δίκτυα νερού και ηλεκτρικού ρεύματος.

Οι φορολογικές αρχές συνήγαγαν το συμπέρασμα ότι το επίμαχο διαμέρισμα προοριζόταν για κατοικία και όχι για επαγγελματική στέγη. Οι εν λόγω αρχές έκριναν ότι, αφού το διαμέρισμα αυτό δεν χρησιμοποιούνταν για τη δραστηριότητα της επιχείρησης, η αγορά του δεν παρείχε δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών, οπότε εξέδωσαν, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, απόφαση σχετικά με τη φορολόγηση της Klub.

Η Klub υπέβαλε ένσταση κατά της απόφασης αυτής η οποία όμως απορρίφθηκε. Κατόπιν τούτου, η εν λόγω εταιρία άσκησε προσφυγή, ισχυριζόμενη ότι το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης ακίνητο προορίζεται για επαγγελματική χρήση, διότι η ίδια προτίθεται να το χρησιμοποιεί για τις συναντήσεις που θα πραγματοποιούνται κατά τις διαπραγματεύσεις της με ταξιδιωτικά γραφεία.

Στη συνέχεια υποβλήθηκε φορολογική δήλωση για την καταβολή τοπικών φόρων, στην οποία αναφερόταν ότι το διαμέρισμα θα χρησιμοποιείται ως επαγγελματικός χώρος.

Οι φορολογικές αρχές θεωρούν ότι η Klub δεν απέδειξε κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ούτε ότι το εν λόγω διαμέρισμα χρησιμοποιούνταν ήδη ούτε ότι θα χρησιμοποιηθεί στο μέλλον για επαγγελματικούς σκοπούς.

Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Με το πρώτο, το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, των οποίων ενδείκνυται η συνεξέταση, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστεί αν το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που καταβλήθηκε για την αγορά ενός ακινήτου, το οποίο αποτελεί επενδυτικό αγαθό που έχει ενταχθεί στην περιουσία της επιχείρησης, γεννάται κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο φόρος, και μάλιστα ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς και αν επιτρέπεται να μην αναγνωρίζεται το δικαίωμα του υποκειμένου στο φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών που κατέβαλε για την απόκτηση επενδυτικού αγαθού, αν η προβαλλόμενη αιτιολογία είναι ότι το αγαθό αυτό χρησιμοποιείται για ιδιωτικές ανάγκες.

Από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το υποκείμενο στον φόρο

πρόσωπο, το οποίο απέκτησε ένα αγαθό με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υπόχρεου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το αγαθό αυτό.

Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης απαιτεί να θεωρούνται οι δαπάνες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και τους σκοπούς μιας επιχείρησης ως οικονομικές δραστηριότητες που συνεπάγονται το δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του οφειλόμενου ΦΠΑ εισροών.

Το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, όταν ενεργεί για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, τα αποκτά ως υποκείμενος στον φόρο, ακόμη και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις οικονομικές αυτές δραστηριότητες.

Όπως έχει δεχτεί το Δικαστήριο, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, για τα οποία έγινε η έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του, εξακολουθεί να υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει κανένας κίνδυνος απάτης ή κατάχρησης που να μπορεί να δικαιολογήσει τη μεταγενέστερη επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το επενδυτικό αγαθό για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του και να εκτιμήσει ενδεχομένως αν υφίσταται καταχρηστική πρακτική.

Επομένως, το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει επενδυτικό αγαθό ενεργώντας ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο και το έχει εντάξει στην περιουσία της επιχείρησης, έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον επιβληθέντα κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για

επαγγελματικούς σκοπούς. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το επενδυτικό αγαθό για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του και να εκτιμήσει ενδεχομένως αν υφίσταται καταχρηστική πρακτική.

Το ζήτημα αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή συνιστά πραγματικό ζήτημα, που πρέπει να εκτιμάται με βάση το σύνολο των δεδομένων της συγκεκριμένης υπόθεσης, μεταξύ των οποίων καταλέγονται η φύση του οικείου αγαθού και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της κτήσης του και της χρήσης του για την εξυπηρέτηση των οικονομικών δραστηριοτήτων του προσώπου αυτού. Μπορεί επίσης να ληφθεί υπόψη το ζήτημα αν έχουν πραγματοποιηθεί συγκεκριμένες ενέργειες για τις απαραίτητες διαρρυθμίσεις και για την έκδοση των αδειών που είναι αναγκαίες για την επαγγελματική χρήση του αγαθού⁴².

3.14 Υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης για πρόσωπο το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα, αλλά λόγω της αδυναμίας να καταγγείλει τη μίσθωση συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή - Υπόθεση C-32/03

Με την απόφαση του το Δικαστήριο, στην υπόθεση C-32/03, I/S Fini H κατά Skatteministeriet, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Højesteret (Δανία), στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της ετερόρρυθμης εταιρίας I/S Fini H) και του Υπουργείου Οικονομικών. Το δεύτερο ζητεί από την πρώτη να επιστρέψει το ποσό του ΦΠΑ το οποίο της είχε καταβάλει κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Οκτωβρίου 1993 μέχρι τις 31 Μαρτίου 1998 και επί πλέον, το πρώτο αρνείται να καταβάλει στη Fini H αρνητικό ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από την 1η Απριλίου 1998 μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου 1998, το δικαστήριο έκρινε ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη

⁴²βλ. *nomos*, ΔΕΕ απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, C-153/11, Klub OOD, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2012 σελίδα 00000, σκέψεις 36, 43-44, 47-48, 50-52 και διατ.

καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου αυτού και δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας και αρκεί να έχει αποδειχθεί ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως.

Ιστορικό της υπόθεσης

Η I/S Fini H είναι μια ετερόρρυθμη εταιρία η οποία ιδρύθηκε για την εκμετάλλευση ενός εστιατορίου, σε ένα μισθωμένο ακίνητο. Η δεκαετής μίσθωση επρόκειτο να λήξει τον Ιούλιο του 1998 χωρίς δυνατότητα καταγγελίας της από οποιοδήποτε μέρος και μετά μπορούσε να λυθεί κατόπιν προειδοποίησης από οποιοδήποτε μέρος. Το εστιατόριο έκλεισε τον Ιούλιο του 1993 και μετά το μίσθιο έμεινε αχρησιμοποίητο.

Η Fini H προσπάθησε να λύσει τη μίσθωση παρά τους όρους της, αλλά ο εκμισθωτής δεν το δέχθηκε, ενώ οι μόνοι άλλοι μισθωτές που βρέθηκαν δεν θέλησαν να καταβάλλουν το ίδιο μίσθωμα ή δεν δέχθηκαν τους όρους της Fini H να αναλάβουν τα κινητά πάγια στοιχεία της εκμεταλλεύσεώς της. Ο εκμισθωτής δεχόταν άλλον μισθωτή, αρκεί η Fini H να κατέβαλλε τη διαφορά των δύο μισθωμάτων. Η Fini H δεν το αποδέχτηκε και παρέμεινε μισθωτής μέχρι τη λήξη της μίσθωσης.

Όταν έκλεισε το εστιατόριο οι δύο εταίροι συνέχισαν χωριστά τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, αλλά η ετερόρρυθμη εταιρία συνέχισε να είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο των νομικών προσώπων που υπόκεινται σε ΦΠΑ και συνέχισε να ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για το μίσθωμα, τη θέρμανση, τον ηλεκτρισμό και τα πάγια έξοδα του λογαριασμού του τηλεφώνου, που εξακολούθησε να πληρώνει σχετικά με το μίσθιο. Εφόσον δεν γίνονταν πωλήσεις και επομένως δεν χρεωνόταν φόρος εκροών, οι εκπτώσεις κατέληγαν στο να καταβάλλονται στη Fini H χρηματικά ποσά.

Τον Σεπτέμβριο του 1998 η τοπική εφορία αποφάσισε ότι πρέπει να ανακτήσει τα χρηματικά ποσά που είχε καταβάλει από τον Οκτώβριο του 1993 και ότι δεν πρέπει να γίνουν καταβολές για το χρονικό διάστημα από τον Απρίλιο μέχρι τον Σεπτέμβριο του 1998. Η απόφαση αυτή ελήφθη με την αιτιολογία ότι από το τρίτο τετράμηνο του 1993 η Fini H δεν ασκούσε δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέα παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, πράγμα που αποτελούσε προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου εισροών.

Οι κεντρικές φορολογικές αρχές επικύρωσαν την απόφαση αυτή και η Fini H άσκησε προσφυγή ενώπιον του Vestre Landsret και το δικαστήριο αυτό επικύρωσε την προσβληθείσα απόφαση. Η Fini H άσκησε κατά της πιο πάνω αποφάσεως του Vestre Landsret ένδικο μέσο ενώπιον του Højesteret. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Højesteret αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο προδικαστικά ερωτήματα.

Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Επί του πρώτου ερωτήματος

Με τα πρώτα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζητά να πληροφορηθεί αν το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει την εμπορική του δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενος στον φόρο και, κατά συνέπεια, δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά.

Από τη νομολογία προκύπτει ότι η οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της έκτης οδηγίας δεν αποτελείται οπωσδήποτε μόνον από μία πράξη, αλλά δύναται να αποτελείται από σειρά διαδοχικών πράξεων

Ωστόσο, μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως είναι αναγκαίο να υπάρχει άμεση σχέση προκειμένου να αναγνωριστεί στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών και να καθοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (προαναφερθείσα απόφαση

Συγκεκριμένα, εφόσον η σύμβαση μισθώσεως συνήφθη από τη Fini H για να μπορέσει να διαθέτει τους αναγκαίους επαγγελματικούς χώρους για την άσκηση της δραστηριότητας εστίασεως και λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι επαγγελματικοί χώροι όντως χρησιμοποιήθηκαν για τη δραστηριότητα αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση της εταιρίας να συνεχίσει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς μετά την παύση της εν λόγω δραστηριότητας απορρέει ευθέως από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

Υπό τις συνθήκες αυτές, η διάρκεια της υποχρέωσης πληρωμής του μισθώματος και των λογαριασμών για τους πιο πάνω επαγγελματικούς χώρους δεν έχει σημασία για το ζήτημα αν υπάρχει οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αρκεί το χρονικό αυτό διάστημα να είναι απολύτως αναγκαίο για την ολοκλήρωση των εργασιών εκκαθάρισεως.

Επομένως, για την πληρωμή των μισθωμάτων και των λογαριασμών των επαγγελματικών χώρων που είχαν προηγουμένως χρησιμοποιηθεί για την άσκηση της δραστηριότητας εστίασεως, πληρωμή η οποία έγινε κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος εντός του οποίου δεν έγινε εκμετάλλευση του εστιατορίου, δηλαδή από τον Οκτώβριο του 1993 μέχρι τον Σεπτέμβριο του 1998, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όπως είχε κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της δραστηριότητας εστίασεως μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία έπαυσε η δραστηριότητα αυτή, καθόσον, καθ' όλη τη διάρκεια της μισθώσεως, οι επαγγελματικοί χώροι είχαν άμεση σχέση με την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

Έτσι, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, λόγω εκκαθάρισεως της εκμεταλλεύσεως, πρέπει να αναγνωριστεί αρκεί η εφαρμογή του να μη δημιουργεί καταστάσεις φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως.

Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου αυτού και δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας και αρκεί να έχει αποδειχθεί ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστρατήγησής⁴³.

⁴³βλ. ΔΕΕ απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2005 σελίδα I-01599, σκέψεις 24, 26, 28-31, 35 και διατακτ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 Τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις ως προς την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης

Από τη διατύπωση του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 προκύπτει ότι για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να ερμηνευτεί διάταξη του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση, της οποίας αποτελεί μέρος

Περαιτέρω το Δικαστήριο με πλήθος αποφάσεων διευκρίνισε ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου X της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων (άρθρο 242), την τιμολόγηση (άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240) και την υποβολή δήλωσης (άρθρο 250), είναι αυτές που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ.

Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να εκπίπτει ο φόρος επί των εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Το Δικαστήριο έκρινε επίσης, ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την εκμηδένιση της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος αυτού. Ειδικότερα το Δικαστήριο έκρινε

ότι:

4.2 Υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ επί τιμολογίου συζύγων - συγκύριων για επενδυτικό αγαθό που χρησιμοποιεί ο ένας εξ αυτών για επαγγελματικούς σκοπούς - Υπόθεση C-25/03

Με την απόφαση του το Δικαστήριο, στην υπόθεση C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach κατά ΗΕ, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Bundesfinanzhof - Γερμανία , στο πλαίσιο διαφοράς του Finanzamt Bergisch Gladbach και του ΗΕ, και αφορά το αν και κατά πόσον ο ΗΕ, ο οποίος είναι συγκύριος, με τη σύζυγό του, οικίας, από την οποία χρησιμοποιεί μόνον αυτός έναν χώρο αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς, έχει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, με τον οποίον επιβαρύνθηκε η ανέγερση του ως άνω ακινήτου, έκρινε ότι: α) ένα πρόσωπο που αγοράζει ή ανεγείρει οικία προς στέγαση της οικογένειάς του ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει δικαίωμα προς έκπτωση εφόσον χρησιμοποιεί έναν από τους χώρους του ακινήτου ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας οικονομικής δραστηριότητας και εντάσσει τον χώρο αυτόν στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του, β) οι συγκύριοι που απαρτίζουν την κοινωνία πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού , γ) αυτός που τη χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών που βάρυνε το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, και δ) για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αρκεί ένα τιμολόγιο που έχει εκδοθεί στο όνομα των συζύγων-συγκυρίων, χωρίς διάκριση μεταξύ τους και χωρίς αναγραφή του ανωτέρω κλάσματος.

Αντικείμενο δίκης

Αντικείμενο της δίκης αποτέλεσε η ερμηνεία του άρθρου 17 κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4, του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και του άρθρου 22, παράγραφος 3, 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 προστιθέμενης αξίας- ομοίμορφη φορολογική βάση, σχετικά με άτομο, το οποίο είναι συγκύριος, με τη σύζυγό του, οικίας, από την οποία χρησιμοποιεί μόνον το άτομο αυτό έναν χώρο αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς

Κρίσεις του δικαστηρίου

Επί του πρώτου ερωτήματος

Με το ερώτημα αυτό, ερωτάται κατ' ουσίαν αν πρόσωπο που αγοράζει ή ανεγείρει οικία προς στέγαση της οικογένειάς του ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που χρησιμοποιεί έναν από τους χώρους του ακινήτου αυτού ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4 της ίδιας οδηγίας.

Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, επιβάλλεται να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι ένα πρόσωπο που αγοράζει ή ανεγείρει οικία προς στέγαση της οικογένειάς του ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, εφόσον χρησιμοποιεί έναν από τους χώρους του ακινήτου ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4 της οδηγίας αυτής, και εντάσσει τον χώρο αυτόν στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

Το ερώτημα αυτό αφορά κατ' ουσίαν το αν μια συσταθείσα λόγω γάμου κοινωνία, η οποία δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα και δεν ασκεί η ίδια κάποια επαγγελματική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, παραγγέλνει επενδυτικό αγαθό, οι συγκύριοι που απαρτίζουν την εν λόγω κοινωνία πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού για τις ανάγκες εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

Υπό τις συνθήκες αυτές και ελλείψει άλλων σχετικών στοιχείων, το ζεύγος ΗΕ, ως εξ αδιαιρέτου κύριοι του επενδυτικού αγαθού, πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού αυτού για τις ανάγκες εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

Η λύση αυτή είναι συμβατή και με την αρχή της ουδετερότητας. Εφόσον η μεταξύ των συζύγων κοινωνία δεν είναι υποκείμενη στον φόρο και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο εισροών, το δικαίωμα αυτό έχουν οι σύζυγοι ατομικά, εφόσον έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. 58. Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν κοινωνία συζύγων, η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν ασκεί η ίδια οικονομική δραστηριότητα

κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, παραγγείλει επενδυτικό αγαθό, οι συγκύριοι που απαρτίζουν την κοινωνία αυτή πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού για τις ανάγκες εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

Επί του τρίτου ερωτήματος

Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, αν, όταν δύο σύζυγοι, που έχουν σχηματίσει μεταξύ τους, λόγω του γάμου, κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων, αποκτούν την κυριότητα επί ενός επενδυτικού αγαθού το οποίο χρησιμοποιεί αποκλειστικά ο ένας εξ αυτών για επαγγελματικούς σκοπούς, ο τελευταίος δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών που βάρυνε το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του ή μόνον το μέρος του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στο μερίδιό του κυριότητας.

Επομένως, επιχειρηματίας, όπως ο ΗΕ, ο οποίος εντάσσει στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του ολόκληρο τον χώρο που χρησιμοποιεί ως χώρο γραφείου, πρέπει να μπορεί να επωφελείται από την έκπτωση ολόκληρου του ΦΠΑ που βάρυνε άμεσα τα διάφορα συστατικά του αντιτίμου που καταβλήθηκε για το μέρος αυτό του ακινήτου. Αν του επιτρεπόταν να εκπέσει μέρος μόνον του ΦΠΑ που κατέβαλε για τον χώρο που χρησιμοποιεί εξ ολοκλήρου για τις φορολογητέες πράξεις του, μέρος που καθορίζεται σε συνάρτηση με το μερίδιό του κυριότητας επί του ακινήτου συνολικά, ο εν λόγω επιχειρηματίας δεν θα απαλλασσόταν από το σύνολο του φόρου που βάρυνε το αγαθό το οποίο χρησιμοποιεί για την οικονομική του δραστηριότητα, αντιθέτως προς τις επιταγές των αρχών της ουδετερότητας και της ίσης μεταχείρισης, που αποτελεί συνέπεια της αρχής της ουδετερότητας.

