ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 18ης Ιουνίου 2009 *

Στην υπόθεση C-566/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 30ής Νοεμβρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Δεκεμβρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Staatssecretaris van Financiën

κατά

Stadeco BV,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Δεκεμβρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Stadeco BV, εκπροσωπούμενη από τον A. Fruijtier, advocaat,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Wissels, M. de Grave και C. ten Dam,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Σ. Σπυρόπουλο και τις Σ. Τρεκλή και Μ. Τασσοπούλου,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. Adam, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και W. Roels,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 12ης Μαρτίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 21, παράγραφος 1, 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία), και την ερμηνεία της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, στο εξής: Staatssecretaris) και της Stadeco BV (στο εξής: Stadeco) σχετικά με το δικαίωμα φορολογουμένου να διορθωθεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αναγράφεται επί του τιμολογίου που απεστάλη στον αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄, της οδηγίας αυτής αναφέρει ότι ο «τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο […] πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους καθώς και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών […] είναι ο τόπος, όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές».

5 Το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται, στο εσωτερικό καθεστώς, από «κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον [ΦΠΑ] σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου».

Η εθνική νομοθεσία

6 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της επίδικης φορολογικής χρήσεως (στο εξής: Wet), «με την ονομασία “φόρος κύκλου εργασιών” θεσπίζεται φόρος επί […] των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στις Κάτω Χώρες από επιχειρηματία στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του».

7 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο c, σημείο 1, του Wet ορίζει ότι «ο τόπος των παροχών υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο […] πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες […] είναι ο τόπος όπου οι εν λόγω δραστηριότητες ή εργασίες πραγματοποιούνται πράγματι».

8 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, του Wet ορίζει ότι «ο φόρος εισπράττεται από τον επιχειρηματία που πραγματοποιεί την παράδοση ή παρέχει την υπηρεσία».

9 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, του Wet ορίζει ότι ο «φόρος που κατέστη απαιτητός κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως πρέπει να εξοφλείται βάσει δηλώσεως».

10 Το άρθρο 37 του Wet προβλέπει ότι «όποιος αναγράφει επί τιμολογίου, με οποιονδήποτε τρόπο, φόρο κύκλου εργασιών τον οποίο δεν οφείλει βάσει άλλης διατάξεως εκτός του παρόντος άρθρου καθίσταται οφειλέτης του φόρου κατά την ημερομηνία κατά την οποία εξέδωσε το σχετικό τιμολόγιο υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτό σύμφωνα με το άρθρο 14».

11 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, όπως διευκρινίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης και δυνάμει των οδηγιών του Staatssecretaris, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές ζητούσαν, με σκοπό τη διόρθωση του φόρου κύκλου εργασιών, από κάθε εκδότη τιμολογίου που ανέγραφε εσφαλμένως αυτόν τον φόρο, να διορθώνει το τιμολόγιο, είτε με την έκδοση νέου τιμολογίου είτε με τη σύνταξη πιστωτικού σημειώματος υπέρ του αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Stadeco είναι επιχείρηση που έχει την έδρα της στις Κάτω Χώρες και ασκεί δραστηριότητες εκμισθώσεως, κατασκευής και αποσυναρμολογήσεως εκθεσιακών περιπτέρων.

13 Από το 1993 έως το 1995, η Stadeco παρέσχε τις υπηρεσίες της στη Γερμανία και σε τρίτες χώρες κατ' εντολήν της Economische Voorlichtingsdienst (Υπηρεσίας Παροχής Οικονομικών Πληροφοριών, στο εξής: EVD), οργανισμού δημοσίου δικαίου εγκατεστημένου στις Κάτω Χώρες και εξαρτωμένου από το Υπουργείο Οικονομικών Υποθέσεων. Η EVD χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες της Stadeco αποκλειστικώς για δραστηριότητες που δεν υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών στις Κάτω Χώρες και δεν είχε, ως τμήμα οργανισμού δημοσίου δικαίου, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού.

