

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ NIAL FENNELLY

της 13ης Απριλίου 2000*

1. Με την παρούσα αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ζητείται από το Δικαστήριο να εξετάσει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες η έκτη οδηγία περί ΦΠΑ επιβάλλει ή επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν την απαλλαγή από την ευθύνη που γεννάται συνεπεία εσφαλμένης αναγραφής ΦΠΑ σε τιμολόγια που αφορούν συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν¹. Κατ' ουσίαν, ζητείται ο προσδιορισμός του πεδίου εφαρμογής της αρχής που γίνεται δεκτή στην απόφαση Genius Holding και, ειδικότερα, για το αν ο εκδώσας καλοπίστως ανακριβές τιμολόγιο μπορεί στη συνέχεια να ζητήσει τη διόρθωσή του².

I — Το νομικό πλαίσιο και τα πραγματικά περιστατικά

A — Το νομικό πλαίσιο

2. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας «οι παραδόσεις αγαθών και οι

παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας [...] υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν» υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α', ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει τον «οφειλόμενο ή καταβληθέντα» ΦΠΑ «για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο». Κατά το άρθρο 20, επιτρέπεται στα κράτη μέλη να προβαίνουν σε διακανονισμό «της αρχικής εκπτώσεως» που παρασχέθη σε ορισμένο φορολογούμενο, υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Το άρθρο 21 αφορά τους «υποχρέους για καταβολή του ΦΠΑ». Το άρθρο 21, παράγραφος 1, προβλέπει στο οικείο σημείο ότι:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται:

1. στο εσωτερικό καθεστώς

γ) κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμο-

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Έκτη οδηγία 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: ομοιομορφή φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία)· ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87 (Συλλογή 1989, σ. 4227).

λόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου».

είναι επιχειρηματίας ούτε προβαίνει στην παράδοση αγαθών ή την παροχή άλλης υπηρεσίας».

3. Στο γερμανικό δίκαιο, ο Umsatzsteuergesetz (Turnover Tax Law) 1991 (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) κάνει διάκριση μεταξύ του ΦΠΑ που αναγράφεται λανθασμένα σε τιμολόγια (βλ. άρθρο 14, παράγραφος 2, του UStG) και του ΦΠΑ που αναγράφεται παρανόμως (βλ. άρθρο 14, παράγραφος 3, του UStG), πράγμα που συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση. Στις εν λόγω διατάξεις προβλέπονται, αντιστοίχως, τα εξής:

4. Στο άρθρο 190, παράγραφος 3, των γερμανικών Umsatzsteuer-Richtlinien (οδηγίες περί φόρου κύκλου εργασιών) προβλέπεται ότι, όταν η επιβολή υποχρέωσης καταβολής φόρου που απορρέει έστω από παράνομη αναγραφή αντιστοίχου ποσού φόρου οδηγεί σε ουσιωδώς ανεπιεικές αποτελέσματα, οι φορολογικές αρχές — κατά παρέκκλιση από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις — μπορούν, για λόγους επιείκειας, να επιτρέψουν στον εκδότη να διορθώσει το τιμολόγιο εφαρμόζοντας κατ' αναλογία την ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 14, παράγραφος 2, του UStG. Στο άρθρο 227 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα, στο εξής: IAO), ορίζεται ότι:

«Οσάκις επιχειρηματίας αναγράφει χωριστά σε τιμολόγιο που αφορά την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ποσό υψηλότερο αυτού που οφείλεται για την εν λόγω συναλλαγή δυνάμει του παρόντος νόμου, είναι και υπόχρεος για την καταβολή του υψηλότερου ποσού. Εφόσον διορθώσει το ποσό του φόρου για τον αποδέκτη της παρασχεθείσας υπηρεσίας, εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 1 του άρθρου 17».

«Οι φορολογικές αρχές μπορούν να παραιτούνται, εν όλω ή εν μέρει, απαιτήσεων για καταβολή φόρου οσάκις κρίνεται ότι θα ήταν ανεπιεικές να αξιώσουν την ικανοποίησή τους ενόψει των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως.»

«Ο αναγράφων χωριστά σε τιμολόγιο ποσό φόρου, χωρίς να δικαιούται την εν λόγω χωριστή αναγραφή του φόρου, υποχρεούται σε καταβολή του αναγραφέντος ποσού. Το αυτό ισχύει για τον αναγράφοντα χωριστά ποσό φόρου σε οποιοδήποτε άλλο έγγραφο το οποίο χρησιμοποιεί ως παραστατικό χρέωσης, ως αν ήταν επιχειρηματίας παραδίδων αγαθά ή παρέχων υπηρεσίες, μολοντί δεν

B — Τα πραγματικά περιστατικά και η κυρία δίκη

5. Η κυρία δίκη αφορά δύο υποθέσεις τις οποίες αποφάσισε να συνεκδικάσει το παραπέμπον δικαστήριο.

6. Η εταιρία Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, προσφεύγουσα και αναιρεσίουσα στην πρώτη υπόθεση (στο εξής: Schmeink), εξέδωσε, στις 31 Δεκεμβρίου 1991, με αποδέκτη εταιρία τις μετοχές της οποίας θα αγόραζε, προτιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν ποσό 529 370,80 γερμανικών μάρκων (DEM) ως ΦΠΑ επί αμοιβής για συμβουλές, οι οποίες ουδέποτε παρεσχέθησαν στην πραγματικότητα. Το τιμολόγιο χρησιμοποιήθηκε προφανώς ένα έτος αργότερα από τη δεύτερη εταιρία στο πλαίσιο αιτήσεώς της για χρηματοδότηση επενδύσεων. Μετά από σχετική έρευνα του καθού, ήτοι του Finanzamt (οικονομική εφορία) του Borken της Γερμανίας (στο εξής: το πρώτο καθού), στους λογαριασμούς ΦΠΑ της Schmeink, το πρώτο καθού, στις 14 Απριλίου 1993, κάλεσε τη Schmeink να καταβάλει το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στο οικείο τιμολόγιο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 3, του UStG.

7. Με αίτηση που υπέβαλε στη συνέχεια με βάση το άρθρο 227 του ΑΟ, η Schmeink ζήτησε, χωρίς επιτυχία, να την απαλλάξει το καθού της υποχρέωσης καταβολής του εν λόγω ΦΠΑ για λόγους επείκειας. Η προσφυγή της κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Finanzgericht (δικαστήριο φορολογικών υποθέσεων) του Münster απερρίφθη επίσης. Στη συνέχεια άσκησε αν αίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό δικαστήριο φορολογικών υποθέσεων), επικαλούμενη την από 21ης Φεβρουαρίου 1980 απόφαση του εν λόγω δικαστηρίου (στο εξής: απόφαση του 1980) προς υποστήριξη της απόψεως ότι αρκεί για την απαλλαγή για λόγους επείκειας κατά το άρθρο 227 του ΑΟ η εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου πλήρης και έγκαιρη εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.

