ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2008 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-95/07 και C-96/07,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε η Commissione tributaria provinciale di Genova (Ιταλία) με απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Φεβρουαρίου 2007, στο πλαίσιο των δικών

Ecotrade SpA

κατά

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Ιανουαρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ecotrade SpA, εκπροσωπούμενη από τους A. Lovisolo και N. Raggi, avvocati,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Α. Πανταζή-Λάμπρου,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον A. Aresu και την M. Afonso,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 13ης Μαρτίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 17, 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, 21, παράγραφος 1, και 22 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 έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2000/17/ΕΚ του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 2000 (ΕΕ L 84, σ. 24, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο εκδικάσεως δύο διαφορών μεταξύ της Ecotrade SpA (στο εξής: Ecotrade) και της Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (στο εξής: Agenzia), σχετικά με διάφορες πράξεις επιβολής φόρου που εξέδωσε η Agenzia, διορθωτικές των δηλώσεων που είχε υποβάλει η Ecotrade για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των χρήσεων 2000 και 2001.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 17, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που του επέφερε το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας φόρο προστιθέμενης αξίας 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 στο φόρο».

4 Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 17, έως ότου το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθορίσει τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, ενώ διευκρινίζεται ότι θα αποκλείονται οπωσδήποτε από το δικαίωμα προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως. Η παράγραφος 7 του εν λόγω άρθρου επιτρέπει στα κράτη μέλη, με την επιφύλαξη μιας διαδικασίας διαβούλευσης που προβλέπεται στο άρθρο 29 της οδηγίας αυτής, να αποκλείσουν εν όλω η εν μέρει από το καθεστώς των εκπτώσεων, για λόγους συγκυρίας, ορισμένα αγαθά επενδύσεως ή το σύνολο αυτών ή ακόμα και άλλα αγαθά

5 Σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που του επέφερε το άρθρο 28ζ της οδηγίας αυτής, ο ΦΠΑ οφείλεται, στο εσωτερικό καθεστώς, από τον λήπτη υπηρεσιών που αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 28β, σημείο Γ, της ίδιας οδηγίας, εφόσον παρέχονται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στο εξωτερικό. Το άρθρο 28β, σημείο Γ, στο οποίο γίνεται παραπομπή, αφορά την «παροχή υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών». Το καθεστώς αυτό, το οποίο εφαρμόζεται επιπλέον σε άλλες υπηρεσίες, είναι ευρέως γνωστό με τον συνήθως χρησιμοποιούμενο όρο «αντιστροφή της επιβάρυνσης».

6 Όσον αφορά τους τρόπους ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση σε περιπτώσεις όπως οι περιγραφείσες στην προηγούμενη σκέψη, το άρθρο 18, παράγραφος 1,

στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που του επέφερε το άρθρο 28στ, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις.

7 Το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«2. Η έκπτωση ενεργείται συνολικά από τον υποκείμενο στον φόρο δι' αφαιρέσεως από το ποσό του φόρου του οφειλομένου για μία περίοδο δηλώσεως του ποσού του φόρου για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, δυνάμει της παραγράφου 1, το δικαίωμα προς έκπτωση, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

3. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και [τις] λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν ενήργησε σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2.»

8 Εξάλλου, στο άρθρο 22 της έκτης οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που του επέφερε το άρθρο 28η της οδηγίας αυτής, προβλέπεται ορισμένος αριθμός υποχρεώσεων που βαρύνουν τον υποκείμενο στον φόρο. Μεταξύ των υποχρεώσεων αυτών συγκαταλέγονται η προβλεπόμενη στο άρθρο 22, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί λογιστικά βιβλία επαρκώς λεπτομερή, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του ΦΠΑ και ο έλεγχός του εκ μέρους των φορολογικών αρχών, καθώς και η θεσπιζόμενη στην παράγραφο 4, στοιχεία α΄ και β΄, του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταθέτει εμπροθέσμως δήλωση που να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση του ποσού του απαιτητού φόρου και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν.