14 Τα τιμολόγια για τις εν λόγω υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν εκτός των Κάτω Χωρών ανέγραφαν τα οφειλόμενα ποσά του φόρου κύκλου εργασιών που θα είχε εφαρμοστεί σε πανομοιότυπες υπηρεσίες παρασχεθείσες στις Κάτω Χώρες. Η EVD εξόφλησε τα τιμολόγια αυτά και η Stadeco κατέβαλε στις Κάτω Χώρες τους αναγραφόμενους φόρους.

15 Το 1996, οι φορολογικές αρχές ενημέρωσαν τη Stadeco ότι δεν όφειλε φόρο κύκλου εργασιών στις Κάτω Χώρες για τις επίδικες υπηρεσίες, οι οποίες είχαν παρασχεθεί εκτός των Κάτω Χωρών. Ακολούθως, η Stadeco ζήτησε την επιστροφή των συναφώς καταβληθέντων φόρων ύψους 230 314 NLG (104 512 ευρώ). Επειδή οι φορολογικές αρχές εξάρτησαν την αιτηθείσα επιστροφή από τη διόρθωση των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί σε βάρος της EVD, η Stadeco τους υπέβαλε αντίγραφο σχετικού πιστωτικού σημειώματος. Ακολούθως, πραγματοποιήθηκε η εν λόγω επιστροφή.

16 Πάντως, κατά τη διεξαγωγή ελέγχου το 2000, οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι η Stadeco ούτε είχε συντάξει πιστωτικό σημείωμα για την EVD, ούτε είχε διορθώσει τα τιμολόγια, ούτε είχε επιστρέψει οποιοδήποτε ποσό στην τελευταία. Έτσι, οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν σε βάρος της Stadeco διορθωτική απόφαση αφορώσα όλους τους επιστραφέντες φόρους.

17 Μετά την απόρριψη της ενστάσεώς της κατά της εν λόγω διορθωτικής αποφάσεως, η Stadeco πέτυχε ενώπιον του Gerechtshof 's-Gravenhage (Εφετείου της Χάγης) την ακύρωση της εν λόγω αποφάσεως. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η διόρθωση σφαλμάτων κατά την έκδοση τιμολογίων δεν ήταν εν προκειμένω ουσιώδης, διότι λόγω της ιδιότητας της EVD απεκλειόταν κάθε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου κύκλου εργασιών και, επομένως, δεν υπήρχε κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

18 Ο Staatsecretaris άσκησε ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te 's-Gravenhage. Ισχυρίζεται ότι η Stadeco δεν έχει δικαίωμα να κρατήσει τον επιστραφέντα φόρο κύκλου εργασιών, διότι δεν τήρησε τις προϋποθέσεις για τη διόρθωση των σφαλμάτων κατά την έκδοση τιμολογίου.

19 Το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι, επειδή δυνάμει των ουσιαστικών διατάξεων περί ΦΠΑ ο τόπος των οικείων παροχών δεν βρισκόταν στις Κάτω Χώρες, η διορθωτική απόφαση μπορούσε να στηριχθεί μόνο στο άρθρο 37 του Wet, το οποίο μετέφερε στο ολλανδικό δίκαιο το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας.

20 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα δημιουργίας φορολογικής οφειλής δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄ της έκτης οδηγίας εντός του κράτους μέλους, όπου είναι εγκατεστημένος ο εκδότης τιμολογίου, οσάκις ο τόπος της παροχής που αντιστοιχεί στο εν λόγω τιμολόγιο θεωρείται ότι βρίσκεται, δυνάμει του συστήματος του ΦΠΑ, εντός άλλου κράτους μέλους.

