Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 1ης Μαρτίου 2012*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 9, 168, 169 και 178 — Έκπτωση του φόρου εισροών που αφορά πράξεις σχετικές με την υλοποίηση σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας — Αγορά γης από τους εταίρους εταιρίας — Τιμολόγια που εκδόθηκαν πριν την καταχώριση της εταιρίας που ζητεί την έκπτωση»

Στην υπόθεση C-280/10,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε η Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 31ης Μαρτίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιουνίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Berger, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Ιουνίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna, εκπροσωπούμενη από τον M. Pawlik, conseiller fiscal,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Szpunar καθώς και τις K. Rokicka, A. Gawłowska και A. Kramarczyk,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C. Blaschke,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Παρασκευοπούλου, Ζ. Χατζηπαύλου και Μ. Μιχελογιαννάκη,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-S. Pilczer,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου και την K. Herrmann,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 9, 168 και 169 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (στο εξής: Polski Trawertyn), ομόρρυθμης εταιρίας, καθώς και των εταίρων της P. Granatowicz και M. Wąsiewicz (στο εξής: εταίροι) και, αφετέρου, του Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Poznań, στο εξής: Dyrektor) με αντικείμενο την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβλήθηκε για ορισμένες πράξεις προγενέστερες της εγγραφής της εταιρίας στο μητρώο εταιριών.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2006/112

3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4 Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει, μεταξύ άλλων:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

5 Το άρθρο 169 της οδηγίας 2006/112 ορίζει:

«Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις πράξεις του που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους,

β) τις πράξεις του που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 138, 142 και 144, τα άρθρα 146 έως 149, τα άρθρα 151, 152, 153 και 156, το άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο β′, τα άρθρα 158 έως 161 και το άρθρο 164,

γ) τις πράξεις του που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία α′ έως στ′, όταν ο αποκτών είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που προορίζονται να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας.»

6 Το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α′, έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240».

7 Δυνάμει του άρθρου 213, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

Τα κράτη μέλη επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, την υποβολή της δήλωσης με ηλεκτρονικά μέσα.»

8 Το άρθρο 220 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

2) για τις παραδόσεις αγαθών που προβλέπονται στο άρθρο 33,

3) για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 138,

4) για τις προκαταβολές που λαμβάνει πριν από την πραγματοποίηση των παραδόσεων αγαθών που προβλέπονται στα σημεία 1), 2) και 3),

5) για τις προκαταβολές που λαμβάνει από άλλον υποκείμενο στον φόρο ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο πριν από την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών.»

9 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει, μεταξύ άλλων:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

1) η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

[…]

4) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη κατά το άρθρο 214, με βάση τον οποίο έλαβε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στον φόρο ή παράδοση αγαθών του άρθρου 138,

5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών,

[…]».

10 Κατά το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Η εθνική νομοθεσία

11 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου της 11ης Μαρτίου 2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. αριθ. 54, σημείο 535), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), όριζε τα εξής:

«1) Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2) Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων, ακόμα και στην περίπτωση που ο σχετικός κύκλος εργασιών πραγματοποιήθηκε άπαξ μόνο, αλλά υπό συνθήκες, από τις οποίες συνάγεται η πρόθεση της επαναλήψεως αυτού. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

12 Κατά το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών τους, οι προβλεπόμενοι από το άρθρο 15 υποκείμενοι στον φόρο έχουν, υπό την επιφύλαξη των άρθρων 114, 119, παράγραφος 4, άρθρο 120, παράγραφοι 17 και 29, και του άρθρου 124, το δικαίωμα να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο φόρο τον προκαταβληθέντα φόρο.»

13 Το άρθρο 86, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει:

«Υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 3 έως 7, το ποσό του καταβληθέντος φόρου εισροών ισούται με:

1) το σύνολο των ποσών του φόρου που εμφαίνουν τα τιμολόγια που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο:

   a) για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών,

   b) που επιβεβαιώνουν προκαταβολικές πληρωμές (προκαταβολές, δόσεις) στην περίπτωση που έχει γεννηθεί φορολογική οφειλή,

   c) από αντισυμβαλλόμενο για παράδοση αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο συμβάσεως προμηθείας,

[…]».