9 Τέλος, οι παράγραφοι 7 και 8 του εν λόγω άρθρου 22 ορίζουν τα ακόλουθα:

«7. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε τα πρόσωπα που, βάσει του άρθρου 21 παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, θεωρούνται υπόχρεοι φόρου στη θέση υποκειμένου εγκατεστημένου στο εξωτερικό […] να εκπληρούν τις προαναφερθείσες υποχρεώσεις δήλωσης και εξόφλησης.

8. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, υπό την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που διενεργούνται από υποκειμένους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Η εθνική νομοθεσία

10 Στο ιταλικό δίκαιο, οι σχετικές με τον ΦΠΑ ουσιώδεις διατάξεις περιέχονται, αφενός, στο υπ' αριθ. 633 διάταγμα του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 26ης Οκτωβρίου 1972, περί καθιερώσεως και ρυθμίσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας [τακτικό συμπλήρωμα της *GURI* (ιταλικής Εφημερίδας της Κυβερνήσεως) αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972], που έχει τροποποιηθεί επανειλημμένως (στο εξής: ΠΔ 633/72), και, αφετέρου, στο υπ' αριθ. 331 νομοθετικό διάταγμα, της 30ής Αυγούστου 1993 (*GURI* αριθ. 203, της 30ής Αυγούστου 1993, στο εξής: ΝΔ 331/93).

11 Το άρθρο 17, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του ΠΔ 633/72 ορίζει τα εξής:

«Οι υποχρεώσεις σχετικά με [...] την παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας από πρόσωπο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, [...] βαρύνουν τους αποδέκτες των υπηρεσιών οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίοι [...] χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες στο πλαίσιο της ασκήσεως επιχειρηματικών, καλλιτεχνικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων.»

12 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του ΠΔ 633/72 προβλέπει τα εξής:

«[...] Το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί αγορασθέντων ή εισαχθέντων αγαθών και υπηρεσιών γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος γίνεται απαιτητός και μπορεί να ασκηθεί το αργότερο με τη δήλωση που αφορά το μεθεπόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα και υπό τις προϋποθέσεις που συνέτρεχαν κατά τον χρόνο γεννήσεως του δικαιώματος.»

13 Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 23 του ΠΔ 633/72, το οποίο τιτλοφορείται «Καταχώριση τιμολογίων», οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να καταχωρίζουν, εντός δεκαπέντε ημερών, κάθε εκδιδόμενο τιμολόγιο στο οικείο βιβλίο, όπου πρέπει να αναφέρεται, για κάθε τιμολόγιο, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία εκδόσεως, το φορολογητέο ποσό της πράξεως ή των πράξεων και το ποσό του ΦΠΑ χωριστά για κάθε εφαρμοζόμενο συντελεστή καθώς και η επιχείρηση, το όνομα ή η εμπορική επωνυμία του αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, ή, στις περιπτώσεις του άρθρου 17, παράγραφος 3, του ίδιου διατάγματος, το όνομα του προσώπου που προμηθεύει το αγαθό ή παρέχει την υπηρεσία.

14 Η παράγραφος 1 του άρθρου 25 του ΠΔ 633/72, το οποίο τιτλοφορείται «Καταχώριση αγορών», επιβάλλει στους υποκειμένους στον φόρο την υποχρέωση να αριθμούν κατ' αύξοντα αριθμό τα τιμολόγια και τα τελωνειακά έγγραφα που αφορούν τα

αγαθά ή τις υπηρεσίες που απέκτησαν ή εισήγαγαν στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, του εν λόγω διατάγματος, και να τα καταχωρίζουν στο οικείο βιβλίο πριν την περιοδική εκκαθάριση ή την ετήσια δήλωση με την οποία ασκούν το δικαίωμα προς έκπτωση του συναφούς με τα τιμολόγια αυτά ΦΠΑ.

