

Υπόθεση C-624/23

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

10 Οκτωβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Administrativen sad Varna (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

27 Σεπτεμβρίου 2023

Προσφεύγουσα:

«SEM Remont» EOOD

Καθού:

Direktor na direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Varna (διοικητικού πρωτοδικείου Βάρνας, Βουλγαρία) έχει ως αντικείμενο την υπ' αριθ. R – 03000322001265-091-001 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 25ης Αυγούστου 2022, η οποία εκδόθηκε από την αρμόδια για τα έσοδα αρχή της περιφερειακής διευθύνσεως Βάρνας της Natsionalnata agentsia za prihodite (εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων, στο εξής: NAP) και με την οποία δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα «SEM Remont» EOOD το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τη φορολογική περίοδο από την 1η Δεκεμβρίου 2021 έως την 31η Δεκεμβρίου 2021.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 63, του άρθρου 167, του άρθρου 168, στοιχείο α', του

άρθρου 176, του άρθρου 178, στοιχείο α΄, του άρθρου 218, του άρθρου 219, του άρθρου 220, του άρθρου 203, του άρθρου 226 και του άρθρου 228 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν το άρθρο 63, το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α΄, το άρθρο 178, στοιχείο α΄, το άρθρο 218, το άρθρο 219, το άρθρο 220, το άρθρο 226 και το άρθρο 228 της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι επιτρέπουν πρακτική της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής σε σχέση με την εφαρμογή εθνικών διατάξεων και ιδίως του άρθρου 71, παράγραφος 1, του Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS), σε συνδυασμό με το άρθρο 25, παράγραφος 1, του ZDDS, σε συνδυασμό με το άρθρο 102, παράγραφος 4, το άρθρο 114, το άρθρο 116 και το άρθρο 117 του ZDDS, σε συνδυασμό με το άρθρο 125 του ZDDS και το άρθρο 126 του ZDDS, σύμφωνα με την οποία δεν αναγνωρίστηκε στον λήπτη υπηρεσίας που υπόκειται στον ΦΠΑ δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών τόσο για το χρονικό διάστημα της παροχής της υπηρεσίας όσο και για το χρονικό διάστημα της καταχωρίσεώς της στη φορολογική δήλωση, για τον λόγο ότι στο τιμολόγιο που εξέδωσε στο όνομα του λήπτη ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν αναγραφόταν ΦΠΑ, και σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο (κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον παρέχοντα τις υπηρεσίες) συντάχθηκε έγγραφο το οποίο δεν πληρούσε τις απαιτήσεις ως προς το περιεχόμενο τιμολογίου (καταρτίστηκε παραστατικό, στο οποίο ο εκδότης αυτού εμφανιζόταν τόσο ως παρέχων τις υπηρεσίες όσο και ως λήπτης αυτών) και στο οποίο αναγραφόταν το τιμολόγιο που είχε εκδοθεί στο όνομα του λήπτη των υπηρεσιών και υπολογιζόταν ο καταβληθείς ΦΠΑ σε συνάρτηση με την εκεί αναγραφόμενη βάση επιβολής του φόρου, και ο λήπτης των υπηρεσιών δήλωσε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών («δικαίωμα χορηγήσεως πιστώσεως φόρου» κατά τον ZDDS) βάσει του εν λόγω παραστατικού μόνον κατόπιν του γεγονότος αυτού, καθιστά δε μια τέτοια πρακτική πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή για τον υποκείμενο στον φόρο την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Ποιο είναι το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών –το χρονικό σημείο της εκδόσεως του τιμολογίου στο οποίο δεν αναγράφεται ΦΠΑ ή το χρονικό σημείο της εκδόσεως του παραστατικού από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες;

3. Έχει το άρθρο 203, σε συνδυασμό με το άρθρο 178, στοιχείο α΄, και το άρθρο 176 της οδηγίας περί ΦΠΑ και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την έννοια ότι επιτρέπει ρύθμιση, όπως το άρθρο 102, παράγραφος 4, του ZDDS, και πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής σύμφωνα με τις οποίες ο παρέχων υπηρεσία που υπόκειται σε ΦΠΑ, ο οποίος δεν υπέβαλε αίτηση εγγραφής