Κατόπιν των σκέψεων που αναπτύχθηκαν προηγουμένως, επιβάλλεται να δοθεί στο τρίτο ερώτημα η απάντηση ότι, όταν δύο σύζυγοι, που έχουν σχηματίσει μεταξύ τους, λόγω του γάμου, κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων, αποκτούν κυριότητα επί επενδυτικού αγαθού, μέρος του οποίου χρησιμοποιεί αποκλειστικά ο ένας εξ αυτών για επαγγελματικούς σκοπούς, αυτός δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών που βάρυνε το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, εφόσον το ποσό αυτό δεν υπερβαίνει το μερίδιό του κυριότητας επί του αγαθού.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

Το ερώτημα αυτό αφορά, στο αν τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου αυτός να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να διαθέτει τιμολόγιο εκδοθέν στο όνομά του, επί του οποίου αναγράφονται τα ποσοστά του αντιτίμου και του ΦΠΑ που αντιστοιχούν στο μερίδιο κυριότητάς του ή αν αρκεί ένα τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί στο όνομα αμφοτέρων των συγκυρίων-συζύγων, χωρίς διάκριση μεταξύ τους και χωρίς αναγραφή τέτοιων ποσοστών. 76. Ιδίως από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, όπως είχε αρχικώς και όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/860, προκύπτει συναφώς ότι στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η αντιπαροχή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και τυχόν φορολογική απαλλαγή.

Κατά πάγια νομολογία, η υποχρεωτική αναγραφή και άλλων ενδείξεων, πέραν των απαιτούμενων από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, πρέπει πάντως να περιορίζεται σε ό,τι είναι αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές. Εξάλλου, οι ενδείξεις αυτές δεν πρέπει, λόγω του αριθμού τους ή του τεχνικού τους χαρακτήρα, να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση

Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν επιβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου αυτός να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση υπό περιστάσεις όπως οι επίδικες στο πλαίσιο της κύριας δίκης, να διαθέτει τιμολόγιο εκδοθέν στο όνομά του, επί του οποίου να αναγράφονται τα κλάσματα του αντιτίμου και του ΦΠΑ που αντιστοιχούν στο μερίδιο κυριότητάς του. Αρκεί προς τούτο ένα τιμολόγιο που έχει εκδοθεί στο όνομα των συζύγων-συγκυρίων, χωρίς διάκριση μεταξύ τους και χωρίς αναγραφή του ανωτέρω κλάσματος⁴⁴.

4.3 Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για ληφθείσες υπηρεσίες με τιμολόγιο που φέρει λάθος ημερομηνία ολοκλήρωσης της παροχής- Μη τήρηση συνεχόμενης αρίθμησης για διορθωμένο τιμολόγιο που εκδόθηκε - Υπόθεση

⁴⁴βλ. nomos, ΔΕΕ απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2005 σελίδα I-03123, σκέψεις 52, 56-57, 71- 72, 74, 80-83 και διατακτ.

C-368/09

Με απόφαση του το Δικαστήριο, στην υπόθεση C-368/09, Pannon Gép Centrum kft κατά APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Baranya Megyei Bíróság (Ουγγαρία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Pannon Gép Centrum kft και της υπηρεσίας APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály, με αντικείμενο απόφαση της τελευταίας να μην επιτρέψει στην προσφεύγουσα να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος ΦΠΑ, τον ΦΠΑ για παρασχεθείσες σε αυτήν υπηρεσίες, έκρινε ότι αποκλείεται εθνική ρύθμιση ή εθνική πρακτική δυνάμει της οποίας οι εθνικές αρχές αρνούνται σε υπόχρεο στον ΦΠΑ το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος σε αυτόν ΦΠΑ το ποσό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με το σκεπτικό ότι, αφενός, το αρχικό τιμολόγιο που είχε στην κατοχή του κατά τον χρόνο της έκπτωσης εμφάνιζε λάθος ημερομηνία ολοκλήρωσης της παροχής υπηρεσιών και, αφετέρου, ότι το μεταγενέστερο, διορθωμένο τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα, με το οποίο ακυρώθηκε το αρχικό τιμολόγιο, δεν είχαν συνεχόμενη αρίθμηση, υπό τον όρο πάντως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση και ότι, προ της έκδοσης της απόφασης της αρμόδιας αρχής, ο υπόχρεος προσκόμισε σε αυτή το διορθωμένο τιμολόγιο με μνεία της ακριβούς ημερομηνίας ολοκλήρωσης της παροχής υπηρεσιών, ασχέτως του εάν το εν λόγω τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το εσφαλμένο τιμολόγιο δεν έχουν συνεχόμενη αρίθμηση.

Αντικείμενο δίκης

Η ερμηνεία του άρθρου 167, του άρθρου 178 στοιχείο α', του άρθρου 220 σημείο 1 και του άρθρου 226, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Κρίσεις του δικαστηρίου

Με τα ερωτήματά του, τα οποία συνεξετάστηκαν, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 167, το άρθρο 178, στοιχείο α', το άρθρο 220, σημείο 1, και το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 αποκλείουν εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, ή πρακτική απορρέουσα από την εφαρμογή αυτής της ρύθμισης, δυνάμει των οποίων δεν επιτρέπεται άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του

ΦΠΑ όταν το τιμολόγιο για αγαθά που παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον υπόχρεο σε φόρο περιείχαν αρχικώς εσφαλμένη αναφορά, η μεταγενέστερη διόρθωση της οποίας συνεπάγεται τη μη τήρηση ορισμένων από τις προϋποθέσεις που τάσσουν οι εφαρμοστέοι εθνικοί κανόνες.

Όπως προκύπτει πληρούνται, στην υπό κρίση υπόθεση, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκειμένου η προσφεύγουσα να τύχει της έκπτωσης του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που της παρέσχε ο υπεργολάβος. Συγκεκριμένα, οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων που διενήργησε ο υπόχρεος στο οικείο κράτος μέλος.

Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι, με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων της εν λόγω οδηγίας, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, μόνον οι απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό ενδείξεις πρέπει υποχρεωτικώς να εμφανίζονται στα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή του άρθρου 220 της οδηγίας.

Εξ αυτού έπεται ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων οι οποίες δεν προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112. Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται επίσης από το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνονται αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, ωστόσο η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να χρησιμοποιείται για την επιβολή υποχρεώσεων τιμολογήσεως πλέον αυτών που καθορίζει το άρθρο 226 της εν λόγω οδηγίας.

Λαμβανομένων υπόψη όσων εκτέθηκαν στις σκέψεις 38 και 41 της παρούσας αποφάσεως, εφόσον τα διορθωμένα τιμολόγια περιέχουν όλα τα στοιχεία που απαριθμεί η οδηγία 2006/112, ιδίως το άρθρο 226 αυτής, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, πρέπει να γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση, όπως αυτή της κύριας δίκης, πληρούται το σύνολο των ουσιαστικών και τυπικών προϋποθέσεων προκειμένου η προσφεύγουσα της κύριας δίκης να μπορεί να τύχει της έκπτωσης του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που τις παρέσχε ο υπεργολάβος. Είναι σκόπιμο, συναφώς, να τονιστεί ότι το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 δεν επιβάλλει καμία υποχρέωση κατά την οποία τα διορθωμένα τιμολόγια πρέπει να εντάσσονται στην ίδια σειρά με τα πιστωτικά

σημειώματα που ακυρώνουν τα εσφαλμένα τιμολόγια.

Τα άρθρα 167, 178, στοιχείο α', 220, σημείο 1, και 226 της οδηγίας 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική ρύθμιση ή εθνική πρακτική δύναμει της οποίας οι εθνικές αρχές αρνούνται σε υπόχρεο το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος σε αυτόν φόρου προστιθέμενης αξίας το ποσό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με το σκεπτικό ότι, αφενός, το αρχικό τιμολόγιο που είχε στην κατοχή του κατά τον χρόνο της έκπτωσης εμφάνιζε λάθος ημερομηνία ολοκλήρωσης της παροχής υπηρεσιών και, αφετέρου, ότι το μεταγενέστερο, διορθωμένο τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το αρχικό τιμολόγιο δεν είχαν συνεχόμενη αρίθμηση, υπό τον όρο πάντως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση και ότι, προ της εκδόσεως της αποφάσεως της αρμόδιας αρχής, ο υπόχρεος προσκόμισε σε αυτή το διορθωμένο τιμολόγιο με μνεία της ακριβούς ημερομηνίας ολοκλήρωσης της παροχής υπηρεσιών, ασχέτως του εάν το εν λόγω τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το εσφαλμένο τιμολόγιο δεν έχουν συνεχόμενη αρίθμηση⁴⁵.

4.4 Δεν υφίσταται υποχρέωση κατοχής τιμολογίου για την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης, όταν ο λήπτης των υπηρεσιών υπόκειται στην υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ στο πλαίσιο διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης - Υπόθεση C-90/02

Με απόφαση του το Δικαστήριο, στην υπόθεση C-90/02, Finanzamt Gummersbach κατά Gerhard Bockemühl, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία), στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Gummersbach και του G. Bockemühl, λόγω της άρνησης που αντέταξε στον τελευταίο το Finanzamt να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ αναφορικά με υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί, έκρινε ότι στο πλαίσιο διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης, ο υποκείμενος στον φόρο για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση, ως αποδέκτης υπηρεσιών, που είναι υπόχρεος προς καταβολή του αντιστοίχου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, δεν έχει την υποχρέωση να έχει

⁴⁵βλ. *nomos*, ΔΕΕ απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum kft, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2010 σελίδα I-07467, σκέψεις 38, 40-41, 44-45 και διατακτ.

στην κατοχή του τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας.

Αντικείμενο της δίκης

Αντικείμενο της δίκης αποτέλεσε η ερμηνεία του άρθρου 18 παράγραφος 1 και του άρθρου 22, παράγραφος 3, 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, στο πλαίσιο της διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης.

Κρίσεις του δικαστηρίου

Μόνον το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', τυγχάνει εφαρμογής στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης όπως εν προκειμένω. Κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο που είναι υπόχρεος της καταβολής του αντίστοιχου ΦΠΑ ως αποδέκτης υπηρεσιών δεν είναι υποχρεωμένος να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση, οφείλει δε μόνο να τηρεί τις διατυπώσεις που έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας την οποία του παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της ίδιας οδηγίας.

Όσον αφορά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, η διάταξη αυτή επιτρέπει μεν στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις διατυπώσεις αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση αντιστροφής της επιβάρυνσης, αλλά η διακριτική αυτή ευχέρεια πρέπει να ασκείται σύμφωνα με έναν από τους στόχους που επιδιώκει η έκτη οδηγία, ο οποίος συνίσταται στην εξασφάλιση της είσπραξης του ΦΠΑ και στον έλεγχο της είσπραξης αυτής από τη φορολογική διοίκηση. Επιπλέον, η εξουσία αυτή μπορεί να ασκείται μόνο στο μέτρο που ο καθορισμός τέτοιων διατυπώσεων δεν καθιστά, λόγω του αριθμού ή του τεχνικού χαρακτήρα των διατυπώσεων αυτών, πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση

Στο πλαίσιο αυτό, ένα τιμολόγιο επιτελεί βεβαίως σημαντική αποδεικτική λειτουργία, εκ του ότι μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία δυνάμενα να ελεγχθούν.

Ωστόσο, σε περίπτωση αντιστροφής της επιβάρυνσης, θα πρέπει, ο υποκείμενος στον φόρο παραλήπτης αγαθών ή αποδέκτης υπηρεσιών, βάσει στοιχείων δυνάμενων να ελεγχθούν, να έχει θεωρηθεί υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ και, ιδίως, μέχρι ποιου ποσού,. Εφόσον η φορολογική διοίκηση διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ, πρόσθετες προϋποθέσεις δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

Κατά συνέπεια, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο, ως αποδέκτης υπηρεσιών, ορίζεται υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να απαιτήσει, ως πρόσθετη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, να έχει ο ενδιαφερόμενος στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, τέτοια απαίτηση θα είχε ως συνέπεια ο υποκείμενος στον φόρο να είναι, αφενός, υπόχρεος προς καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ ως αποδέκτης υπηρεσιών αλλά, αφετέρου, να διατρέχει τον κίνδυνο να μην είναι σε θέση να προβεί στην έκπτωση του φόρου.

Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο πλαίσιο διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, ως αποδέκτης υπηρεσιών, είναι υπόχρεος προς καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, δεν έχει την υποχρέωση να είναι κάτοχος τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση⁴⁶.

4.5 Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών δεν εξαρτάται από την αναγραφή στο τιμολόγιο της διεύθυνσης στην οποία ο εκδότης ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα- Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 και C-375/16

⁴⁶ βλ. nomos, ΔΕΕ απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Finanzamt Gummersbach, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2004 σελίδα I-03303, σκέψεις 47, 49, 51-53 και **διατακτ.**

Ομοίως, σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 και C-375/16, Rochus Geissel, ενεργών ως εκκαθαριστής της RGEX GmbH i.L., κατά Finanzamt Neuss και Finanzamt Bergisch Gladbach κατά Igor Butin, με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) στο πλαίσιο ενδίκων διαφορών, αφενός, μεταξύ του Rochus Geissel, ενεργούντος ως εκκαθαριστή της RGEX GmbH i.L., και της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Neuss της Γερμανίας και, αφετέρου, μεταξύ της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Bergisch Gladbach, Γερμανία και του Igor Butin, με αντικείμενο την άρνηση των ως άνω υπηρεσιών να χορηγήσουν την έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, δυνάμει τιμολογίων, επί των οποίων αναγραφόταν η διεύθυνση του εκδότη τους στην οποία είναι μεν εφικτή η ταχυδρομική επικοινωνία, αλλά δεν ασκείται καμία οικονομική δραστηριότητα, το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (άρθρα 168, στοιχείο α', και 178, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας 2006/112/EK), αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία. η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών από την αναγραφή στο τιμολόγιο της διεύθυνσης του τόπου στον οποίο ο εκδότης του ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.

Αντικείμενο δίκης

Η ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχείο α', του άρθρου 178, στοιχείο α', και του άρθρου 226, σημείο 5, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Κρίσεις του δικαστηρίου

Οι κρίσεις του Δικαστηρίου περιορίστηκαν επί του πρώτου ερωτήματος στην υπόθεση C-374/16 και επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος στην υπόθεση C-375/16

Με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-374/16 καθώς και με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-375/16, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 168, στοιχείο α', και 178, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 5 της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από την αναγραφή στο

τιμολόγιο της διευθύνσεως του τόπου στον οποίο ο εκδότης του ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.

Δυνάμει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και 238 έως 240 της οδηγίας αυτής.

Το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής απαριθμεί τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο αυτό. Το σημείο 5 του άρθρου αυτού προβλέπει, μεταξύ άλλων, την υποχρέωση αναγραφής του πλήρους ονόματος και της πλήρους διευθύνσεως του υποκειμένου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι υποχρεώσεις που αφορούν τα εν λόγω στοιχεία πρέπει να αποτελούν αντικείμενο στενής ερμηνείας, υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβλέπουν αυστηρότερες υποχρεώσεις από εκείνες που απορρέουν από την οδηγία περί ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων, οι οποίες δεν προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ

Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, ότι η κατοχή τιμολογίου περιλαμβάνοντος τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής συνιστά τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Ο φόρος επί των εισροών πρέπει να εκπίπτει εάν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις

Όσον αφορά την τελεολογική ερμηνεία του άρθρου 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα στοιχεία που αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια έχουν ως σκοπό να καταστήσουν δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ

Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 40 και 41 των προτάσεών του, σκοπός της αναγραφής της διευθύνσεως, του ονόματος και του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του εκδότη του τιμολογίου είναι να καταστεί δυνατή η

σύνδεση μιας συγκεκριμένης οικονομικής συναλλαγής με συγκεκριμένο επιχειρηματία, τον εκδότη του τιμολογίου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, δεν απαιτείται οι οικονομικές δραστηριότητες του προμηθευτή να ασκούνται στη διεύθυνση η οποία αναγράφεται στο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί απ' αυτόν.

Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση [C-374/16](#) καθώς και στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-375/16 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από την αναγραφή στο τιμολόγιο της διεύθυνσεως του τόπου στον οποίο ο εκδότης του ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.

Στην ανωτέρω υπόθεση ο γενικός εισαγγελέας EVGENI TANCHEV υπογράμμισε στις προτάσεις του όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ότι «βάσει του άρθρου 181 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν διαθέτουν τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 να προβαίνουν παρά ταύτα στην έκπτωση όσον αφορά τα αγαθά. Αυτό δεν ισχύει όσον αφορά τη λήψη υπηρεσιών»⁴⁷.

4.6 Παροχή δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ με αντίγραφο Τιμολογίου-Υπόθεση C-85/95

Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Δεκεμβρίου 1996, στην υπόθεση C-85/95, John Reisdorf κατά Finanzamt Köln-West, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Bundesfinanzhof - Γερμανία, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του J. Reisdorf και του Finanzamt Koeln-West, ως προς τη δυνατότητα απαλλαγής του J. Reisdorf από την υποχρέωση προσκόμισης του πρωτότυπου των τιμολογίων σχετικά με τα ποσά του ΦΠΑ, για τα οποία ζητεί έκπτωση

⁴⁷βλ. nomos, ΔΕΕ απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2017, συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 και C-375/16, Rochus Geissel κλπ, ΝΟΜΟΣ - Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2017", σκέψεις 30-31, 36-38, 40- 42, 49-50 και διατακτ.