8. Ο Strobel, προσφεύγων και αναιρεσιών στη δεύτερη υπόθεση, εκμεταλλεγόταν κατά τα κρίσιμα έτη 1992 και 1993 επιχείρηση μηχανών γραφείου και πληροφορικής. Εξέδωσε σε διάφορες επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης εικονικά τιμολόγια για εμπορεύματα που ουδέποτε παραδόθηκαν, προκειμένου να αποκρύψει ζημιές και να διογκώσει την κερδοφορία μιας θυγατρικής επιχείρησεως. Οι επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης εξόφλησαν τα τιμολόγια και αφαίρεσαν τον φόρο κύκλου εργασιών που αναγραφόταν σ' αυτά ως φόρο εισροών. Ο Strobel χρέωνε κάθε φορά ΦΠΑ αλλά συμφωνούσε να επιστρέψει το τίμημα στις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης με δόσεις. Το 1994 ο Strobel πληροφορήσε οικειοθελώς την τοπική εισαγγελία και το Finanzamt Esslingen της Γερμανίας (στο εξής: το δεύτερο καθού) περί των ανακριβών δηλώσεων. Κατόπιν αυτού, επιβλήθηκε στον Strobel ο ΦΠΑ που αναγραφόταν στα οικεία τιμολόγια, που αντιστοιχούσε σε 519 346,36 DEM για το 1992 και 653 156,51 DEM για το 1993, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίπτωση του UStG.

9. Στις 24 Αυγούστου 1995, ο Strobel υπέβαλε αίτηση απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής των ανωτέρω (και άλλων) ποσών ΦΠΑ κατ' εφαρμογή της περί επείκειας διατάξεως του άρθρου 227 του ΑΟ. Το αίτημα απερρίφθη από το δεύτερο καθού. Στη συνέχεια ο Strobel άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Baden-Württemberg, αλλά η προσφυγή απερρίφθη. Στη

συνέχεια άσκησε αναίρεση στο Bundesfinanzhof, ισχυριζόμενος ότι θα έπρεπε να εφαρμοστεί το άρθρο 227 του ΑΟ, επειδή, μολονότι δεν ζήτησε την επιστροφή των πλασματικών τιμολογίων, ενήργησε εγκαίρως ώστε να αποτρέψει το ενδεχόμενο απώλειας φορολογικών εσόδων.

10. Με τις αιτήσεις τους και οι δύο προσφεύγοντες υποστήριξαν κατά βάση ότι, για να μπορεί να επωφεληθεί της δυνατότητας απαλλαγής για λόγους επικεικίας, ο εκδότης των οικείων τιμολογίων αρκεί να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων για το δημόσιο, είτε συγκεντρώνοντας τα εκδοθέντα τιμολόγια ζητώντας από τους παραλήπτες τους να του τα επιστρέψουν προτού τα χρησιμοποιήσουν για φορολογική έκπτωση, είτε καταβάλλοντας τον δηλωθέντα στα τιμολόγια φόρο και εξασφαλίζοντας στη συνέχεια ότι οι αποδέκτες των τιμολογίων θα επιστρέψουν στις φορολογικές αρχές τα ποσά που εξέπεσαν παρ'όμως με βάση τα εικονικά τιμολόγια.

11. Στην απόφαση περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof επισημαίνει ότι, σύμφωνα με την απόφαση του 1980, η κατά το άρθρο 227 του ΑΟ απαλλαγή για λόγους επικεικίας είναι δυνατή εφόσον ο εκδότης του ψευδούς τιμολογίου είτε το ανακτά προτού χρησιμοποιηθεί είτε λαμβάνει μέτρα για την εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, ενημερώνοντας, παραδείγματος χάριν, σχετικώς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Ωστόσο, με απόφασή του της 23ης Νοεμβρίου 1995, το Bundesgerichtshof (ομοσπονδιακό δικαστήριο), στηριζόμενο στο άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και στην από-

φαση Genius Holding, έκρινε ότι η απαλλαγή από την επιβαλλόμενη δύναμη του άρθρου 14, παράγραφος 3, του UStG φορολογική υποχρέωση κατ'εφαρμογή του άρθρου 227 του ΑΟ ήταν δυνατή μόνον εφόσον, πέραν της εξαλείψεως του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, διαπιστωνόταν η ύπαρξη «συγγνωστού λάθους» εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου³. Το Bundesfinanzhof, στην παρούσα διάταξη περί παραπομπής, φαίνεται να κλίνει με βάση τη δική του νομολογία προς την κατεύθυνση της μη επιβολής της εν λόγω προϋποθέσεως. Δεδομένου ότι τα σφάλματα και των δύο προσφευγόντων στις κύριες υποθέσεις δεν ήταν μη ηθελημένα, οι παραπέμπτον δικαστήριο διερωτάται, μεταξύ άλλων, κατά πόσο η διέπυσα τον ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει την εκ μέρους του εκδότη ενός τιμολογίου απόδειξη της «καλής πίστης» του προκειμένου να μπορεί να απαλλαγεί της ευθύνης που απορρέει από την έκδοση τιμολογίου, στην περίπτωση που κάθε κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων έχει εξαλειφθεί. Το Δικαστήριο φρονεί ότι η εν λόγω ερμηνεία θα μπορούσε να δημιουργήσει δυσκολίες συνταγματικής φύσεως στη Γερμανία, καθ'ότι η θέτουσα σε εφαρμογή το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας διάταξη θα έτεινε να εξομοιωθεί προς ποινική διάταξη, με βάση την οποία θα επιβαρύνονταν οι εκδότες τιμολογίων με τον αναγραφόμενο σε αυτά φόρο, ακόμη και στην περίπτωση που η συμπεριφορά τους δεν θα απειλούσε τη λειτουργία της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift*, 1966, σ. 842. Η υπόθεση αφορούσε αγωγή αποζημίωσης κατά δικηγόρου με ειδικευση σε φορολογικά θέματα ο οποίος κατά τον ενάγοντα παρέλειψε εξαιτίας να προσβάλει πράξη της φορολογικής αρχής σύμφωνα με την οποία πελάτης του όφειλε να καταβάλει ορισμένο ΦΠΑ που είχε αναγραφεί εσφαλμένως απ' αυτόν σε τιμολόγιο του. Με απόφασή του της 8ης Μαΐου 1994, το Finanzgericht Münster, επικαλούμενο την απόφαση Genius Holding, έκρινε ότι μπορούσε να υπάρξει διάσωση εφόσον απεδεικνύετο η ύπαρξη καλής πίστεως· βλ. 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1994, σ. 813.

