ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ PHILIPPE LÉGER της 27ης Μαΐου 1997 *

1. Το Bundesfinanzhof δίδει στο Δικαστήριο την ευκαιρία να αποφανθεί, για πρώτη φορά, σχετικά με την πρακτική της «αυτοτιμολογήσεως», που σημαίνει ότι ο αγοραστής ενός αγαθού ή ο αποδέκτης μιας παροχής υπηρεσιών εκδίδει ο ίδιος το τιμολόγιο της οικονομικής συναλλαγής στο πλαίσιο της οποίας οφείλει να καταβάλει το τίμημα.

2. Λαμβανομένων υπόψη των εννόμων αποτελεσμάτων που συνδέονται με την έννοια του τιμολογίου, κατ' εφαρμογήν της κοινοτικής νομοθεσίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), η αποδοχή της πρακτικής αυτής από τη νομοθεσία ορισμένων κρατών μελών θα έπρεπε λογικά να παρακινήσει τα εθνικά δικαστήρια να διερωτηθούν ως προς τη σημασία που έχουν από νομικής απόψεως τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί και εκδοθεί κατά τους όρους της νομοθεσίας κάθε κράτους μέλους [1].

3. Επομένως, είναι σκόπιμο να διευκρινιστεί αν τα χαρακτηριστικά ενός εγγράφου εκδοθέντος από τον οφειλέτη του τιμήματος, αντί του δανειστή, προσομοιάζουν επαρκώς προς τα χαρακτηριστικά ενός παραδοσιακού τιμολογίου ώστε να τους αναγνωριστεί η ίδια λειτουργία στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, μολονότι ορισμένες διατάξεις της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (στο εξής: έκτη οδηγία) [2] εμφανίζονται ως αποκλείουσες την εξομοίωση αυτή.

I — Πραγματικό και νομικό πλαίσιο

Α — *Το ιστορικό και η διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου*

4. Ο B. Langhorst, προσφεύγων της κυρίας δίκης, δήλωσε τον κύκλο εργασιών που πραγματοποίησε το 1985, στο πλαίσιο της γεωργικής του εκμεταλλεύσεως, αφού επέλεξε, σύμφωνα με τη δυνατότητα που του παρέχει το άρθρο 24, παράγραφος 4, του Umsatzsteuergesetz του 1980 (στο εξής: UStG) [3], να φορολογηθεί, κατ' εφαρμογήν των γενικών διατάξεων του νόμου αυτού, με συντελεστή ύψους 7 %, αντί του συντελεστή ύψους 13 % που προβλέπει το άρθρο 24, παράγραφος 1, πρώτη φράση, του εν λόγω νόμου.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Για παράδειγμα, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δήλωσε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η πρακτική της αυτοτιμολογήσεως υφίστατο στη χώρα αυτή πριν από την εισαγωγή του ΦΠΑ, το 1973, οπότε και αναγνωρίστηκε ρητά, κατ' αρχήν, από τη βρετανική νομοθεσία.

2 — 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3 — Νόμος της 26ης Νοεμβρίου 1979, περί φόρου κύκλου εργασιών (*BGBl.* 1979 I, σ. 1953), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 18ης Αυγούστου 1980 (*BGBl.* 1980 I, σ. 1537, 1543).

5. Οι ζωέμποροι στους οποίους ο Langhorst είχε παραδώσει χοίρους προς πάχυνση, δεδομένου ότι αγνοούσαν την απόφαση αυτή, του παρέδωσαν πιστωτικά σημειώματα στα οποία αναγραφόταν χωριστά ο ΦΠΑ, ο οποίος είχε υπολογιστεί με τον συντελεστή ύψους 13 %. Καταρχάς, ο προσφεύγων της κύριας δίκης δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά του ποσού του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα σημειώματα αυτά.

6. Ακολούθως, ο Langhorst προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht, το οποίο εξέδωσε απόφαση με την οποία μείωσε το ποσό του ΦΠΑ. Το Finanzamt άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof.

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

7. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το Finanzgericht υπολόγισε ορθά τη μείωση του ΦΠΑ, πλην όμως θα μπορούσε, παρά ταύτα, να δεχθεί την αίτηση αναιρέσεως του Finanzamt, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 14, παράγραφος 2, πρώτη φράση, του UStG. Η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού ορίζει τα εξής:

«Αν ο επιχειρηματίας ανέγραψε χωριστά, σε τιμολόγιο που αντιστοιχεί σε παράδοση αγαθού ή σε παροχή υπηρεσίας, ποσό ΦΠΑ μεγαλύτερο από εκείνο που οφείλεται δυνάμει του παρόντος νόμου, υποχρεούται να καταβάλει επίσης το υπερβάλλον ποσό. Αν διορθώσει το ποσό φόρου έναντι του αποδέκτη, εφαρμόζεται το άρθρο 17, παράγραφος 1.»

8. Ο UStG εξομοιώνει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τα πιστωτικά σημειώματα προς τιμολόγια. Έτσι, στο άρθρο του 14, παράγραφος 5, προβλέπει τα εξής:

«Ένα πιστωτικό σημείωμα επέχει επίσης θέση τιμολογίου οσάκις επιχειρηματίας το χρησιμοποιεί για να εξοφλήσει φορολογητέα παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας προς αυτόν. Ένα έγγραφο θεωρείται ως πιστωτικό σημείωμα οσάκις συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας (αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος) πρέπει να έχει το δικαίωμα, κατ' εφαρμογήν της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου να αναγράφει χωριστά σε τιμολόγιο το ποσό του φόρου,

2. ο εκδότης του πιστωτικού σημειώματος και ο αποδέκτης του πρέπει να συμφωνούν ότι για την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας η εξόφληση θα χωρήσει διά πιστωτικού σημειώματος,

3. το πιστωτικό σημείωμα πρέπει να περιέχει τα στοιχεία που προβλέπονται στην παράγραφο 1, δεύτερο εδάφιο, του παρόντος άρθρου [4],

4. αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος πρέπει να είναι ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας.