14 Κατά το άρθρο 86, παράγραφος 10, σημείο 1, του νόμου περί ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση εφαρμόζεται στον υπολογισμό που γίνεται για το χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε το τιμολόγιο ή το έγγραφο εκτελωνισμού […].

15 Το άρθρο 106, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει:

«Υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 2, 4 και 5 καθώς και του άρθρου 119, παράγραφος 10, και του άρθρου 120, παράγραφος 16, οι υποκείμενοι στον φόρο που αναφέρονται στο άρθρο 15 υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγια, τα οποία πιστοποιούν την πώληση, την ημερομηνία πωλήσεως, την ανά μονάδα τιμή χωρίς φόρο, τη βάση υπολογισμού του φόρου, τον συντελεστή και το ποσό του φόρου, το ύψος της απαιτήσεως και τα στοιχεία του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος.»

16 Δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 1, σημεία 1 και 2, της αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών της 25ης Μαΐου 2005 σχετικά με την επιστροφή του φόρου σε ορισμένους υποκείμενους στον φόρο, την επιστροφή του φόρου προκαταβολής, την έκδοση και τήρηση τιμολογίων καθώς και την κατάσταση αγαθών και υπηρεσιών που δεν απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (D.z. U. αριθ. 95, θέση 798, όπως τροποποιήθηκε, στο εξής: απόφαση περί τιμολογίων), που τυγχάνει εφαρμογής έως την 1η Δεκεμβρίου 2008, τα τιμολόγια που πιστοποιούν μια πώληση πρέπει να περιέχουν τουλάχιστον ενδείξεις σχετικά με το όνομα και το επώνυμο ή την επωνυμία ή τη συντομογραφία του ονόματος του πωλητή και του αποκτώντος καθώς και τις διευθύνσεις τους και τον αριθμό φορολογικού μητρώου φόρου προστιθέμενης αξίας του πωλητή και του αποκτώντος.

17 Στο πολωνικό δίκαιο, οι εις είδος εισφορές σε εταιρίες του αστικού και του εμπορικού δικαίου απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Εξάλλου, οι ομόρρυθμες εταιρίες υπάρχουν από την εγγραφή στο εμπορικό μητρώο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Στις 22 Δεκεμβρίου 2006 ένας δικαστικός επιμελητής εξέδωσε τιμολόγιο στο όνομα των εταίρων για την κτήση ακινήτου που περιείχε υπαίθρια κοιτάσματα πέτρας.

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

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

21 Όσον αφορά το πρώτο τιμολόγιο, οι αρχές διαπίστωσαν ότι η Polski Trawertyn δεν μπορούσε να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ, καθώς ο αποκτών το ακίνητο δεν ήταν η ίδια η εταιρία, αλλά τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, μετά τη σύσταση της εν λόγω εταιρίας στις 26 Απριλίου 2007, είχαν εισφέρει σε αυτήν το εν λόγω αγαθό ως εις είδος εισφορά. Όσον αφορά τη δεύτερη απόδειξη, οι εν λόγω φορολογικές αρχές έκριναν ότι ούτε αυτή δημιούργησε δικαίωμα προς έκπτωση, δεδομένου ότι εκδόθηκε πριν την εγγραφή της Polski Trawertyn στο εμπορικό μητρώο. Καθόσον η εγγραφή έλαβε χώρα στις 5 Ιουνίου 2007, η απόδειξη εκδόθηκε στο όνομα εταιρίας που δεν είχε ακόμη συσταθεί.

