

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JEAN MISCHO
της 14ης Μαρτίου 1989 *

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

1. Στην Genius Holding BV, αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης (φέρουσα κατά τον χρόνο των επίδικων περιστατικών την επωνυμία Genius BV) επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος κύκλου εργασιών με διορθωτική πράξη του εφόρου για την περίοδο μεταξύ 1ης Ιουλίου και 31ης Δεκεμβρίου 1982. Η πράξη αυτή, που επικυρώθηκε ακολούθως με απόφαση της 28ης Μαΐου 1985 του *Gerechthshof* τού Άμστερνταμ, εκδόθηκε με την αιτιολογία ότι η αναιρεσεύουσα κακώς προέβη σε έκπτωση του φόρου τον οποίο της είχε χρεώσει ένας από τους υπεργολάβους της με τιμολόγιο, επειδή ο εν λόγω φόρος κακώς χρεώθηκε και επομένως δεν μπορούσε να εκπεσθεί. Για τον λόγο αυτό η αναιρεσεύουσα της κύριας δίκης άσκησε αναίρεση ενώπιον του *Hoge Raad* των Κάτω Χωρών που έκρινε ότι η αναίρεση θέτει ερωτήματα, η απάντηση στα οποία προϋποθέτει ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 17, παράγραφος 1, του άρθρου 21, παράγραφος 1 και του άρθρου 22, παράγραφοι 3 και 8, της έκτης οδηγίας 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 (οδηγία 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/011, σ. 49, εφεξής: έκτη οδηγία).

Επί του πρώτου ερωτήματος

2. Το πρώτο ερώτημα του *Hoge Raad* είναι το ακόλουθο:

« Εκτείνεται το προβλεπόμενο στην έκτη οδηγία δικαίωμα εκπτώσεως και επί του φόρου που οφείλεται αποκλειστικά και μόνο λόγω του ότι αναγράφεται στο τιμολόγιο; »

3. Δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, περίπτωση γ), της έκτης οδηγίας,

« ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται από κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου ».

4. Η γερμανική και η ισπανική κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 1, περίπτωση γ), θεσπίστηκε προς αποφυγή καταστρατηγήσεων. Ναι μεν το ποσό που αναγράφεται στο τιμολόγιο πρέπει να καταβάλλεται στο Δημόσιο από τον εκδότη του τιμολογίου, πλην όμως δεν εκπίπτει αν δεν αντιστοιχεί σε φόρο οφειλόμενο πράγματι βάσει του νόμου.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

5. Η γερμανική κυβέρνηση ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι η έκπτωση που έγινε επί του φόρου κύκλου εργασιών που κακώς αναγράφηκε στο τιμολόγιο δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α). Η διάταξη αυτή είναι η ακόλουθη:

« Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος

α) 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. »

6. Επομένως, ο όρος « οφειλόμενος φόρος » αφορά αποκλειστικά τον φόρο που πρέπει να καταβληθεί στο Δημόσιο κατόπιν ορθής εφαρμογής της νομοθεσίας και όχι τον φόρο που οφείλεται μόνο και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.

7. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η γερμανική κυβέρνηση επέμεινε όλως ιδιαιτέρως στις τροποποιήσεις που επέφερε το Συμβούλιο στην υποβληθείσα από την Επιτροπή πρόταση της οδηγίας. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α), που είχε προτείνει η Επιτροπή προέβλεπε ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος

« τον φόρο προστιθεμένης αξίας που του χρεώθηκε με τιμολόγιο ... για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν ή για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν ».

Το Συμβούλιο αντικατέστησε τη φράση « ο φόρος που χρεώθηκε με τιμολόγιο » με τη φράση ο « οφειλόμενος ή καταβληθείς φόρος » και προσέθεσε στο τέλος τις λέξεις « από άλλον υποκείμενο στον φόρο ». Με αυτό θέλησε να αποκλείσει όλες τις περιπτώσεις στις οποίες οφείλεται φόρος μόνο και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.