15 Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 47 του ΝΔ 331/93, το οποίο τιτλοφορείται «Καταχώριση των ενδοκοινοτικών πράξεων», τα τιμολόγια που αφορούν, μεταξύ άλλων, παροχή υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών και οι συναφείς παροχές υπηρεσιών πρέπει να καταχωρίζονται χωριστά, εντός του μήνα λήψεως ή σε μεταγενέστερο χρόνο, αλλά οπωσδήποτε εντός δεκαπέντε ημερών από της λήψεως, στο προβλεπόμενο από το άρθρο 23, παράγραφοι 1 και 2, του ΠΔ 633/72 βιβλίο εκδιδόμενων τιμολογίων καθώς και στο βιβλίο αγορών του άρθρου 25, παράγραφος 1, του ίδιου διατάγματος, με μνεία, αντιστοίχως, του μήνα λήψεως ή του μήνα εκδόσεως.

16 Τέλος, το άρθρο 57, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του ΠΔ 633/72 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι πράξεις που αφορούν τις διορθώσεις και τις βεβαιώσεις φόρου [...] κοινοποιούνται, επί ποινή απώλειας του σχετικού δικαιώματος, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του τέταρτου έτους από το έτος υποβολής της δηλώσεως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

17 Η Ecotrade είναι ανώνυμη εταιρία ιταλικού δικαίου, εξειδικευμένη στο εμπόριο σκωρίας υψικαμίνων σε κόκκους και άλλων συστατικών, ιδιαιτέρως δε συνθετικού γύψου και τέφρας, που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή τσιμέντου.

18 Κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2000 και 2001, η Ecotrade ανέθεσε σε επιχειρήσεις μη εγκατεστημένες στην Ιταλία τη μεταφορά τέτοιων υλικών από την Ιταλία προς άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Οι επιχειρήσεις αυτές, στα τιμολόγια που εξέδωσαν για τις υπηρεσίες που παρείχαν στην Ecotrade, περιέγραψαν τις εν λόγω υπηρεσίες είτε ως «ναυλώσεις πλοίων» είτε ως «μεταφορές» (στο εξής: επίδικες πράξεις). Τα τιμολόγια αυτά ωστόσο δεν ανέγραφαν το ποσό του ΦΠΑ, ορισμένα μάλιστα από αυτά ανέφεραν ότι οι εν λόγω πράξεις απαλλάσσονταν από τον φόρο αυτό.

19 Έτσι η Ecotrade θεώρησε τις επίδικες πράξεις ως μη υποκείμενες στον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, καταχώρισε τα συναφή με τις πράξεις αυτές τιμολόγια μόνο στο βιβλίο των αγορών και όχι στο βιβλίο των εκδιδόμενων τιμολογίων, κρίνοντας ότι οι επίδικες πράξεις απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Επομένως ο ΦΠΑ για τις πράξεις αυτές δεν εμφανιζόταν στις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε η Ecotrade για τις χρήσεις 2000 και 2001.

20 Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια του 2004, η Agenzia θεώρησε ότι οι επίδικες πράξεις συνιστούν υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών, υποκείμενες σε ΦΠΑ, και ότι στις υπηρεσίες αυτές είχε εφαρμογή το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης, πράγμα που η Ecotrade δεν αντέκρουσε, με την εξαίρεση ενός τιμολογίου. Η Agenzia διαπίστωσε επίσης ότι η εταιρία αυτή δεν είχε τηρήσει τις υποχρεώσεις για τις επιβαλλόμενες από το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης λογιστικές καταχωρίσεις και στήριξε τη διαπίστωσή της αυτή στο γεγονός ότι τα εν λόγω τιμολόγια είχαν καταχωριστεί μόνο στο βιβλίο αγορών και όχι στο βιβλίο των εκδιδόμενων τιμολογίων.

21 Κατόπιν αυτών, η Agenzia, εκδίδοντας διάφορες πράξεις επιβολής φόρου, προέβη σε διόρθωση, ως προς τον ΦΠΑ, των φορολογικών δηλώσεων που είχε υποβάλει η Ecotrade για τις χρήσεις 2000 και 2001, αξίωσε την καταβολή των μη δηλωθέντων ποσών, συνολικού ύψους περίπου 321 000 ευρώ, και επέβαλε πρόστιμα ύψους περίπου 361 000 ευρώ.