Το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο εφαρμόζονται επίσης στην περίπτωση που επιχειρηματίας εκδίδει πιστωτικό σημείωμα για την ολική ή μερική εξόφληση μιας φορολογητέας παραδόσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσίας η οποία δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί. Το πιστωτικό σημείωμα παύει να επέχει θέση τιμολογίου αν ο αποδέκτης προβάλει αντιρρήσεις κατά του ποσού του φόρου που αναγράφεται σ' αυτό».

9. Το Bundesfinanzhof θεωρεί αναγκαία την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, του γερμανικού νόμου λαμβανομένου υπόψη του κοινοτικού δικαίου [5].

4 — Η δεύτερη φράση της παραγράφου 1, σημεία 5 και 6, αναφέρει τα ακόλουθα:
«Στα τιμολόγια αυτά πρέπει να αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:
5. η αντιπαροχή που οφείλεται για την παράδοση των αγαθών ή για την παροχή της υπηρεσίας (...),
6. το ποσό του φόρου που οφείλεται για την αντιπαροχή αυτή (...).»

5 — Σελίδα 3 της ελληνικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής.

Γ — *Τα προδικαστικά ερωτήματα και οι κρίσιμες διατάξεις της κοινοτικής νομοθεσίας*

10. Κατά συνέπεια, το Bundesfinanzhof ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί των ακόλουθων τριών ερωτημάτων:

«1) Επιτρέπεται κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', 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, να θεωρηθεί ένα πιστωτικό σημείωμα υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 5, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών) του 1980 ως τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου (άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ);

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, επιτρέπεται κατά το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ αυτός ο οποίος αποδέχεται ένα πιστωτικό σημείωμα όπου αναγράφεται ποσό φόρου υψηλότερο από το οφειλόμενο βάσει των φορολογητέων πράξεών του, χωρίς να προβάλει αντιρρήσεις κατά του ποσού φόρου που αναγράφεται στο πιστωτικό σημείωμα, να θεωρηθεί ως πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή σε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου και το οποίο, επομένως, οφείλει αυτόν τον φόρο προστιθεμένης αξίας;

3) Μπορεί ο αποδέκτης πιστωτικού σημειώματος να επικαλεστεί, υπό τις εκτιθέμενες στο δεύτερο ερώτημα περιστάσεις, το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όταν του ζητείται να καταβάλει ως φορολογική οφειλή τον αναγραφόμενο στο πιστωτικό σημείωμα φόρο προστιθεμένης αξίας κατά το ποσό της διαφοράς μεταξύ του αναγραφομένου και του βάσει των φορολογητέων πράξεων οφειλομένου φόρου;»

11. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το τρίτο ερώτημα τίθεται μόνο για την περίπτωση κατά την οποία θα δοθεί αρνητική απάντηση στο δεύτερο ερώτημα [6].

12. Το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας απαριθμεί τα πρόσωπα που οφείλουν τον ΦΠΑ στο εσωτερικό καθεστώς. Έτσι, στα στοιχεία α' και γ' διευκρινίζεται ότι ο ΦΠΑ οφείλεται:

«α) από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί μία φορολογητέα πράξη, πλην των αναφερομένων στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', και πραγματοποιουμένων από υποκείμενον στον φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό (...),

(...)

γ) [από] κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου».

6 — Σελίδα 9 της ελληνικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής.

13. Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας καθορίζει κυρίως τις υποχρεώσεις των προσώπων που οφείλουν τον ΦΠΑ στο εσωτερικό καθεστώς. Η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού είναι αφιερωμένη στα τιμολόγια και το περιεχόμενό τους. Τα στοιχεία α' και γ' ορίζουν τα ακόλουθα:

«α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο (...).

(...)

γ) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.»

II — Επί των απαντήσεων στα προδικαστικά ερωτήματα

14. Με τα υποβληθέντα ερωτήματα, το Bundesfinanzhof ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστούν τα ακόλουθα ζητήματα:

— πρώτον, αν ένα πιστωτικό σημείωμα συνταχθέν από εκείνον στον οποίον παραδίδεται το αγαθό ή παρέχεται η υπηρεσία (στο εξής: αποδέκτης του

αγαθού ή της υπηρεσίας) μπορεί να εξομοιωθεί προς τιμολόγιο υπό την έννοια της έκτης οδηγίας·

— δεύτερον, αν ο επιχειρηματίας ο οποίος πραγματοποίησε την οικονομική πράξη (στο εξής: επιχειρηματίας ή αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος) και ο οποίος δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά του υπερβάλλοντος ποσού του ΦΠΑ που αναγράφεται στο πιστωτικό σημείωμα μπορεί να θεωρηθεί, για τον λόγο αυτό, ως το πρόσωπο που ανέγραψε το ποσό αυτό και που, συνακόλουθα, το οφείλει·

— τέλος, στην περίπτωση κατά την οποία, κατ' εφαρμογήν των σχετικών διατάξεων της έκτης οδηγίας που προαναφέρθηκαν, ο επιχειρηματίας δεν οφείλει το υπερβάλλον ποσό του ΦΠΑ επειδή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως το πρόσωπο που το ανέγραψε, αν ο εν λόγω επιχειρηματίας μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις αυτές για να αντιταχθεί στην υποχρέωση καταβολής που απορρέει από τη γερμανική νομοθεσία.