8. Δεν μπορώ βεβαίως να αμφισβητήσω ότι αυτή ήταν η πρόθεση του Συμβουλίου ή τουλάχιστον ορισμένων μελών του. Αυτό όμως δεν μεταβάλλει το ότι σύμφωνα με το άρθρο 21 ο φόρος προστιθεμένης αξίας *οφείλεται* από κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο σε κάποιο τιμολόγιο. Είναι άρα σαφές ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α), αναφέρεται σε *οφειλόμενο* ή καταβληθέντα φόρο και νομίζω ότι εναπόκειται στο Δικαστήριο να ερμηνεύσει την οδηγία βάσει της διατύπωσής της και όχι βάσει του ποια ήταν, κατά την άποψη του ενός ή του άλλου κράτους μέλους, η πραγματική πρόθεση του Συμβουλίου.

9. Η ισπανική κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο που ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Από αυτό συνάγεται ότι φόροι που δεν είναι *απαιτητοί* δεν παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως στον υποκείμενο που τους μετακυλίζει. Αυτοί οι υποκείμενοι στον φόρο είναι υπόχρεοι μόνο για τα ποσά που οφείλονται σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο.

10. Το άρθρο 21 της οδηγίας φέρει τον τίτλο « υπόχρεοι του φόρου έναντι του Δημοσίου » και η παράγραφος 1, περίπτωση γ), προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που τον αναγράφει σε τιμολόγιο. Επομένως, όποιος υπόκειται σε φόρο και τον αναγράφει στο τιμολόγιο καθίσταται υπόχρεος του φόρου ακόμη και αν ο φόρος δεν οφείλεται νομίμως.

11. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, εξάλλου ορίζει,

« θεωρούνται ως

α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός, με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·

β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου... ».

Κατά την παράγραφο 2 του ίδιου αυτού άρθρου:

« η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται *απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης* της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών ».

12. Επομένως, ο φόρος που αναγράφεται στο τιμολόγιο, ακόμη και αν δεν οφείλεται κατά νόμον, καθίσταται απαιτητός από τη στιγμή που πραγματοποιείται η συναλλαγή την οποία αφορά.

13. Οι παρεμβαίνουσες κυβερνήσεις επικαλέστηκαν και το άρθρο 18, παράγραφος 1, περίπτωση α), που προβλέπει ότι για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση πρέπει να κατέχει τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3. Η τελευταία αυτή διάταξη ορίζει στο σημείο β) ότι

« στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή ».

14. Κατά τη γνώμη μου, όμως, το κείμενο αυτό θεσπίζει μία « *lex generalis* », παρέκκλιση από την οποία συνιστά η « *lex specialis* » του άρθρου 21, παράγραφος 1, περίπτωση γ). Καταρχήν κάθε τιμολόγιο πρέπει να αναγράφει το ποσό που αντιστοιχεί ακριβώς στον συντελεστή που εφαρμόζεται στο οικείο εμπόρευμα ή υπηρεσία. Όταν όμως δεν τηρείται ο κανόνας αυτός και εμφανίζεται ποσό που δεν οφείλεται κατά νόμο ή εσφαλμένο, ο εκδότης του τιμολογίου καθίσταται και τότε υπόχρεος, βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 1, περίπτωση γ), για το ποσό που ανέφερε πράγματι, και το ποσό αυτό μπορεί ακολούθως να εκπέσει ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίο παραδόθηκε το εμπόρευμα ή παρασχέθηκε η υπηρεσία.

15. Η ολλανδική κυβέρνηση ναι μεν δέχεται επίσης ότι μόνον ο « *πράγματι οφειλόμενος* » φόρος μπορεί να εκπεσθεί, υιοθετεί όμως άποψη λιγότερο ριζοσπαστική από των άλλων παρεμβαίνουσών κυβερνήσεων, αναφερόμενη στην πρακτική που ακολουθείται στις Κάτω Χώρες. Σύμφωνα με την πρακτική αυτή « η φορολογική υπηρεσία απευθύνεται αρχικά σε εκείνον που κακώς αναγράφει τον φόρο κύκλου εργασιών στο τιμολόγιο. Μόνον όταν δεν είναι πιθανό η ενέργεια αυτή να τελεσφορήσει, ο εκπεσθείς φόρος εισπράττεται, *υπό ορισμένες προϋποθέσεις, για παράδειγμα όταν δεν είναι καλόπιστος ο παραλήπτης του τιμολογίου*, εκ των υστέρων και από τον παραλήπτη. Αυτή η γραμμή συμπεριφοράς βασίζεται στις αρχές της χρηστής διοικήσεως... ».

