

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 13ης Δεκεμβρίου 1989 *

Στην υπόθεση C-342/87,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Hoge Raad των Κάτω Χωρών προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Genius Holding BV

και

Staatssecretaris van Financiën,

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία διαφόρων διατάξεων της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμόνισης 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),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Sir Gordon Slynn, πρόεδρο τμήματος, M. Zuleeg, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida και G. C. Rodríguez Iglesias, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: J. A. Pompe, βοηθός γραμματέας

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Genius Holding BV, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, εκπροσωπούμενη από τους P. A. Dijkman Dulkes και J. A. F. van Haaster, πληρεξούσιους,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

- η ολλανδική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. J. Heinemann, εκτελούντα χρέη γενικού γραμματέα του Υπουργείου Εξωτερικών,
- η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενη από τους M. Seidel και H.-J. Horn,
- η ισπανική κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Conde de Saro και R. García-Valdecasas Fernández,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον J. F. Buhl, μέλος της νομικής της υπηρεσίας, επικουρούμενο από τον δικηγόρο Χάγης, M. Mees,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, της ολλανδικής κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. W. de Zwaan, της γερμανικής κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον J. Kraeusel, της ισπανικής κυβερνήσεως και της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά τη συνεδρίαση της 15ης Φεβρουαρίου 1989,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Μαρτίου 1989,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 1987, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Νοεμβρίου του ίδιου έτους, το Hoge Raad των Κάτω Χωρών υπέβαλε δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία διαφόρων διατάξεων 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, εφεξής: έκτη οδηγία).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της fiscale Eenheid (μητρική εταιρία με πολλές θυγατρικές που αποτελούν ενότητα για φορολογικούς σκοπούς) Genius Holding BV (η οποία κατά τον χρόνο των επίδικων πραγματικών περιστατικών έφερε την επωνυμία Genius BV) που εδρεύει στο Ijmuiden και ασχολείται με συναρμολογήσεις και βιομηχανικές κατασκευές, και του υφυπουργού οικονομικών.

- 3 Στην Genius Holding, η οποία καταφεύγει συνήθως σε υπεργολάβους για την εκτέλεση των παραγγελιών που λαμβάνει, επιβλήθηκε με διορθωτική πράξη για την περίοδο από 1ης Ιουλίου μέχρι και 31ης Δεκεμβρίου 1982, πρόσθετος φόρος με την αιτιολογία ότι, κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων, αφαίρεσε από τον φόρο κύκλου εργασιών τον οποίο όφειλε, τον φόρο προστιθεμένης αξίας (εφεξής: ΦΠΑ) τον οποίο είχαν χρεώσει στην Genicon Montage BV δύο υπεργολάβοι, οι Vissers Pijpleiding en Montage BV και Montagebedrijf J. van Mierlo.

- 4 Όταν ο inspecteur der Omzetbelasting (ελεγκτής φόρου κύκλου εργασιών) απέρριψε την ένσταση της κατά της ανωτέρω διορθωτικής πράξεως, η Genius Holding άσκησε προσφυγή ενώπιον του Gerechtshof του Άμστερνταμ που επικύρωσε την προσβληθείσα απόφαση.

- 5 Το Hoge Raad, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αναίρεση, εθεώρησε 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. Έπεται ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επειδή την χρέωσαν με τον φόρο αυτό οι υπεργολάβοι κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων.

- 6 Επειδή το Hoge Raad είχε αμφιβολίες ως προς το αν το σύστημα αυτό συμβιβάζεται με την έκτη οδηγία, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:
 - « 1) Εκτείνεται το προβλεπόμενο στην έκτη οδηγία δικαίωμα εκπτώσεως και επί του φόρου που οφείλεται αποκλειστικά και μόνο λόγω του ότι αναγράφεται στο τιμολόγιο;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, επιτρέπει η εν λόγω οδηγία στα κράτη μέλη να αποκλείουν — είτε εξ ολοκλήρου είτε σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις — το δικαίωμα εκπτώσεως τέτοιου φόρου μέσω επιβολής υποχρεώσεων όσον αφορά το τιμολόγιο; »

7 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

8 Για να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να τονιστεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, σημείο α), της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος:

« τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. »

9 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι επιτρέπει την έκπτωση κάθε φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο.