σύμφωνα με τον ZDDS εντός της προθεσμίας που προβλέπεται εκ του νόμου, έχει την υποχρέωση, από το χρονικό σημείο κατά το οποίο κατέστη υπόχρεος προς εγγραφή σύμφωνα με τον ZDDS, να καταβάλει ΦΠΑ μόνο για τις υπηρεσίες που παρείχε κατά το χρονικό διάστημα από τότε που γεννήθηκε η υποχρέωση εγγραφής μέχρι την εγγραφή στα μητρώα της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής, και δεν προβλέπεται καμία δυνατότητα στον παρέχοντα την υπηρεσία για την οποία διαπιστώθηκε η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 102, παράγραφος 4, του ZDDS, να εκδώσει διορθωτικά τιμολόγια (ή άλλο έγγραφο) προς τους λήπτες της υπηρεσίας, προκειμένου να μπορέσουν αυτοί να ασκήσουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών;

Νομοθεσία και νομολογία της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), άρθρο 63, άρθρο 167, άρθρο 168, στοιχείο α', άρθρο 176, άρθρο 178, στοιχείο α', άρθρο 218, άρθρο 219, άρθρο 220, άρθρο 203, άρθρο 226 και άρθρο 228

Απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο) της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373

Απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Finanzamt Österreich (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές), C-378/21, EU:C:2022:968

Απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Απόφαση του Δικαστηρίου της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Εθνικές διατάξεις

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDS), άρθρο 25, παράγραφος 1, άρθρο 71, παράγραφος 1, άρθρο 102, παράγραφος 4, άρθρο 114, άρθρο 116, άρθρο 117, άρθρο 125 και άρθρο 126

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Αντικείμενο του ελέγχου στη διαδικασία ενώπιον του Administrativen sad Varna (διοικητικού πρωτοδικείου Βάρνας) αποτελεί η υπ' αριθ. R – 03000322001265-091-001 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 25ης Αυγούστου 2022, η οποία εκδόθηκε από την αρμόδια για τα έσοδα αρχή της περιφερειακής διευθύνσεως Βάρνας της NAP.
- 2 Με την έκδοση της εν λόγω διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, η αρμόδια για τα έσοδα αρχή διαπίστωσε ότι η «SEM Remont» EOOD είχε διαπράξει παρατυπίες κατά την εφαρμογή των διατάξεων του ZDDS και, βάσει των εν λόγω διαπιστώσεων, δεν έκανε δεκτό το δικαίωμά της για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών ύψους 752 305,05 βουλγαρικών λέβα (BGN).
- 3 Η «SEM Remont» EOOD είναι υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 3 του ZDDS.
- 4 Η «Gidrostroy-Rusia» OOD είναι εταιρία εγγεγραμμένη στα μητρώα στη Ρωσική Ομοσπονδία, αλλά έχει εγγραφεί σύμφωνα και με τον ZDDS και δραστηριοποιείται στον τομέα της μισθώσεως σκαφών με τεχνικά πληρώματα για την εκτέλεση εργασιών βυθοκόρησης στο πλαίσιο έργων υδραυλικής μηχανικής.
- 5 Η «SEM Remont» EOOD και η «Gidrostroy-Rusia» OOD δεν αποτελούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- 6 Στις 4 Αυγούστου 2020, η «Gidrostroy-Rusia» OOD συνήψε με την «SEM Remont» EOOD σύμβαση για την εκτέλεση εργασιών βυθοκόρησης στο λιμάνι της Βάρνας, στο κανάλι 1 και στο κανάλι 2. Κατά την εν λόγω σύμβαση, η «Gidrostroy-Rusia» OOD συνιστά την παρέχουσα τις υπηρεσίες και η «SEM Remont» EOOD τη λήπτρια αυτών.
- 7 Η «Gidrostroy-Rusia» OOD εξέδωσε στο όνομα της «SEM Remont» EOOD τα τιμολόγια υπ' αριθ. 1010, της 31ης Οκτωβρίου 2020, και υπ' αριθ. 1017, της 15ης Νοεμβρίου 2020, για τις συμβατικές δραστηριότητες που εκτελέστηκαν. Σε κανένα από τα δύο τιμολόγια δεν αναγραφόταν ΦΠΑ επί της αξίας της παροχής της υπηρεσίας.
- 8 Η «Gidrostroy-Rusia» OOD είχε ήδη πραγματοποιήσει, πριν από το χρονικό σημείο της παροχής των υπηρεσιών και της εκδόσεως του τιμολογίου στο όνομα της «SEM Remont», κύκλο εργασιών βάσει του οποίου η εγγραφή σύμφωνα με