12. Το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιβάλλει το κοινοτικό δίκαιο να υπάρχει δυνατότητα διακανονισμού του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου ήδη στο πλαίσιο της διαδικασίας καθορισμού του φόρου ή αρκεί να επιτρέπουν τα κράτη μέλη τον διακανονισμό έστω στο πλαίσιο μεταγενέστερης διαδικασίας στηριζομένης σε λόγους επεικειίας (σε “αντικειμενικούς λόγους”);

2) Αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τον διακανονισμό του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο φόρου να αποδεικνύει ο εκδότης του τιμολογίου την καλή του πίστη ή επιτρέπεται η διόρθωση του τιμολογίου και σε άλλες περιπτώσεις (και, αν ναι, σε ποιες);

3) Ποιες προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν για να γίνεται δεκτό ότι ο εκδότης του τιμολογίου ενήργησε καλοπίστως;»

III – Παρατηρήσεις

13. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν μόνον η εταιρία Schmeink (Γερμανία) και η Επι-

τροπή⁴. Από τις παρατηρήσεις καθίσταται σαφές ότι με τα υποβληθέντα ερωτήματα τίθενται δύο χωριστά ζητήματα: τι είδους διαδικασία πρέπει να επιτρέπεται και αν ο αιτούμενος απαλλαγή φορολογούμενος χρειάζεται να αποδείξει καλή πίστη. Μόνο σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, θα χρειαστεί να εξετάσει το Δικαστήριο το είδος της απαιτούμενης καλής πίστης.

IV – Ανάλυση

A – Οι απαιτούμενες διαδικασίες διορθώσεως

14. Η εταιρία Schmeink, υποστηριζόμενη ως προς το σημείο αυτό από την Επιτροπή, υποστηρίζει ότι δεν αρκεί τα κράτη μέλη να επιτρέπουν διόρθωση του αδικαιολογήτως αναγραφέντος σε τιμολόγια ΦΠΑ μόνο μέσω μιας διαδικασίας «προσαρμογής για λόγους επεικειίας» που έπεται χρονικά του καθορισμού της αρχικής φορολογικής υποχρεώσεως του φορολογουμένου. Υποστηρίζει ότι η αρχή της ουδετερότητας, όπως έχει ερμηνευθεί, μεταξύ άλλων, στις αποφάσεις επί των υποθέσεων Elida Gibbs⁵ και Molenheide κ.λπ.⁶, επιβάλλει όλα τα κακώς εισπραχθέντα ποσά ΦΠΑ να μπορούν να διορθω-

4 – Το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν ήταν αναγκαία η διεξαγωγή προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 104, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας του.

5 – Απόφαση του Δικαστηρίου της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94 (Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 28).

6 – Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96 (Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 42, στο εξής: απόφαση Molenheide).

θούν. Η παροχή διακριτικής ευχέρειας στις αρμόδιες εθνικές αρχές στον τομέα αυτό θα καθιστούσε αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο, σε αντίθεση με τη νομολογία που ισχύει μετά την απόφαση *Fantask* κ.λπ.⁷

15. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν είναι απαραίτητο να δοθεί απάντηση το πρώτο ερώτημα, καθ' όσον οι κύριες υποθέσεις αφορούν αναίρεσις κατ' αποφάσεων πρωτοβαθμίων δικαστηρίων με τις οποίες απορρίφθηκαν προσφυγές ασκηθείσες με βάση το άρθρο 227 του ΑΟ σε περιπτώσεις όπου έχει βεβαιωθεί φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων. Εναλλακτικώς, υποστηρίζει ότι η αρχή της ουδετερότητας απλώς υποχρεώνει τα κράτη μέλη να εξασφαλίζουν την ύπαρξη δυνατότητας διορθώσεως σε περίπτωση εσφαλμένης καταβολής ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η έκτη οδηγία δεν περιέχει ειδικές διατάξεις ως προς τη δυνατότητα διορθώσεως, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίσουν τις εφαρμοστές διαδικασίες.

16. Δεν συμφωνώ ότι περιπτεύει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Είναι γεγονός ότι οι αιτήσεις ακυρώσεως των προσφευγόντων στις κύριες δίκες αφορούν την προβλεπόμενη για λόγους επιείκειας διαδικασία του άρθρου 227 του ΑΟ σε περιπτώσεις που ο φόρος έχει καταβληθεί. Ωστόσο, από τη διάταξη περί παραπομπής καθίσταται προφανές ότι αυτό συνέβη επειδή δεν υφίσταται αυτοτελής δυνατότητα διορθώσεως βάσει του άρθρου 14, παράγραφος 3, του *UStG* σε περιπτώσεις που ο φόρος προστιθεμένης αξίας έχει κακώς αναγραφεί στο αντίστοιχο τιμολόγιο. Συνεπώς, είναι σαφές ότι, αν

απαιτείται κατά το κοινοτικό δίκαιο η ύπαρξη ευρύτερης δυνατότητας διορθώσεως, αυτό θα αποβεί εις όφελος των προσφευγόντων, ιδίως ενόψει του γεγονότος ότι το *Bundesfinanzhof* φαίνεται μάλλον πρόθυμο να ερμηνεύσει ευρύτερα το άρθρο 227 του ΑΟ. Εν πάση περιπτώσει, το εν λόγω δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να κρίνει τον λυσιτελή χαρακτήρα των προδικαστικών ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο για τις ενώπιόν του εκκρεμούσες υποθέσεις. Το παρόν Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να δώσει απαντήσεις στα εν λόγω ερωτήματα, εκτός εάν είναι προφανές ότι η ζητούμενη ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου ουδόλως μπορεί να συμβάλει στην επίλυση της εκκρεμής ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαφοράς⁸.

17. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η περιορισμένη δυνατότητα διορθώσεως που προφανώς ισχύει επί του παρόντος στο γερμανικό δίκαιο συμβιβάζεται με το κοινοτικό δίκαιο. Έχει σημασία να υπομνηστεί ότι η έκτη οδηγία δεν προβλέπει πλήρη εναρμόνιση των συστημάτων ΦΠΑ των κρατών μελών. Αντιθέτως:

« σκοπεί να καθιερώσει μια ομοίμορφη φορολογική βάση, προοριζόμενη να διασφαλίσει την ουδετερότητα του συστήματος και, όπως αναφέρεται στη δωδέκατη αιτιο-

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, *Bosman* (Συλλογή 1995, σ. 1-4921, σκέψεις 59 και 61), οι θέσεις της οποίας υιοθετήθηκαν πρόσφατα στην απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2000, C-254/98, *TK-Heimdienst* (Συλλογή 2000, σ. 1-151, σκέψη 13).

7 — Απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95 (Συλλογή 1997, σ. 1-6783).

λογική σκέψη της, να εναρμονίσει το καθεστώς των εκπτώσεων “κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως”: επίσης, σκοπεί να επιτύχει ο υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη»⁹.