από τον φόρο, τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπουν στα κράτη μέλη να θεωρούν ως "τιμολόγιο" όχι μόνον το πρωτότυπο, αλλά και κάθε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, το οποίο πληροί τα καθορισμένα, από τα κράτη μέλη, κριτήρια και τους παρέχουν την εξουσία να απαιτούν την προσκόμιση του πρωτοτύπου του τιμολογίου προς δικαιολόγηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, καθώς και την εξουσία να δέχονται, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει πλέον το πρωτότυπο του τιμολογίου, άλλα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που αποτελεί το αντικείμενο της αιτήσεως έκπτωσης του φόρου.

Αντικείμενο δίκης

Αποτέλεσε η ερμηνεία του άρθρου 18 παράγραφος 1 στοιχείο α' και του άρθρου 22, παράγραφος 3, 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, ως προς την απαλλαγή από την υποχρέωση προσκόμισης του πρωτοτύπου των τιμολογίων, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ

Κρίσεις του δικαστηρίου

Από συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου συνδέεται συνήθως με την κατοχή του πρωτοτύπου του τιμολογίου ή του εγγράφου που, σύμφωνα με τα κριτήρια που καθόρισε το περί ου πρόκειται κράτος μέλος, μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.

Τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπουν στα κράτη μέλη να θεωρούν ως "τιμολόγιο" όχι μόνον το πρωτότυπο, αλλά και κάθε άλλο επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο που πληροί τα καθορισθέντα από τα ίδια τα κράτη μέλη κριτήρια.

Εντούτοις, από τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι οποίες παρέχουν στα κράτη μέλη την εξουσία να προβλέπουν την αναγραφή πρόσθετων ενδείξεων επί του τιμολογίου καθώς και κάθε άλλη υποχρέωση αναγκαία για την εξασφάλιση της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποτροπής καταστρατηγήσεων, προκύπτει ότι η έκτη

οδηγία αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την εξουσία να καθορίζουν τους κανόνες σχετικά με τον έλεγχο της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση και ειδικά τον τρόπο κατά τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να δικαιολογεί το δικαίωμα αυτό. Όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 26 και 27 των προτάσεών του, η εξουσία αυτή εμπεριέχει την εξουσία να απαιτείται κατά τους φορολογικούς ελέγχους η προσκόμιση του πρωτοτύπου του τιμολογίου, καθώς και την εξουσία να επιτρέπεται στον υποκείμενο στον φόρο να προσκομίζει, όταν δεν κατέχει πλέον το πρωτότυπο του τιμολογίου, άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που αποτελεί το αντικείμενο της αιτήσεως εκπτώσεως του φόρου.

Συνεπώς, τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπουν στα κράτη μέλη να θεωρούν ως "τιμολόγιο" όχι μόνον το πρωτότυπο, αλλά και κάθε άλλο επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο το οποίο πληροί τα καθορισθέντα από τα κράτη μέλη κριτήρια και τους παρέχουν την εξουσία να απαιτούν την προσκόμιση του πρωτοτύπου του τιμολογίου προς δικαιολόγηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, καθώς και την εξουσία να δέχονται, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει πλέον το πρωτότυπο του τιμολογίου, άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που αποτελεί το αντικείμενο της αιτήσεως εκπτώσεως του φόρου⁴⁸.

⁴⁸βλ. eur-lex.europa.eu, ΔΕΕ απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95, John Reisdorf, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 1996 σελίδα I-06257, σκέψεις 22, 25, 29, 30-31 και διατακτ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 Χρόνος γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ στις περιπτώσεις έκδοσης διορθωτικών τιμολογίων όταν η διόρθωση αφορά υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ - Αναδρομικά αποτελέσματα-Υπόθεση C-518/14

Με την απόφαση του το ΔΕΕ, στην υπόθεση C-518/14, Senatex GmbH κατά Finanzamt Hannover-Nord, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Niedersächsisches Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο της Κάτω Σαξωνίας, Γερμανία), στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Senatex GmbH και της Finanzamt Hannover-Nord (φορολογικής αρχής Αννοβέρου Γερμανία), σχετικής με την άρνηση της αρχής αυτής να δεχθεί έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, 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, έκρινε ότι οι διατάξεις της οδηγίας αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, 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.

Αντικείμενο δίκης

Η ερμηνεία του άρθρου 167, του άρθρου 178, στοιχείο α', του άρθρου 179 και του άρθρου 226 σημείο 3, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

Κρίσεις του δικαστηρίου

Η οδηγία 2006/112 δεν απαγορεύει τη διόρθωση εσφαλμένων τιμολογίων.

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

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. 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.

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 παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. 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.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, 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 διόρθωση⁴⁹.

5.2 Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ αγορών σε φορολογούμενο που έχει κηρυχθεί «ανενεργός» από τη φορολογική αρχή - Αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ – Υπόθεση C-69/17

Το ΔΕΕ με την απόφαση του της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, στην υπόθεση C-69/17, Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, πρώην Gamesa Wind România SRL, κατά Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor και Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το εφετείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία, στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς αφενός μεταξύ της εταιρίας Gamesa και αφετέρου της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Επιλύσεως Διαφορών, Ρουμανία και της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοικήσεως – Γενικής Διευθύνσεως Διαχειρίσεως Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου σχετικά με το δικαίωμα της Gamesa να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας που είχε καταβάλει επί αγορών που πραγματοποίησε στη διάρκεια μιας περιόδου κατά την οποία είχε διαγραφεί από το μητρώο ΦΠΑ, έκρινε ότι Η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, και ιδίως τα άρθρα 213, 214 και 273 αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο που προέβη σε αγορές στη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ είχε ακυρωθεί, λόγω παραλείψεώς του να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές μέσω δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλονται – ή τιμολογίων που εκδίδονται – μετά την επανενεργοποίηση του αριθμού φορολογικού μητρώου του, για τον λόγο και μόνον ότι οι αγορές αυτές πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο της απενεργοποίησεως, ενώ οι ουσιαστικές προϋποθέσεις πληρούνται και το δικαίωμα προς έκπτωση δεν προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς⁵⁰.

⁴⁹ βλ. pomos, ΔΕΕ απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, C-518/14, Senatex GmbH, ΝΟΜΟΣ - Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2016", σκέψεις 34, 35, 37, 38, 43 και διατ.

⁵⁰ βλ. www.taxheaven.gr/circulars/29377/yprooesh-c-69-17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 Περιορισμοί στην άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης

Όπως κατ' επανάληψη έχει τονίσει το Δικαστήριο της ΕΕ, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου των εισροών αποτελεί κομβικό στοιχείο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, καθόσον με αυτό επιτυγχάνεται η φορολογική ουδετερότητα του φόρου. Επίσης έχει κριθεί ότι το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α. (βλ. ενδεικτικά ΔΕΚ αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, κ.ά. καθώς και βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ. I-4797, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C- 63/04, Centralan Property Ltd, σκέψη 51, κ.ά.). Εν τούτοις, η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έκπτωσης εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή, στην οποία στηρίζεται η αίτηση έκπτωσης. Το τιμολόγιο αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Πράγματι, ένα νομίμως εκδοθέν τιμολόγιο έχει χαρακτηριστεί ως το «εισιτήριο» για το δικαίωμα έκπτωσης, δεδομένου ότι επιτελεί «εγγυητική λειτουργία» για την εθνική φορολογική αρχή, καθώς συνδέει την έκπτωση του φόρου επί των εισροών με την καταβολή του φόρου. (βλ. Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. Slynn, στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Jeunehomme και EGI 123/87 και 330/87, EU:C:1998:274, σ. 4534 καθώς και Προτάσεις της γενικής

εισαγγελέα J. Kokott, στην υπόθεση Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, σημείο 34)

6.2 Δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης για υποκείμενο στο φόρο ο οποίος αδυνατεί να αποδείξει το ποσό ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών, ελλείψει τιμολογίου ή άλλου εγγράφου - Υπόθεση C-664/16

Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ, στην υπόθεση C-664/16, Lucrețiu Hadrian Vădan κατά Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Curtea de Apel Alba Iulia (εφετείο Alba Iulia, Ρουμανία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του Lucrețiu Hadrian Vădan και, αφετέρου, της Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (εθνικής φορολογικής διοικήσεως – γενική διεύθυνση επιλύσεως διαφορών, Ρουμανία) και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (γενικής διεύθυνσεως δημόσιων οικονομικών της περιφέρειας του Brașov – διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της επαρχίας Alba, Ρουμανία), με αντικείμενο την απόφαση να μην επιτραπεί στον προσφεύγοντα να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ ως προς τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποίησε για την πραγματοποίηση δικών του συναλλαγών, επειδή δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει τα τιμολόγια σχετικά με αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες, υποκείμενος στο φόρο ο οποίος αδυνατεί να αποδείξει, προσκομίζοντας τιμολόγια ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, το ποσό που κατέβαλε ως ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, αποκλειστικώς με βάση μια εκτίμηση που απορρέει από πραγματογνωμοσύνη την οποία διατάσσει εθνικό δικαστήριο.

Αντικείμενο δίκης

Η ερμηνεία του άρθρου 167, του άρθρου 168, του άρθρου 178, στοιχείο α' και του άρθρου 179, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας,

Κρίσεις του δικαστηρίου

Απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της εκπτώσεως. Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προσκομίσει αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως του παρασχέθηκαν σε προηγούμενο στάδιο από άλλους υποκειμένους στον φόρο, για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων, αγαθά και υπηρεσίες, επί των οποίων κατέβαλε πράγματι τον ΦΠΑ.

Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία ενδέχεται να περιλαμβάνουν, παραδείγματος χάριν, έγγραφα ευρισκόμενα στην κατοχή των προμηθευτών ή των παρόχων από τους οποίους ο υποκείμενος στον φόρο αγόρασε τα αγαθά ή έλαβε τις υπηρεσίες για τα οποία κατέβαλε τον ΦΠΑ. Εκτίμηση απορρέουσα από πραγματογνωμοσύνη την οποία έχει διατάξει εθνικό δικαστήριο μπορεί, εν ανάγκη, να συμπληρώσει τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία ή να ενισχύσει την αξιοπιστία τους, αλλά όχι να τα αντικαταστήσει.

Η οδηγία ΦΠΑ, και ιδίως τα άρθρα 167 και 168, το άρθρο 178, στοιχείο α', και το άρθρο 179 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αδυνατεί να αποδείξει, προσκομίζοντας τιμολόγια ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, το ποσό που κατέβαλε ως ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, αποκλειστικώς επί τη βάση μιας εκτίμησης απορρέουσας από πραγματογνωμοσύνη, την οποία διατάσσει εθνικό δικαστήριο⁵¹.

6.3 Οδηγία ΦΠΑ - Εθνική ρύθμιση που αποκλείει το δικαίωμα προς έκπτωση για ορισμένες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών - Ευχέρεια των κρατών μελών να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους περί αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που ίσχυε κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της έκτης οδηγίας ΦΠΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 176, έως ότου το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθορίσει τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, τα

⁵¹βλ. *nomos*, ΔΕΕ απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, C-664/16, *Lucretiu Hadrian Vădan*, ΝΟΜΟΣ - Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2018", σκέψεις 43-44, 45, 48 και διατακτ.

κράτη-μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους, ενώ διευκρινίζεται ότι θα αποκλείονται οπωσδήποτε από το δικαίωμα προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης. Περαιτέρω, το άρθρο 177 της εν λόγω οδηγίας επιτρέπει στα κράτη-μέλη, με την επιφύλαξη μιας διαδικασίας διαβούλευσης που προβλέπεται στην οδηγία, να αποκλείσουν εν όλω ή εν μέρει από το καθεστώς των εκπτώσεων, για λόγους συγκυρίας, ορισμένα αγαθά επενδύσεως ή το σύνολο αυτών ή ακόμα και άλλα αγαθά. Τα αντίστοιχα ορίζονταν στις παρ 6 και 7 του άρθρου 17 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. (βλ. και αρ. 30 παρ 4 του Ν. 2859/2000)

6.3.1 Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-538/08 και C-33/09

Ειδικότερα, το ΔΕΕ με την απόφαση του στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-538/08 και C-33/09, X Holding B.V. κατά Staatssecretaris van Financiën και Oracle Nederland BV κατά Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi αντίστοιχα, με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής απόφασης που υπέβαλαν το Hoge Raad der Nederlanden και το Gerechtshof te Amsterdam (Κάτω Χώρες) στο πλαίσιο ένδικων διαφορών, με αντικείμενο την εξέταση ορισμένων κατηγοριών δαπανών των υποκειμένων στον ΦΠΑ υπέρ του προσωπικού τους, για τις οποίες η ολλανδική νομοθετική ρύθμιση, η οποία είχε θεσπισθεί πριν τεθεί σε ισχύ η έκτη οδηγία, αποκλείει εν μέρει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών, έκρινε ότι: α) Τα άρθρα 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους, υφιστάμενη κατά τον χρόνο έναρξης της ισχύος της έκτης οδηγίας, η οποία αποκλείει την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας για κατηγορίες δαπανών, αφενός, σχετικά με την παροχή «ιδιωτικού μέσου μεταφοράς», «εδεσμάτων», «ποτών», «κατοικίας», όπως επίσης και «την παροχή δυνατότητας ψυχαγωγίας» στα μέλη του προσωπικού του υποκειμένου στον φόρο και, αφετέρου, σχετικά με την προσφορά «επιχειρηματικών δώρων» ή

«λοιπών παροχών», εφόσον, οι εξαιρούμενες από το δικαίωμα προς έκπτωση κατηγορίες δαπανών ορίζονται με σαφήνεια στην εν λόγω ρύθμιση. β) Δεν αποκλείει την εφαρμογή εθνικής ρύθμισης, που θεσπίσθηκε προ της έναρξης ισχύος της οδηγίας, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την αγορά ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς και εν μέρει για σκοπούς της επιχείρησης μερικώς, μόνον κατά το μέρος που αναλογεί στη χρήση τους για σκοπούς της επιχείρησης και μπορούν ομοίως να προβλέπουν περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εξαίρεσης από το δικαίωμα προς έκπτωση για αντίστοιχες κατηγορίες δαπανών.

Αντικείμενο δίκης

Η ερμηνεία των άρθρων 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και 17, παράγραφος 6, 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 σχετικά με το δικαίωμα κράτους μέλους, να κάνει χρήση της παρεχόμενης με αυτά τα άρθρα δυνατότητας (διατηρήσεως του) αποκλεισμού της εκπτώσεως σε σχέση με ορισμένες κατηγορίες δαπανών.

Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Επί του πρώτου ερωτήματος που υποβλήθηκε σε αμφότερες τις υποθέσεις

Λαμβάνοντας υπόψη της στενής ερμηνείας που πρέπει να τύχει, το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, καθώς εισάγεται παρέκκλιση με τη διάταξη αυτή, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι παρέχει σε κράτος μέλος τη δυνατότητα να διατηρήσει περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ δυνάμενο να εφαρμοστεί γενικά σε κάθε είδους δαπάνη που σχετίζεται με την αγορά αγαθών, ανεξάρτητα από τη φύση ή το αντικείμενο της.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει ότι τα κράτη μέλη

ορίζουν σαφώς τη φύση ή το αντικείμενο των αγαθών και υπηρεσιών τα οποία εξαιρούνται από το δικαίωμα έκπτωσης, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η δυνατότητα αυτή δεν θα χρησιμοποιηθεί προς θέσπιση γενικής φύσης εξαιρέσεων από το καθεστώς αυτό.

Επιβάλλεται, επομένως, να εξετασθεί αν οι κατηγορίες δαπανών που εξαιρούνται από το δικαίωμα προς έκπτωση, βάσει της επίμαχης στις κύριες δίκες εθνικής νομοθεσίας, ορίζονται με σαφήνεια.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι τα άρθρα 11, παράγραφος 4, της δεύτερης οδηγίας και 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει την έκπτωση του ΦΠΑ για κατηγορίες δαπανών σχετικών, αφενός, με την παροχή «ιδιωτικού μέσου μεταφοράς», «εδεσμάτων», «ποτών», «κατοικίας», «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών», ή «την παροχή δυνατότητας ψυχαγωγίας» στα μέλη του προσωπικού του υποκειμένου στο φόρο και, αφετέρου, με την προσφορά «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών». Η δυνατότητα που παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει, ειδικότερα, ότι τα κράτη μέλη ορίζουν σαφώς τη φύση ή το αντικείμενο των αγαθών και υπηρεσιών τα οποία εξαιρούνται από το δικαίωμα προς έκπτωση, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η δυνατότητα αυτή δεν θα χρησιμοποιηθεί προς θέσπιση γενικής φύσεως εξαιρέσεων από το καθεστώς αυτό.

Επί του δευτέρου ερωτήματος που υποβλήθηκε σε αμφότερες τις υποθέσεις

Δεδομένης της ευρύτητας της δυνατότητας που παρέχεται στα κράτη μέλη με το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, εφόσον τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση για σαφώς ορισμένες κατηγορίες δαπανών, μπορούν ομοίως να προβλέπουν περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εξαίρεσης από το δικαίωμα προς έκπτωση για αντίστοιχες κατηγορίες δαπανών.