Α — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος: η εξομοίωση προς τιμολόγιο, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, πιστωτικού σημειώματος εκδοθέντος από τον αποδέκτη αγαθού ή υπηρεσίας*

15. Το ενδιαφέρον που παρουσιάζει η ακριβής οριοθέτηση της έννοιας του τιμολογίου στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας συναρτάται προς τη σπουδαιότητα του ρόλου που διαδραματίζει το έγγραφο αυτό στο πλαίσιο της κοινοτικής νομοθεσίας περί του ΦΠΑ.

16. Το τιμολόγιο αποτελεί το δικαιολογητικό του ΦΠΑ που οφείλεται από τον επιχειρηματία, εξυπηρετώντας έτσι, συγχρόνως, τόσο την καταβολή του ΦΠΑ όσο και την έκπτωση του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε προηγούμενο στάδιο [7].

17. Η έκτη οδηγία δεν περιέχει κανέναν ορισμό του όρου «τιμολόγιο» ή της εκφράσεως «έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου», που περιέχονται στα προαναφερθέντα άρθρα 21, σημείο 1, στοιχείο γ', και 22, -παράγραφος 3, στοιχείο α'. Η εν λόγω οδηγία, έχοντας καθορίσει τις ελάχιστες προϋποθέσεις σχετικά με τα στοιχεία που το τιμολόγιο πρέπει, εξ ορισμού, να περιέχει [8], επαφίεται στα κράτη μέλη ως προς τον καθορισμό των κριτηρίων σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου [9].

18. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έκανε χρήση της αρμοδιότητας αυτής θεσπίζοντας το προαναφερθέν άρθρο 14, παράγραφος 5, του UStG, το οποίο καθιερώνει το πιστωτικό σημείωμα στο οποίο ακριβώς αναφέρονται τα προδικαστικά ερωτήματα.

7 — Άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

8 — Το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', ορίζει τα εξής: «Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή.»

9 — Προαναφερθέν άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ'.

19. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί δύο φορές σχετικά με την έκταση της εξουσίας που έχει σχετικώς παρασχεθεί στα κράτη μέλη [10]. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις, το Δικαστήριο εξέδωσε ευνοϊκές για τα κράτη μέλη αποφάσεις, καθόσον τους αναγνώρισε μια αρκετά ευρεία εξουσία εκτιμήσεως.

20. Στην υπόθεση Jeunehomme κ.λπ., το Δικαστήριο, στηριζόμενο επίσης στις διατάξεις του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη «την ευχέρεια να ορίζουν επιπρόσθετες ενδείξεις, για να εξασφαλίζουν την επακριβή είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές», δέχθηκε ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να απαιτεί την αναγραφή στα τιμολόγια επιπροσθέτων ενδείξεων [11].

21. Στην υπόθεση Reisdorf, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα κράτη μέλη μπορούν «να θεωρούν ως "τιμολόγιο" όχι μόνο το πρωτότυπο, αλλά και κάθε άλλο επέχον θέση τιμολογίου έγγραφο το οποίο πληροί τα καθορισθέντα από τα κράτη μέλη κριτήρια (...)» [12].

22. Ωστόσο, το Δικαστήριο φρόντισε να διευκρινίσει ότι η άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει να είναι σύμφωνη «με έναν από τους σκοπούς της έκτης οδηγίας, και πιο συγκεκριμένα τον σκοπό που συνίσταται στο να εξασφαλίζεται η είσπραξη του ΦΠΑ και ο έλεγχός της από τις φορολογικές αρχές» [13].

23. Ο σκοπός αυτός, όπως περιγράφηκε, εκφράζει μια αρχή η οποία πρέπει, κατά την άποψή μου, να εξακολουθήσει να αποτελεί την κατευθυντήρια αρχή για τον καθορισμό των απαιτήσεων που επιβάλλονται όσον αφορά την έκδοση τιμολογίων, μολονότι, αντίθετα προς τις προαναφερθείσες υποθέσεις, το κριτήριο από το οποίο εξαρτάται ο χαρακτηρισμός ενός πιστωτικού σημειώματος ως τιμολογίου δεν συναρτάται μόνο προς το περιεχόμενό του, αλλά αφορά επίσης το πρόσωπο που το εκδίδει.

24. Στο κείμενο του πρώτου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή αποτελεί τη λογική βάση της παρούσας υποθέσεως, δεδομένου ότι η διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του γερμανικού δικαστηρίου αφορά ένα ποσό ΦΠΑ το οποίο δεν συμπίπτει με εκείνο που οφείλεται αποκλειστικά βάσει της φορολογητέας πράξεως. Επομένως, το σφάλμα που ενέχει το αναγραφόμενο στο πιστωτικό σημείωμα ποσό επιβάλλει στον επιχειρηματία υποχρέωση καταβολής φόρου όχι πλέον υπό την ιδιότητά του ως υποκειμένου στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο α', αλλά υπό την ιδιότητά του ως προσώπου που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή σε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου.

25. Ωστόσο, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η διάταξη αυτή, την οποία επικαλείται το εθνικό δικαστήριο προκειμένου να προ-

10 — Αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 1988 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 123/87 και 330/87, Jeunehomme και EGI (Συλλογή 1988, σ. 4517), και της 5ης Δεκεμβρίου 1996 στην υπόθεση C-85/95, Reisdorf (Συλλογή 1996, σ. I-6257).