22 Εν συνεχεία, η Agenzia θεώρησε ότι η Ecotrade είχε απολέσει το δικαίωμά της προς έκπτωση από τον ΦΠΑ, διότι δεν το είχε ασκήσει εντός προθεσμίας δύο ετών από τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος είχε γίνει απαιτητός, όπως προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του ΠΔ 633/72, ενώ η φορολογική αρχή αξίωνε εμπρόθεσμα την καταβολή του ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες, δεδομένου ότι, δυνάμει του άρθρου 57, παράγραφος 1, του εν λόγω διατάγματος, οι πράξεις που αφορούν τις διορθώσεις και τις βεβαιώσεις φόρου μπορούν να κοινοποιούνται εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών από την υποβολή των σχετικών με τους αμφισβητούμενους φόρους φορολογικών δηλώσεων.

23 Με διάφορες προσφυγές που άσκησε ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Genova στις 13 Φεβρουαρίου 2005, η Ecotrade προσέβαλε τις εν λόγω πράξεις επιβολής φόρου και ζήτησε την ακύρωσή τους. Για να δικαιολογήσει τη λογιστική πρακτική που είχε ακολουθήσει, η εταιρία αυτή υποστήριξε ότι στο μεν βιβλίο αγορών τα συναφή με τις επίδικες πράξεις τιμολόγια είχαν καταχωριστεί κανονικά, στο δε βιβλίο εκδιδόμενων τιμολογίων τα τιμολόγια αυτά δεν είχαν καταχωριστεί, για τον λόγο ότι οι εν λόγω πράξεις εσφαλμένως είχαν θεωρηθεί ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ. Ωστόσο, σύμφωνα με την Ecotrade, η παρατυπία αυτή δεν θα έπρεπε να διακυβεύσει την άσκηση του δικαιώματός της προς έκπτωση, δεδομένου ότι δεν είχε γεννηθεί καμία οφειλή έναντι της φορολογικής αρχής. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί εν προκειμένω να εφαρμοστεί κανένας χρονικός περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση.

24 Η Agenzia απάντησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι η Ecotrade έπρεπε να έχει εκδώσει τιμολόγιο με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση» για τις επίδικες υπηρεσίες, να έχει υπολογίσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ, να τον έχει καταχωρίσει στο βιβλίο εκδιδομένων τιμολογίων καθώς και στο βιβλίο αγορών, ώστε να αποκτήσει ένα πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για την έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο χρεωστικός ΦΠΑ δεν καταβάλλεται στην πραγματικότητα από τον αποδέκτη των υπηρεσιών, στο μέτρο που ο φόρος αυτός αντισταθμίζεται από τον αντίστοιχο πιστωτικό ΦΠΑ. Το δικαίωμα όμως προς έκπτωση πρέπει να ασκείται εμπρόθεσμα επί ποινή απωλείας του. Συνεπώς, κατά την Agenzia, η Ecotrade, που δεν τήρησε την προβλεπόμενη από την εθνική νομοθεσία λογιστική διαδικασία, υποχρεούται να καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ, ενώ έχει απολέσει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου αυτού λόγω της παρέλευσης της αποσβεστικής προθεσμίας.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Commissione tributaria provinciale di Genova αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία διατυπώνονται πανομοιότυπα και στις δύο υποθέσεις C-95/07 και C-96/07:

«1) Απαγορεύουν τα άρθρα 17, 21, παράγραφος 1, και 22 της έκτης οδηγίας [...], ορθώς ερμηνευόμενα, την εθνική ρύθμιση (εν προκειμένω το άρθρο 19 του ιταλικού ΠΔ 633/72) η οποία θέτει ως προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του [ΦΠΑ], ο οποίος οφείλεται από υπόχρεο στον φόρο στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, την τήρηση προθεσμίας (δύο ετών) και προβλέπει ως κύρωση για τη μη τήρηση της προθεσμίας την απόσβεση του δικαιώματος, όσον αφορά, ιδίως, τις περιπτώσεις στις οποίες η απόκτηση του αγαθού ή της υπηρεσίας υπόκειται σε ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, ο οποίος επιτρέπει στη διοίκηση να απαιτήσει την καταβολή του φόρου εντός (τετραετούς δυνάμει του άρθρου 57 του ΠΔ 633/72) προθεσμίας που είναι μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από τον επιχειρηματία, με την πάροδο της οποίας ο επιχειρηματίας χάνει το δικαίωμα προς έκπτωση;