Επομένως, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει την εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως, που θεσπίσθηκε προ της ενάρξεως της ισχύος της οδηγίας αυτής, κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την αγορά ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται εν μέρει για ιδιωτικούς σκοπούς και εν μέρει για σκοπούς της

επιχειρήσεως, όχι πλήρως αλλά μόνον κατά το μέρος που αναλογεί στη χρήση τους για σκοπούς της επιχειρήσεως. Ειδικότερα, δεδομένης της ευρείας ευχέρειας που απονέμεται στα κράτη μέλη με την εν λόγω διάταξη, εφόσον τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση για σαφώς ορισμένες κατηγορίες δαπανών, μπορούν ομοίως να προβλέπουν περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εξαίρεσης από το δικαίωμα έκπτωσης για αντίστοιχες κατηγορίες δαπανών, καθώς τέτοια ρύθμιση συνάδει προς τον επιδιωκόμενο από την εν λόγω οδηγία σκοπό, όπως αποτυπώνεται ιδίως στο άρθρο 17, παράγραφος 2, αυτής.

Επί του τρίτου ερωτήματος που υποβλήθηκε στην υπόθεση C-33/09

Λόγω απλώς του ενδεχομένου ενός τέτοιου δυσμενούς αποτελέσματος (όπως, όμως, επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στη σκέψη 86 των προτάσεών του), δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι μία τέτοια τροποποίηση κανονιστικής ρύθμισης, μεταγενέστερη της ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, αντιβαίνει στο άρθρο 17, παράγραφος 6, αυτής, εφόσον η τροποποίηση αυτή είναι, κατά γενικό κανόνα, περισσότερο ευνοϊκή για τους υποκείμενους στον φόρο σε σχέση με το σύστημα που ίσχυε πριν από αυτήν την ημερομηνία. Υπό τις συνθήκες αυτές, η ύπαρξη, έστω και διαπιστωμένη, μιας τέτοιας μεμονωμένης ή έκτακτης περιπτώσεως δεν θα επηρέαζε την αρχή κατά την οποία η τροποποίηση της εθνικής ρυθμίσεως, η οποία επήλθε μετά από τη θέση σε ισχύ της έκτης οδηγίας, περιόρισε το πεδίο εφαρμογής των προϋφισταμένων εξαιρέσεων από το δικαίωμα προς έκπτωση.

Ως εκ τούτου, το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος, μετά την έναρξη ισχύος της οδηγίας αυτής, να τροποποιήσει υφιστάμενη εξαίρεση από το δικαίωμα προς έκπτωση η οποία αποβλέπει καταρχήν στον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εξαίρεσεως, χωρίς όμως να μπορεί να αποκλεισθεί ότι σε μια ατομική περίπτωση εντός ενός οικονομικού έτους, συνεπεία ιδίως του κατ' αποκοπή χαρακτήρα του τροποποιηθέντος καθεστώτος, διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής της εξαίρεσεως αυτής⁵².

6.4 Μείωση του ποσού του δικαιώματος της έκπτωσης σε περίπτωση

⁵² βλ. nomos, ΔΕΕ απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-538/08 και C-33/09, X Holding BV και Oracle Nederland BV, Συλλογή της Νομολογίας 2010 σελίδα I-03129, σκέψεις 43-45, 57, 59-61, 70-71 και διατακτ.

παράβασης της υποχρέωσης χρησιμοποίησης ταμειακής μηχανής - Υπόθεση C-188/09

Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ, στην υπόθεση C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku κατά Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j, πρώην Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. J, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Profaktor Kulesza, Frankowski, Jozwiak, Orłowski sp. J, πρώην Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. J και του Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (διευθυντή εφορίας του Białystok), σχετικά με τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που επεβλήθη επί των πράξεων εισροών, οσάκις ο υπόχρεος στον φόρο δεν τηρεί την υποχρέωση χρησιμοποίησης ταμειακής μηχανής καταγραφής για να προβεί στη λογιστική εγγραφή των πωλήσεων σε «φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα», το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας, όπως περιγράφεται στο άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, της πρώτης οδηγίας ΦΠΑ και στα άρθρα 2 και 10, παράγραφοι 1 και 2, καθώς και στο άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να περιορίζουν προσωρινά το ποσό του δικαιώματος έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου εισροών για τους υπόχρεους στον φόρο που δεν τήρησαν τη διατύπωση λογιστικής εγγραφής των πωλήσεών τους, υπό την προϋπόθεση ότι η προβλεπόμενη κύρωση τηρεί την αρχή της αναλογικότητας. Πράγματι, δεδομένου ότι σκοπεί να επιτύχει την επακριβή είσπραξη του φόρου και την αποφυγή της απάτης, μια τέτοια λογιστική υποχρέωση περιλαμβάνεται στα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας⁵³.

6.5 Στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ σε περίπτωση απάτης ή καταχρηστικής πρακτικής

Σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη

⁵³βλ. eur-lex.europa.eu, ΔΕΕ απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, C-188/09, Dyrektor Izby κλπ, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2010 σελίδα I-07639, σκέψεις 27-28, 34-37, 39, διατακτ. 1

διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, αλλά κατά την άσκηση των εξουσιών τους, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Η έκταση πάντως των διατυπώσεων τις οποίες προβλέπει το οικείο κράτος μέλος και πρέπει να τηρεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για την άσκηση του δικαιώματος, αυτού δεν πρέπει να υπερβαίνει αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας είσπραξης του φόρου.

Σύμφωνα με το άρθρο 395 παράγραφος 1 της οδηγίας, το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα έπειτα από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

Σύμφωνα με τις παρ 1 και 2 του άρθρου 325 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), η Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας μέτρα, τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των δικών τους οικονομικών συμφερόντων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό, ο οποίος αναγνωρίζεται και ενθαρρύνεται από την οδηγία ΦΠΑ. (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76), καθόσον, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της είσπραξης των εσόδων από τον ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της απόδοσης των αναλογούντων πόρων από τον ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της Ένωσης, δεδομένου ότι κάθε κενό στην είσπραξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων (βλ. απόφαση της

26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 26).

Επομένως, εναπόκειται στα κράτη μέλη και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Κατά συνέπεια, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος από τον υποκείμενο στον φόρο, αποκλείεται όταν αποδεικνύεται, ότι ο υποκείμενος στο φόρο στον οποίο παραδόθηκαν τα αγαθά ή παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για τη θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση συμμετείχε, εν γνώσει του, σε πράξη απάτης περί τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών αυτών. (βλ. ΔΕΕ, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 35). Το ΔΕΕ έκρινε ότι στις περιπτώσεις αυτές, ο περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας και δεν καθιστά υπό αμφισβήτηση το εν λόγω δικαίωμα με την πρόβλεψη προϋποθέσεων, που υπερβαίνουν το μέτρο το οποίο είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού. (βλ. αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145 σκέψη 52, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahageben και David, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 57).

6.6 Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-439/04 και C-440/04

Ειδικότερα, το ΔΕΕ με την απόφαση του στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-439/04 και C-440/04, Axel Kittel κατά État belge και État belge κατά Recolta Recycling SPRL αντίστοιχα, με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Cour de cassation (Βέλγιο) στο πλαίσιο δύο δικών, μεταξύ του A. Kittel και της εταιρίας Recolta Recycling SPRL και του Βελγικού Δημοσίου σχετικά με την άρνηση της βελγικής εφορίας να δεχθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε επί των εισροών για πράξεις που εμπλέκονται σε απάτες του τύπου «γαϊτανάκι», έκρινε ότι: α) Όποτε πραγματοποιείται παράδοση προς υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η συγκεκριμένη πράξη εμπλέκεται σε απάτη που διαπράττει ο πωλητής, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας αντίκειται στον κανόνα του εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πωλήσεως, βάσει διατάξεως του αστικού δικαίου που θεωρεί τη σύμβαση αυτή απολύτως άκυρη ως αντίθετη προς τη δημόσια τάξη λόγω παράνομης

αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέλαβε ο εν λόγω υπόχρεος στον φόρο και δεν ασκεί επιρροή το ζήτημα αν η ακυρότητα προκύπτει από απάτη περί τον ΦΠΑ ή από άλλου είδους απάτη. β) Αντιθέτως, όταν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι η παράδοση πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως στον εν λόγω υπόχρεο στον φόρο.

Αντικείμενο δίκης

Η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α' 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, εάν το εν λόγω άρθρο έχει την έννοια ότι αντίκειται προς τον κανόνα του εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πωλήσεως, δυνάμει διατάξεως του αστικού δικαίου που ορίζει ότι η σύμβαση αυτή είναι απολύτως άκυρη διότι αντιβαίνει στη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο και αν η απάντηση διαφέρει στην περίπτωση που η απόλυτη ακυρότητα προκύπτει από απάτη περί τον ΦΠΑ.

Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Αν η φορολογική διοίκηση διαπιστώσει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε δολίως δικαιούται να ζητήσει αναδρομικά την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών και στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως

Ομοίως, ο υποκείμενος στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ πρέπει, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή και δη ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ωφελείται ή όχι από τη μεταπώληση των αγαθών.

Εξάλλου, η ερμηνεία αυτή είναι ικανή να παρεμποδίσει τις δόλιες πράξεις δεδομένου ότι τις καθιστά δυσχερέστερες.

Συνεπώς, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ και μάλιστα ακόμα και αν η συγκεκριμένη πράξη πληροί τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και της οικονομικής δραστηριότητας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι όταν πραγματοποιείται παράδοση προς υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η συγκεκριμένη πράξη εμπλέκεται σε απάτη που διαπράττει ο πωλητής, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντίκειται στον κανόνα του εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πώλησεως, βάσει διατάξεως του αστικού δικαίου που θεωρεί τη σύμβαση αυτή απολύτως άκυρη ως αντίθετη προς τη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέλαβε ο εν λόγω υπόχρεος στον φόρο. Συναφώς δεν ασκεί επιρροή το ζήτημα αν η ακυρότητα προκύπτει από απάτη περί τον ΦΠΑ ή από άλλου είδους απάτη.

Αντίθετα, όταν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι η παράδοση πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως στον εν λόγω υπόχρεο στον φόρο⁵⁴.

6.7 Πλασματικές πράξεις - Υπόθεση C-712/17

Με την απόφαση του το ΔΕΕ, στην υπόθεση C-712/17, EN.SA. Srl κατά Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Commissione tributaria regionale di

⁵⁴ βλ. nomos ΔΕΕ απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-439/04 και C-440/04, Axel Kittel και État belge, Συλλογή της Νομολογίας 2006 I-06161, σκέψεις 55-61 και διατακτ.

Lombardia (περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας, Ιταλία), στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της EN.SA. Srl και της Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων – Περιφερειακή Διεύθυνση Λομβαρδίας, Ιταλία), με αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου η οποία εκδόθηκε εις βάρος της εταιρίας αυτής και αφορούσε προσαύξηση του οφειλόμενου ΦΠΑ, πλέον τόκων και κυρώσεων, έκρινε ότι: 1) Σε περίπτωση στην οποία πλασματικές πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας που διενεργήθηκαν κυκλικά μεταξύ των ίδιων επιχειρηματικών φορέων και έναντι των ίδιων ποσών δεν προκάλεσαν απώλειες φορολογικών εσόδων, η οδηγία δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει μεν τη δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις ΦΠΑ, πλην όμως επιβάλλει στα πρόσωπα που αναγράφουν τον ΦΠΑ επί τιμολογίου την υποχρέωση να τον καταβάλουν ακόμη και όταν πρόκειται για πλασματική πράξη, με την προϋπόθεση να προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο δυνατότητα για διόρθωση της φορολογικής οφειλής, εφόσον ο μη καλόπιστος εκδότης τέτοιου τιμολογίου έχει εγκαίρως εξαλείψει πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, στοιχείο το οποίο οφείλει να ελέγξει το εθνικό δικαστήριο. 2) Οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν επιτρέπουν κανόνα του εθνικού δικαίου βάσει του οποίου η παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ τιμωρείται με πρόστιμο ισόποσο με τη διενεργηθείσα έκπτωση.

Αντικείμενο δίκης

Η ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση που πλασματικές πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας διενεργηθείσες κυκλικά μεταξύ των ίδιων επιχειρηματικών φορέων και έναντι των ίδιων ποσών δεν προκάλεσαν απώλειες φορολογικών εσόδων, εάν η οδηγία περί ΦΠΑ δεν επιτρέπει εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει μεν τη δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις ΦΠΑ, πλην όμως επιβάλλει στα πρόσωπα που αναγράφουν τον ΦΠΑ επί τιμολογίου την υποχρέωση να τον καταβάλουν ακόμη και όταν πρόκειται για πλασματική πράξη και αν αυτό συνάδει με τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας.

Επί των δύο πρώτων μερών του προδικαστικού ερωτήματος

Επομένως, εγγενές στοιχείο του μηχανισμού του ΦΠΑ είναι ότι μια πλασματική

πράξη δεν μπορεί να παρέχει κανένα δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου αυτού.

Εντούτοις, στην ειδική περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι απαιτήσεις που καθορίζονται με τα άρθρα 168 και 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ ισχύουν από κοινού για τον ίδιο φορέα. Πράγματι, οι ίδιες ποσότητες ηλεκτρικής ενέργειας μεταπωλούνταν πλασματικά, στο πλαίσιο κυκλικής συναλλαγής, μεταξύ των εταιριών του ίδιου ομίλου έναντι της ίδιας τιμής, με αποτέλεσμα οι εταιρίες αυτές να πωλούν και να αγοράζουν εκ νέου τις εν λόγω ποσότητες στην ίδια τιμή. Επομένως, κάθε επιχείρηση ήταν ταυτόχρονα εκδότης ενός τιμολογίου στο οποίο αναγραφόταν συγκεκριμένο ποσό ΦΠΑ και αποδέκτης άλλου τιμολογίου που αφορούσε την αγορά, στην ίδια τιμή, της ίδιας ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας και στο οποίο αναγραφόταν το ίδιο ποσό ΦΠΑ. Συνεπώς, ως εκδότης τιμολογίου και κατ' εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η ΕΝ.ΣΑ. ήταν υπόχρεη προς καταβολή του αναγραφόμενου επί του τιμολογίου αυτού ποσού ΦΠΑ στο Δημόσιο. Αντιθέτως, λόγω του πλασματικού χαρακτήρα των σχετικών πράξεων, δεν επιτρεπόταν στη συγκεκριμένη εταιρία, συμφώνως προς την απαίτηση που απορρέει από το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας, να εκπέσει τον ανερχόμενο στο ίδιο ποσό φόρο που αναγραφόταν στο τιμολόγιο επαναγοράς της ηλεκτρικής ενέργειας, το οποίο είχε αποδέκτη την ίδια.

Ωστόσο, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί επίσης σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία περί ΦΠΑ. Ο κίνδυνος, όμως, απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφεται, καταρχήν, πλήρως ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου στο οποίο έχει κακώς αναγραφεί ορισμένο ποσό ΦΠΑ μπορεί να χρησιμοποιήσει το τιμολόγιο αυτό προκειμένου να επιτύχει έκπτωση του εν λόγω φόρου

Εντούτοις, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η εν λόγω υποχρέωση δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού και, μεταξύ άλλων, να μη θίγει κατά τρόπο υπερβολικό την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Πάντως, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία ο πλασματικός χαρακτήρας των πράξεων αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση κάθε φόρου που έχει κακώς χρεωθεί με τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει

εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

Η οδηγία περί ΦΠΑ, ερμηνευμένη υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, επιβάλλει στα κράτη μέλη να παρέχουν στον εκδότη τιμολογίου σχετικού με πλασματική πράξη τη δυνατότητα να αξιώσει την επιστροφή του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο αυτό φόρου που ο ίδιος υποχρεώθηκε να καταβάλει, εφόσον έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

Σε περίπτωση στην οποία πλασματικές πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας διενεργηθείσες κυκλικά μεταξύ των ίδιων επιχειρηματικών φορέων και έναντι των ίδιων ποσών δεν προκάλεσαν απώλειες φορολογικών εσόδων, η οδηγία περί ΦΠΑ, ερμηνευμένη υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει μεν τη δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις ΦΠΑ, πλην όμως επιβάλλει στα πρόσωπα που αναγράφουν τον ΦΠΑ επί τιμολογίου την υποχρέωση να τον καταβάλουν ακόμη και όταν πρόκειται για πλασματική πράξη, με την προϋπόθεση το εθνικό δίκαιο να προβλέπει δυνατότητα προς διόρθωση της φορολογικής οφειλής εφόσον ο μη καλόπιστος εκδότης τέτοιου τιμολογίου έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, στοιχείο το οποίο οφείλει να ελέγξει το εθνικό δικαστήριο.

Επί του τρίτου μέρους του προδικαστικού ερωτήματος

Προκειμένου να εκτιμηθεί αν ορισμένη κύρωση συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων, η φύση και η σοβαρότητα της παράβασης για την οποία προβλέπεται η κύρωση καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως.

Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν επιτρέπει επίσης την επιβολή κύρωσης όπως είναι η προβλεπόμενη από το εθνικό δίκαιο. Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, για διόρθωση κάθε φόρου που έχει κακώς χρεωθεί με τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει έγκαιρα εξαλείψει πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών

εσόδων.