22 Δεδομένου ότι ο Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu επικύρωσε, μετά τη διοικητική προσφυγή που άσκησε η Polski Trawertyn, τη θέση της φορολογικής διοικήσεως, η εταιρία προσέφυγε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (διοικητικό πρωτοδικείο του voïvodie de Poznań). Μετά την απόρριψη της συγκεκριμένης προσφυγής, η εν λόγω εταιρία άσκησε αίτηση αναιρέσεως.

23 Προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως, υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι, εφόσον ορισμένα περιουσιακά αγαθά —στην υπόθεση της κύριας δίκης, υπαίθρια κοιτάσματα πέτρας— αποκτήθηκαν για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, πρόθεση που επιβεβαίωσαν ακολούθως αντικειμενικά πραγματικά περιστατικά, ήτοι η σύσταση εταιρίας και η καταχώριση αυτής ως υποκείμενης στον φόρο, μπορεί ευλόγως να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι εταίροι είχαν ενεργήσει ως υποκείμενοι στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112. Δυνάμει των άρθρων 168 και 169 της οδηγίας αυτής, ένας υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει τον προκαταβληθέντα ΦΠΑ για τις επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποίησε για δραστηριότητες που είχε σκοπό να ασκήσει.

24 Το Naczelny Sąd Administracyjny κρίνει ότι η επίλυση της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς εξαρτάται από το ζήτημα αν, υπό το πρίσμα των άρθρων 9, 168, 169, 178, στοιχείο α′, και 226 της οδηγίας 2006/112 και λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών στοιχείων που χαρακτηρίζουν την υπόθεση της κύριας δίκης, η Polski Trawertyn έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν οι εταίροι της πριν η εν λόγω εταιρία αποκτήσει νομική προσωπικότητα.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Δικαιούται η ένωση προσώπων των μελλοντικών εταίρων, η οποία προβαίνει σε δαπάνες για επενδύσεις προ της τυπικής εγγραφής της εταιρίας ως εμπορικής εταιρίας και της φορολογικής καταχωρίσεώς της για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατόπιν της εγγραφής και φορολογικής καταχωρίσεώς της, δυνάμει του άρθρου 9 καθώς και των άρθρων 168 και 169 της οδηγίας 2006/112 […], να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ποσά που καταβλήθηκαν ως δαπάνες για επενδύσεις που αφορούν υποκείμενη στον φόρο δραστηριότητά της;

2) Τιμολόγιο για πραγματοποιηθείσες δαπάνες σχετικές με επενδύσεις, το οποίο εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων και όχι της εταιρίας, αποκλείει την έκπτωση του φόρου για πραγματοποιηθείσες δαπάνες σχετικές με επενδύσεις υπό την έννοια του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

26 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από τις απόψεις που αναπτύχθηκαν κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν αμφισβητείται ότι οι εταίροι της Polski Trawertyn δεν μπορούν, κατ' εφαρμογή της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας, να επικαλεστούν δικαίωμα σε έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των επενδυτικών δαπανών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας προς τους σκοπούς του ΦΠΑ, για τις ανάγκες και για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας, λόγω του ότι η εισφορά του επίμαχου κεφαλαιουχικού αγαθού είναι πράξη απαλλασσόμενη από τον φόρο. Επιβάλλεται, επομένως, η διαπίστωση ότι υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης η εν λόγω εθνική νομοθεσία όχι μόνο δεν επιτρέπει στην εταιρία να επικαλεστεί δικαίωμα σε έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για το επίμαχο κεφαλαιουχικό αγαθό αλλά και εμποδίζει τους εταίρους της ίδιας εταιρίας που προέβησαν σε επενδυτικές δαπάνες να επικαλεστούν το δικαίωμα αυτό.

27 Υπ' αυτές τις προϋποθέσεις, πρέπει να θεωρηθεί ότι με το πρώτο ερώτημα ερωτάται κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 9, 168 και 169 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιβαίνουν σε εθνική ρύθμιση που δεν επιτρέπει ούτε στους εταίρους ούτε στην ίδια την εταιρία να επικαλεστούν δικαίωμα σε έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ επί των επενδυτικών δαπανών στις οποίες προέβησαν οι εταίροι πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας, για τις ανάγκες και προς τον σκοπό της οικονομικής δραστηριότητας αυτής.