18. Τα ανωτέρω έχουν ιδιαίτερη σημασία προκειμένου για τιμολόγια. Στην υπόθεση *Jeunehomme* κ.λπ., το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται, πέραν των ελαχίστων πληροφοριών που απαιτούνται βάσει του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, να καθορίζουν και τις πληροφορίες που πρέπει να περιέχουν τα τιμολόγια που θεμελιώνουν την άσκηση του δικαιώματος για έκπτωση¹⁰. Επομένως, εμμένω στην άποψη που διατύπωσα στην υπόθεση *Molenheide* περί του ότι τα κράτη μέλη έχουν τόσο «ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας» όσο και, «γενικότερα, την ευθύνη για τη διαχείριση του συστήματος ΦΠΑ στο σύνολό του»¹¹. Αυτό είναι το πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να εκτιμηθεί η επάρκεια των δυνατοτήτων διορθώσεως που παρέχονται κατά το γερμανικό δίκαιο.

19. Η έκτη οδηγία σιωπά ως προς τη δυνατότητα διορθώσεως. Κατά συνέπεια, εναπόκειται στα κράτη μέλη, όπως αναγνώρισε ρητώς το Δικαστήριο στην απόφαση *Genius Holding*, να προβλέψουν, στα κατ' ιδίαν

εθνικά δίκαια, τη δυνατότητα διορθώσεως φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από εκδοθέντα τιμολόγια.

20. Ωστόσο, η μη πρόβλεψη στα εθνικά δίκαια δυνατότητας διορθώσεως θα προσέκρουε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Μολονότι το Δικαστήριο, στην απόφαση *Molenheide*, επιβεβαίωσε την προηγούμενη νομολογία του σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση εξουσιών ως προς ζητήματα που ευρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας, πρέπει να εξασφαλίζουν ότι τα απορρέοντα από τη νομολογία δικαιώματα των φορολογουμένων δεν παραβιάζονται ούτε καθίσταται εξαιρετικά δυσχερής η επίκλησή τους, δεν θεωρώ ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος, σε περίπτωση αντικανονικής αναγραφής φόρου προστιθεμένης αξίας, παρέχει τη δυνατότητα διορθώσεως μόνον κατόπιν του καθορισμού της σχετικής φορολογικής υποχρεώσεως συνιστά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας¹². Κατά την άποψή μου, από τη διάταξη του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, όπου προβλέπεται ρητώς ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που τον αναγράφει σε τιμολόγιο, συνάγεται ότι ένα κράτος μέλος δικαιούται να υιοθετήσει την άποψη ότι ένα σύστημα επιστροφής *ex post facto* παρέχει επαρκή προστασία έναντι του κινδύνου απωλείας εσόδων που συνεπάγεται η έκδοση εσφαλμένων ή εικονικών τιμολογίων, ιδίως στην περίπτωση που έχει χωρήσει έκπτωση για τον αντιστοιχούντα ΦΠΑ. Το σύστημα αναδρομικής διορθώσεως μπορεί να λειτουργήσει και ως μέσο αποθαρρύνσεως της κακής χρήσεως τιμολογίων.

9 — Απόφαση *Molenheide*, προπαρατεθείσα, σκέψη 42.

10 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 123/87 και 330/87 (Σύλλογη 1988, σ. 4517, στο εξής: απόφαση *Jeunehomme*).

11 — Όπ.π., σκέψη 41.

12 — Βλ., ιδίως, σκέψη 48.

B — Οι προϋποθέσεις της διορθώσεως

21. Στην πραγματικότητα, το κύριο ζήτημα που τίθεται με την παρούσα παραπομπή είναι αν η καλή πίστη στο πρόσωπο του εκδότη του τιμολογίου συνιστά κατά το κοινοτικό δίκαιο αναγκαία προϋπόθεση της διορθώσεως.

22. Στην περίπτωση που το εκδοθέν τιμολόγιο δεν έχει αποτελέσει τη βάση εκπτώσεως και έχει επιστραφεί στον εκδότη, η Schmeink υποστηρίζει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει να γίνει δεκτό το αίτημα περί διορθώσεως χωρίς να χρειάζεται να αποδειχθεί η καλή πίστη. Υποστηρίζει επίσης ότι το να απαιτείται απόδειξη καλής πίστεως, ενώ δεν υφίσταται καμία δυνατότητα καταχρηστικών αιτήσεων εκπτώσεως, θα αντέκειτο στην αρχή της αναλογικότητας.

23. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει να επιτρέπεται διόρθωση μόνον εφόσον τηρούνται επακριβώς οι προϋποθέσεις που απαριθμούνται στην απόφαση Genius Holding, δηλαδή εφόσον έχει αποδειχθεί η ύπαρξη καλής πίστεως. Εναλλακτικώς, υποστηρίζει ότι η καλή πίστη μπορεί να υφίσταται μόνο στην περίπτωση που ο εκδότης του τιμολογίου υπέπεσε σε συγγνωστό σφάλμα, όπως τυπογραφικό λάθος ή σφάλμα νομικής φύσεως ή οποιοδήποτε άλλο παρόμοιο λάθος.

24. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η άρνηση διορθώσεως σε πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο που δεν ενήργησαν καλοπίστως, ακόμη και σε περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος απώλειας εσόδων ΦΠΑ αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας. Η εν λόγω άρνηση θέτει τα εν λόγω πρόσωπα σε

μειονεκτική θέση σε σύγκριση με άλλους φορολογουμένους που υποχρεούνται σε καταβολή ΦΠΑ μόνο για συγκεκριμένες συναλλαγές. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η απόφαση Genius Holding, η οποία βασιίζεται στο άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, αφορά μόνον περιπτώσεις όπου εκδόθηκαν τιμολόγια από λάθος. Γενικότερα, τόσο από το γεγονός ότι, κατά το άρθρο 2, γεννάται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, οσάκις πραγματοποιείται φορολογίσιμη συναλλαγή, όσο και από την αρχή της ουδετερότητας συνάγεται ότι δεν γεννάται τέτοιου είδους υποχρέωση σε περίπτωση μη πραγματοποιήσεως τέτοιας συναλλαγής.

25. Γίνεται δεκτό σε όλες τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο ότι η δυνατότητα διορθώσεως προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στο φόρο έχει λάβει όλα τα ενδεδειγμένα μέτρα προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι δεν θα πραγματοποιηθεί έκπτωση του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο ΦΠΑ. Έτσι, στις κύριες υποθέσεις, η Schmeink κατάφερε να αποσύρει το οικείο τιμολόγιο προτού πραγματοποιηθεί η έκπτωση ενώ ο Strobel κατέβαλε τον οφειλόμενο ΦΠΑ και στη συνέχεια ζήτησε την επιστροφή του δια της οδού της διορθώσεως. Κατά τη γνώμη μου, η εξάλειψη οποιουδήποτε κινδύνου απώλειας εσόδων ΦΠΑ για το οικείο κράτος μέλος αποτελεί την κύρια προϋπόθεση οποιουδήποτε αιτήματος για διόρθωση¹³. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν ένα κράτος μέλος επιτρέπεται να απαιτεί από τον εκδότη να αποδείξει και καλή πίστη

13 — Όπως επισήμανε προφύως ένας Γερμανός συγγραφέας, δεδομένου του ex ante κινδύνου απώλειας εσόδων, κατά τον χρόνο εκδόσεως του ανακριβούς τιμολογίου, η καλή πίστη του εκδότη θα έπρεπε να τον απαλλάσσει της ευθύνης του μόνο στην περίπτωση που ex post δεν προκλήθηκε καμία πραγματική απώλεια· βλ. *Reiss, Umsatzsteuer-Rundschau* 1999, 170, σ. 174.