16. Η ολλανδική κυβέρνηση μας υποδεικνύει έτσι τον δρόμο που πρέπει να ακολουθήσουμε

για να επιλύσουμε το πρόβλημα. Εφόσον προκύπτει σαφώς από το άρθρο 21, παράγραφος 1, περίπτωση γ), ότι κάθε φόρος που αναγράφεται στο τιμολόγιο οφείλεται στο Δημόσιο, είναι λογικό να καλείται, καταρχάς, να τον καταβάλει εκείνος που εξέδωσε το τιμολόγιο. Αν το οφειλόμενο ποσό εισπραχθεί, δεν υπάρχει πλέον λόγος να ζητηθεί εκ νέου από τον παραλήπτη του εμπορεύματος ή τον αποδέκτη των υπηρεσιών (εφεξής: δεύτερος υποκείμενος στον φόρο).

17. Σε περίπτωση που ο φόρος δεν καταβλήθηκε αυτεπαγγέλτως από τον πρώτο υποκείμενο στον φόρο ή δεν μπορεί να εισπραχθεί από αυτόν, φρονώ ότι πρέπει να γίνει η ακόλουθη διάκριση:

α) αν ούτε ο δεύτερος υποκείμενος κατέβαλε τον φόρο στον προμηθευτή ή τον παρασχόντα τις υπηρεσίες υπάρχουν έντονοι υπόνοιες συμπράξεως με σκοπό την καταστρατήγηση οπότε το Δημόσιο είναι απολύτως δικαιολογημένο αν αιτιήσει την καταβολή του φόρου από τον δεύτερο υποκείμενο καθιστώντας έτσι χωρίς αποτέλεσμα την έκπτωση στην οποία πρόβη:

β) αν, αντίθετα, αποδειχθεί ότι ο δεύτερος υποκείμενος κατέβαλε πράγματι το εν λόγω ποσό στον πρώτο, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να ακυρώσουν την έκπτωση απαιτώντας το ποσό αυτό από τον δεύτερο υποκείμενο στον φόρο.

18. Αν σε τέτοια περίπτωση οι δύο υποκείμενοι στον φόρο αντιμετωπιστούν ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνοι και μάλιστα χωρίς να υπάρχει διάταξη που να θεσπίζει αυτή την εις ολόκληρον ευθύνη, αυτό θα αντέκειτο στις αρχές της δικαιοσύνης και της επιείκειας. Οι περιπτώσεις α) και β) της παραγράφου 1 του άρθρου 21 επιτρέπουν στα κράτη μέλη να ορίζουν εις ολόκληρον ευθύνη όταν ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματο-

ποιεί μια φορολογητέα πράξη είναι εγκατεστημένος στο εξωτερικό, ενώ η περίπτωση γ) δεν προβλέπει κάτι τέτοιο.

19. Αν, εξάλλου, δεν αναγνωριστεί σε τέτοια περίπτωση το δικαίωμα προς έκπτωση, θα μπορούσε κάλλιστα να μην αναγνωρίζεται κάθε φορά που ο πρώτος υποκείμενος στον φόρο αποφεύγει να καταβάλει στο Δημόσιο το κατά νόμο οφειλόμενο και ορθά υπολογισθέν ποσό.

20. Η καθιέρωση της εις ολόκληρον ευθύνης θα κατέληγε, επιπλέον, στο να επιβληθεί σε όλους τους επιχειρηματίες μια τελείως υπερβολική υποχρέωση επαγρυπνήσεως διότι είναι δυνατόν να φαντασθεί κανείς ότι όλες οι επιχειρήσεις μπορούν να ελέγχουν την ακρίβεια κάθε ποσού ΦΠΑ που αναγράφεται στα αναρίθμητα τιμολόγια που παραλαμβάνουν από τους προμηθευτές τους μέσα σε ένα έτος;

21. Συντάσσομαι, εξάλλου, και εγώ με την άποψη της Επιτροπής και της αναιρεσείουσας της κύριας δίκης ότι αντίκειται στην οικονομία και τον σκοπό της έκτης οδηγίας το να μη γίνει δεκτή η δυνατότητα εκπτώσεως στην περίπτωση που μας απασχολεί. Στόχος του συστήματος του ΦΠΑ είναι πράγματι η ουδετερότητα του φόρου ώστε, κυρίως, να μην νοθεύεται ο ανταγωνισμός. Αυτό που έχει, επομένως, σημασία είναι να αποφεύγεται η διπλή φορολογία της ίδιας «προστιθεμένης αξίας». Έπεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να θεωρείται δεδομένο κάθε φορά που ο φόρος πρέπει να καταβληθεί, πράγμα που συμβαίνει αν αναγράφεται, έστω και κακώς, σε ένα τιμολόγιο.