28 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει, καταρχάς, να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, 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, στο εξής: έκτη οδηγία), το οποίο είναι πανομοιότυπο κατ' ουσίαν με το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, είναι δυνατό να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές πράξεις και ότι οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, όπως η απόκτηση των μέσων εκμεταλλεύσεως και, επομένως, η αγορά ακινήτου, πρέπει ήδη να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 22, και της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-110/94, INZO, Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 15).

29 Το Δικαστήριο έκρινε ακόμη ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της εταιρίας απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες επενδύσεως, που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει μιας επιχειρήσεως, ως οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνον κατά τον χρόνο που υφίσταται πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, δηλαδή όταν γεννάται το φορολογητέο εισόδημα. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του δίνει τη δυνατότητα να τον εκπίπτει και θα διέκρινε αυθαίρετα μεταξύ των επενδυτικών δαπανών πριν και κατά την πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Rompelman, σκέψη 23, και INZO, σκέψη 16).

30 Εκ των προαναφερθέντων, το Δικαστήριο συνάγει ότι οποιοσδήποτε πραγματοποιεί παρόμοιες πράξεις επενδύσεως, στενά συνδεδεμένες και αναγκαίες για τη μελλοντική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 23).

31 Ως εκ τούτου, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, που χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι οι εταίροι προέβησαν, πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εταιρίας τους προς τους σκοπούς του ΦΠΑ, σε επενδύσεις αναγκαίες για τη μελλοντική εκμετάλλευση ενός ακινήτου από την εν λόγω εταιρία, μπορούν να θεωρηθούν ως υποκείμενοι για τις ανάγκες του ΦΠΑ και, συνεπώς, δύνανται καταρχήν να επικαλεστούν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

32 Επομένως, το γεγονός ότι η εισφορά ακινήτου σε εταιρία από τους εταίρους αυτής είναι πράξη απαλλασσόμενη από ΦΠΑ και το γεγονός ότι οι εν λόγω εταίροι δεν εισπράττουν ΦΠΑ κατά την εν λόγω πράξη δεν είναι δυνατό να έχουν ως συνέπεια να επιβαρύνονται αυτοί με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας, χωρίς να τους παρέχεται η δυνατότητα να τον εκπέσουν ή να τους επιστραφεί (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 23).

33 Σκόπιμο, είναι, κατά δεύτερον, να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι, κατ' εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, υποκείμενος στον φόρο ο μοναδικός σκοπός του οποίου είναι να προπαρασκευάσει την οικονομική δραστηριότητα άλλου υποκειμένου στον φόρο και ο οποίος δεν πραγματοποίησε καμία φορολογητέα πράξη μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα εκπτώσεως όσον αφορά φορολογητέες πράξεις του δεύτερου υποκειμένου στον φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld, Συλλογή 2004, σ. I-5547, σκέψεις 41 και 42). Η εν λόγω ερμηνεία της έκτης οδηγίας σχετιζόταν με περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ που ο πρώτος υποκείμενος στον φόρο ήθελε να εκπέσει αφορούσε παροχές υπηρεσιών προς αυτόν για φορολογητέες πράξεις στις οποίες σκόπευε να προβεί ο δεύτερος υποκείμενος στον φόρο.

34 Ασφαλώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 46 έως 49 των προτάσεών του, το πραγματικό και νομικό πλαίσιο της ένδικης διαφοράς που έδωσε αφορμή για την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Faxworld, ήταν διαφορετικό από αυτό της υποθέσεως της υπό κρίση αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως. Εντούτοις, οι λόγοι στους οποίους βασίσθηκε η ερμηνεία που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή εξακολουθούν να ισχύουν υπό συνθήκες όπως αυτές που διακρίνουν τη διαφορά της κύριας δίκης.