τον ZDDS ήταν υποχρεωτική, ωστόσο, κατά το χρονικό σημείο της εκδόσεως των τιμολογίων στο όνομα της «SEM Remont» EOOD, δεν είχε εκπληρώσει την υποχρέωσή της για εγγραφή σύμφωνα με τον ZDDS.

- 9 Η «SEM Remont» υπέβαλε δηλώσεις αναφορικά με τις περατωμένες και πιστοποιηθείσες εργασίες βυθοκόρησης και εκσκαφής.
- 10 Με έγγραφο της 12ης Ιουλίου 2021, η «Gidrostroy-Rusia» OOD εξέδωσε, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε σε αυτήν, το υπ' αριθ. 1 παραστατικό με ημερομηνία 29 Ιουνίου 2021, σύμφωνα με το άρθρο 117, παράγραφος 1, του ZDDS, στο οποίο η «Gidrostroy-Rusia» OOD αναγραφόταν τόσο ως οργανισμός που παρείχε τις υπηρεσίες όσο και ως οργανισμός που τις έλαβε, ήτοι ένα και το αυτό πρόσωπο, και στο εν λόγω παραστατικό αναφέρονταν τα τιμολόγια υπ' αριθ. 1010 της 31ης Οκτωβρίου 2020 και υπ' αριθ. 1017 της 15ης Νοεμβρίου 2020 με την αντίστοιχη βάση επιβολής του φόρου και τον ΦΠΑ που είχε υπολογιστεί αναλόγως.
- 11 Βάσει του εν λόγω παραστατικού, η «SEM Remont» EOOD περιέλαβε τις υπηρεσίες που αναφέρονταν στα εν λόγω τιμολόγια στη δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε και στο βιβλίο προμηθειών της ως υπηρεσίες για τις οποίες υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τη φορολογική περίοδο από την 1η Δεκεμβρίου 2021 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2021.
- 12 Οι αρμόδιες για τα έσοδα αρχές διαπίστωσαν ότι η «EIS-Stroitelna kompania» AD είναι εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος της «Gidrostroy-Rusia» OOD και ότι η «EIS-Stroitelna kompania» AD και η «SEM Remont» EOOD είχαν συνάψει την από 13 Ιουλίου 2021 δανειακή σύμβαση για το ποσό των 752 303,05 BGN, ήτοι για το ποσό ως προς το οποίο δεν έγινε δεκτό το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών με την επίμαχη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου.
- 13 Με έγγραφο της 13ης Ιουλίου 2021, η «EIS-Stroitelna kompania» AD ενημέρωσε τη «SEM Remont» EOOD ότι το ως άνω ποσό επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ, ο οποίος είχε υπολογιστεί με το υπ' αριθ. 1 παραστατικό της 29ης Ιουνίου 2021 σε σχέση με τα δύο τιμολόγια που είχαν εκδοθεί για τη «SEM Remont» EOOD.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