Όπως, όμως, επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 57 των προτάσεών της, η επιβολή προστίμου ίσου προς το 100 % του ποσού του κακώς εκπεσθέντος φόρου καθιστά άνευ αντικειμένου τη δυνατότητα διόρθωσης της φορολογικής οφειλής που γεννάται με βάση το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, ακόμη και αν η φορολογική οφειλή μπορεί να διορθωθεί λόγω απουσίας κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, εξακολουθεί να οφείλεται, στο πλαίσιο του εν λόγω προστίμου, ποσό ίσο προς εκείνο φόρου που κακώς εκπέστηκε.

Κατά συνέπεια, οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη, δεν επιτρέπουν κανόνα του εθνικού δικαίου, βάσει του οποίου, η παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ τιμωρείται με πρόστιμο ισόποσο με τη διενεργηθείσα έκπτωση⁵⁵.

6.8 Η αρχή της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα της νομοθεσίας περί ΦΠΑ

Καταχρηστική πρακτική υφίσταται όταν η επίτευξη του φορολογικού πλεονεκτήματος, αποτελεί τον κύριο σκοπό της διενεργηθείσας πράξης. (βλ. ΔΕΕ 425/06). Περαιτέρω το ΔΕΕ έχει αποφανθεί ότι «η αρχή που απαγορεύει την κατάχρηση δικαιωμάτων αποσκοπεί στο να διασφαλίσει, ιδίως στον τομέα του ΦΠΑ, ότι η κοινοτική νομοθεσία δεν επεκτείνεται ώστε να καλύπτει καταχρηστικές πρακτικές από οικονομικούς φορείς, δηλαδή συναλλαγές που δεν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο συνήθων εμπορικών πράξεων, αλλά αποκλειστικά για σκοπούς λανθασμένης απόκτησης πλεονεκτημάτων που προβλέπονται από το κοινοτικό δίκαιο. Επομένως, το αποτέλεσμα αυτής της αρχής είναι η απαγόρευση εξ ολοκλήρου τεχνητών ρυθμίσεων που δεν αντικατοπτρίζουν την οικονομική πραγματικότητα και δημιουργούνται με μοναδικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος» (C-162/07, σκέψη 28)⁵⁶.

⁵⁵βλ. nomos ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, C-712/17, EN.SA. Srl, ΝΟΜΟΣ - Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2019", σκέψεις 25, 28, 31, 33, 35-36, 40, 43-45 και διατακτ.

⁵⁶βλ. Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, "Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία", Αθήνα 2015- σελ. 822-823

6.8.1 Υπόθεση C-255/02

Σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΚ, στην υπόθεση C-255/02, Halifax plc κ.λπ. κατά Commissioners of Customs & Excise, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, London - Ηνωμένο Βασίλειο, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Halifax plc κ.λπ. κατά των Επιτρόπων Τελωνείων, σε σχέση με την απόρριψη των αιτήσεων για είσπραξη ή απαλλαγή από το ΦΠΑ, που υπέβαλε η Leeds Development and County, στο πλαίσιο ενός συστήματος που αποσκοπεί στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του Halifax Plc Group, η έκτη οδηγία 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, έχει την έννοια ότι κωλύει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών, όταν οι πράξεις στις οποίες βασίζεται το δικαίωμα αυτό συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

Το σκεπτικό του Δικαστηρίου

Η διαπίστωση της ύπαρξης καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, ότι πράξεις όπως οι επίμαχες, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας, έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό. Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των εν λόγω πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος.

Το να επιτραπεί στους υποκειμένους στο φόρο να εκπέσουν το σύνολο του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών τους, καμία πράξη, σύμφωνη με τις διατάξεις του συστήματος εκπτώσεων της έκτης οδηγίας δεν θα τους επέτρεπε να εκπέσουν τον εν λόγω φόρο, ή θα τους επέτρεπε να εκπέσουν μόνο μέρος του, θα αντέβαινε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και, συνεπώς, στον σκοπό του εν λόγω συστήματος.

Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει το αληθινό περιεχόμενο και τη σημασία των επίμαχων πράξεων και μπορεί να λάβει υπόψη τον αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα των πράξεων αυτών καθώς και τους δεσμούς νομικής, οικονομικής και/ή προσωπικής φύσεως μεταξύ των επιχειρηματιών που εμπλέκονται στο σχέδιο μείωσης

της φορολογικής επιβάρυνσης.

Εφόσον διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να ορισθούν εκ νέου, προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην αρχική κατάσταση (χωρίς τις εν λόγω πράξεις). Η φορολογική αρχή έχει την εξουσία να ζητήσει, αναδρομικά, την επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν για κάθε πράξη για την οποία διαπιστώνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης ασκήθηκε καταχρηστικά. Ωστόσο, η εν λόγω αρχή πρέπει επίσης να αφαιρέσει κάθε φόρο που επιβάρυνε τις διενεργηθείσες πράξεις εκροών, με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο επιβαρύνθηκε τεχνητός, στο πλαίσιο του σχεδίου μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης, και, ενδεχομένως, να επιστρέψει κάθε υπερβάλλον ποσό. Ομοίως η αρχή αυτή πρέπει να επιτρέπει στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, αν δεν είχαν συντελεστεί πράξεις που συνιστούν καταχρηστική πρακτική, θα ήταν αυτός που θα είχε το δικαίωμα να εκπέσει, σύμφωνα με τις διατάξεις, τον επιβληθέντα ΦΠΑ σ' αυτή την πράξη εισροών⁵⁷.

⁵⁷ βλ. curia.europa.eu ΔΕΕ απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax plc κ.λπ., Συλλογή της Νομολογίας 2006 I-01609, σκέψεις 74-75, 80-81, 85-86, 94-98 και διατ. 2-3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7.1 Αποσβεστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ-Αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας

Από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 167 και 179 στοιχ. α' της οδηγίας ΦΠΑ, προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός. Εντούτοις, σύμφωνα με τα άρθρα 180 και 182 της οδηγίας, δύναται να επιτραπεί στον υποκείμενο στο ΦΠΑ να προβεί στην έκπτωση, ακόμα και αν δεν άσκησε το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου που γεννήθηκε (το δικαίωμα αυτό), με την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το γεγονός ότι μια αποσβεστική προθεσμία αρχίζει να τρέχει έναντι της αρμόδιας φορολογικής αρχής από ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αποσβεστικής προθεσμίας που τάσσεται στον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν θίγει την αρχή της ισότητας.

7.2 Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-95/07 και C-96/07

Ειδικότερα το Δικαστήριο με την απόφαση του, της 8ης Μαΐου 2008, στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-95/07 και C-96/07, Ecotrade SpA κατά Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3, με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε η Commissione tributaria provinciale di Genova (Ιταλία), στο πλαίσιο δύο δικών, μεταξύ της Ecotrade SpA και της Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3, σχετικά με διάφορες πράξεις επιβολής φόρου που εξέδωσε η Agenzia, διορθωτικές των δηλώσεων που είχε υποβάλει η Ecotrade για το ΦΠΑ των χρήσεων 2000 και 2001, έκρινε ότι: Τα άρθρα 17, 18, παρ. 2 και 3, και 21, παρ. 1, στοιχ. β', της έκτης οδηγίας, δεν απαγορεύουν εθνική ρύθμιση που προβλέπει αποσβεστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, (από υποκείμενο στο φόρο), εφόσον τηρείται η αρχή της ισοδυναμίας, η οποία απαιτεί η προθεσμία να εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο και η αρχή της αποτελεσματικότητας, βάσει της οποίας η αποσβεστική προθεσμία δεν μπορεί να

καθιστά πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση αυτού του δικαιώματος. Δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας από το γεγονός και μόνο ότι η φορολογική αρχή έχει στη διάθεση της για να εισπράξει τον μη καταβληθέντα ΦΠΑ, προθεσμία που υπερβαίνει αυτήν που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος τους προς έκπτωση. Ωστόσο, τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχ. δ' και 22 της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2000/17, απαγορεύουν την πρακτική διόρθωσης των δηλώσεων και είσπραξης του ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, στις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, ως κύρωση για την παράβαση, αφενός, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατυπώσεις που θεσπίζει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή του άρθρου 18 παρ 1δ' και, αφετέρου, των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης που απορρέουν από τις παραγράφους 2 και 4 αντιστοίχως του εν λόγω άρθρου 22, δηλαδή για παράβαση όπως αυτή που διαπράχθηκε στις υπό κρίση υποθέσεις⁵⁸.

7.3 Υπόθεση C-332/15

Ομοίως το Δικαστήριο με την απόφαση του, της 28ης Ιουλίου 2016, στην υπόθεση C-332/15, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Tribunale di Treviso (πρωτοδικείο Τρεβίζο, Ιταλία), στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας κινηθείσας κατά του Giuseppe Astone, υπό την ιδιότητά του ως νομικού εκπροσώπου της La Società Del Ferro Srl (στο εξής: Del Ferro), λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2010, αποφάνθηκε ότι τα άρθρα 167, 168, 178 και 179 εδάφιο α', 180 και 182 της οδηγίας ΦΠΑ, δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, με την προϋπόθεση της τήρησης των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, πράγμα που εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει. Επίσης έκρινε ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης, σε υποκείμενο στο φόρο που διέπραξε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ και ο οποίος αξιώνει να του χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα, δεδομένου ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί να προβληθεί παραδεκτώς από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως συμμετείχε σε

⁵⁸βλ. Φώτης Τσιατούρας, "Φ.Π.Α.- Κωδικοποίηση - Ερμηνεία - Εφαρμογή", Δ' Έκδοση 2016, σελ. 1063

φοροδιαφυγή⁵⁹.

7.4 Υπόθεση C-284/11

Το ΔΕΕ με την απόφασή του 12^{ης} Ιουλίου 2012, στην υπόθεση C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD κατά Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Βουλγαρία), στο πλαίσιο της εκδίκασης προσφυγής που άσκησε η EMS-Bulgaria Transport OOD κατά της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου η οποία εκδόθηκε κατόπιν της άρνησης των φορολογικών αρχών να της επιτρέψουν να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, αποφάνθηκε ότι τα άρθρα 179, πρώτο εδάφιο, 180 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται στον καθορισμό αποκλειστικής προθεσμίας, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, εντός της οποίας πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον η προθεσμία αυτή δεν καθιστά εξαιρετικά δυσχερή ή αδύνατη στην πράξη την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος. Η σχετική εκτίμηση εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου το οποίο μπορεί να λάβει υπόψη ιδίως τη μεταγενέστερη επαρκή επιμήκυνση της αποκλειστικής προθεσμίας καθώς και τη διάρκεια της διαδικασίας εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ η οποία πρέπει να έχει περατωθεί εντός της ίδιας προθεσμίας προκειμένου να καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθεται στην επιβολή κυρώσεων η οποία συνίσταται στον πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση εκπρόθεσμης αποδόσεως του ΦΠΑ, αλλά δεν αντιτίθεται στην επιβολή υποχρεώσεως για καταβολή τόκων υπερημερίας, υπό την προϋπόθεση ότι η κύρωση αυτή είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει⁶⁰.

⁵⁹ βλ. <https://www.taxheaven.gr/circulars/26866/yprooesh-c332-15>, σκέψεις 33-34, 37-39, 56-59 και διατ.

⁶⁰ βλ. Φώτης Τσιατούρας, Φ.Π.Α. - Κωδικοποίηση - Ερμηνεία - Εφαρμογή, Δ' Έκδοση 2016, σελ. 1063

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

8.1 Περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης - Διακανονισμός του φόρου-Επενδυτικά αγαθά

Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/EK, του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας ορίζει ότι στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις εισροές του. Η έκπτωση αυτή όμως δύναται σε ορισμένες περιπτώσεις να περιορίζεται ή να διακανονίζεται. Ο διακανονισμός (περιορισμός) της έκπτωσης προβλέπεται από το άρθρο 173 της Οδηγίας, βάσει του οποίου, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας (κατ' αναλογία έκπτωση – pro-rata).

Με τις διατάξεις των άρθρων 174 και 175 της Οδηγίας προβλέπεται ότι, η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης και στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης, ως εξής:

Ετήσιος κύκλος εργασιών (χωρίς ΦΠΑ) που αφορά

πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου X 100

(Ποσό των πράξεων του αριθμητή) + (Το ποσό των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης)

Πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης είναι οι υποκείμενες στον Φ.Π.Α. πράξεις, καθώς και οι απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α., με δικαίωμα έκπτωσης των εισροών τους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, κ.λπ). Πράξεις οι οποίες δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης είναι οι απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α. πράξεις,

χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, εφόσον προκύπτει υποχρέωση για κατ' αναλογία έκπτωση από άλλη αιτία, ήτοι μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης, λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγόμενων στον φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, γιατί η ύπαρξη αφορολογήτων επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων κ.λπ. από μόνη της δεν υποχρεώνει σε pro-rata.

Ακολουθώντας το άρθρο 184 της οδηγίας ορίζει ότι η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση φόρου εισροών διακανονίζεται (δηλαδή διορθώνεται εκ των υστέρων) όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο. Στην παρ. 1 του άρθρου 187 της οδηγίας ορίζεται ότι σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, στην οποία περιλαμβάνεται και το έτος, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού. Στην παρ 2 του ανωτέρω άρθρου ορίζεται ότι κάθε έτος ο διακανονισμός διενεργείται μόνο για το ένα πέμπτο και ότι πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού.

8.2 Γενικά για την κατ' αναλογία έκπτωση (prorate) - δικαιοδοσία κρατών-μελών

Κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ, οι εξαιρούμενες από τον φόρο πράξεις, δηλαδή οι πράξεις οι οποίες βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α., δεν περιλαμβάνονται στον παρανομαστή του κλάσματος για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (pro-rata), γιατί θα διακυβευόταν ο σκοπός της απόλυτης ουδετερότητας του Φ.Π.Α..

Ειδικότερα με την απόφαση του της 22ας Ιουνίου 1993 το ΔΕΕ, στην υπόθεση C-333/91, Sofitam SA κατά Ministre chargé du Budget, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Conseil d'Etat - Γαλλία, στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Sofitam SA και Ministre chargé du Budget, έκρινε ότι σύμφωνα

με το άρθρο 19 παράγραφος 1 της έκτης οδηγίας, μια επιχείρηση που δεν υπόκειται σε ΦΠΑ για το σύνολο των συναλλαγών της μπορεί να εκπέσει, από τον ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλει, ένα ποσοστό του ποσού του ΦΠΑ που κατέβαλε το οποίο αντιστοιχεί σε ένα κλάσμα που έχει, ως παρονομαστή, το συνολικό ποσό του κύκλου εργασιών που μπορεί να αποδοθεί σε συναλλαγές για τις οποίες εκπίπτει ο φόρος προστιθέμενης αξίας και συναλλαγές για τις οποίες ο φόρος προστιθέμενης αξίας δεν είναι εκπεστέος. Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μερίσματα μετοχών που λαμβάνονται από μια τέτοια επιχείρηση πρέπει να αποκλείονται από τον παρονομαστή, δεδομένου ότι η λήψη μερισμάτων δεν αποτελεί αντάλλαγμα για οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.⁶¹

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 174 (αντίστοιχο άρθρο 19 παρ 2 της έκτης οδηγίας), ορίζονται τα ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης. Τα ανωτέρω προκύπτουν από την αιτιολογική έκθεση της πρότασης της έκτης οδηγίας την οποία η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπέβαλε στο Συμβούλιο στις 29 Ιουνίου 1973 (βλ. *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 20), καθώς, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτή έκθεση «τα στοιχεία στα οποία αναφέρεται αυτή η παράγραφος πρέπει να αποκλείονται από τον υπολογισμό της αναλογίας προς αποτροπή του ενδεχομένου αλλοιώσεως της πραγματικής της σημασίας κατά το μέτρο που τα στοιχεία αυτά δεν αντικατοπτρίζουν την επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Αυτό ισχύει τόσο για τις πωλήσεις αγαθών επενδύσεως όσο και για τις παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοοικονομικές πράξεις ήτοι για τις πράξεις εκείνες που έχουν απλώς δευτερεύουσα σημασία ή είναι παρεμπόμπουσες ως προς τον συνολικό κύκλο εργασιών της επιχειρήσεως. Εξάλλου, οι πράξεις αυτές αποκλείονται μόνον εφόσον δεν εμπίπτουν στη συνήθη επαγγελματική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο».

Σχετικές με το θέμα αυτό είναι οι αποφάσεις που εξέδωσε το Δικαστήριο, στην υπόθεση C-98/07 (έκρινε ότι δεν εντάσσονται στο άρθρ. 19 παρ. 2 τα οχήματα που αγοράστηκαν από εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό να εκμισθωθούν και, ακολούθως να πουληθούν κατά τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης), στην υπόθεση C-174/08, (έκρινε ότι η πώληση ακινήτων, από κατασκευαστική

⁶¹βλ. curia.europa.eu, ΔΕΕ απόφαση της 22ης Ιουνίου 1993, υπόθεση C-333/91, Sofitam, Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 1993 I-03513, σκέψεις 10, 13-15 και διατ.