35 Επιβάλλεται, επομένως, το συμπέρασμα ότι, καθόσον κατ' εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας οι εταίροι, ενώ μπορούν να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στον φόρο για τις ανάγκες του ΦΠΑ, αδυνατούν να επικαλεστούν τις φορολογητέες πράξεις που πραγματοποίησε η Polski Trawertyn, προκειμένου να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ που σχετίζεται με τις επενδυτικές πράξεις που γίνονται για τις ανάγκες και για τη δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας, αυτή πρέπει, προκειμένου να διασφαλισθεί η ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως, να μπορεί να λάβει υπόψη τις επενδυτικές πράξεις κατά την έκπτωση του ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Faxworld, σκέψη 42).

36 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το επιχείρημα κατά το οποίο η παροχή στους εταίρους της δυνατότητας, υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, να ανακτήσουν τον ΦΠΑ που προκαταβλήθηκε ή να επιτραπεί στην Polski Trawertyn να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ είναι δυνατό να αυξήσει τον κίνδυνο απάτης ή καταχρήσεων όσον αφορά τον ΦΠΑ.

37 Ειδικότερα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται και ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να ασκηθεί μόνον αν ο αιτών την έκπτωση του ΦΠΑ απέδειξε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις προκειμένου να τύχει της εκπτώσεως και ότι η πρόθεσή του να αρχίσει τις συνεπαγόμενες φορολογητέες πράξεις οικονομικές

δραστηριότητες επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία. Αν η εφορία διαπιστώσει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση, έχει την εξουσία να ζητήσει, αναδρομικά, την επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Rompelman, σκέψη 24, INZO, σκέψη 24, και απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 33).

38 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων αυτών, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 9, 168 και 169 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά εθνική ρύθμιση που δεν παρέχει τη δυνατότητα ούτε στους εταίρους ούτε στην ίδια την εταιρία να επικαλεστούν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών για τις επενδύσεις που πραγματοποίησαν οι εταίροι πριν τη σύσταση και την εγγραφή της εν λόγω εταιρίας για τις ανάγκες και προς τον σκοπό ασκήσεως της οικονομικής της δραστηριότητας.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

39 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 168 και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν εθνική ρύθμιση εκτελεστική της οδηγίας κατά την οποία, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τον προκαταβληθέντα ΦΠΑ για τον λόγο ότι το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας προς τους σκοπούς του ΦΠΑ εκδόθηκε στο όνομα των μελλοντικών εταίρων της ίδιας της εταιρίας.

40 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που καθιερώνουν τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum, Συλλογή 2010, σ. I-7467, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος, από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η άσκησή του εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου. Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 διευκρινίζει ότι, υπό την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι προβλεπόμενες στο εν λόγω άρθρο ενδείξεις πρέπει υποχρεωτικώς να περιλαμβάνονται, προς τους σκοπούς του ΦΠΑ, στα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή του άρθρου 220 της εν λόγω οδηγίας. Δυνάμει του άρθρου 226, σημεία 1 και 5, της ίδιας οδηγίας, η ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου καθώς και το πλήρες όνομα και η διεύθυνση του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών πρέπει να εμφαίνονται στο τιμολόγιο.

42 Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων που δεν προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112. Όπως συνάγεται από το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνονται αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, ωστόσο η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να χρησιμοποιείται για την επιβολή υποχρεώσεων τιμολογήσεως πλέον αυτών που καθορίζει η εν λόγω οδηγία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Pannon Gép Centrum, σκέψη 40).

43 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές επιταγές, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές επιταγές. Η εφορία, όταν διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των σχετικών υπηρεσιών, υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις δυνάμενες να

έχουν ως αποτέλεσμα την εξάλειψη της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (βλ., όσον αφορά το καθεστώς της αντιστροφής της επιβαρύνσεως, απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Συλλογή 2010, σ. I-10385, σκέψη 42).