Ισχυρισμοί της «SEM Remont» EOOD

- 14 Η εταιρία βάλλει κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου και ισχυρίζεται ότι, λόγω της αναφοράς στη φορολογική δήλωση του υπ' αριθ. 1 παραστατικού που εξέδωσε η παρέχουσα τις υπηρεσίες, δικαιούται την έκπτωση ΦΠΑ επί των εισροών για τους ακόλουθους λόγους: **1.** Η παρέχουσα τις υπηρεσίες είναι πρόσωπο εγγεγραμμένο για τους σκοπούς του ZDDS· **2.** ο φόρος υπολογίστηκε σύμφωνα με το υπ' αριθ. 1 παραστατικό της 29ης Ιουνίου 2021· **3.** η λήπτρια των υπηρεσιών «SEM Remont» EOOD είναι πρόσωπο εγγεγραμμένο σύμφωνα με τον

ZDDS· 4. οι υπηρεσίες είναι φορολογητέες και έχουν ως τόπο εκπληρώσεως της παροχής την επικράτεια της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας· 5. οι υπηρεσίες έχουν πράγματι παρασχεθεί· 6. η λήπτρια των υπηρεσιών «SEM Remont» EOOD χρησιμοποίησε το αποτέλεσμα των υπηρεσιών που της παρασχέθηκαν στην επιχειρηματική της δραστηριότητα, ήτοι για την επακόλουθη παροχή φορολογητέων υπηρεσιών· 7. ο οφειλόμενος ΦΠΑ δηλώθηκε από την παρέχουσα τις υπηρεσίες «Gidrostroy» στη φορολογική δήλωση και καταβλήθηκε νομοτύπως στο Δημόσιο.

Ισχυρισμοί του Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (προϊστάμενου της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» του Δήμου Βάρνας, κεντρική διοίκηση της εθνικής υπηρεσίας δημοσίων εσόδων, Βουλγαρία, στο εξής: προϊστάμενος)

- 15 Ο προϊστάμενος υποστήριξε ότι κατά το χρονικό σημείο συντάξεως του υπ' αριθ. 1 παραστατικού της 29ης Ιουνίου 2021 ούτε είχε ακόμη επέλθει γενεσιουργός αιτία του φόρου ούτε είχε καταστεί ακόμη φόρος απαιτητός. Η «SEM Remont» EOOD δεν πληρούσε τις σχετικές προϋποθέσεις σύμφωνα με το άρθρο 71 του ZDDS, καθώς δεν είχε στην κατοχή της τιμολόγιο στο οποίο να αναγράφεται ΦΠΑ, αλλά μόνον ένα παραστατικό, το οποίο ρύθμιζε αποκλειστικά και μόνο τις εκτιμήσεις ως προς τον ΦΠΑ που όφειλε η εταιρία, η οποία είχε καθυστερήσει να προβεί στην εγγραφή της σύμφωνα με τον ZDDS («Gidrostroy-Rusia» OOD), μεταξύ της «Gidrostory-Rusia» OOD και της NAP και συνεπώς δεν αποτελεί κατάλληλη απόδειξη για την ύπαρξη του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Οι σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου είναι σύμφωνες με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK.
- 16 Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η παρέχουσα τις υπηρεσίες επιχείρηση δεν εξέδωσε διορθωτικό τιμολόγιο, αλλά υπολόγισε το σύνολο του φόρου κατά το σύστημα αντιστροφής της επιβαρύνσεως με το παραστατικό που συνέταξε η ίδια, και δεδομένου ότι ο εν λόγω φόρος διαπιστώθηκε από την αρμόδια για τα έσοδα αρχή με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η παρέχουσα τις υπηρεσίες δεν θα είχε εκδώσει το παραστατικό αν δεν είχε υποβληθεί σε έλεγχο. Επιπροσθέτως, από το παραστατικό δεν προκύπτει οφειλή ΦΠΑ για τη λήπτρια των υπηρεσιών, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που αναγράφονται στο παραστατικό, η «SEM Remont» EOOD δεν αναφέρεται ως λήπτρια των υπηρεσιών. Το παραστατικό αποτελεί αυτοτελές έγγραφο, το οποίο πρέπει να διακρίνεται από το τιμολόγιο, με το οποίο η παρέχουσα τις υπηρεσίες υπολογίζει τον ΦΠΑ για το [κρίσιμο] χρονικό διάστημα «κατά το σύστημα αντιστροφής της επιβαρύνσεως» και υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο, αναγράφοντάς τον στη δήλωση ΦΠΑ. Το συγκεκριμένο παραστατικό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τιμολόγιο ούτε κατά την έννοια της οδηγίας ούτε κατά την έννοια του ZDDS, δεδομένου ότι δεν περιέχει ούτε τα αναγκαία προς τούτο στοιχεία ούτε ένδειξη για το ότι η λήπτρια των υπηρεσιών οφείλει τον φόρο. Αντιθέτως, η εκδότρια του παραστατικού οφείλει τον φόρο για τους προαναφερθέντες λόγους.