επιχείρηση, κατασκευασμένων για δικό της λογαριασμό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «παρεπόμενη πράξη επί ακινήτων), στην υπόθεση C-142/99 (μερίσματα και τόκοι), στην υπόθεση C-536/03 (Δραστηριότητες σχετικές με ακίνητα) και στην υπόθεση C-333/91 (μερίσματα μετοχών). και στην υπόθεση C-306/94 (παρεπόμενες χρηματοοικονομικές πράξεις).⁶² Όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο με την απόφαση του της 11^{ης} Ιουλίου 1996, στην υπόθεση C- 306/94, Regie dauphinoise, αποκλείεται ο χαρακτηρισμός μιας πράξης ως παρεπόμενης όταν αυτή συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογουμένης δραστηριότητας. Με την ανωτέρω απόφαση του επίσης το Δικαστήριο έκρινε ότι τα χρηματοοικονομικά αυτά προϊόντα δεν περιλαμβάνονται στον παρανομαστή του κλάσματος της αναλογίας έκπτωσης, καθόσον πρόκειται στην περίπτωση αυτή - υπό την προϋπόθεση ότι απαιτούν τη χρησιμοποίηση του μικρού μόνο ποσοστού της διοικητικής υποδομής της επιχειρήσεως - για παρεπόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 19, παρ. 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Αυτό συμβαίνει:

- όταν οι πράξεις αυτές δεν περιλαμβάνονται στην κύρια οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά έχουν ορισμένη σχέση με αυτή,
- όταν απαιτούν αμελητέο μόνο ποσοστό των μέσων που διαθέτει η επιχείρηση για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και θα μπορούσαν, κατά συνέπεια, να μειώσουν αδικαιολόγητα το ποσό της έκπτωσης,
- όταν οι πράξεις αυτές δεν υπερβαίνουν τον κύκλο εργασιών, που σχετίζεται με την κύρια οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Συνεπώς, η είσπραξη τόκων από καταθέσεις των διαθέσιμων μιας επιχείρησης θα πρέπει, κατά τεκμήριο, να θεωρείται ως παρεπόμενη πράξη, εφόσον καλύπτονται οι ανωτέρω προϋποθέσεις και δεν πρέπει κατά συνέπεια οι εν λόγω τόκοι να περιλαμβάνονται στον παρανομαστή του κλάσματος (pro-rata).⁶³

8.3 Μη υπολογισμός κατ' αναλογία έκπτωσης (pro-rata) όταν διενεργούνται μόνο φορολογητέες πράξεις - Υπόθεση C-204/03

Ομοίως το ΔΕΕ με την απόφασή του, της 6ης Οκτωβρίου 2005, στην υπόθεση C-

⁶²βλ. Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, "Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία", Αθήνα 2015, σελ. 843

⁶³βλ. ΔΕΕ απόφαση της 11^{ης} Ιουλίου 1996, στην υπόθεση C- 306/94, Regie dauphinoise, "Συλλ. 1996, I-3715", σκέψη 22 και διατακτικό

204/03, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Βασιλείου της Ισπανίας, απεφάνθη ότι το Βασίλειο της Ισπανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο (κυρίως τα άρθρα 17 παρ 2 και 5 και 19 της έκτης οδηγίας) προβλέποντας αναλογία έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν αποκλειστικά υποκείμενες στον φόρο πράξεις θεσπίζοντας ειδικό κανόνα που περιορίζει τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που χρηματοδοτήθηκε με το προϊόν επιδοτήσεων.⁶⁴

8.4 Εφαρμογή του κανόνα στρογγυλοποίησης - Υπόθεση C-488/07

Το ΔΕΕ με την απόφαση του της 18ης Δεκεμβρίου 2008, στην υπόθεση C-488/07, Royal Bank of Scotland plc κατά The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Court of Session (Scotland) - Ηνωμένο Βασίλειο, έκρινε ότι τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης του άρθρου 19, παρ. 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όταν η αναλογία του δικαιώματος έκπτωσης υπολογίζεται με μία από τις ειδικές μεθόδους του άρθρου 17, παρ. 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ' ή δ', της οδηγίας αυτής. Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας παραπέμπει μόνο στην αναλογία έκπτωσης του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας και, συνεπώς, ρυθμίζει λεπτομερώς μόνον τον τρόπο υπολογισμού της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή αναλογίας. Επομένως, όταν εφαρμόζεται ένα από τα κατά παρέκκλιση προβλεπόμενα συστήματα του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α' έως δ', της έκτης οδηγίας, αποκλείεται η εφαρμογή του κανόνα υπολογισμού της αναλογίας έκπτωσης του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης της διάταξης αυτής εφόσον χρησιμοποιούν τις μεθόδους υπολογισμού του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ' ή δ', της οδηγίας αυτής, αλλά έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν διαφορετικούς κανόνες στρογγυλοποίησης, τηρώντας τις αρχές που διέπουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ⁶⁵.

⁶⁴βλ. Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, "Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία", Αθήνα 2015, σελ. 842

⁶⁵ βλ. curia.europa.eu, ΔΕΕ απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, υπόθεση C-488/07, Royal Bank of Scotland "Συλλογή της Νομολογίας 2008 I-10409", σκέψεις 22, 25, 29 και διατακτ.

8.5 Η ανάμειξη μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των θυγατρικών της εταιριών συνιστά οικονομική δραστηριότητα - Υπολογισμός αναλογίας έκπτωσης - Είσπραξη μερισμάτων από την εταιρία χαρτοφυλακίου - Υπόθεση C-16/00

Το Δικαστήριο, με την απόφαση του της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, στην υπόθεση C-16/00, *Cibo Participations SA κατά Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το *Tribunal administratif de Lille* - Γαλλία, αποφάνθηκε ότι η ανάμειξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παρ. 2, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της εν λόγω οδηγίας, όπως η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών από την εταιρία χαρτοφυλακίου στις θυγατρικές της. Οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για τις διάφορες υπηρεσίες των οποίων είναι αποδέκτης, στο πλαίσιο της απόκτησης εταιρικών μεριδίων σε θυγατρική της, εντάσσονται στα γενικά έξοδά της και, συνεπώς, έχουν κατ' αρχήν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής της δραστηριότητας. Επομένως, αν η εταιρία χαρτοφυλακίου διενεργεί συγχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις που δεν παρέχουν, το δικαίωμα αυτό, κατά το άρθρο 17 παρ. 5 εδάφιο α', της έκτης οδηγίας 77/388, προκύπτει ότι μπορεί να τύχει έκπτωσης μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πρώτες πράξεις.

Η είσπραξη μερισμάτων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, καθώς με βάση το σκεπτικό της απόφασης (σκέψεις 41-43), το δικαίωμα προς είσπραξη μερίσματος αποτελεί απλή συνάρτηση της κατοχής εταιρικών μεριδίων και δεν υφίσταται μεταξύ μερίσματος και υπηρεσιών, έστω και αν αυτές παρέχονται από μέτοχο ο οποίος εισπράττει το μέρισμα, η αναγκαία άμεση σχέση για να συνιστά το μέρισμα αντιπαροχή των εν λόγω υπηρεσιών. Δεδομένου ότι η είσπραξη μερισμάτων από εταιρία χαρτοφυλακίου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ΦΠΑ, πρέπει (τα μερίσματα) να αποκλείονται από τον παρονομαστή του κλάσματος, που χρησιμεύει για

τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης⁶⁶.

8.6 Εκμίσθωση ακινήτου ως επαγγελματικής στέγης και ως κατοικίας - Κριτήριο υπολογισμού της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ - Υπόθεση C-511/10

Το ΔΕΕ, με την απόφαση του της 8ης Νοεμβρίου 2012, στην υπόθεση C-511/10, Finanzamt Hildesheim κατά BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Bundesfinanzhof – Γερμανία, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Hildesheim και της BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, εταιρίας του γερμανικού δικαίου, με αντικείμενο τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών όσον αφορά ακίνητο που χρησιμοποιείται για πράξεις τόσο υποκειμένες στο ΦΠΑ όσο και απαλλασσόμενες από το ΦΠΑ, έκρινε ότι το άρθρο 17 παρ. 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, έχει την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να προκρίνουν ως κλείδα κατανομής για τους σκοπούς του υπολογισμού της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για συγκεκριμένη πράξη, όπως η ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσης, κλείδα κατανομής διαφορετική από την κλείδα που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 19, παρ. 1, της ως άνω οδηγίας, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της εν λόγω αναλογίας έκπτωσης⁶⁷.

8.7 Μέθοδοι έκπτωσης – Έκπτωση κατ’ αναλογία – Έκπτωση αναλόγως της χρήσης Διακανονισμός των εκπτώσεων – Μεταβολή των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων - Υπόθεση C-661/18

Το ΔΕΕ, με μια πρόσφατη απόφαση του, της 30ής Απριλίου 2020, στην υπόθεση C-661/18, CTT – Correios de Portugal κατά Autoridade Tributária e Aduaneira, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário- Πορτογαλία, στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της CTT και της φορολογικής και τελωνειακής αρχής- Πορτογαλία, σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ στις οποίες προέβη η CTT στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της

⁶⁶βλ. Φώτης Τσιατούρας, "Φ.Π.Α. - Κωδικοποίηση - Ερμηνεία - Εφαρμογή", Δ' Έκδοση, 2016, σελ. 1083

⁶⁷βλ. *nomos*, ΔΕΕ απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, υπόθεση C-511/10, Finanzamt κλπ, "Συλλογή της Νομολογίας 2012 σελίδα 00000", σκέψεις 18, 23, 24, 26 και διατακτ.

παροχής ταχυδρομικών υπηρεσιών, έκρινε ότι:

1) Το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενο με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος επιτρέπει, βάσει της διάταξης αυτής, στους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στην έκπτωση του ΦΠΑ αναλόγως της χρήσης του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και για πράξεις που δεν παρέχουν το δικαίωμα αυτό, το εν λόγω άρθρο της οδηγίας δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση του κράτους μέλους που απαγορεύει στους εν λόγω υποκειμένους στον φόρο να μεταβάλλουν τη μέθοδο έκπτωσης του ΦΠΑ κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας.

2) Τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας 2006/112, ερμηνευόμενα με γνώμονα τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας υποκείμενος στον φόρο που προέβη σε εκπτώσεις του ΦΠΑ ο οποίος επιβάρυνε την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και για πράξεις που δεν παρέχουν το δικαίωμα αυτό, σύμφωνα με τη μέθοδο η οποία στηρίζεται στον κύκλο εργασιών στερείται της δυνατότητας, κατόπιν του καθορισμού της οριστικής αναλογίας, βάσει του άρθρου 175, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής, να διορθώσει τις εκπτώσεις του ΦΠΑ, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της χρήσης, εφόσον:

- το οικείο κράτος μέλος επιτρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, στους υποκειμένους στον φόρο να προβαίνουν στις εκπτώσεις ΦΠΑ ανάλογα με τη χρήση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν τόσο για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και για πράξεις που δεν παρέχουν το δικαίωμα αυτό,
- ο υποκείμενος στον φόρο αγνοούσε καλόπιστα, κατά τον χρόνο επιλογής της μεθόδου εκπτώσεως, ότι πράξη την οποία θεωρούσε απαλλασσόμενη από τον φόρο δεν απαλλασσόταν στην πραγματικότητα από αυτόν,
- η γενική αποκλειστική προθεσμία που τάσσει το εθνικό δίκαιο για τον διακανονισμό των εκπτώσεων δεν έχει ακόμη εκπνεύσει και
- η μεταβολή μεθόδου έκπτωσης καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό με

μεγαλύτερη ακρίβεια του μέρους του ΦΠΑ που αφορά πράξεις παρέχουσες δικαίωμα έκπτωσης⁶⁸.

8.8 Διακανονισμός – Ακίνητα αγαθά επένδυσης – Αρχική χρήση για δραστηριότητα που δεν δικαιολογεί έκπτωση του φόρου εισροών, ακολούθως χρήση και για δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ – Δημόσιος οργανισμός - Υπόθεση C-140/17

Το ΔΕΕ, με την απόφασή του της 25ης Ιουλίου 2018, στην υπόθεση C-140/17, Szefer Krajowej Administracji Skarbowej κατά Gmina Ryjewo, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, της Πολωνίας, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του διευθυντή της εθνικής φορολογικής αρχής της Πολωνίας και του Δήμου Ryjewo στην Πολωνία, σχετικά με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών της Πολωνίας, για απόρριψη του αιτήματος του δήμου για διακανονισμό της έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για ακίνητο αγαθό επένδυσης, το οποίο χρησιμοποιήθηκε, αρχικά, για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα, και στη συνέχεια και για φορολογητέα δραστηριότητα., έκρινε ότι, τα άρθρα 167, 168 και 184 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν αντιτίθενται σε δικαίωμα οργανισμού δημοσίου δικαίου να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για ακίνητο αγαθό επένδυσης σε περίπτωση που, κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού, αφενός, αυτό μπορούσε από τη φύση του, να χρησιμοποιηθεί τόσο για φορολογούμενες όσο και για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, αλλά χρησιμοποιήθηκε, αρχικά, για μη φορολογούμενες δραστηριότητες, και, αφετέρου, ο δημόσιος οργανισμός αυτός δεν είχε δηλώσει ρητά την πρόθεσή του να διαθέσει το εν λόγω αγαθό για φορολογούμενη δραστηριότητα, ούτε όμως είχε αποκλείσει τη χρήση του για τέτοιο σκοπό, εφόσον από την εξέταση του συνόλου των πραγματικών περιστάσεων, η οποία απόκειται στο εθνικό δικαστήριο, προκύπτει ότι πληρούται η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει

⁶⁸ Βλ. www.taxheaven.gr/circulars/33038/yprooesh-c-661-18, σκέψεις 36-38, 41-50, 62 και διατακτικά

ενεργήσει υπό την ιδιότητά του αυτή όταν προέβη στην εν λόγω απόκτηση⁶⁹.

8.9 Απαλλαγή των πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων – Δικαίωμα επιλογής προς όφελος των υποκειμένων στο φόρο – Έκπτωση του φόρου εισροών – Χρήση για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκειμένου στον φόρο – Διακανονισμός της αρχικώς πραγματοποιηθείσας έκπτωσης – Δεν επιτρέπεται - Υπόθεση C-672/16

Το ΔΕΕ, με την απόφασή του της 25ης Ιουλίου 2018, στην υπόθεση C-672/16, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários SA κατά φορολογικής και τελωνειακής αρχής της Πορτογαλίας, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών (κέντρο διοικητικής διαιτησίας) της Πορτογαλίας, στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Imofloresmira και της φορολογικής και τελωνειακής αρχής της Πορτογαλίας με αντικείμενο τον διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ τις οποίες πραγματοποίησε η Imofloresmira στο πλαίσιο δραστηριοτήτων αγοράς, πώλησης, μίσθωσης και διαχείρισης ακινήτων., έκρινε ότι, τα άρθρα 167, 168, 184, 185 και 187 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει τον διακανονισμό του ΦΠΑ που εκπέστηκε αρχικά, για τον λόγο ότι ένα ακίνητο, για το οποίο ασκήθηκε το δικαίωμα επιλογής της φορολόγησης, θεωρείται ότι δεν μπορεί πλέον να χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, όταν το ακίνητο έχει παραμείνει κενό για χρονικό διάστημα άνω των δύο ετών, ακόμη και αν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο αναζητούσε μισθωτή κατά το διάστημα αυτό. Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (εισροών) που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό (δικαίωμα το οποίο έχει ήδη γεννηθεί με την απόκτηση του αγαθού και μόνο η έκτασή του καθορίζεται από την σχεδιαζόμενη χρήση του), εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικά ο υποκείμενος στον φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του. Διαφορετική ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ θα ήταν ασυμβίβαστη με την αρχή ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη

⁶⁹βλ nomos, ΔΕΕ απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, στην υπόθεση C-140/17, Szeif Krajowej κλπ, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2018", 38, 43, 47-48, 53, 55-59 και διατακτ.

φορολογική επιβάρυνση μιας επιχείρησης, καθώς θα μπορούσε να δημιουργήσει, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των ίδιων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργηθούν αυθαίρετες διαφορές, εφόσον η τελική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτιόταν από αν οι επενδύσεις αυτές κατέληγαν ή όχι σε φορολογητέες συναλλαγές⁷⁰.

8.10 Ακίνητα αγαθά επένδυσης - Έκπτωση του φόρου επί των εισροών - Διακανονισμός της αρχικώς πραγματοποιηθείσας έκπτωσης - Εφάπαξ διακανονισμός του συνόλου της έκπτωσης αυτής μετά την πρώτη χρήση του οικείου αγαθού - Περίοδος διακανονισμού- Υπόθεση C-791/18

Το ΔΕΕ, με την απόφασή του της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, στην υπόθεση C-791/18, *Stichting Schoonzicht* κατά του Υφυπουργού Οικονομικών των Κάτω Χωρών, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών, στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του *Stichting Schoonzicht* και του Υφυπουργού Οικονομικών των Κάτω Χωρών, σχετικά με τον εφάπαξ διακανονισμό του συνόλου της έκπτωσης του ΦΠΑ που είχε αρχικώς καταβληθεί για την κατασκευή ενός συγκροτήματος ακινήτων, λόγω της χρήσης μέρους του συγκροτήματος αυτού για απαλλασσόμενη από τον φόρο δραστηριότητα., έκρινε ότι, τα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που θεσπίζει καθεστώς διακανονισμού εφαρμοζόμενο σε αγαθά επένδυσης το οποίο προβλέπει ότι ο διακανονισμός διαρκεί περισσότερα έτη και δυνάμει του οποίου, κατά το έτος της πρώτης χρήσης του οικείου αγαθού, που αντιστοιχεί επίσης στο πρώτο έτος διακανονισμού, διακανονίζεται εφάπαξ ολόκληρη η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση για το αγαθό αυτό, όταν, κατά την εν λόγω πρώτη χρήση, προκύπτει ότι η έκπτωση αυτή δεν αντιστοιχεί σε εκείνη την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο βάσει της πραγματικής

⁷⁰βλ *nomos*, ΔΕΕ απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, στην υπόθεση C-672/16, *Imofloresmira*, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2018", 39, 40, 42-43, 50, 52-53 και διατακτ.