10 Θεωρούν ότι η ερμηνεία κατά την οποία μόνον οι φόροι που αντιστοιχούν σε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών μπορούν να εκπεσθούν αντίκειται στους σκοπούς του συστήματος των εκπτώσεων, που αποβλέπει, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, Συλλογή 1985, σ. 655), στο να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, στον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, σημείο γ), της έκτης οδηγίας, κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου είναι υπεύθυνο για την καταβολή του ακόμη και αν δεν τον οφείλει κατά νόμον, αν στην περίπτωση αυτή αποκλειστεί το δικαίωμα προς έκπτωση, αυτό συνεπάγεται φορολογική επιβάρυνση μιας δραστηριότητας κατά παράβαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

- 11 Η ερμηνεία αυτή, εξάλλου, καταλήγει στο να επιβάλει στους επιχειρηματίες την υποχρέωση να ελέγχουν αν ο ΦΠΑ που τους χρεώθηκε με τιμολόγιο οφείλεται κατά νόμον, πράγμα που απαιτεί εκτίμηση της επιλεγείσας φορολογικής κατατάξεως καθώς και γνώση των χορηγούμενων απαλλαγών. Ως εκ τούτου αντίκειται στην ομαλή εξέλιξη των εμπορικών σχέσεων.
- 12 Επ' αυτού πρέπει να υπογραμμιστεί καταρχάς ότι το Συμβούλιο κατά τη σύνταξη του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α), απομακρύνθηκε τόσο από τη διατύπωση του άρθρου 11, παράγραφος 1, σημείο α), της δεύτερης οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5) όσο και από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α), της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία (ΡΒ C 80 της 5.10.1973, σ. 1), όπου το δικαίωμα προς έκπτωση επεκτεινόταν σε κάθε φόρο που αναγράφεται στο τιμολόγιο για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς τον υποκείμενο στον φόρο.
- 13 Από τις αλλαγές που επήλθαν στις διατάξεις αυτές συνάγεται 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.
- 14 Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 17, παράγραφος 2, σημείο α), ενισχύεται από άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας.
- 15 Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, σημείο α), για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση πρέπει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, σημείο β), που απαιτεί να αναγράφεται στο τιμολόγιο χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή. Κατά τις διατάξεις αυτές, η αναγραφή του φόρου που αντιστοιχεί στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών είναι στοιχείο του τιμολογίου από το οποίο εξαρτάται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Έπεται ότι το δικαίωμα αυτό αποκλείεται για κάθε φόρο που δεν αντιστοιχεί σε συγκεκριμένη δραστηριότητα, είτε επειδή είναι μεγαλύτερος από τον πράγματι οφειλόμενο είτε επειδή η εν λόγω δραστηριότητα δεν υπόκειται στον φόρο.

- 16 Εξάλλου, κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1, σημείο α), « η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποία εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο ». Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, όταν η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση δεν αντιστοιχεί στο ποσό του κατά νόμον οφειλομένου φόρου, πρέπει να διακανονίζεται, ακόμη και αν αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου.
- 17 Αυτή η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, σημείο α), επιτρέπει την αποτελεσματικότερη πρόληψη της φοροδιαφυγής, την οποία θα διευκόλυνε τυχόν δυνατότητα εκπτώσεως κάθε αναγραφόμενου σε τιμολόγιο φόρου.
- 18 Όσον αφορά, τέλος, το επιχείρημα που πρόβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή, ότι δηλαδή αν η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιοριστεί μόνον στους φόρους που αντιστοιχούν στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών διακυβεύεται η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι για να εξασφαλιστεί η εφαρμογή της αρχής αυτής τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους τη δυνατότητα διορθώσεως κάθε τιμολογίου με το οποίο κακώς χρεώνεται ένας φόρος, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή του πίστη.
- 19 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση 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 μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.
- 20 Ενόψει της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα παρέλκει η εξέταση του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 21 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η ολλανδική κυβέρνηση, η ισπανική κυβέρνηση και η κυβέρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν απο-

δίδονται. Επειδή η παρούσα διαδικασία έχει έναντι των διαδικών της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναλόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 1987 το Hoge Raad των Κάτω Χωρών αποφαινεται:

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.

Slynn

Zuleeg

Joliet

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 13 Δεκεμβρίου 1989.

Ο γραμματέας

Ο πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

J.-G. Giraud

Gordon Slynn