χρειάζεται να εξεταστεί η σχετική με τα τιμολόγια νομολογία.

26. Η υπόθεση *Jeunehomme*, η απόφαση επί της οποίας εκδόθηκε 17 μήνες πριν από την απόφαση *Genius Holding*, αφορούσε προσφυγή φορολογουμένου ο οποίος διαφωνούσε με τη μη έγκριση εκπτώσεως η οποία βασιζόταν σε τιμολόγια εκδοθέντα από ορισμένους προμηθευτές. Η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι τα εν λόγω τιμολόγια δεν περιείχαν επαρκείς πληροφορίες. Έτσι, η υπόθεση αφορούσε το δικαίωμα εκπτώσεως, το οποίο αναγνωρίζεται ρητώς στα άρθρα 17 και 18 της έκτης οδηγίας και το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', υπόκειται σε διακανονισμό οσάκις η διενεργηθείσα έκπτωση είναι «ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποία ειδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο». Το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρμοδιότητα των κρατών μελών να καθορίζουν τις ενδείξεις που απαιτείται να αναγράφονται στα τιμολόγια πρέπει να «περιορίζεται σε ό,τι είναι αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχο της από τις φορολογικές αρχές»¹⁴. Είναι σαφές ότι το Δικαστήριο επιδίωξε να εξασφαλίσει ότι τα κράτη μέλη θα έχουν επαρκή, αλλά όχι και απεριόριστη, διακριτική ευχέρεια να εφαρμόζουν κανόνες που σκοπό έχουν να επιτρέπουν, όπως ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας *Sir Gordon Slynn*, στις προτάσεις του στην υπόθεση *Jeunehomme*, τον έλεγχο «της γνησιότητας της συναλλαγής» ως προς την οποία ζητείται η έκπτωση· δηλαδή, τη διαπίστωση του ότι ο οικείος προμηθευτής πράγματι «κατέβαλε τον ΦΠΑ»¹⁵.

27. Στην υπόθεση *Genius Holding*, το ζήτημα της διορθώσεως τέθηκε μόνον έμμεσα, καθ' ότι η υπόθεση αφορούσε κυρίως διακανονισμό εκπτώσεως που είχε αρχικώς γίνει δεκτή.

Η ανάγκη για διακανονισμό δημιουργήθηκε επειδή η *Genius Holding* είχε εκπέσει φόρο που χρεώθηκε σ' αυτήν από ορισμένους υπεργολάβους, μολονότι οι εφαρμοστέοι κατά τον κρίσιμο χρόνο ολλανδικοί κανόνες περί ΦΠΑ απαγόρευαν στους εν λόγω υπεργολάβους να χρεώνουν ΦΠΑ¹⁶. Η *Genius Holding* ισχυρίστηκε, υποστηριζόμενη από την Επιτροπή, ότι, αν ένα πρόσωπο υποκείμενο σε φορολογία το οποίο εξόφλησε τιμολόγια δεν είχε τη δυνατότητα να εκπέσει των ΦΠΑ που υποχρεώθηκε να καταβάλει στους προμηθευτές του με βάση τα εν λόγω τιμολόγια, το αποτέλεσμα θα ήταν η διπλή φορολόγηση, η οποία δεν συμβιβάζεται με την αρχή της ουδετερότητας. Τα κράτη μέλη που κατέθεσαν παρατηρήσεις ζήτησαν την υιοθέτηση στενής ερμηνείας, σύμφωνα με την οποία μόνον ο πράγματι οφειλόμενος ΦΠΑ μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο εκπτώσεως, μολονότι η θέση του Βασιλείου των Κάτω Χωρών ήταν «λιγότερο ριζοσπαστική» υπό την έννοια ότι η εφαρμοζόμενη από την ολλανδική διοίκηση πρακτική ήταν να απευθύνεται πρώτα στον εκδότη του τιμολογίου για την καταβολή του ΦΠΑ και «μόνον οσάκις η προσπάθεια αυτή φαινόταν ότι δεν είχε πιθανότητες επιτεύξεως κάποιου αποτελέσματος, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, παραδείχματος χάριν, σε περίπτωση που ο αποδέκτης του τιμολογίου δεν ήταν καλόπιστος, ο εκπεσθείς φόρος επερόπιπτετο στη συνέχεια στον εν λόγω αποδέκτη»¹⁷. Ωστόσο, στην έκθεση επί της υποθέσεως δεν αναφέρεται αν οι προμηθευτές — και οι υπεργολάβοι στην προκειμένη περίπτωση — είχαν πράγματι καταβάλει τον ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια που απεστάλησαν στη *Genius*

16 — Οι υπεργολάβοι υποχρεούνταν με βάση τους αποκαλούμενους «κανόνες μεταθέσεως» να μετακλίνουν την υποχρέωση για καταβολή του ΦΠΑ που οφείλετο, για υπηρεσίες που αυτοί παρείχαν στον αποδέκτη (κύριο) εργολάβο, στον τελευταίο, ο οποίος στη συνέχεια θα περιελάμβανε τον εν λόγω ΦΠΑ στη δική του δήλωση περί ΦΠΑ και συγχρόνως θα ειδικαιούτο να ζητήσει αντίστοιχη έκπτωση. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών θέσπισε τους εν λόγω κανόνες μετά από σχετική άδεια του Συμβουλίου βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας.

17 — Βλ. παράγραφος 15 των προτάσεων του Γενικού Εισαγγελέα *Mischio* (η υπογραμμισμένη δική μου).

14 — Σκέψη 17.

15 — Βλ., Συλλογή 1988, σ. 4517, σ. 4534.

Holding ούτε αν η Genius Holding είχε πράγματι εξοφλήσει τα τιμολόγια αυτά συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να υποτεθεί με ββαιότητα ούτε ότι οι πρώτοι χρέωσαν τον εν λόγω ΦΠΑ απλώς από λάθος στη δεύτερη ούτε αν η τελευταία συνεργούσε με τους πρώτους¹⁸.

28. Στην απόφαση Genius Holding, το Δικαστήριο ερμήνευσε το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει των ΦΠΑ «που οφείλονται ή έχει καταβληθεί για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παραστέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο», αποδίδοντάς του την έννοια ότι «η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ ή που εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι»¹⁹. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα, δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', να προβαίνουν σε διακανονισμό εκπτώσεως «ακόμη και αν αυτή αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο επέχων θέση τιμολογίου»²⁰. Το Δικαστήριο δικαιολόγησε την κατασκευή αυτή παρατηρώντας ότι η εν λόγω ερμηνεία «επιτρέπει την αποτελεσματικότερη πρόληψη της φοροδιαφυγής, την οποία θα διευκόλυνε τυχόν δυνατότητα εκπτώσεως κάθε αναγραφομένου σε τιμολόγιο φόρου»²¹.