- 17 Πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η σύμβαση δανείου υπεγράφη για να δικαιολογήσει την καταβολή των οφειλών της παρέχουσας τις υπηρεσίες «Gidrostroy-Rusia» OOD προς τη NAP μέσω τρίτου, ήτοι μέσω της «EIS – Stroitelna kompania» AD και ότι η εν λόγω σύμβαση μεταξύ της «EIS – Stroitelna kompania» AD και της «SEM Remont» EOOD είναι εικονική.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 18 Στη διαδικασία ενώπιον του Administrativen sad Varna (διοικητικού πρωτοδικείου Βάρνας) αμφισβητείται αν η οδηγία περί ΦΠΑ επιτρέπει εθνική νομοθεσία και πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής, όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της λήπτριας των υπηρεσιών για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν έγινε δεκτό υπό τις ακόλουθες περιστάσεις: **1.** Η παροχή της υπηρεσίας δεν αμφισβητείται. **2.** για την παροχή της υπηρεσίας εκδόθηκε τιμολόγιο, στο οποίο η παρέχουσα τις υπηρεσίες δεν ανέγραψε ΦΠΑ. **3.** η οφειλή του ΦΠΑ της παρέχουσας τις υπηρεσίες διαπιστώθηκε στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε σε αυτήν βάσει της ειδικής διατάξεως του άρθρου 102, παράγραφος 4, του ZDDS (η παρέχουσα τις υπηρεσίες είχε πραγματοποιήσει, πριν από την παροχή της υπηρεσίας και την έκδοση του τιμολογίου, στο οποίο δεν αναγραφόταν ΦΠΑ, κύκλο εργασιών βάσει του οποίου είναι υποχρεωτική η εγγραφή σύμφωνα με τον ZDDS). **4.** η παρέχουσα τις υπηρεσίες εγγράφηκε σύμφωνα με τον ZDDS μετά την παροχή της υπηρεσίας κατόπιν σχετικής εντολής της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής. **5.** η παρέχουσα τις υπηρεσίες συνέταξε, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε σε αυτήν, παραστατικό στο οποίο αναφερόταν ότι η ίδια είναι τόσο η παρέχουσα τις υπηρεσίες όσο και η λήπτρια αυτών, ενώ αναφέρονται και τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στο όνομα της λήπτριας των υπηρεσιών, κατά τη βάση επιβολής φόρου των οποίων υπολογίστηκε και ο ΦΠΑ. **6.** εξουσιοδοτημένη αντιπρόσωπος της παρέχουσας τις υπηρεσίες κατέβαλε στο Δημόσιο τον ΦΠΑ για την εν λόγω υπηρεσία με οικονομικά μέσα από δάνειο, το οποίο είχε λάβει από τη λήπτρια των υπηρεσιών. και **7.** η βάση για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από τη λήπτρια των υπηρεσιών είναι το εν λόγω παραστατικό και όχι κάποιο διορθωτικό τιμολόγιο που εκδόθηκε από την παρέχουσα τις υπηρεσίες.
- 19 Η υπό κρίση διαφορά διακρίνεται από τις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι προαναφερθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου, οπότε τα στοιχεία που παρέχει το Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή των εθνικών διατάξεων, με τις οποίες μεταφέρονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν είναι στο σύνολό τους κρίσιμα για την υπό κρίση περίπτωση. Για τον λόγο αυτόν, είναι αναγκαία η υποβολή της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 20 Ειδικότερα, η απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11), αφορούσε το ζήτημα της διαπράξεως παρατυπιών εκ μέρους του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή κάποιου από τους προμηθευτές του, καθώς και για