21 Αν αυτό συμβαίνει, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης αν η διόρθωση της φορολογικής οφειλής μπορεί να εξαρτηθεί από τη διόρθωση του οικείου τιμολογίου, ιδίως αν ο αποδέκτης των παρεσχεθεισών υπηρεσιών δεν δικαιούται εκπτώσεως των φόρων επί των εισροών. Ως προς το σημείο αυτό δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται να προβλέπουν τέτοιες προϋποθέσεις προκειμένου να προλαμβάνουν αδικαιολόγητους πλουτισμούς.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Hamburg αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 21, παράγραφος 1, αρχή και στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας […] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ στο κράτος μέλος κατοικίας ή έδρας του εκδότη του τιμολογίου αν αυτός χρέωσε τον αναγραφέντα στο εν λόγω τιμολόγιο ΦΠΑ για πράξη η οποία βάσει του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα;

2) Αν όχι, στην περίπτωση που τιμολόγιο κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας απεστάλη σε αποδέκτη ο οποίος δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (οπότε δεν υπάρχει κίνδυνος απωλείας φορολογικών εσόδων) δύνανται τα κράτη μέλη να εξαρτήσουν τη διόρθωση του εκ παραδρομής τιμολογηθέντος και βάσει της διατάξεως αυτής καταβλητέου ΦΠΑ από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέστειλε στον πελάτη του διορθωτικό τιμολόγιο στο οποίο δεν αναγράφεται ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

23 Με το πρώτο ερώτημα, το δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ δυνάμει της διατάξεως αυτής στο κράτος μέλος εντός του οποίου κατοικεί ή είναι εγκατεστημένος ο εκδότης τιμολογίου, αν ο τελευταίος ανέγραψε τον ΦΠΑ επί τιμολογίου για υπηρεσία της οποίας ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται, σύμφωνα με την έκτη οδηγία, εντός άλλου κράτους μέλους ή εντός τρίτου κράτους.

24 Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί ευθύς εξαρχής ότι, αντίθετα προς τον ισχυρισμό της Stadeco, το γεγονός ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί μόνο στον προσδιορισμό αυτών που οφείλουν τον ΦΠΑ «στο εσωτερικό καθεστώς», ενώ στην υπόθεση της κύριας δίκης η Stadeco δεν παρέσχε τις επίδικες υπηρεσίες στην EVD επί του εδάφους των Κάτω Χωρών, δεν εμποδίζει την εφαρμογή του στοιχείου γ΄ της διατάξεως αυτής στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης.

25 Αφενός, όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 12 των προτάσεών της, από τα άρθρα 7, παράγραφος 1, και 21, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, προκύπτει μεταξύ άλλων, ότι η έκφραση «στο εσωτερικό καθεστώς» αφορά όλο το έδαφος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όπως ορίζεται από το άρθρο 3 της έκτης οδηγίας.

26 Αφετέρου, πρέπει να τονισθεί ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή σε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου οφείλει αυτόν τον φόρο. Ειδικότερα, τα πρόσωπα αυτά οφείλουν τον ΦΠΑ που αναγράφεται επί τιμολογίου ανεξαρτήτως οποιασδήποτε υποχρεώσεως εξοφλήσεώς του λόγω πράξεως υποκειμένης στον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius, Συλλογή 1989, σ. 4227, σκέψη 19 της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 53, καθώς και της 15ης Μαρτίου 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Συλλογή 2007, σ. I-2425, σκέψη 23).

27 Συνεπώς, αντίθετα προς την περίπτωση της φορολογικής οφειλής που γεννάται ενδεχομένως λόγω πράξεως υποκειμένης στον ΦΠΑ, ο τόπος της παροχής των υπηρεσιών για τις οποίες εκδόθηκε τιμολόγιο είναι άνευ σημασίας για τη γένεση της φορολογικής οφειλής που προβλέπει το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, η οποία οφείλεται αποκλειστικώς στο γεγονός ότι ο ΦΠΑ αναγράφεται επί του τιμολογίου αυτού.

28 Ορίζοντας ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται επί τιμολογίου οφείλεται ανεξαρτήτως οποιασδήποτε υποχρεώσεως εξοφλήσεώς του λόγω πράξεως υποκειμένης στον ΦΠΑ, το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στην εξαφάνιση

του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, τον οποίο μπορεί να γεννά το δικαίωμα εκπτώσεως του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Schmeink & Cofreth και Strobel, προαναφερθείσα, σκέψεις 57 και 61, της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, Καραγιώργου κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψεις 50 και 53, καθώς και Reemtsma Cigarettenfabriken, προαναφερθείσα, σκέψη 23).