29. Αυτό ήταν το πλαίσιο εντός του οποίου το Δικαστήριο προχώρησε στη συνέχεια, κατ'

ουσίαν με *obiter dictum*, στην εξέταση του επιχειρήματος που βασιζόταν στην αρχή της ουδετερότητας. Η Genius Holding, αποδέκτης των επιμάχων τιμολογίων, υποστηριζόμενη από την Επιτροπή, ισχυρίστηκε ότι ο περιορισμός του δικαιώματός της για έκπτωση αντέκειται στην εν λόγω αρχή. Απαντώντας, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι εναπέκειτο στα κράτη μέλη «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»²². Ωστόσο, είναι μάλλον προφανές ότι με βάση τα πραγματικά δεδομένα της υποθέσεως δεν ετίθετο το ζήτημα της καλής πίστεως. Πρώτον, η υπόθεση αφορούσε αποδέκτη τιμολογίων και, δεύτερον, η ολλανδική πρακτική, από την οποία προφανώς προήλθε η ιδέα περι καλής πίστεως (βλ. παράγραφο 27 ανωτέρω), έθετε την έλλειψη καλής πίστεως του παραλήπτη του τιμολογίου ως ένα μόνο πιθανό στοιχείο με βάση το οποίο ο εκπεσθείς φόρος θα μπορούσε να επιρριφθεί στον τελευταίο. Ωστόσο, είναι σαφές ότι το Δικαστήριο, χάριν της προλήψεως της φοροδιαφυγής, κατέστησε την καλή πίστη προϋπόθεση της διορθώσεως της φορολογικής ευθύνης, μολοντί άφησε αδιευκρίνιστο το ζήτημα της σχέσεως μεταξύ της εφαρμογής της εν λόγω προϋποθέσεως και της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ σε περίπτωση μη υπάρξεως κινδύνου φοροδιαφυγής.

30. Προτού προχωρήσω στην εξέταση της σχέσεως αυτής, είναι χρήσιμο να αναφερθώ στην πιο πρόσφατη νομολογία, όπου το Δικαστήριο εξέτασε τη σημασία των τιμολογίων ή άλλων εγγράφων που επέχουν θέση τιμολογίου. Κατά τη γνώμη μου, η εν λόγω νομολογία στηρίζει την άποψη που εξέφρασα ανωτέρω (παράγραφος 25), κατά την οποία η ανάγκη προλήψεως της φοροδια-

18 — Ο γενικός εισαγγελέας Mischo σαφώς θεωρούσε ότι και οι δύο εκδοχές ήταν δυνατές· βλ. παράγραφος 17 των προτάσεων του. Επομένως, η υπόθεση την οποία ιασθετεί η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της στην παρούσα υπόθεση σύμφωνα με την οποία στην υπόθεση Genius Holding επρόκειτο για απλό λάθος, μολονότι είναι ορθή, δεν τεκμηριώνεται από τα πραγματικά περιστατικά της εν λόγω υποθέσεως.

19 — Σκέψη 13.

20 — Σκέψη 16.

21 — Σκέψη 17.

22 — Απόφαση Genius Holding, σκέψη 18 (η υπογράμμιση δική μου).

φυγής συνιστά πρωταρχικό μέλημα στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, όσον αφορά την εκ μέρους των κρατών μελών άσκηση της αρμοδιότητάς τους για διαχείριση των οικείων εθνικών συστημάτων ΦΠΑ.

31. Στην υπόθεση Reisdorf, υποβλήθηκε στο Δικαστήριο το ερώτημα αν πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο μπορεί να απαλλαγεί της συνήθους υποχρεώσεως για προσκόμιση του πρωτοτύπου ενός τιμολογίου στην περίπτωση που το δικαίωμα εκπτώσεως έχει ήδη ασκηθεί ως προς τον ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο αυτό²³. Το Δικαστήριο έκρινε 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 στο φόρο πρέπει να δικαιολογεί το δικαίωμα αυτό» και ότι 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 προσκομίσει, όταν δεν κατέχει πλέον το πρωτότυπο του τιμολογίου, άλλα στοιχεία αποδεικνύοντα ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που αποτελεί το αντικείμενο της αιτήσεως εκπτώσεως του φόρου»²⁴. Είναι σαφές η πρόθεση του Δικαστηρίου, όπως και στην υπόθεση Jeunehomme, να εξασφαλίσει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, δέχόμενο εκπτώσεις μόνο στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να αποδείξει ότι όντως κατεβλήθη ο ΦΠΑ που θεμελιώνει το αίτημα για έκπτωση.

32. Η κεντρική σημασία της μάχης κατά της φορολογικής απάτης συνάγεται και από την

απόφαση Langhorst²⁵. Η εν λόγω υπόθεση αφορούσε ορισμένα πιστωτικά σημειώματα που εκδόθηκαν από ένα ζωέμπορο υπέρ του Langhorst, αγρότη, με σκοπό να ισχύσουν ως τιμολόγια. Στα πιστωτικά αυτά σημειώματα ανεγράφη φόρος προστιθεμένης αξίας υψηλότερου ποσοστού από αυτό το οποίο υπεχρεούτο να καταβάλει ο Langhorst. Επικαλούμενο το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και την ανάγκη προλήψεως της φοροδιαφυγής, το Δικαστήριο έκρινε ότι, επειδή ο Langhorst καθ' ότι συμφώνησε με το σύστημα αυτοτιμολογήσεως που διαχειριζόταν ο αντισυμβαλλόμενος του, μπορούσε να θεωρηθεί ως εκδότης των πιστωτικών σημειωμάτων, ευθύνετο για την καταβολή του αναγραφόμενου σ' αυτά ΦΠΑ²⁶.

33. Το γεγονός ότι αποτελεί μέλημα του Δικαστηρίου η πρόληψη της φορολογικής απάτης καταδεικνύεται επίσης από την απόφασή του στην υπόθεση Grandes sources d'eaux minérales françaises²⁷, όπου η προσφεύγουσα ήταν σε θέση να προσκομίσει, ως απόδειξη του δικαιώματός της για επιστροφή του ΦΠΑ, διπλότυπο του τιμολογίου, καθ' ότι το πρωτότυπο είχε απολεσθεί, χωρίς η απώλεια να μπορεί να της καταλογιστεί²⁸. Μολονότι το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι η απαίτηση πρωτοτύπων «αντανακλά τον γενικό σκοπό της όγδοης οδηγίας, που εξαγγέλεται στην έκτη αιτιολογική της σκέψη, να καταπολεμηθούν “ορισμένες μορφές φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής” και, ειδι-

25 – Απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-141/96 (Συλλογή 1997, σ. I-5073).