απαιτήσεις που επιβάλλονται στον λήπτη των υπηρεσιών να βεβαιώνεται, κατά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ότι ο προμηθευτής ήταν υποκείμενος στον φόρο.

- 21 Στην απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, *Fatorie* (C-424/12), εξετάστηκε αν η εθνική φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σε πρόσωπο για το οποίο ισχύει το σύστημα της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, το οποίο όμως έχει καταβάλει τον ΦΠΑ στον προμηθευτή επειδή αναγραφόταν στο τιμολόγιο που αυτός εξέδωσε.
- 22 Από το σκεπτικό και το διατακτικό της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex* (C-518/14), προκύπτει ότι η εν λόγω υπόθεση αφορούσε τη διόρθωση συγκεκριμένων στοιχείων του τιμολογίου, ήτοι του αριθμού μητρώου ΦΠΑ, καθώς και την προθεσμία άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σε σχέση με την πραγματοποιηθείσα διόρθωση του τιμολογίου.
- 23 Στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14), εξετάστηκε το ζήτημα του περιεχομένου των τιμολογίων, ιδίως σε σχέση με τυχόν ελλείποντα στοιχεία, ενώ η υπό κρίση διαφορά αφορά ένα άλλο φορολογικό έγγραφο που συντάχθηκε σύμφωνα με τον ZDDS, ήτοι ένα παραστατικό, και δεν αφορά ελλείποντα στοιχεία, αλλά τον τρόπο εκδόσεως του εν λόγω παραστατικού και το γεγονός ότι το ίδιο πρόσωπο, ήτοι η παρέχουσα τις υπηρεσίες, είχε χαρακτηριστεί τόσο ως παρέχουσα τις υπηρεσίες όσο και ως λήπτρια αυτών.
- 24 Στην απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17), ερμηνεύθηκαν οι διατάξεις σχετικά με την προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών σε περίπτωση τιμολογίων που εκδόθηκαν προς διόρθωση ήδη εκδοθέντων τιμολογίων, μετά τη βεβαίωση πρόσθετης οφειλής ΦΠΑ του προμηθευτή. Η διαφορά με την υπό κρίση υπόθεση συνίσταται στο έγγραφο που εκδόθηκε σχετικά με τη διόρθωση, το περιεχόμενό του και την εθνική διάταξη του άρθρου 102, παράγραφος 4, του ZDDS.
- 25 Στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Finanzamt Österreich* (ΦΠΑ που χρεώθηκε εσφαλμένως σε τελικούς καταναλωτές) (C-378/21), εξετάστηκαν οι συνέπειες που έχει για τον εκδότη τιμολογίων ο υπολογισμός του ΦΠΑ βάσει εσφαλμένου φορολογικού συντελεστή.
- 26 Στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, «*HA.EN*» (C-227/21), εξετάστηκε η πρακτική της φορολογικής αρχής σε σχέση με τη μη αναγνώριση του δικαιώματος του αποκτώντος να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε λόγω της μη καταβολής του φόρου από τον προμηθευτή.
- 27 Στην απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14), εξετάστηκαν οι ρυθμίσεις σχετικά με την εγγραφή του δικαιούχου σύμφωνα με τον ZDDS, καθώς και το δικαίωμά του στην έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών μετά την εγγραφή του σύμφωνα με τον ZDDS για πράξεις που διενεργήθηκαν

πριν από την εγγραφή, αλλά χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας.

ΕΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