22. Το Δικαστήριο, εξάλλου, τόνισε με τη νομολογία του τη σημασία των ανωτέρω σκέψεων, κρίνοντας ότι

« το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να ανακουφίζεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που *οφείλεται ή καταβλήθηκε* στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων »¹.

23. Η απόφαση Schul I² μου φαίνεται ακόμη πιο διαφωτιστική επειδή αναφέρει:

« σε κάθε συναλλαγή, ο οφειλόμενος ΦΠΑ προκύπτει μετά την έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ, ο οποίος έχει επιβαρύνει κατά τρόπο άμεσο το κόστος των διαφόρων στοιχείων, από τα οποία συντίθεται η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών ».

24. Το συμπέρασμα είναι ότι αυτό που έχει σημασία είναι αν ο δεύτερος υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε πράγματι τον ΦΠΑ στον πρώτο. Αν αυτό συνέβη, μπορεί να τον εκπέσει, ακόμη και αν κακώς του ζητήθηκε.

25. Με την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988 στην υπόθεση 50/87 (Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, Συλλογή 1988, σ. 4797) το Δικαστήριο έκρινε

« ότι, ελλείψει οποιασδήποτε διατάξεως που να επιτρέπει στα κράτη μέλη να περιορίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση που παρέχεται στους υποκείμενους στον φόρο, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν επιβαρύνει τις πράξεις που έχουν ενεργηθεί στα προηγούμενα στάδια. Τέτοιοι περιορισμοί του δικαιώματος εκπτώ-

σεως επηρεάζουν το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζονται ομοίμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, αποκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που *προβλέπει ρητώς* η οδηγία » (σκέψεις 16 και 17 της αποφάσεως).

Η οδηγία όμως δεν περιέχει καμία διάταξη προβλέπουσα ότι το ποσό που οφείλεται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως.

26. Όσον αφορά, τέλος, την ανάγκη αποφυγής της φοροδιαφυγής, το Δικαστήριο έκρινε στη σκέψη 22 της ίδιας αποφάσεως ότι η ανάγκη αυτή δεν μπορεί να δικαιολογήσει μέτρα παρεκκλίσεως από την οδηγία παρά μόνον εντός του πλαισίου της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο 27.

27. Ως εκ τούτου φρονώ ότι οι αντιρρήσεις που προέβαλαν οι παρεμβαίνουσες κυβερνήσεις δεν είναι πειστικές και ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει η έκτη οδηγία καλύπτει και τον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο, πλην της περιπτώσεως όπου αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό δεν καταβλήθηκε στον υποκείμενο στον φόρο που εξέδωσε το τιμολόγιο.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

28. Για την περίπτωση που δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, το Hoge Raad ερωτά ακόμη αν η οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλείουν — είτε γενικά είτε σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις — το δικαίωμα εκπτώσεως του εν λόγω φόρου με την επιβολή υποχρεώσεων όσον αφορά το τιμολόγιο.

1 — Υπόθεση Rompelman, 268/83, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19.

2 — G. Schul κατά Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, υπόθεση 15/81, σκέψη 10, Συλλογή 1982, σ. 1409.

29. Από το άρθρο 18, παράγραφος 1, περίπτωση α), προκύπτει ότι για να μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3. Κατά την περίπτωση β) της τελευταίας αυτής διατάξεως, στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή.

30. Με την απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988³, *Jeunehomme*, το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία περιορίζεται έτσι να απαιτεί τιμολόγιο περιέχον ορισμένες ενδείξεις, τα κράτη μέλη όμως μπορούν να απαιτούν πρόσθετες ενδείξεις. Το άρθρο 22, παράγραφος 8, ορίζει:

« τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων ».

31. Στο διατακτικό της προαναφερθείσας απόφασης το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι

« τα άρθρα 18, παράγραφος 1, σημείο α), και 22, παράγραφος 3, σημεία α) και β), της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, επιτρέπουν στα κράτη μέλη να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από την κατοχή τιμολογίου που περιέχει υποχρεωτικά ορισμένες ενδείξεις αναγκαίες για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές. Οι ενδείξεις αυτές δεν πρέπει λόγω του αριθμού ή του τεχνικού χαρακτήρα τους, να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή

υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση ».