29 Πράγματι, ακόμη και αν η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται μόνο στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκειμένη στον ΦΠΑ (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Genius, σκέψη 13), ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαφανίζεται, καταρχήν, πλήρως, ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου επί του οποίου αναγράφεται εσφαλμένως ο ΦΠΑ μπορεί ακόμη να το χρησιμοποιήσει για την άσκηση αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως, σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψη 57).

30 Κατά τη διάταξη αυτή, οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, μπορεί να προβάλλει ενώπιον της φορολογικής αρχής το δικαίωμά του εκπτώσεως του ΦΠΑ. Όπως ανέφεραν η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση, δεν μπορεί να αποκλειστεί η αδυναμία της φορολογικής αρχής λόγω περιπλόκων περιστάσεων και νομικών σχέσεων να διαπιστώσει εγκαίρως ότι άλλα στοιχεία απαγορεύουν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως.

31 Δεδομένου ότι τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, ο οποίος θα μπορούσε να δημιουργηθεί από την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του αποδέκτη του τιμολογίου, τον φέρει το κράτος μέλος στο οποίο αντιστοιχεί ο αναγραφόμενος επί του οικείου τιμολογίου ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, εντός αυτού του κράτους μέλους.

32 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις κρίσιμες περιστάσεις, σε ποιο κράτος μέλος οφείλεται ο ΦΠΑ που αναγράφεται επί του οικείου τιμολογίου. Μπορούν να αποτελούν κρίσιμες

συναφώς περιστάσεις, μεταξύ άλλων, ο αναγραφόμενος συντελεστής, το νόμισμα του ποσού που πρέπει να τακτοποιηθεί, η γλώσσα συντάξεως, το περιεχόμενο και το πλαίσιο του οικείου τιμολογίου, οι τόποι εγκαταστάσεως του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου και του αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών, καθώς και η συμπεριφορά αυτών.

33 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ο ΦΠΑ οφείλεται, δυνάμει της διατάξεως αυτής, στο κράτος μέλος στο οποίο αντιστοιχεί ο ΦΠΑ που αναγράφεται επί τιμολογίου ή κάθε εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, ακόμη και αν η οικεία πράξη δεν ήταν φορολογητέα στο εν λόγω κράτος μέλος. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις κρίσιμες περιστάσεις, σε ποιο κράτος μέλος αντιστοιχεί ο ΦΠΑ που αναγράφεται επί του οικείου τιμολογίου. Μπορούν να αποτελούν κρίσιμες συναφώς περιστάσεις, μεταξύ άλλων, ο αναγραφόμενος συντελεστής, το νόμισμα του ποσού που πρέπει να τακτοποιηθεί, η γλώσσα συντάξεως, το περιεχόμενο και το πλαίσιο του οικείου τιμολογίου, οι τόποι εγκαταστάσεως του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου και του αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών, καθώς και η συμπεριφορά αυτών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

34 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει σε κράτος μέλος να εξαρτά τη διόρθωση του ΦΠΑ, ο οποίος οφείλεται στο εν λόγω κράτος μέλος μόνον επειδή ανεγράφη εκ λάθους επί του αποσταλέντος τιμολογίου, από την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος απέστειλε στον αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών διορθωμένο τιμολόγιο που δεν αναγράφει τον εν λόγω ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο τελευταίος δεν διαθέτει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, οπότε δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

35 Πρέπει να υπομνηστεί συναφώς ότι η έκτη οδηγία δεν προβλέπει ρητώς την περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ ανεγράφη εκ παραδρομής σε τιμολόγιο, χωρίς να οφείλεται λόγω πράξεως που υπόκειται στον φόρο αυτόν. Συνεπώς, καθόσον το κενό αυτό δεν

καλύπτεται από τον κοινοτικό νομοθέτη, η εξεύρεση λύσεως απόκειται στα κράτη μέλη (προπαρατεθείσες αποφάσεις Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψεις 48 και 49, καθώς και Καραγιώργου κ.λπ., σκέψη 49).