26 – Βλ., όμως, σκέψη 28.

27 – Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-361/96 (Συλλογή 1998, σ. I-3495).

28 – Η αίτηση επιστροφής υποβλήθηκε στην περίπτωση αυτή από νομικό πρόσωπο με έδρα τη Γαλλία για ΦΠΑ καταβληθέντα στη Γερμανία σε σχέση με την καταγγελία συμβάσεως με Γερμανό προμηθευτή. Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε δυνάμει της ογδόης οδηγίας 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπους επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. εκδ. 09/001, σ. 111, στο εξής: η όγδοη οδηγία), το άρθρο 3, στοιχείο α', της οποίας απαιτεί ρητώς να επισυναπτούνται σε αιτήσεις για επιστροφή τα «πρωτότυπα τιμολογίων[...]».

23 – Απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95 (Συλλογή 1996, σ. I-6257).

24 – Όπ.π., σκέψη 29 όπου το Δικαστήριο παραπέμπει στις παραγράφους 26 και 27 των προτάσεων μου στην εν λόγω υπόθεση.

κότερα, η επαναχρησιμοποίηση τιμολογίων “για άλλες αιτήσεις επιστροφής”, παρά ταύτα το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 3, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας «δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα κράτους μέλους να δεχθεί μια τέτοια αίτηση επιστροφής σε εξαιρετικές περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ως προς το ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία ανάγεται η αίτηση επιστροφής [...] και όπου αποδεικνύεται ότι, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων, δεν υφίσταται κίνδυνος να υποβληθούν περαιτέρω αιτήσεις επιστροφής»²⁹. Στη συνέχεια, αναφερόμενο στην αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο παρατήρησε ότι «ο αποκλεισμός της δυνατότητας αυτής δεν είναι αναγκαίος, στην περίπτωση αυτή, για να προληφθεί η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή»³⁰.

34. Είναι αβέβαιο ποιο ακριβώς πεδίο εφαρμογής ήθελε να αναγνωρίσει το Δικαστήριο στην προϋπόθεση υπάρξεως καλής πίστεως με την εν λόγω σκέψη του στην απόφαση Genius Holding, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία, ο εκδότης του τιμολογίου περιέλαβε στο τιμολόγιο του προς την Genius Holding τον επίμαχο ΦΠΑ κατά λάθος. Ενόψει της μεταγενέστερης νομολογίας, όπου κυριαρχεί η μέριμνα για πρόληψη της απροκάλυπτης φοροδιαφυγής ή της απατηλής δημιουργίας αξιώσεων για επιστροφή εκπεστέου ΦΠΑ, είναι πιθανό, κατά τη γνώμη μου, ότι το Δικαστήριο, αναφερόμενο στην καλή πίστη στην απόφαση του Genius Holding, θέλησε απλώς να αναφερθεί σε μια αρχή που θα έπρεπε κατά την άποψή του να εφαρμόζεται

οσάκις συντρέχει περίπτωση στο πλαίσιο της εφαρμογής των κανόνων του κοινοτικού δικαίου και ιδίως του κοινοτικού συστήματος ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, οσάκις αποδεικνύεται ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε καλοπίστως, θα αντέκειτο προφανώς προς την αρχή της ουδετερότητας να μην παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα διορθώσεως στην περίπτωση που δεν υπήρξε απώλεια ή κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Φρονώ ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει στα κράτη μέλη να επιτρέπουν τη διόρθωση δηλώσεων ΦΠΑ που έχουν συνταχθεί με βάση εσφαλμένα τιμολόγια, σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις. Κατά την άποψή μου, αυτή είναι η ορθή ερμηνεία της θέσεως του Δικαστηρίου στην απόφαση Genius Holding. Ωστόσο, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι, λογικά, η ίδια αρχή θα έπρεπε επίσης να επιβάλλει να επιτρέπεται η διόρθωση σε περιπτώσεις όπου, παρά το αρχικό ασύγγνωστο σφάλμα ή την ύπαρξη πταίσματος κατά τη σύνταξη του τιμολογίου, ο εκδότης έλαβε κατάλληλα και αποτελεσματικά μέτρα ώστε να μην υπάρξει απώλεια φορολογικών εσόδων³¹.

35. Η εν λόγω ερμηνεία δεν προσκρούει στο άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο αναφέρεται στην ευθύνη του εκδότη για τον ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν μέτρα που κρίνουν κατάλληλα, όπως επιβολή προστίμων ποινικής ή διοικητικής φύσεως, προκειμένου να αποθαρρύνουν την έκδοση ή την απόπειρα εκδόσεως πλαστών ή εικονικών

29 — Σκέψεις 28 και 29.

30 — Σκέψη 30.

31 — Το γεγονός ότι, προφανώς, μόνον ορισμένα δίκαια κρατών μελών επιτρέπουν επί του παρόντος τη διόρθωση, ακόμη και στην περίπτωση που δεν υπήρχε καλή πίστη, δεν μπορεί να επηρεάσει την ερμηνεία των υποχρεώσεων που απορρέουν από την έκτη οδηγία, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται αυτόνομα.

τιμολογίων. Επίσης, το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει, κατά τη γνώμη μου, στα κράτη μέλη να ορίζουν ότι το βάρος αποδείξεως περί μη υπάρξεως οποιουδήποτε κινδύνου απωλείας εσόδων ΦΠΑ βαρύνει τον υπεύθυνο φορολογούμενο. Τούτο θα πρέπει να ισχύει *a fortiori* στην περίπτωση που απουσίαζε αρχικώς η καλή πίστη.

36. Αν το Δικαστήριο υιοθετούσε την ερμηνεία αυτή, δεν θα ήταν ανάγκη να εξετάσει ποιο θα έπρεπε να είναι, για τους σκοπούς εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου περί ΦΠΑ, το ουσιαστικό περιεχόμενο της εννοίας της «καλής πίστης». Ενόψει των σημαντικών διαφορών στη σημερινή πρακτική των εθνικών δικαίων ως προς το περιεχόμενο της εν λόγω εννοίας, και ελλείψει διατάξεων που να ρυθμίζουν ρητά το ζήτημα στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας, ενάποκειται, κατά τη γνώμη μου, στον κοινοτικό νομοθέτη, εφόσον το κρίνει σκόπιμο, να θεσπίσει έναν κοινοτικό ορισμό της «καλής πίστης»³². Ωστόσο, αν το Δικαστήριο δεν υιοθετήσει την πρόταση αυτή, ούτε η νομολογία της Genius Holding ούτε η μεταγενέστερη νομολογία περί τιμολογίων μπορούν,

κατά την άποψή μου, να στηρίξουν την άποψη ότι υφίσταται κοινοτικού δικαίου υποχρέωση των κρατών μελών να μην επιτρέπουν διόρθωση παρά μόνο στις περιπτώσεις όπου αποδεικνύεται καλή πίστη. Στην απόφασή του Genius Holding, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι «τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους» τη δυνατότητα διορθώσεως «εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή του πίστη»³³. Υπό κανονικές συνθήκες, η φράση αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι σημαίνει ότι το Δικαστήριο είχε σκοπό να επιβάλει αυστηρές προϋποθέσεις στα κράτη μέλη. Περαιτέρω, δεν θεωρώ ότι ενισχύει την άποψη ότι απαγορεύεται στα κράτη μέλη να επιτρέπουν, στο πλαίσιο των κατ' ιδίαν στο πλαίσιο των εθνικών συστημάτων ΦΠΑ, τη διόρθωση του ποσού του οφειλομένου ΦΠΑ που προκύπτει από δηλώσεις βασιζόμενες σε εσφαλμένα ή εικονικά τιμολόγια. Περαιτέρω, δεν βλέπω κανένα λόγο δημοσιονομικής ή άλλης πολιτικής που να δικαιολογεί την επιβολή μας τέτοιας υποχρέωσης στα κράτη μέλη.