32. Το επίμαχο πρόβλημα στη διαφορά της κύριας δίκης δεν είναι οι πρόσθετες ενδείξεις καθαυτές αλλά οι ακόλουθες απαιτήσεις.

33. Κατά το άρθρο 35, παράγραφος 1, σημείο γ), του ολλανδικού νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών, το τιμολόγιο που υποχρεούται να χορηγήσει ο επιχειρηματίας για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο επιχειρηματία πρέπει να αναφέρει ρητά

« το ποσό του φόρου που οφείλεται λόγω παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Δεν επιτρέπεται να αναγράφεται άλλο ποσό ».

34. Εξάλλου, το άρθρο 24 β του διατάγματος του 1968 περί εκτελέσεως του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών προβλέπει ότι σε περίπτωση υπεργολαβίας ο ΦΠΑ δεν εισπράττεται από τον υπεργολάβο που παρέχει την υπηρεσία αλλά από τον (κύριο) εργολάβο που την αγοράζει. Ο υπεργολάβος δεν πρέπει να εμφανίζει κανένα ποσό ΦΠΑ στο τιμολόγιο του, αλλά, αντ' αυτού, να αναγράφει σ' αυτό την στερεότυπη φράση « μετατεθείς φόρος προστιθεμένης αξίας ».

35. Από την ολλανδική νομοθεσία, εξάλλου, προκύπτει ότι, όταν ένας επιχειρηματίας παραλαμβάνει τιμολόγιο που παραβιάζει τη μία ή την άλλη από τις ανωτέρω συνοψισθείσες διατάξεις, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το ποσό που κακώς αναγράφεται στο τιμολόγιο, διότι αυτό δεν συντάχθηκε νομίμως

3 — Συνεκδικασθείσες υποθέσεις 123 και 330/87, *Lea Jeunehomme* και *société anonyme d'Étude et de Gestion Immobilière « EGI »* και Βελγικό Δημόσιο, Συλλογή 1988, σ. 4517.

παρά το ότι αυτός που αναγράφει το ποσό αυτό στο τιμολόγιο είναι έναντι του Δημοσίου υπόχρεος του ποσού αυτού.

36. Ας εξετάσουμε διαδοχικά το γενικό σύστημα και το αποκαλούμενο σύστημα μεταθέσεως.

37. α) Όσον αφορά την απαγόρευση αναγραφής στο τιμολόγιο άλλου ποσού ΦΠΑ πλην του ποσού που οφείλεται κατά νόμον, θα ήθελα να παρατηρήσω τα ακόλουθα.

38. Θεωρώ ότι ακόμη και αν η υποχρέωση αυτή δεν τηρηθεί, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να στερήσει τον επιχειρηματία του δικαιώματός του προς έκπτωση, επικαλούμενο το τυπικό επιχείρημα ότι το τιμολόγιο δεν είναι σύμφωνο με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας σχετικά με τη σύνταξη των τιμολογίων.

39. Κατά τη γνώμη μου, η υποχρέωση να μην αναγράφεται άλλο ποσό ΦΠΑ πλην του κατά νόμον οφειλομένου δεν συνιστά μία από τις « άλλες υποχρεώσεις » τις οποίες τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν κατά το άρθρο 22, παράγραφος 8, για να εξασφαλίσουν την ακριβή είσπραξη του ΦΠΑ. Πρόκειται αντίθετα, για υποχρέωση η οποία, ακόμη και αν δεν προβλέπεται ρητά συνάγεται τουλάχιστον σιωπηρά από την οδηγία.

40. Η οδηγία, εξάλλου, προέβλεψε ήδη κάποια κύρωση για την περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως αυτής: πρόκειται για το άρθρο 21, παράγραφος 1, περίπτωση γ), δυνάμει του οποίου κάθε πρόσωπο που αναγράφει (έστω και κακώς) τον φόρο σε τιμολόγιο τον οφείλει.

41. Παρατήρησα, εξάλλου, σχετικά με το πρώτο ερώτημα ότι το δικαίωμα εκπτώσεως καλύπτει και τον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.