36 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη απόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διορθώσεως του αχρεωστήτως αναγραφέντος επί τιμολογίου φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή πίστη του (προπαρατεθείσα απόφαση Genius Holding, σκέψη 18).

37 Εντούτοις, οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί ο εκ παραδρομής αναγραφείς φόρος να μπορεί να τακτοποιηθεί, χωρίς να μπορεί η τακτοποίηση αυτή να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψη 58, καθώς και Καραγιώργου κ.λπ., σκέψη 50).

38 Εξάλλου, η διόρθωση αυτή δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών (προπαρατεθείσα απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψη 68).

39 Έχει σημασία να υπομνηστεί συναφώς ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, για να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και για να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί

με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψη 59 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Συνεπώς, αν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις επιστροφής του φόρου, οι εν λόγω αρχές μπορούν να επιτάσσουν την εκ μέρους των κρατών μελών πρόβλεψη των απαραίτητων μέσων ένδικης προστασίας και των διαδικαστικών λεπτομερειών που θα καθιστούν δυνατό στον φορολογούμενο να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα στο τιμολόγιο φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτή και κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Reemtsma Cigarettenfabriken, σκέψη 41).

41 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές εξάρτησαν, σύμφωνα με σχετικές γενικές οδηγίες του Staatssecretaris, τη διόρθωση του εξοφληθέντος από τη Stadeco ΦΠΑ από την εκ μέρους της τελευταίας διόρθωση των τιμολογίων που δόθηκαν στην EVD, είτε με την έκδοση νέων τιμολογίων όπου δεν αναγραφόταν ο ΦΠΑ είτε με την κατάρτιση πιστωτικού σημειώματος.

42 Επειδή, τόσο ένα διορθωμένο τιμολόγιο όσο και ένα πιστωτικό σημείωμα δείχνουν σαφώς στον αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών ότι στο οικείο κράτος μέλος δεν οφείλεται κανένας ΦΠΑ και ότι, επομένως, ο εν λόγω αποδέκτης δεν έχει συναφώς κανένα δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί ότι αυτή η προϋπόθεση μπορεί, καταρχήν, να διασφαλίσει την εξαφάνιση του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων. Επιπλέον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, λόγω της προϋποθέσεως αυτής, η επιστροφή του εν λόγω φόρου δεν εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

43 Εξάλλου, ναι μεν απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, στην υπόθεση της κύριας δίκης, αν η Stadeco απέδειξε ότι η ίδια εξάλειψε εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, πλην όμως το Δικαστήριο μπορεί, προκειμένου να δώσει στο αιτούν δικαστήριο πρόσφορη απάντηση, να του παράσχει τις ενδείξεις που αυτό κρίνει αναγκαίες (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων,

αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2008, C-49/07, MOTOE, Συλλογή 2008, σ. I-4863, σκέψη 30, και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora, Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψη 33).

44 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Stadeco απέστειλε στις ολλανδικές φορολογικές αρχές το αντίγραφο πιστωτικού σημειώματος υπέρ της EVD ενώ, στην πραγματικότητα, η Stadeco ούτε είχε καταστήσει αυτό το σημείωμα ούτε είχε διορθώσει τα επίδικα στην κύρια δίκη τιμολόγια.

45 Πράγματι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων είχε εξαλειφθεί λόγω δύο γεγονότων που απέκλειαν κάθε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ήτοι, αφενός, διότι η EVD έχει την ιδιότητα οργανισμού δημοσίου δικαίου και, αφετέρου, διότι η EVD χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες της Stadeco αποκλειστικώς για δραστηριότητες που δεν υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών στις Κάτω Χώρες.

46 Πάντως, όπως παρατηρήθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, δεν μπορεί να αποκλειστεί γενικώς η αδυναμία των φορολογικών αρχών να διαπιστώνουν εγκαίρως, λόγω περίπλοκων περιστάσεων και νομικών σχέσεων, ότι τέτοιες εκτιμήσεις κωλύουν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως.