37. Έχω επίγνωση του γεγονότος ότι ο γενικός εισαγγελέας Léger, στις προτάσεις του στην υπόθεση Langhorst, υποστήριξε ότι η αρχή που διατυπώνεται ιδίως στην απόφαση Genius Holding απαγορεύει «ο εκδότης τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ένας μη οφειλόμενος φόρος υποχρεούται καταρχήν να τον καταβάλει, εκτός αν είναι σε θέση να αποδείξει ότι η εγγραφή του ποσού αυτού δεν οφείλεται σε πρόθεση φοροδιαφυγής»³⁴. Ωστόσο, στην υπόθεση εκείνη, σε αντίθεση με

32 — Φαίνεται ότι μόνο στα δίκαια της Αυστρίας, του Βελγίου, της Γερμανίας, της Πορτογαλίας και του Ηνωμένου Βασιλείου έχει θιγεί το ζήτημα της εννοίας της «καλής πίστης» για τους σκοπούς εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ. Στο γερμανικό δίκαιο, παραδείγματος χάριν, κατά τη νομολογία στην οποία αναφέρεται η παράγραφος 11 και η υποσημείωση 3 ανωτέρω, απαιτείται το σφάλμα να είναι συγγνωστό, πράγμα που δεν συμβαίνει στην περίπτωση που η συμπεριφορά του εκδότη χαρακτηρίζεται από βαρεία αμέλεια ή αφέλεια. Το ίδιο φαίνεται να γίνεται σιωπηρώς δεκτό στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπου προβλέπεται το δικαίωμα εκδόσεως τουλάχιστον πιστωτικού σημειώματος για τη διόρθωση του εκδοθέντος εσφαλμένου τιμολογίου σε περιπτώκη «γνήσιου λάθους ή υπερχρέωσης» βλ. British Machinery Co Ltd κατά Customs and Excise Commissioners, VATTR 187, 1977. Ωστόσο, στο πορτογαλικό σύστημα ΦΠΑ, ισχύει τεκμήριο υπάρξεως καλής πίστης του εκδότη, ενώ η απόδειξη καλής πίστης φαίνεται να προϋποθέτει πρόθεση του εκδότη να εξαπατήσει το δημόσιο βλ. άρθρο 19, παράγραφος 3, του CIVA (νόμιμας περί ΦΠΑ). Το ίδιο φαίνεται να ισχύει στην Αυστρία, όπου, κατά έναν ακαδημαϊκό σχολιαστή, η διόρθωση επιτρέπεται εφόσον δεν προκύπτει πρόθεση αποφυγής της υποχρέωσης για καταβολή του ΦΠΑ βλ. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 – Kommentar*, 1999, σ. 918.

33 — Προπαρατεθείσα, σκέψη 18 (η υπογράμμιση δική μου).

34 — Παράγραφος 60.

την παρούσα, δεν τέθηκε το ζήτημα της διορθώσεως. Δεν θεωρώ ότι το προαναφερόμενο απόσπασμα αφορά την περίπτωση απάτης άσχετης προς το σύστημα ΦΠΑ. Κατά την άποψή μου, η αρχή που διατυπώνεται ανωτέρω δεν στερεί από τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν τη διόρθωση, στο πλαίσιο της εφαρμογής των εθνικών συστημάτων ΦΠΑ, ακόμα και στην περίπτωση που η καλή πίστη του φορολογουμένου δεν θεμελιώνεται επαρκώς, υπό την προϋπόθεση ότι δεν δημιουργείται κίνδυνος απώλειας εσόδων ΦΠΑ.

38. Αν γίνει δεκτή αυτή η ερμηνεία της έκτης οδηγίας, δεν είναι αναγκαίο να εξεταστεί το τρίτο ερώτημα που υποβλήθηκε από το Bundesfinanzhof. Συνεπώς, φρονώ ότι η διόρθωση εσφαλμένων ή ψευδών τιμολογίων δεν θα πρέπει να αποτελεί αντικείμενο διακριτικής ευχερείας αλλά, μάλλον, θα πρέπει να είναι πάντοτε εφικτή υπό τον όρον ότι ο φορολογούμενος που ευθύνεται για την έκδοσή τους αποδεικνύει ότι δεν θα υπάρξει απώλεια εσόδων ΦΠΑ.

IV — Πρόταση

39. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα υποβληθέντα ερωτήματα τις ακόλουθες απαντήσεις:

«1) Το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει την ύπαρξη στα εθνικά δίκαια της δυνατότητας διορθώσεως φόρου που χρεώθηκε κακώς σε τιμολόγιο στο πλαίσιο της διαδικασίας για τον καθορισμό της αρχικής φορολογικής υποχρεώσεως υποκειμένου στο φόρο προσώπου που έχει εκδώσει εσφαλμένα ή εικονικά τιμολόγια, εφόσον παρέχεται στο πρόσωπο αυτό η πραγματική δυνατότητα να ζητήσει μεταγενέστερα διόρθωση του ποσού που εισπράχθηκε με βάση τα τιμολόγια αυτά και εφόσον η παροχή της δυνατότητας αυτής, όταν πληρούνται οι κατάλληλες προϋποθέσεις, δεν αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής»

- 2) ο μόνος όρος από τον οποίο εξαρτάται κατά το κοινοτικό δίκαιο η ικανοποίηση αιτημάτων για διόρθωση του ΦΠΑ, που έχει αναγραφεί σε εσφαλμένα ή σε εικονικά τιμολόγια, είναι ο εκδότης του τιμολογίου να είναι σε θέση να αποδείξει, κατά τρόπο ικανοποιητικό για τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, ότι δεν θα προκληθεί απώλεια εσόδων ΦΠΑ. Το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει τα σχετικά αιτήματα να εξαρτώνται στο πλαίσιο των εθνικών δικαίων περί ΦΠΑ και από την πρόσθετη προϋπόθεση της καλής πίστεως του εκδότη κατά το χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου.»