42. Είναι επομένως αδιανόητο τα κράτη μέλη να μπορούν να παρεκκλίνουν από μία τόσο θεμελιώδη αρχή, όπως το δικαίωμα εκπτώσεως που θεσπίζει η έκτη οδηγία, επικαλούμενα επιταγή του εθνικού τους δικαίου προβλέπουσα ότι μία οδηγία πρέπει να αναγράφει το ακριβές ποσό του κατά νόμον οφειλομένου ΦΠΑ αποκλεισμένου οποιουδήποτε άλλου ποσού.

43. β) Ας έρθουμε τώρα στο σύστημα της μεταθέσεως. Το σύστημα αυτό τέθηκε σε ισχύ στις Κάτω Χώρες κατά παρέκκλιση από την έκτη οδηγία την οποία επέτρεψε το Συμβούλιο⁴ δυνάμει του άρθρου 27 της οδηγίας.

44. Η αρχή της παραγράφου 1 της διατάξεως αυτής αναφέρει:

« Το Συμβούλιο δύναται προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε κράτος μέλος τη λήψη *ειδικών μέτρων κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία*, με σκοπό την απλοποίηση της είσπραξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. »

45. Η βασική διάταξη του συστήματος μεταθέσεως του ΦΠΑ κυριολεκτικά παρεκκλίνει από μία θεμελιώδη αρχή της έκτης οδηγίας, δηλαδή την αρχή ότι το τιμολόγιο πρέπει να αναγράφει χωριστά την τιμή άνευ φόρου και τον

4 — ΕΕ C 197 της 31.7.1982, σ. 1.

φόρο που αντιστοιχεί για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, τη φορολογική απαλλαγή. Εν προκειμένω δεν υπάρχει φορολογική απαλλαγή αλλά μετάθεση του ΦΠΑ, ώστε βρισκόμαστε σαφώς ενώπιον παρεκκλίσεως από τη διάταξη αυτή.

περιπτώσεων φοροδιαφυγής. Προκειμένου να επιτύχει τον σκοπό του πρέπει ο κύριος εργολάβος να ελέγχει καθένα από τους υπεργολάβους του και να μη δέχεται από αυτούς παρά μόνον τα τιμολόγια που φέρουν τη μνεία « μετατεθείς φόρος προστιθεμένης αξίας ». Η απαγόρευση της εκπτώσεως φόρου που κακώς αναγράφηκε σε τέτοιο τιμολόγιο αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον εργολάβο να επαγρυπνεί. Επομένως, η απαγόρευση αυτή συνιστά ουσιώδες στοιχείο του ειδικού αυτού συστήματος. Άρα η δεύτερη αυτή παρέκκλιση από τις αρχές της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ότι επίσης καλύπτεται από την οδηγία του Συμβουλίου.

46. Θεωρώ, λοιπόν, ότι ένα σύστημα παρεκκλίσεως από την έκτη οδηγία που έχει επιτραπεί από το Συμβούλιο αποτελεί αναγκαστικά ενιαίο σύνολο. Το σύστημα μεταθέσεως του ΦΠΑ έχει σκοπό την αποτροπή ορισμένων

Πρόταση

47. Βάσει όλων των προηγούμενων σκέψεων προτείνω να δοθούν στα ερωτήματα του Hoge Raad οι ακόλουθες απαντήσεις:

« 1) Το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει η έκτη οδηγία περί του ΦΠΑ καλύπτει και τον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο πλην της περιπτώσεως όπου αποδεικνύεται ότι το οικείο ποσό δεν καταβλήθηκε στον υποκείμενο στον φόρο που εξέδωσε το τιμολόγιο αυτό.

2) Η έκτη οδηγία δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποκλείουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας θέτοντας ως προϋπόθεση ότι το τιμολόγιο πρέπει να αναγράφει το ακριβές ποσό του κατά νόμον οφειλομένου ΦΠΑ, αποκλειόμενου οποιουδήποτε άλλου ποσού. »

Διαφορετική είναι η περίπτωση όπου το Συμβούλιο επέτρεψε, βάσει του άρθρου 27 της οδηγίας, σε ένα κράτος μέλος να εφαρμόσει, κατά παρέκκλιση από την οδηγία, σύστημα που απαγορεύει τη μνεία στο τιμολόγιο ενός ποσού ΦΠΑ και αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως όταν η απαγόρευση αυτή δεν τηρείται.