47 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να θεωρηθεί ότι το γεγονός της εξαρτήσεως της διορθώσεως του ΦΠΑ που κακώς ανεγράφη επί τιμολογίου από την προϋπόθεση της διορθώσεως του τιμολογίου αυτού δεν βαίνει, καταρχήν, πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου της πλήρους εξαλείψεως του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.

48 Εξάλλου, καθόσον προκύπτει από τα περισταστικά της υποθέσεως της κύριας δίκης ότι οι ολλανδικές φορολογικές αρχές φαίνεται επίσης να εξαρτούν τη διόρθωση του ΦΠΑ από την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου από τον εκδότη του επίμαχου τιμολογίου στον αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών, πρέπει να υπομνησθεί ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει σε εθνικό νομικό σύστημα να αρνείται την απόδοση αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων υπό συνθήκες που συνεπάγονται τον αδικαιολόγητο πλουτισμό των δικαιούχων (απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

49 Πάντως, η ύπαρξη και η έκταση του αδικαιολογήτου πλουτισμού, που η επιστροφή ενός αχρεωστήτως εισπραχθέντος από πλευράς κοινοτικού δικαίου φόρου συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο, μπορούν να αποδειχθούν μόνον κατόπιν οικονομικής αναλύσεως που λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες συνθήκες (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Marks & Spencer, προαναφερθείσα, σκέψη 43).

50 Πρέπει να παρατηρηθεί συναφώς ότι στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να πραγματοποιήσει αυτή την ανάλυση. Στο πλαίσιο αυτό, μπορεί μεταξύ άλλων να είναι λυσιτελές το ερώτημα αν οι συναφθείσες μεταξύ της Stadeco και της EVD συμβάσεις προέβλεπαν σταθερά ποσά αμοιβής για τις πραγματοποιούμενες υπηρεσίες ή, ενδεχομένως, αυξημένα βασικά ποσά των επιβλητέων φόρων. Πράγματι, στην πρώτη περίπτωση, ενδεχομένως, δεν υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός της Stadeco.

51 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει, καταρχήν, σε κράτος μέλος να εξαρτά τη διόρθωση του ΦΠΑ, που οφείλεται εντός του εν λόγω κράτους μέλους μόνον επειδή αναγράφεται εκ παραδρομής επί του αποσταλέντος τιμολογίου, από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέστειλε στον αποδέκτη των

παρασχεθεισών υπηρεσιών διορθωμένο τιμολόγιο που δεν αναγράφει τον εν λόγω ΦΠΑ, αν ο εν λόγω φορολογούμενος δεν εξάλειψε εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

Επί των δικαστικών εξόδων

52 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 21, παράγραφος 1, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται, δυνάμει της διατάξεως αυτής, στο κράτος μέλος στο οποίο αντιστοιχεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται επί τιμολογίου ή κάθε εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου, ακόμη και αν η οικεία πράξη δεν ήταν φορολογητέα στο εν λόγω κράτος μέλος. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις κρίσιμες περιστάσεις, σε ποιο κράτος μέλος αντιστοιχεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται επί του οικείου τιμολογίου. Μπορούν να αποτελούν λυσιτελείς συναφώς περιστάσεις, μεταξύ άλλων, ο αναγραφόμενος συντελεστής, το νόμισμα του ποσού που πρέπει να τακτοποιηθεί, η γλώσσα συντάξεως, το περιεχόμενο και το πλαίσιο του οικείου τιμολογίου, οι τόποι εγκαταστάσεως του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου και του αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών, καθώς και η συμπεριφορά αυτών.

2) Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει, καταρχήν, σε κράτος μέλος να εξαρτά τη διόρθωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, που οφείλεται εντός του εν λόγω κράτους μέλους μόνον επειδή αναγράφεται εκ παραδρομής επί του αποσταλέντος τιμολογίου, από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέστειλε στον αποδέκτη των παρασχεθεισών υπηρεσιών διορθωμένο τιμολόγιο που δεν αναγράφει τον εν λόγω φόρο προστιθεμένης αξίας, αν ο εν λόγω φορολογούμενος δεν εξάλειψε εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.

(υπογραφές)