11 — Προαναφερθείσα απόφαση Jeunehomme και EGI, σκέψη 16. Ωστόσο, στη σκέψη 17 διευκρινίζεται ότι οι ενδείξεις αυτές δεν πρέπει, λόγω του αριθμού τους ή του τεχνικού τους χαρακτήρα, να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.

12 — Σκέψη 31.

13 — Προαναφερθείσα απόφαση Reisdorf, σκέψη 24. Βλ. επίσης την προαναφερθείσα απόφαση Jeunehomme και EGI, σκέψη 17.

σδιορίσει το νομικό πλαίσιο της διαφοράς, δεν έχει καμία χρησιμότητα όσον αφορά την απάντηση του πρώτου ερωτήματος, δεδομένου ότι δεν παρέχει ενδείξεις σχετικά με το αν, προκειμένου να θεωρηθεί ένα πιστωτικό σημείωμα ως έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου, έχει ή όχι αποφασιστική σημασία το πρόσωπο το οποίο το συντάσσει ή το εκδίδει.

26. Με το παρόν προδικαστικό ερώτημα ζητείται, όμως, να διευκρινιστεί αν τα κράτη μέλη μπορούν, στο πλαίσιο της εξουσίας που τους αναγνωρίζεται από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, να θεωρούν ως τιμολόγιο ένα έγγραφο εκδοθέν όχι από τον επιχειρηματία αλλά από τον αποδέκτη του αγαθού ή της υπηρεσίας.

27. Βάσει μιας γραμματικής ερμηνείας του προαναφερθέντος άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', το οποίο επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η εκπλήρωση της υποχρεώσεως εκδόσεως του τιμολογίου από τον αποδέκτη του αγαθού ή της υπηρεσίας, ο οποίος δεν μπορεί να υποστηρίξει ότι έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον επίδικο ΦΠΑ, ούτε μπορεί να επιτραπεί στον επιχειρηματία να απαλλαγεί της υποχρεώσεως αυτής. Επομένως, βάσει της ερμηνείας αυτής, το πιστωτικό σημείωμα δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αντικαταστήσει το τιμολόγιο.

28. Ωστόσο, δεν συμφωνώ με την ερμηνεία αυτή, την οποία θεωρώ υπερβολικά τυπολατρική. Πράγματι, για την ερμηνεία της εφαρμοστέας διατάξεως πρέπει κατ' αρχάς να ληφθεί υπόψη ο σκοπός τον οποίο επεδίωκε ο νομοθέτης κατά τη θέσπισή της [14].

29. Δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, ο σκοπός της διατάξεως αυτής είναι η διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και η αποτροπή της φοροδιαφυγής [15], δεν φαίνεται να υπάρχει κανένας βάσιμος λόγος για τον οποίο δεν θα έπρεπε το συνταχθέν από τον αποδέκτη του αγαθού ή της υπηρεσίας έγγραφο να υπέχει θέση τιμολογίου, εφόσον το έγγραφο αυτό περιέχει τα στοιχεία που προβλέπει η έκτη οδηγία για τα τιμολόγια [16] και εφόσον ο αποδέκτης του έχει τη δυνατότητα να διορθώσει, ενδεχομένως, το περιεχόμενό του.

30. Πράγματι, υπ' αυτές τις συνθήκες, εφόσον έχει δοθεί στον επιχειρηματία δυνατότητα ελέγχου και διορθώσεως, αυτός είναι ο εκδότης του πιστωτικού σημειώματος, του οποίου τη σύνταξη έχει απλώς, κατά κάποιο τρόπο, αναθέσει στον πελάτη του. Το πιστωτικό σημείωμα δεν παύει να αποτελεί δικαιολογητικό των φορολογικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του επιχειρηματία, εφόσον περιέχει τα ίδια στοιχεία με το παραδοσιακό τιμολόγιο, ο δε επιχειρηματίας έχει τη δυνατότητα να εγκρίνει το περιεχόμενό του. Έτσι, ο επιχειρηματίας διατηρεί την ευθύνη της εκδόσεως των τιμολογίων, ανεξαρτήτως της μορφής τους, και παραμένει, σε τελική ανάλυση, ο πραγματικός εκδότης τους.

14 — Το γεγονός ότι, το 1977, ο κοινοτικός νομοθέτης δεν έλαβε υπόψη — όπως ούτε και ο Γερμανός νομοθέτης το 1980 — την πρακτική της αυτοτιμολογήσεως στο πλαίσιο του γράμματος της διατάξεως οφείλεται αναμφισβήτητα στο ότι η πρακτική αυτή δεν είχε ακόμη αναπτυχθεί ιδιαίτερα.

15 — Σημείο 22 των προκείμενων προτάσεών μου.

16 — Βλ. ανωτέρω, υποσημείωση 8.

31. Θεωρώ — όπως εξάλλου και όλες οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις καθώς και η Επιτροπή — ότι η αυτοτιμολόγηση, όπως ρυθμίζεται από το άρθρο 14, παράγραφος 5, του UStG, πληροί τις προϋποθέσεις που επιτρέπουν την εξομοίωση των μη αμφισβητουμένων πιστωτικών σημειωμάτων προς τιμολόγια εκδιδόμενα από τον επιχειρηματία.

32. Το άρθρο 14, παράγραφος 5, σημείο 3, επιβάλλει να αναφέρονται στο πιστωτικό σημείωμα τα ίδια στοιχεία με εκείνα που προβλέπονται για τα τιμολόγια, όπως, μεταξύ άλλων, «η αντιπαροχή που οφείλεται για την παράδοση των αγαθών ή για την παροχή της υπηρεσίας» και «το ποσό του φόρου που οφείλεται για την αντιπαροχή αυτή».