χρήσης του εν λόγω αγαθού⁷¹.

8.11 Δικαίωμα διακανονισμού σε αγαθό επένδυσης που χρησιμοποιήθηκε αρχικά για απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δραστηριότητα και στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ - Υπόθεση C-184/04

Το Δικαστήριο με την απόφαση του της 30ής Μαρτίου 2006, στην υπόθεση C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το *Korkein hallinto-oikeus*-Φινλανδία, στο πλαίσιο αναιρέσεως την οποία άσκησε ο Δήμος της πόλης *Uusikaupunki*, κατά της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι, με την οποία το τελευταίο απέρριψε την προσφυγή που είχε ασκήσει ο Δήμος του *Uusikaupunki* κατά δύο αποφάσεων της φορολογικής αρχής της περιφέρειας της Νοτιοδυτικής Φινλανδίας, οι οποίες εκδόθηκαν προς απάντηση σε αιτήσεις διακανονισμού εκπτώσεων και επιστροφής ΦΠΑ υποβληθείσες από τον Δήμο του *Uusikaupunki*, έκρινε ότι το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 5, το άρθρο αυτό επιβάλλει στα κ-μ την υποχρέωση να προβλέπουν διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ όσον αφορά τα αγαθά επένδυσης. Ο διακανονισμός εφαρμόζεται και στην περίπτωση όπου ένα αγαθό επένδυσης χρησιμοποιήθηκε αρχικά για απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα, η οποία δεν παρείχε δικαίωμα προς έκπτωση, και στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου διακανονισμού, χρησιμοποιήθηκε για δραστηριότητα υποκείμενη στο ΦΠΑ. Το κράτος μέλος που χορηγεί στους υπαγόμενους στη δικαιοδοσία του το δικαίωμα να επιλέγουν την υπαγωγή της μίσθωσης ακινήτου στον φόρο δεν μπορεί να αποκλείει, βάσει της διατάξεως αυτής, την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιηθείσες πριν ασκηθεί το εν λόγω δικαίωμα επιλογής, όταν η σχετική με την επιλογή αυτή αίτηση δεν υποβλήθηκε εντός έξι μηνών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του ακινήτου. Η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται ούτε κατ' εφαρμογή

⁷¹ βλ. curia.europa.eu, ΔΕΕ απόφασή της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, στην υπόθεση C-791/18, *Stichting Schoonzicht*, "© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2020", σκέψεις 37-39, 45, 47-48, 52, 55, 58 και διατακτ.

του άρθρου 17 παρ 6 της έκτης Οδηγίας⁷².

8.12 Τροποποίηση της εθνικής νομοθεσίας για καταπολέμηση οικονομικών τεχνασμάτων και εισάγουσας εκ νέου απαλλαγή πράξεως επί ακινήτου που πριν υπαγόταν σε ΦΠΑ με αποτέλεσμα να ακυρώνεται ο διακανονισμός - Αναδρομική ισχύς - Αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου – Υπόθεση C-376/02

Το Δικαστήριο με την απόφασή του της 26ης Απριλίου 2005, στην υπόθεση C-376/02, Stichting "Goed Wonen" κατά του Υφυπουργού Οικονομικών των Κάτω Χωρών, με αντικείμενο αίτηση για έκδοση προδικαστικής απόφασης που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden - Κάτω Χώρες, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Stichting «Goed Wonen», ενός ολλανδικού ιδρύματος, και του Υφυπουργού Οικονομικών, σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου που εκδόθηκε από τον έφορο και η οποία αφορούσε το ΦΠΑ που δήλωσε το εν λόγω ίδρυμα για την περίοδο από 1ης Απριλίου έως 30 Ιουνίου 1995. [Επί της διαφοράς αυτής το Δικαστήριο εξέδωσε ήδη απόφαση για προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε επίσης το Hoge Raad (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen», Συλλογή 2001, σ. I-6831)], αποφάνθηκε ότι, παρόλο που, κατά γενικό κανόνα, η αρχή της ασφαλείας δικαίου δεν επιτρέπει σε κοινοτική πράξη να έχει ως χρονικό σημείο αφετηρίας ημερομηνία προγενέστερη της δημοσίευσής της, μπορεί, κατ' εξαίρεση, να συμβαίνει το αντίθετο, όταν το απαιτεί ο προς επίτευξη σκοπός και τηρείται δεόντως η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων. Η ίδια αρχή πρέπει να γίνεται σεβαστή από τον εθνικό νομοθέτη όταν θεσπίζει νομοθεσία η οποία εμπίπτει στο κοινοτικό δίκαιο. Οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου δεν εμποδίζουν κράτος μέλος κατ' εξαίρεση, και προκειμένου να αποφευχθεί η χρήση σε μεγάλη κλίμακα, κατά τη νομοθετική διαδικασία, οικονομικών τεχνασμάτων που αποβλέπουν στην ελαχιστοποίηση της επιβάρυνσης από το ΦΠΑ τα οποία, ο τροποποιητικός νόμος σκοπεί ακριβώς να καταπολεμήσει, να προσδίδει στον νόμο αυτόν αναδρομική ισχύ, όταν, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της υπόθεσης της κύριας δίκης, οι επιχειρηματίες οι οποίοι πραγματοποιούν οικονομικές πράξεις όπως οι σκοπούμενες από τον νόμο, είχαν

⁷²Βλ. Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, "Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία", Αθήνα 2015, σελ. 884

προειδοποιηθεί για την προσεχή θέσπιση του νόμου αυτού και της σχεδιαζόμενης αναδρομικής ισχύος κατά τρόπο που να είναι σε θέση να κατανοήσουν τις συνέπειες της σχεδιαζόμενης νομοθετικής τροποποίησης για τις πράξεις που διενεργούν. Όταν ο νόμος αυτός απαλλάσσει οικονομική πράξη σε ακίνητο η οποία υπαγόταν προηγουμένως στο ΦΠΑ, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να ακυρώνει τον διακανονισμό του ΦΠΑ που επήλθε λόγω της άσκησης κατά τον χρόνο υπαγωγής του ακινήτου στην πράξη που θεωρείται αυτή τη στιγμή ως υποκείμενη στο φόρο, του δικαιώματος έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ για την παράδοση του ακινήτου αυτού⁷³.

⁷³βλ curia.europa.eu, ΔΕΕ απόφασή της 26ης Απριλίου 2005, στην υπόθεση C-376/02, Stichting "Goed Wonen", "Συλλογή της Νομολογίας 2005 σελίδα I-03445", σκέψεις 33-34, 45 και διατακτ.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Το ΔΕΕ έχει κρίνει επανειλημμένως με αποφάσεις του ότι τα κράτη-μέλη υποχρεούνται από την οδηγία ΦΠΑ προς επίτευξη του προβλεπόμενου από αυτήν αποτελέσματος και ότι είναι καθήκον τους να λάβουν όλα τα γενικά ή ειδικά μέτρα που είναι κατάλληλα προκειμένου να διασφαλίσουν την εκπλήρωση της ως άνω υποχρέωσης. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται για όλες τις αρχές των κρατών μελών, συμπεριλαμβανομένων και των δικαιοδοτικών αρχών, εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων τους.

Το καθήκον αυτεπάγγελτης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης από τον εθνικό δικαστή, αποτελεί άμεση λογική συνέπεια της υπεροχής και της άμεσης εφαρμογής του Ενωσιακού δικαίου και της ίδιας της φύσης του. Συνάγεται δε από θεμελιώδεις αποφάσεις του ΔΕΕ και υποστηρίζεται και στη θεωρία.

Πρέπει να υπομνηστεί η υπεροχή του Ενωσιακού δικαίου στον ΦΠΑ και η εφαρμογή του στο εσωτερικό δίκαιο, καθώς, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να το ερμηνεύουν με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οδηγίας, προκειμένου να επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με αυτή και οφείλουν να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα των διατάξεων της, αποφασίζοντας αυτεπαγγέλτως να μην εφαρμόσουν, εάν υπάρχει ανάγκη, κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, χωρίς προηγουμένως να υποχρεούνται να περιμένουν ή να ζητήσουν την εξάλειψή της. (βλ. Υποθέσεις C-254/2016 σκέψεις 34-35, C-614/2014 σκέψεις 33-34, C-396/09, σκέψη 38, C-5/14, σκέψη 33). Παράλληλα στο πλαίσιο της σύμφωνης ερμηνείας υφίσταται υποχρέωση των εθνικών δικαστηρίων να τροποποιούν την πάγια νομολογία τους, σε περίπτωση που αυτή δεν συμβιβάζεται με τους σκοπούς της οδηγίας. (βλ. C-441/14 σκέψη 32)

Τα εθνικά δικαστήρια, τα οποία καλούνται να ερμηνεύσουν το εσωτερικό δίκαιο, οφείλουν να λάβουν υπόψη όλους τους κανόνες του Ενωσιακού δικαίου και να εφαρμόσουν τις αναγνωριζόμενες από το ΔΕΕ μεθόδους ερμηνείας, προκειμένου να το ερμηνεύσουν, στο μέτρο του δυνατού, σύμφωνα με το γράμμα και με τον σκοπό της οδηγίας ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα που η ίδια ορίζει, και να συμμορφωθούν έτσι με το άρθρο 288, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, που ορίζει ότι η απόφαση είναι δεσμευτική ως προς όλα τα μέρη της και όταν ορίζει αποδέκτες, είναι δεσμευτική μόνο για αυτούς.

(βλ. αποφάσεις Pfeiffer κ.λπ., C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψεις 113 και 114, και Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, σκέψη 48)

Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ορισμένα όρια στην αρχή της σύμφωνης ερμηνείας του εθνικού δικαίου. Ειδικότερα, η υποχρέωση του εθνικού δικαστή να ανατρέχει στο δίκαιο της Ένωσης όποτε ερμηνεύει και εφαρμόζει τους υπό κρίση κανόνες του εσωτερικού δικαίου οριοθετείται από τις γενικές αρχές του δικαίου και κυρίως την αρχή της ασφάλειας του δικαίου και δεν είναι δυνατό να αποτελέσει έρεισμα για μια *contra legem* ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας. (βλ. αποφάσεις της 8ης Οκτωβρίου 1987, 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Συλλογή 1987, σ. 3969, σκέψη 13, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, σκέψη 100, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 25). Ωστόσο, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να τροποποιούν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, νομολογία ή πρακτική ως προς τη λήψη αποφάσεων σε περίπτωση κατά την οποία αυτή στηρίζεται σε ερμηνεία του εθνικού δικαίου μη συμβατή με τους σκοπούς οδηγίας. (βλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψεις 48 και 49)

Το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο επιδιώκει την ενότητα της ερμηνείας μέσω κυρίως της ενότητας της νομολογίας των δικαστηρίων, προβλέπει ότι: «Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφαινεται με προδικαστικές αποφάσεις: α) επί της ερμηνείας των Συνθηκών, β) επί του κύρους και της ερμηνείας των πράξεων των θεσμικών ή λοιπών οργάνων ή οργανισμών της Ένωσης. Δικαστήριο κράτους μέλους, ενώπιον του οποίου ανακύπτει τέτοιο ζήτημα, δύναται, αν κρίνει ότι απόφαση επί του ζητήματος είναι αναγκαία για την έκδοση της δικής του απόφασης, να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο για να αποφανθεί επ' αυτού. Δικαστήριο κράτους μέλους, ενώπιον του οποίου ανακύπτει τέτοιο ζήτημα σε εκκρεμή υπόθεση και του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, οφείλει να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο εθνικός δικαστής δεν είναι καθόλου αμέτοχος στην εφαρμογή του Ενωσιακού δικαίου, δεδομένου ότι ο ίδιος - ευθέως εφαρμόζει το Ενωσιακό δίκαιο, ενώ έχει και τη δυνατότητα προδικαστικής παραπομπής στο ΔΕΕ ζητώντας επίσημη και δεσμευτική ερμηνεία. Ο κοινοτικός του ρόλος είναι αρκετά ευρύς σε έκταση αρμοδιοτήτων με αποτέλεσμα να ανταποκρίνεται και στις άλλες δύο συνιστώσες του δικαιώματος δικαστικής προστασίας στο Ενωσιακό δίκαιο, στις αρχές

δηλαδή της πληρότητας και της αποτελεσματικότητας. Η ελληνική δικαστηριακή νομολογία έχει αναγνωρίσει επανειλημμένα με σειρά αποφάσεων της την υποχρέωση του εθνικού νομοθέτη να συμμορφώνεται με το Ενωσιακό δίκαιο (βλ. ΟΛΑΠ 4/2005, 7/2006, 16/2013).

Ειδικότερα το Συμβούλιο της Επικρατείας, που αποτελεί το κατεξοχήν δικαστήριο απονομής συνταγματικής δικαιοσύνης στη χώρα μας, λόγω των αρμοδιοτήτων του, έχει τη δυνατότητα να αντλεί το σύνολο σχεδόν της δυνατής επιρροής του Ενωσιακού δικαίου. Υπάρχουν σημαντικά παραδείγματα σχετικά με τη διάπλαση της νομολογίας του ΣτΕ από το ενωσιακό δίκαιο.

Συγκεκριμένα στη φορολογία ΦΠΑ, σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, το ΣτΕ με την αριθ. 5372/2012 απόφαση του, ερμηνεύοντας προηγουμένως, τις διατάξεις της έκτης Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ως ίσχυαν και ειδικότερα αυτές των άρθρων 17 παρ. 1 και παρ. 2 στοιχ. α', 18 παρ. 1 και 3α και 22 παρ. 3 και 8, έκρινε ότι «σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ήδη Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης), το κατά τα ανωτέρω δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Εν τούτοις, η άσκηση του ως άνω δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως. Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.»

Ομοίως, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1030/2014 απόφαση του ΣτΕ, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος έκπτωσης εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η

αίτηση έκπτωσης. Η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ μπορεί να στηρίζεται και σε αντίγραφα ή διπλότυπα τιμολογίων, εφόσον ο αιτών αποδείξει ότι τα πρωτότυπα απωλέσθηκαν χωρίς υπαιτιότητά του, όπως λόγω κλοπής. Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, εφόσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επίσης το ΣτΕ με την αριθ. 1799/2009 απόφαση του έκρινε ότι κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη και δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η οδηγία. Εφόσον μια εξαίρεση από το σύστημα των εκπτώσεων δεν προβλέφθηκε σύμφωνα με το άρθρο 17 παράγραφος 7 ή το άρθρο 27 της Οδηγίας, οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν μπορούν να αντιτάξουν στον υποκείμενο στον φόρο μια διάταξη που εισάγει εξαίρεση από την αρχή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 4 περ. στ' του Ν. 2859/2000, εξαιρώντας από το δικαίωμα εκπτώσεως το φόρο που έχει επιβαρύνει την αξία των επιστρεφόμενων ειδών συσκευασίας, αν και αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση υποκειμένων σε Φ.Π.Α. παραδόσεων αγαθών, αντίκειται στις διατάξεις της Οδηγίας και είναι γι' αυτό ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα. Το διοικητικό εφετείο έκρινε ότι η ανωτέρω διάταξη ήταν σύμφωνη με τις διατάξεις της οδηγίας και ότι η ένδικη επιφύλαξη δεν έβρισκε έρεισμα στις σχετικές διατάξεις και ορθά απορρίφθηκε σιωπηρά. Δεκτή η αναίρεση για παραβίαση ουσιαστικού δικαίου (αναιρεί την αριθμ. 1557/2005 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών).

Τέλος το ΣτΕ με την αριθ. 1408/2005 απόφαση του έκρινε ότι το πρόσωπο, που εκδήλωσε την πρόθεση, που επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει, κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και που πραγματοποιεί για τον σκοπό αυτό δαπάνες επενδύσεων, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει, υπό την ιδιότητα αυτή, το δικαίωμα αμέσου έκπτωσης του φόρου, τον

οποίο κατέβαλε για δαπάνες επενδύσεων που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων, στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς να απαιτείται και η έναρξη της πραγματικής εκμετάλλευσης της επιχείρησής του. Πράγματι, η εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και, επομένως, του μηχανισμού έκπτωσης εξαρτάται από την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, η δε πραγματοποιηθείσα ή μελετώμενη χρήση των αγαθών αυτών και υπηρεσιών προσδιορίζει μόνο την έκταση του δικαιώματος της αρχικής έκπτωσης την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο και την έκταση των ενδεχόμενων μετέπειτα διακανονισμών. Έτσι, εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του φόρου προστιθεμένης αξίας με την αποφυγή αυθαίρετης διάκρισης μεταξύ δαπανών επενδύσεων πραγματοποιούμενων πριν από την πραγματική εκμετάλλευση μιας επιχείρησης και των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της εκμετάλλευσής της. Συνεπώς, υπό την επιφύλαξη των ενδεχόμενων διακανονισμών, τους οποίους προβλέπει το άρθρο 26, και εφ' όσον δεν συντρέχει περίπτωση απάτης ή καταστρατήγησης των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, περίπτωση στην οποία η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει αναδρομικά την επιστροφή των ποσών τα οποία εξέπεσαν, το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν δεν αναμένεται η πραγματοποίηση εκροών από την επιχείρηση.

Εν κατακλείδι, η συμμόρφωση των εθνικών δικαστηρίων αποσκοπεί στη διασφάλιση της συνοχής και της ενότητας της ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης, καθιστώντας, επομένως, δυνατή τη διασφάλιση της πλήρους αποτελεσματικότητάς του και της αυτονομίας του, καθώς και, του ιδιάζοντος χαρακτήρα του δικαίου που θεσπίζουν οι Συνθήκες. Κατά συνέπεια, η ύπαρξη αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου με σκοπό τη διασφάλιση της τήρησης των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με την ύπαρξη κράτους δικαίου.