44 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από τη σχετική με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αιτιολογία, οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 συντρέχουν προφανώς, προκειμένου η Polski Trawertyn να μπορέσει να τύχει του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί της κτήσεως του ακινήτου, δεδομένου ότι η εν λόγω πράξη είχε γίνει για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων της εν λόγω εταιρίας.

45 Η αδυναμία της Polski Trawertyn να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση του προκαταβληθέντος ΦΠΑ, η οποία οφείλεται στο ότι, κατά την ημερομηνία εκδόσεως του σχετικού με την εν λόγω αγορά τιμολογίου, η συγκεκριμένη εταιρία δεν είχε ακόμη εγγραφεί ούτε ταυτοποιηθεί προς τους σκοπούς του ΦΠΑ και ότι, κατά συνέπεια, το τιμολόγιο εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων, ενώ ταυτίζονται, όπως διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο, τα πρόσωπα που όφειλαν να προκαταβάλουν τον ΦΠΑ και τα πρόσωπα που αποτελούν την Polski Trawertyn, (η αδυναμία αυτή) πρέπει να θεωρηθεί ότι απορρέει από μία αμιγώς τυπική υποχρέωση.

46 Όπως διευκρίνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 72 των προτάσεών του, η τήρηση τέτοιου είδους υποχρεώσεως δεν μπορεί να απαιτείται, εφόσον, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, η απαίτηση αυτή συνεπάγεται την εξάλειψη της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση και, επομένως, θέτει υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ.

47 Πράγματι, από τη νομολογία προκύπτει, αφενός, ότι, καίτοι οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την υποχρέωση δυνάμει του άρθρου 213 της οδηγίας 2006/112 να δηλώσουν την έναρξη, μεταβολή και παύση των δραστηριοτήτων τους, ουδόλως επιτρέπεται στα κράτη μέλη, σε περίπτωση μη υποβολής τέτοιας δηλώσεως, να στερήσουν τον υποκείμενο στον φόρο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Nidera Handelscompagnie, σκέψη 48).

48 Το Δικαστήριο έκρινε, αφετέρου, ότι μολονότι, ένα τιμολόγιο επιτελεί ασφαλώς σημαντική αποδεικτική λειτουργία, εκ του ότι μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία δυνάμενα να ελεγχθούν, υπάρχουν περιστάσεις υπό τις οποίες τα δεδομένα είναι δυνατό να αποδειχτούν δεόντως και με άλλα μέσα πλην του τιμολογίου και η απαίτηση να διαθέτει κάποιος τιμολόγιο εκδοθέν δυνάμει των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 είναι ικανή να καταστήσει ανενεργό το δικαίωμα προς έκπτωση υποκειμένου στον φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Bockemühl, Συλλογή 2004, σ. I-3303, σκέψεις 51 και 52).

49 Πάντως, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, υπό συνθήκες όπως αυτές τις υποθέσεως της κύριας δίκης, αποδεικνύονται τα δεδομένα που είναι αναγκαία για τη διασφάλιση αξιόπιστης και αποτελεσματικής εισπράξεως του ΦΠΑ.

50 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθεισών εκτιμήσεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 168 και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογή της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τον προκαταβληθέντα ΦΠΑ σε περίπτωση που το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας προς τους σκοπούς του ΦΠΑ εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

51 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 9, 168 και 169 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική ρύθμιση που δεν παρέχει τη δυνατότητα ούτε στους εταίρους μιας εταιρίας ούτε στην ίδια την εταιρία να επικαλεστούν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκαταβλήθηκε για τις επενδύσεις που πραγματοποίησαν οι εταίροι πριν τη σύσταση και την εγγραφή της εν λόγω εταιρίας για τις ανάγκες και προς τον σκοπό ασκήσεως της οικονομικής της δραστηριότητας.**

2) **Τα άρθρα 168 και 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογή της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, εταιρία δεν μπορεί να εκπέσει τον προκαταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση που το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας προς τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων αυτής.**

(υπογραφές)