33. Η δυνατότητα του επιχειρηματία για άσκηση ελέγχου διασφαλίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14, παράγραφος 5, του οποίου το σημείο 2 διευκρινίζει ότι τα συμβαλλόμενα μέρη πρέπει να συμφωνούν ως προς την εξόφληση διά πιστωτικού σημειώματος. Επιβάλλεται επίσης να υπομνηστεί ότι, σύμφωνα με το σημείο 4 της διατάξεως αυτής, «αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος πρέπει να είναι ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας» και ότι η δεύτερη φράση του δευτέρου εδαφίου της διατάξεως αυτής ορίζει ότι «το πιστωτικό σημείωμα παύει να επέχει θέση τιμολογίου αν ο αποδέκτης προβάλει αντιρρήσεις κατά του ποσού του φόρου που αναγράφεται σ' αυτό».

34. Βέβαια, η δυνατότητα διορθώσεως δεν παρέχεται ρητά στον επιχειρηματία, πλην όμως το δικαίωμα που του παρέχεται να μην αναγνωρίσει το πιστωτικό σημείωμα ως τιμολόγιο, προβάλλοντας αντιρρήσεις κατά του περιεχομένου του, εξαρτά πλήρως από τη διακριτική του ευχέρεια τον νομικό χαρακτηρισμό της πράξεως αυτής, στοιχείο που είναι αρκετό για την εξομοίωση του εγγράφου αυτού προς τιμολόγιο υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

Β — *Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος*

35. Το υποβληθέν ερώτημα μπορεί να γίνει κατανοητό κατά δύο διαφορετικούς τρόπους.

36. Σύμφωνα με τον πρώτο, με το ερώτημα καθεαυτό και λαμβανομένου υπόψη του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το γεγονός ότι ο επιχειρηματίας αποδέχθηκε, χωρίς να προβάλει αντιρρήσεις, ένα εσφαλμένο πιστωτικό σημείωμα συνταχθέν από τον αποδέκτη του αγαθού ή της υπηρεσίας επιτρέπει να θεωρηθεί ο εν λόγω επιχειρηματίας ως το πρόσωπο το οποίο ανέγραψε τον ΦΠΑ επί του σημειώματος, υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Από μια καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό το γερμανικό δικαστήριο συνάγει αυτομάτως ότι ο επιχειρηματίας οφείλει τον ΦΠΑ που αναγράφεται στο σημείωμα, χωρίς να αμφιβάλλει ως προς το συμπέρασμα αυτό, το οποίο θεωρεί ως δεδομένο.

37. Σύμφωνα με τον δεύτερο, το προδικαστικό ερώτημα αφορά επίσης το ποιο είναι το ακριβές ποσό του ΦΠΑ — εκείνο που

έχει αναγραφεί στο πιστωτικό σημείωμα ή εκείνο που αντιστοιχεί στην φορολογητέα πράξη — τον οποίο οφείλει, σε τελική ανάλυση, να καταβάλει ο επιχειρηματίας.

38. Κατά την άποψή μου, πρέπει να γίνει δεκτή η πρώτη εκδοχή. Από το σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής προκύπτει ότι ο σκοπός για τον οποίο το Bundesfinanzhof υπέβαλε το προδικαστικό ερώτημα δεν ήταν να του παρασχεθεί η δυνατότητα να κρίνει αν το άρθρο 14, παράγραφος 2, πρώτη φράση, του UStG μπορεί, λαμβανομένου υπόψη του κοινοτικού δικαίου, να θεμελιώσει υποχρέωση καταβολής του ποσού του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο και όχι εκείνου που αντιστοιχεί στην φορολογητέα πράξη. Το προδικαστικό ερώτημα αφορά την επίπτωση του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας στη δυνατότητα εφαρμογής του προαναφερθέντος άρθρου 14, παράγραφος 2, πρώτη φράση, στα πιστωτικά σημειώματα. Οι δύο αυτές διατάξεις έχουν ως κοινό σημείο το ότι προσδιορίζουν ως υπόχρεο του φόρου το πρόσωπο που ανέγραψε τον ΦΠΑ. Όμως, αυτό ακριβώς το ζήτημα, ως προς το οποίο το πιστωτικό σημείωμα διακρίνεται από το τιμολόγιο, αποτελεί το επίκεντρο του προβληματισμού της διατάξεως περί παραπομπής.

39. Πράγματι, κατά το γερμανικό δικαστήριο υπάρχουν «αμφιβολίες ως προς το ποιος θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι ευθύνεται για την αναγραφή (...) υπερβάλλοντος φόρου (...): οι ζωέμποροι (αποδέκτες της παροχής υπηρεσιών), επειδή χορήγησαν τα πιστωτικά σημειώματα ή ο προσφεύγων (παρασχών τις υπηρεσίες), δεδομένου ότι ούτε μερίμνησε για τη διόρθωση των πιστωτικών σημειωμάτων από τους ζωεμπόρους ούτε παρέδωσε στους ζωεμπόρους, βάσει των στοιχείων που περιέχονται στα πιστωτικά σημειώματα, τιμολόγια με χωριστή αναγραφή του ορθού ποσού του φόρου» [17].