ΠΗΓΕΣ

1. Βιβλιογραφία

- Δημήτρης Θεοδ. Γκλεζάκος, "Φ.Π.Α.- Τα δύσκολα στην πράξη", Αθήνα Απρίλιος 2007
- Δημήτρης Θεοδ. Γκλεζάκος, "Φ.Π.Α. - Ανάλυση Ερμηνεία & Πρακτική Εφαρμογή", Έκδοση 2008
- Γιαννακούρη Π., Κουκουβίνη Β., "Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας 2007", Εκδ. Κουκοβίνης Κ. 2007
- Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, "Κώδικας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 - Ανάλυση-Ερμηνεία", Αθήνα 2015
- Φώτης Τσιατούρας, "Φ.Π.Α. - Κωδικοποίηση - Ερμηνεία - Εφαρμογή", Δ΄ Έκδοση, 2016
- Γεωργ. Μπεκιάρη – Αγγ. Γελαστού – Κούση, "Η έκτη οδηγία ΦΠΑ και η ερμηνεία της από το ΔΕΚ", Εκδόσεις Ν. Μανωλίτσης, Αθήνα 1995
- Klaus-Dieter Borchardt, "Το αλφάβητο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης", Λουξεμβούργο, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2011
- Schüler-Täsch Sandy, "Berichtigung der ursprünglich abgezogenen Vorsteuer wegen Nichtverwendung einer Immobilie für die Zwecke der besteuerten Umsätze", Mehrwertsteuerrecht 2018, p.395 (DE) (C-672/16)
- Giorgio Beretta, "European VAT and the Sharing Economy", Alphen aan den Rijn Kluwer Law International, 2019
- Frank Nellen - Ad van Doesum - Simon Cornielje - Herman van Kesteren, "Fundamentals of EU VAT Law", Alphen aan den Rijn Kluwer Law International 2020

2. Αρθρογραφία

- Λεων. Κορρές "Φ.Π.Α. - Κατ' αναλογία έκπτωση (pro-rata) του φόρου εισροών στην περίπτωση είσπραξης επιχορηγήσεων", Περιοδικό "ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ", τεύχος 06/2015
- Χαρ. Τσούσης "Η αρχή της ουδετερότητας του φόρου", www.taxheaven.gr
- Α. Μανιάτης, "Ο κοινοτικός ρόλος του εθνικού δικαστή", Περιοδικό "Δίκη", Ιούνιος 1999
- Θεοδ. Λαζαρέτου, Νικ.-Αντ. Γιανναγά, "Φ.Π.Α.-Προϋποθέσεις άσκησης του

- δικαιώματος έκπτωσης των εισροών ΔΕΚ C-438/09", Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2011, τ. 65, τεύχ. 1469, σελ. 965-970
- Αναγνωστοπούλου Δέσποινα, "Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου", 1995 σ.466-469
 - Ε. Πρεβεδούρου, "Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων", Περιοδικό Δίκη, Τόμος 1998-Ιούνιος 1998
 - Μιχ. Βηλαράς, σύνοψη εισήγησης "Η διαδικασία της προδικαστικής παραπομπής ως βασικός πυλώνας του δικαιοδοτικού συστήματος της ΕΕ", Εθνική Σχολή Δικαστών, 14 Φεβρουαρίου 2020
 - Slawitsch Barbara, "Vorsteuerabzug nach Einstellung des Betriebes", European Law Reporter 2005 σ.176-177 (C-32/03)
 - Heinrich Johannes, "Unternehmerisch genutzte Gegenstände im Privatvermögen", European Law Reporter 2001 σελ.87-88 (DE) (C-415/98)
 - Dominik-Ogińska, Dagmara, "Highlights & Insights on European Taxation", 2011 n° 12 p.64-66 (EN) (C-280/10)
 - Costaş Cosmin Flavius, "Hotărârea Curții de Justiție Europene din 8 mai 2008, cauzele conexate C-95/07 și C-96/07, Ecotrade SpA c. Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3. Acțiune preliminară formulată de Commissione tributaria provinciale di Genova (Italia)", Curierul fiscal 2008 n° 6 p.45-47 (RO)
 - Jabalera Rodríguez Antonia, "Inversión del sujeto pasivo y requisitos formales para la deducción del IVA (STJCE de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07)", Noticias de la Unión Europea 2011 n° 314 p.83-93 (ES)
 - Νίκ. Σκανδάμης, "Επιστροφή φορολογικού αχρεωστήτου βάσει αποφάσεως του ΔΕΚ (ειδικότερα σε σχέση με την από 6ης Ιουλίου 1995 προδικαστική απόφαση του ΔΕΚ στην υπόθεση C-62/93, BP Σούπεργκαζ ΑΕ και Ελληνικού Δημοσίου) (γνωμ.) - Η ένταξη της προδικαστικής απόφασης του ΔΕΚ στην κύρια εθνική δίκη ή άλλες του ιδίου αντικειμένου, ειδικά ενόψει της κατανομής των αρμοδιοτήτων κοινοτικού και εθνικού δικαστή στις περιπτώσεις επιστροφής φορολογικού αχρεωστήτου", ΔΙΚΑΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ & ΕΤΑΙΡΙΩΝ, τεύχος 12/1996, σ. 1129-1132
 - Lohse W. Christian, "Umsatzsteuer-Rundschau" 1995 p.408 (C-62/93)
 - Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω της διεύθυνσης

3. Ιστοσελίδες

- <http://curia.europa.eu>
- <https://lawdb.intrasoftnet.com/nomos>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content>
- <https://eur-lex.europa.eu/summary>
- <https://e-justice.europa.eu>
- <https://www.taxheaven.gr>

4. Νόμοι

- Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347)
- Έκτη Οδηγία ΦΠΑ 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση
- Ν. 2859/2000 ΚΦΠΑ (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000)

5. Αποφάσεις Δικαστηρίων

- Ολ. ΑΠ 4/2005
- Ολ. ΑΠ 7/2006
- Ολ. ΑΠ 16/2013
- ΣτΕ 1408/2005
- ΣτΕ 1799/2009
- ΣτΕ 5372/2012
- ΣτΕ 1030/2014
- ΔΕΕ, απόφαση της 24ης Ιουνίου 2019, Επιτροπή κατά Πολωνίας, (Ανεξαρτησία του Ανωτάτου Δικαστηρίου), υπόθεση C-619/18, σκέψη 46 και απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, υπόθεση C-64/16, σκέψη 31
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Ιουλίου 1964, στην υπόθεση 6/1964, Costa κατά Enel "Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 119"
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Απριλίου 2016, Κ. Ε. Rasmussen,

Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα YVES BOT στην υπόθεση C-441/14, ΝΟΜΟΣ - Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2015*", σκέψη 32

- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Φεβρουαρίου 1963, υπόθεση C-26/1962, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos κατά της ολλανδικής διοίκησης φορολογίας "*Συλλογή Ελληνική ειδική έκδοση σ. 00863*"
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 28ης Ιουνίου 1990, υπόθεση C-174/89, Hoche, "*Συλλογή 1990, σ. I-2681*",
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 9^{ης} Αυγούστου 1994, υπόθεση C-359/92, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Συμβούλιου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, "*Συλλογή 1994 σελίδα I-03681*", σκέψη 44
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 29^{ης} Ιουλίου 2010, υπόθεση C-188/09, Profaktor Kulesza, κλπ., "*Συλλογή 2010, I-7639*", σκέψη 26
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 31ης Ιανουαρίου 2013, υπόθεση C-643/2011, LVK—56 EOOD, curia.europa.eu, "*EU:C:2013:55*", σκέψη 51
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 29^{ης} Απριλίου 2004, συνεκδικασθείσες υποθέσεις
- C-7/2002 και C-487/2001 Gemeente Leusden, και Holin Groep BV, curia.europa.eu, "*Συλλογή 2004 σελίδα I-05337*", σκέψη 82
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 13^{ης} Απριλίου 2000, υπόθεση C-292/97, K. Karlsson, L.-G. Gustafsson και N. Torarp, curia.europa.eu, "*Συλλογή I-2737*", σκέψη 39
- ΔΕΕ απόφαση του Δικαστηρίου της 31^{ης} Ιανουαρίου 2013, C-643/2011, Direktor na Direktsia κλπ, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή της Νομολογίας 2013, σελίδα 00000*", σκέψη 55
- ΔΕΕ απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, υπόθεση C-62/93 , BP Σουπεργκάζ, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1995, σ. I-1883*", σκέψη 18
- ΔΕΕ απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, curia.europa.eu, "*Συλλογή 2000, σ. I-7013*", σκέψη 34,
- ΔΕΕ απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 2002, υπόθεση C-409/99, Metropol και Stadler, curia.europa.eu, "*Συλλογή 2002, σ. I-81*", σκέψη 42

- ΔΕΕ απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005, υπόθεση C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, curia.europa.eu, "*Συλλογή 2005 σελίδα I-08411*", σκέψη 28
- ΔΕΕ αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, υπόθεση 268/83, Rompelman, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1985, σ. 655*", σκέψη 19
- ΔΕΕ απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, υπόθεση 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1998, σ. I-4797*", σκέψη 15,
- ΔΕΕ απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998, υπόθεση C-37/95, Ghent Coal Terminal, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1998, σ. I-1*", σκέψη 15
- ΔΕΕ απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, υπόθεση C-465/03, Kretztechnik, curia.europa.eu, "*Συλλογή 2005, σ. I-4357*", σκέψη 34
- ΔΕΕ απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, υπόθεση C-63/04, Centralan Property Ltd, curia.europa.eu, "*Συλλογή 2005 σ. I-11087*", σκέψη 51
- ΔΕΕ απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, υπόθεση 50/87, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1988 σ. 04797*", σκέψεις 16, 17 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση 6ης Απριλίου 1995, υπόθεση C-4/94, BLP Group plc, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1995 σ. I-00983*", σκέψεις 23-28
- ΔΕΕ απόφαση 27ης Σεπτεμβρίου 2007, υπόθεση C-409/04, BLP Teleos κ.λπ., curia.europa.eu, "*Συλλογή 2007 σ. I-07797*", σκέψεις 37-42, 72 και διατ. 1 και 3
- ΔΕΕ απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, υπόθεση 268/83, Rompelman, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 1985, σελίδα 00655*", σκέψεις 22- 23, 25 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, υπόθεση C-110/94, INZO, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 1996 σελίδα I-00857*", σκέψεις 17- 19, 24-25 και διατακ.
- ΔΕΕ αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa SL κ.λπ., ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2000 σελίδα I-01577*", σκέψεις 51-55
- ΔΕΕ απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, υπόθεση C-342/87, Genius Holding BV, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1989, σελίδα 04227*", σκέψεις 12-13, 16-17, 19 και διατ.
- ΔΕΕ απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, υπόθεση C-98/98, Commissioners of Customs and Excise κατά Midland Bank plc, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2000 σελίδα I-04177*", σκέψεις 24, 33 και διατακτ. 1-2
- ΔΕΕ απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2007, υπόθεση C-435/05, Investrand BV,

- curia.europa.eu, "*Συλλογή 2007 σελίδα I-01315*", σκέψεις 25, 26 και 38
- ΔΕΕ απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2018, υπόθεση C-249/17, Ryanair Ltd, <https://www.taxheaven.gr/circulars/29620/yrooesh-c-249-17>
 - ΔΕΕ απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, υπόθεση C-126/14, Sveda, <https://www.taxheaven.gr/circulars/26275/dee-yrooesh-c-126-14>
 - ΔΕΕ απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, υπόθεση C-132/16, Direktor na Direktsia,
 - <https://www.taxheaven.gr/circulars/26961/dee-yrooesh-c-132-16>
 - ΔΕΕ προτάσεις της 6ης Απριλίου 2017, της γενικής εισαγγελέα Juliane Kokott στην υπόθεση C-132/16, curia.europa.eu, "*ECLI:EU:C:2017:283*", σκέψεις 33-41
 - ΔΕΕ απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, υπόθεση C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2010 σελίδα I-14009*", σκέψεις 35-36, 38, 41, 47 και διατ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, υπόθεση C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2010 σελίδα I-10385*", σκέψεις 47-51, 54 και διατ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, υπόθεση C-107/13, FIRIN OOD, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή της Νομολογίας του Δικαστηρίου 2014 σελίδα 00000*", σκέψεις 54- 55, 57-58 και διατ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 1ης Μαρτίου 2012, υπόθεση C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa κλπ, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2012 σελίδα 00000*", σκέψεις 31, 35, 38, 44-46, 49-50 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, υπόθεση C-415/98, Laszlo Bakcsi, "*Συλλογή 2001 σελίδα I-01831*", σκέψεις 29, 33-34, 47 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, υπόθεση C-153/11, Klub OOD, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2012 σελίδα 00000*", σκέψεις 36, 43-44, 47-48, 50-52 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, υπόθεση C-32/03, Fini H, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2005 σελίδα I-01599*", σκέψεις 24, 26, 28-31, 35 και διατ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, υπόθεση C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2005 σελίδα I-03123*", σκέψεις 52, 56-57, 71- 72, 74, 80-83 και διατακτ.

- ΔΕΕ απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, υπόθεση C-368/09, Pannon Gép Centrum kft, ΝΟΜΟΣ, "Συλλογή 2010 σελίδα I-07467", σκέψεις 38, 40-41, 44-45 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Finanzamt Gummersbach, ΝΟΜΟΣ, "Συλλογή 2004 σελίδα I-03303", σκέψεις 47, 49, 51-53 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2017, συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 και C-375/16, Rochus Geissel κλπ, ΝΟΜΟΣ, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2017*", σκέψεις 30-31, 36-38, 40-42, 49-50 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, υπόθεση C-85/95, John Reisdorf, eur-lex.europa.eu, "Συλλογή 1996 σελίδα I-06257", σκέψεις 22, 25, 29, 30-31 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, C-518/14, Senatex GmbH, ΝΟΜΟΣ, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2016*", σκέψεις 34, 35, 37, 38, 43 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, υπόθεση C-69/17, Siemens Gamesa, www.taxheaven.gr/circulars/29377/yprooesh-c-69-17
- ΔΕΕ απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, C-664/16, Lucretiu Hadrian Vădan, ΝΟΜΟΣ, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2018*", σκέψεις 43-44, 45, 48 και διατ.
- ΔΕΕ απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-538/08 και C-33/09, X Holding BV και Oracle Nederland BV, ΝΟΜΟΣ, "Συλλογή της Νομολογίας 2010 σελίδα I-03129", σκέψεις 43-45, 57, 59-61, 70-71 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, υπόθεση C-188/09, Dyrektor Izby κλπ, eur-lex.europa.eu, "Συλλογή 2010 σελίδα I-07639", σκέψεις 27-28, 34-37, 39, διατακτ. 1
- ΔΕΕ απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-439/04 και C-440/04, Axel Kittel και État belge, ΝΟΜΟΣ, "Συλλογή 2006 I-06161", σκέψεις 55-61 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, C-712/17, EN.SA. Srl, ΝΟΜΟΣ, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2019*", σκέψεις 25, 28, 31, 33, 35-36, 40, 43-45 και διατακτ.
- ΔΕΕ απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax plc κ.λπ.,

- curia.europa.eu "*Συλλογή της Νομολογίας 2006 I-01609*", σκέψεις 74-75, 80-81, 85-86, 94-98 και διατακτ. 2-3
- ΔΕΕ απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, υπόθεση C-332/15, Giuseppe Astone, <https://www.taxheaven.gr/circulars/26866/γροοesh-c332-15>, σκέψεις 33-34, 37-39, 56-59 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 22ης Ιουνίου 1993, υπόθεση C-333/91, Sofitam, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1993 I-03513*", σκέψεις 10, 13-15 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 11^{ης} Ιουλίου 1996, υπόθεση C- 306/94, Regie dauphinoise, curia.europa.eu, "*Συλλογή 1996, I-3715*", σκέψη 22 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2008, υπόθεση C-488/07, Royal Bank of Scotland, curia.europa.eu, "*Συλλογή 2008 I-10409*", σκέψεις 22, 25, 29 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, υπόθεση C-511/10, Finanzamt κλπ, ΝΟΜΟΣ, "*Συλλογή 2012 σελίδα 00000*", σκέψεις 18, 23, 24, 26 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, υπόθεση C-661/18, CTT - Correios de Portugal, www.taxheaven.gr/circulars/33038/γροοesh-c-661-18, σκέψεις 36-38, 41-50, 62 και διατακτικά
 - ΔΕΕ απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, υπόθεση C-140/17, Szeif Krajowej κλπ, ΝΟΜΟΣ, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2018*", σκέψεις 38, 43, 47-48, 53, 55-59 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, υπόθεση C-672/16, Imofloresmira, ΝΟΜΟΣ, Αναδημοσίευση από ιστοσελίδα "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2018*", 39, 40, 42-43, 50, 52-53 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφασή της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, υπόθεση C-791/18, Stichting Schoonzicht, curia.europa.eu, "*© Ευρωπαϊκή Ένωση, 1998-2020*", σκέψεις 37-39, 45, 47-48, 52, 55, 58 και διατακτ.
 - ΔΕΕ απόφασή της 26ης Απριλίου 2005, υπόθεση C-376/02, Stichting "Goed Wonen", curia.europa.eu, "*Συλλογή 2005 σελίδα I-03445*", σκέψεις 33-34, 45 και διατακτ.