40. Το Bundesfinanzhof προσθέτει ότι «αποφασιστική σημασία (...) έχει το αν το άρθρο 14, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του UStG του 1980 έχει εφαρμογή ως προς τον προσφεύγοντα» [18], ενώ διευκρινίζει ότι είναι σημαντικό «κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή της [επίμαχης] διατάξεως να λαμβάνονται ως βάση οι σχετικές επιταγές του κοινοτικού δικαίου προς τον εθνικό νομοθέτη» [19].

41. Με άλλα λόγια, θεωρώ ότι το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί σχετικά με το αν οι προαναφερθείσες διατάξεις της έκτης οδηγίας επιτρέπουν να θεωρηθεί ως οφειλέτης του υπερβάλλοντος ποσού ΦΠΑ που αναγράφεται σε πιστωτικό σημείωμα ένας επιχειρηματίας ο οποίος δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά του υπερβάλλοντος ποσού, κατά τον ίδιο τρόπο όπως θα ήταν ο επιχειρηματίας αυτός οφειλέτης του υπερβάλλοντος ποσού που θα είχε αναγραφεί σε τιμολόγιο εκδοθέν από τον ίδιο.

42. Ωστόσο, για την περίπτωση κατά την οποία το Δικαστήριο δεν δεχθεί την υπ' αυτή την έννοια κατανόηση του προδικαστικού ερωτήματος, θα εξετάσω τη σημασία του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ανεξάρτητα από τη φύση του εγγράφου στο οποίο έχει αναγραφεί εσφαλμένα ο ΦΠΑ.

17 — Σελίδες 7 και 8 της ελληνικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής.

18 — Σελίδα 5 της ελληνικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής.

19 — Σελίδα 9 της ελληνικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής.

1. Επί της ιδιότητας του αποδέκτη πιστωτικού σημειώματος, ο οποίος δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά του αναγραφομένου επί του σημειώματος αυτού ποσού, ως οφειλέτη του φόρου

43. Ο επιχειρηματίας ο οποίος προβαίνει σε φορολογητέα πράξη οφείλει, κατ' αρχήν, τον αντίστοιχο ΦΠΑ και, υπό την ιδιότητά του αυτή, οφείλει να εκδώσει ένα τιμολόγιο όπου αναγράφεται αυτός ο ΦΠΑ. Σύμφωνα με το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξα ανωτέρω [20], στην περίπτωση της αυτοτιμολογήσεως, η υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου εκπληρούται αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθιστούν δυνατή την εξομοίωση του πιστωτικού σημειώματος προς τιμολόγιο, οπότε η ιδιαιτερότητα της καταστάσεως αυτής δεν ασκεί καμία επιρροή επί της ιδιότητας του επιχειρηματία ως υποχρέου του φόρου.

44. Ωστόσο, η κατάσταση θα μπορούσε να είναι διαφορετική αν, για διαφόρους λόγους — πρόθεση φοροδιαφυγής ή πλάνη — το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στο πιστωτικό σημείωμα δεν αντιστοιχεί στον οφειλόμενο ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή, το εθνικό και το κοινοτικό δίκαιο περιορίζουν προφανώς την έκταση της εξομοιώσεως.

45. Βέβαια, ο USIG καθιερώνει σαφώς την αρχή κατά την οποία ο επιχειρηματίας οφείλει να καταβάλει το ποσό του ΦΠΑ που έχει αναγράψει ο ίδιος στο τιμολόγιο, οσάκις το ποσό αυτό είναι υψηλότερο από εκείνο το οποίο αυτός όφειλε αρχικά, όμως ο νόμος αυτός σιωπά όσον αφορά την περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, η διαφορά αυτή μεταξύ των δύο ποσών επηρεάζει το περιεχόμενο ενός πιστωτικού σημειώματος.

46. Επιπλέον, το γράμμα της έκτης οδηγίας δημιουργεί μια αμφιβολία σχετικά με το περιθώριο ερμηνείας το οποίο διαθέτει το εθνικό δικαστήριο, προκειμένου να απαιτήσει από τον επιχειρηματία, που είναι ο αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος, την καταβολή του υπερβάλλοντος ποσού. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', το οποίο αφορά την περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, το αναγραφέν ποσό δεν αντιστοιχεί στην φορολογητέα πράξη, υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ έχει κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή σε έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου [21].

47. Όμως, ο αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος δεν έχει, κατά κυριολεξία, αναγράψει ο ίδιος το υπερβάλλον ποσό του ΦΠΑ στο έγγραφο αυτό.

48. Θα πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι, μολονότι η διατύπωση του άρθρου 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν αντιτίθεται στην εκ μέρους του επιχειρηματία διατήρηση της ιδιότητάς του ως εκδότη του πιστωτικού σημειώματος, αντιθέτως, το γράμμα των διατάξεων του άρθρου 21 που προαναφέρθηκαν καθιστά υπόχρεο του ΦΠΑ τον αποδέκτη του αγαθού ή της υπηρεσίας.

49. Και ως προς το ζήτημα αυτό υιοθετώ μια ελαστικότερη ερμηνεία της διατάξεως. Η διάταξη αυτή, καθόσον συμπεριλαμβάνει μεταξύ των υποχρέων του ΦΠΑ, εκτός από τον υποκείμενο στον φόρο, το πρό-

20 — Σημεία 29, 30 και 31 των προκειμένων προτάσεών μου.

21 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 24 των προκειμένων προτάσεων.

σωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ στο τιμολόγιο, σκοπεί στην αποτροπή της φοροδιαφυγής. Επιβαρύνει με την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγια ανακριβή ή αντιστοιχούντα σε πλασματικές οικονομικές συναλλαγές [22].

50. Ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν δικαιολογεί μια ερμηνεία διαφορετική από αυτή την οποία προτείνω στο πλαίσιο της απαντήσεως του πρώτου ερωτήματος. Αν ένα πιστωτικό σημείωμα περιέχει σφάλμα και ο επιχειρηματίας, ο οποίος έχει τη δυνατότητα να το ελέγξει και να διορθώσει το περιεχόμενό του, δεν έχει προβάλει αντιρρήσεις κατ' αυτού, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτός είναι το πρόσωπο που ανέγραψε σε αυτό τον ΦΠΑ. Επομένως, ο επιχειρηματίας φέρει την ευθύνη για τις ανακρίβειες, οι οποίες ενδεχομένως να υποδηλώνουν περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

51. Επιπλέον, θεωρώ, όπως και όλες οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις καθώς και η Επιτροπή, ότι στο ερώτημα αυτό δεν μπορεί να δοθεί διαφορετική απάντηση ανάλογα με το αν ο ΦΠΑ έχει αναγραφεί σε παραδοσιακό τιμολόγιο ή σε πιστωτικό σημείωμα. Αν, υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν ανωτέρω, γίνει δεκτή η εξομοίωση ενός πιστωτικού σημειώματος προς τιμολόγιο για τον λόγο ότι ο επιχειρηματίας εξακολουθεί να είναι ο πραγματικός εκδότης του σημειώματος, είναι λογικό να γίνει δεκτό ότι οι έννομες συνέπειες που παράγει το καθένα από αυτά τα έγγραφα είναι οι ίδιες. Στην αντίθετη περίπτωση, η εξομοίωση θα ήταν καθαρώς τυπική και η διαφορά των ρυθμίσεων θα είχε ως συνέπεια την αδικαιολόγητη διαφορετική μεταχείριση του επιχειρηματία που εκδίδει ο ίδιος τα τιμολόγιά του από τον επιχειρηματία που προσφεύγει στην πρακτική της αυτοτιμολογήσεως.

2. Επί της υποχρεώσεως καταβολής του ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο ή στο πιστωτικό σημείωμα

52. Μπορεί να γίνει δεκτό ότι, οσάκις το χρεωθέν ποσό δεν αντιστοιχεί ή δεν αντιστοιχεί απόλυτα στη φορολογητέα οικονομική πράξη, η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ αφορά ολόκληρο το αναγραφέν ποσό;

53. Το ερώτημα αυτό, για την απάντηση του οποίου, βάσει του κοινοτικού δικαίου, είναι άνευ σημασίας το αν το ανακριβές ποσό έχει αναγραφεί σε τιμολόγιο ή σε πιστωτικό σημείωμα, τίθεται με διατύπωση παρόμοια με εκείνη του ερωτήματος που υπήρξε η αφορμή για την έκδοση της προαναφερθείσας αποφάσεως Genius Holding.

54. Στην υπόθεση εκείνη, είχε υποβληθεί στο Δικαστήριο το ερώτημα αν το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται αποκλειστικά επειδή έχει αναγραφεί σε τιμολόγιο μπορεί να ληφθεί υπόψη για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η έκτη οδηγία. Το Δικαστήριο έδωσε αρνητική απάντηση, καθόσον έκρινε ότι «(...) η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι» [23].

22 — Βλ. τα σημεία 10 και 14 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Mischo στην υπόθεση C-342/87, Genius Holding, επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989 (Συλλογή 1989, σ. 4227).

23 — Προαναφερθείσα απόφαση Genius Holding, σκέψη 13.

55. Το Δικαστήριο, αποσκοπώντας στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, έκρινε, έτσι, ότι το ποσό του φόρου ως προς το οποίο υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει να προσδιορίζεται σε συνάρτηση προς τη φορολογητέα πράξη, οπότε τα εν λόγω τιμολόγια παύουν να αποτελούν δικαιολογητικά του δικαιώματος προς έκπτωση, αν δεν αντιστοιχούν σε καμία πράξη ή αν στηρίζονται σε μια υπερεκτιμηθείσα βάση επιβολής του φόρου [24]. Επομένως, αν τα δύο αυτά ποσά δεν συμπίπτουν, ο φόρος που αντιστοιχεί στη φορολογητέα πράξη πρέπει να υπερισχύει εκείνου που έχει χρεωθεί, έτσι ώστε να καθίσταται αδύνατη μια αδικαιολόγητη έκπτωση φόρου.

56. Κατά την απόφαση Genius Holding, στα πληροφοριακά στοιχεία που περιέχονται στο τιμολόγιο δεν αναγνωρίζεται η ίδια αξία όπως στο πραγματικό γεγονός της φορολογητέας πράξεως, τουλάχιστον όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Το ίδιο ερώτημα μπορεί να τεθεί, επ' ευκαιρία της παρούσας υποθέσεως, όσον αφορά την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ από τον υπόχρεο του φόρου [25].

57. Συναφώς, θεωρώ ότι το τιμολόγιο πρέπει να διατηρήσει τη λειτουργία του ως δικαιολογητικού. Ο λόγος για τον οποίο προτείνω στο Δικαστήριο να περιορίσει έτσι το πεδίο εφαρμογής της νομολογίας του είναι ο ίδιος με εκείνον που οδήγησε το Δικαστήριο στη διαμόρφωση της συναγομένης από την υπόθεση αυτή λύσεως. Και εν προκειμένω ο λόγος αυτός συνίσταται στην αποτροπή της φοροδιαφυγής.

58. Πράγματι, η παροχή στον εκδότη του τιμολογίου της δυνατότητας, σε περίπτωση που το αναγραφέν στο τιμολόγιο ποσό διαφέρει από το ποσό που προκύπτει από τη φορολογητέα πράξη, να απαλλαγεί από την υποχρέωση καταβολής του μέρους κατά το οποίο το αναγραφέν στο τιμολόγιο ποσό είναι ανακριβές θα ενθάρρυνε τη φοροδιαφυγή.

59. Η παροχή της δυνατότητας αυτής θα καθιστούσε, ιδίως, περιττό το τιμολόγιο και θα στερούσε τις ελεγκτικές αρχές ενός εγγράφου αναφοράς το οποίο αποδίδει την οικονομική δραστηριότητα βάσει της οποίας είναι δυνατή η διενέργεια των ελέγχων.

60. Εξάλλου, αυτή είναι η λύση που δέχθηκε σιωπηρώς το Δικαστήριο με την απόφαση Genius Holding, όταν υπενθύμισε την ευχέρεια που έχουν τα 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» [26]. Με άλλα λόγια, ο εκδότης τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ένας μη οφειλόμενος φόρος υποχρεούται κατ' αρχήν να τον καταβάλει, εκτός αν είναι σε θέση να αποδείξει ότι η αναγραφή του ποσού αυτού δεν ανάγεται σε πρόθεση φοροδιαφυγής.

24 — Προαναφερθείσα απόφαση Genius Holding, σκέψη 17.

25 — Το Bundesfinanzhof τονίζει ότι ο κανόνας της καταβολής του συνολικού ποσού που αναγράφεται στο τιμολόγιο, τον οποίο καθιερώνει το άρθρο 14, παράγραφος 2, πρώτη φράση, στηρίζεται στην εκτίμηση «ότι ο αποδέκτης των υπηρεσιών πρέπει να έχει δικαίωμα προς έκπτωση του επιβληθέντος κατά το προηγούμενο στάδιο φόρου που του καταλογίστηκε χωριστά στο τιμολόγιο» και ότι «πρόθεση *του νομοθέτη ήταν προφανώς ο συμψηφισμός μιας* εκπτώσεως φόρου οφειλομένης στη χωριστή αναγραφή του φόρου σε μη δικαιολογούμενη από τις παροχές έκταση μέσω της θεμελιώσεως αντίστοιχης φορολογικής οφειλής» (σ. 7 της ελληνικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής). Επομένως, η διάταξη αυτή ανάγεται στο αναγνωριζόμενο από τη γερμανική νομολογία δικαίωμα του αποδέκτη του αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών να εκπίπτει «το σύνολο του ποσού του φόρου που [αναγράφεται] χωριστά σε τιμολόγιο έστω και αν το ποσό αυτό [υπερβαίνει] τον φόρο κύκλου εργασιών που [οφείλεται] λόγω της φορολογητέας παροχής (...)» (σ. 7 της ελληνικής μεταφράσεως της διατάξεως περί παραπομπής), ένα δικαίωμα το οποίο αντιβαίνει προς την απόφαση Genius Holding.

26 — Προαναφερθείσα απόφαση Genius Holding, σκέψη 18.

61. Πέραν τούτου, η υπεροχή που πρέπει να αναγνωρίζεται στα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο αποτελεί επιταγή η οποία προκύπτει από τις εφαρμοστέες διατάξεις της έκτης οδηγίας. Η απόφαση Genius Holding στηρίζεται κατά μεγάλο μέρος στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση [27]. Στην παρούσα υπόθεση, η διάταξη που έχει αποφασιστική σημασία είναι το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Βέβαια, η διάταξη αυτή προσδιορίζει ποιος είναι υπόχρεος του ΦΠΑ και δεν παρέχει άμεσα πληροφορίες σχετικά με το καταβλητέο ποσό. Ωστόσο, από το γεγονός ότι μπορεί να τύχει εφαρμογής σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ΦΠΑ δεν οφείλεται νομίμως και κατά τις οποίες η οικονομική πράξη της οποίας γίνεται επίκληση είναι δυνατό ακόμη και να μην έχει διενεργηθεί, συνάγεται ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο είναι τα μόνα που έχουν σημασία, αφού αποτελούν τον μόνο τρόπο αναφοράς σε αριθμητικά δεδομένα.

62. Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η εξέταση του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος.

Πρόταση

63. Ενόψει των θεωρήσεων αυτών, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα ως εξής:

«1) Το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', 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, επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ως "έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου" πιστωτικό σημείωμα προερχόμενο από τον αποδέκτη του αγαθού ή της υπηρεσίας, εφόσον το εν λόγω σημείωμα περιέχει τα στοιχεία που προβλέπει η έκτη οδηγία για τα τιμολόγια και εφόσον ο επιχειρηματίας που προέβη στην οικονομική πράξη μπορεί να διορθώσει το περιεχόμενό του ή να προβάλει αντιρρήσεις ως προς αυτό.

27 — Η διάταξη αυτή ορίζει ότι «(...) ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος: α) τον *οφειλόμενο ή καταβληθέντα* φόρο προστιθεμένης αξίας (...)» (η υπογράμμιση δική μου).

2) Το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της προαναφερθείσας έκτης οδηγίας επιτρέπει να θεωρείται το πρόσωπο το οποίο αποδέχεται πιστωτικό σημείωμα όπου αναγράφεται ποσό φόρου προστιθεμένης αξίας υψηλότερο από εκείνο του οφειλόμενου φόρου, χωρίς να προβάλει αντιρρήσεις κατά του αναγραφομένου ποσού, ως το πρόσωπο το οποίο αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή σε έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου και το οποίο, κατά συνέπεια, τον οφείλει.»