2) Απαγορεύει το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας [...], ορθώς ερμηνευόμενο, την εθνική ρύθμιση η οποία μεταξύ των "διατυπώσεων" τις οποίες προβλέπει το εν λόγω άρθρο σχετικά με τη ρύθμιση του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, ο οποίος διέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 3, σε συνδυασμό με τα άρθρα 23 και 25 του ΠΔ 633/72, περιλαμβάνει την τήρηση προθεσμίας (εις βάρος αποκλειστικά του φορολογούμενου) για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που επιβάλλει το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, ανάλογης με την προθεσμία που προβλέπει το άρθρο 19 του ΠΔ 633/72;»

26 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 27ης Απριλίου 2007, οι υποθέσεις C-95/07 και C-96/07 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

27 Η Ecotrade υποστηρίζει ότι η έκτη οδηγία δεν επιβάλλει κανέναν χρονικό περιορισμό για το δικαίωμα προς έκπτωση, δεδομένου ότι το όλο καθεστώς του ΦΠΑ, που στηρίζεται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχει σκοπό να εξασφαλίσει στον υποκείμενο στον φόρο, σε όλες τις περιπτώσεις, το θεμελιώδες αυτό δικαίωμα, το οποίο είναι εγγενές στο όλο φορολογικό καθεστώς του ΦΠΑ. Επιπλέον, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με την επίκληση του άρθρου 17, παράγραφοι 6 και 7, και του άρθρου 22, παράγραφοι 7 και 8, της εν λόγω οδηγίας, τα οποία δεν έχουν εφαρμογή στις υποθέσεις της κύριας δίκης.

28 Όσον αφορά τις «διατυπώσεις» που καθορίζουν τα κράτη μέλη κατ' εφαρμογή του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας, τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να τηρεί για να μπορέσει να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση στο πλαίσιο του καθεστώτος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η Ecotrade υποστηρίζει ότι οι διατυπώσεις αυτές δεν μπορούν να είναι δυσανάλογες ή ασυμβίβαστες προς τον γενικό μηχανισμό του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η τήρηση των διατυπώσεων αυτών δεν μπορεί να συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο την οριστική απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση. Εν πάση περιπτώσει, ο περιορισμός στο ιταλικό δίκαιο του δικαιώματος προς έκπτωση είναι δυσανάλογος, για τον λόγο ότι η φορολογική αρχή διαθέτει για τη διόρθωση των εσφαλμένων δηλώσεων μεγαλύτερη προθεσμία από αυτήν που παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο για να ζητήσει την έκπτωση.

29 Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Κυπριακή Κυβέρνηση υπογραμμίζουν ότι η προθεσμία που προβλέπεται για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση συνιστά διατύπωση που μπορούν να καθορίζουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και παράγραφος 3, καθώς και του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας. Το άρθρο 18 δεν περιέχει καμία διάταξη που να απαγορεύει τη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να καθορίζουν χρονικούς περιορισμούς της έκπτωσης. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου 18, που αναφέρεται

στην «ίδια περίοδο», η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση πρέπει να πραγματοποιείται όσο πιο άμεσα γίνεται, ούτως ώστε, αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση εντός της περιόδου αυτής, η δυνατότητά του να το πράξει μεταγενέστερα να μπορεί να εξαρτάται από προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιβάλλουν βάσει της παραγράφου 3 του εν λόγω άρθρου 18.

30 Επιπλέον, οι εν λόγω κυβερνήσεις φρονούν ότι η τασσόμενη στη διοίκηση προθεσμία για την είσπραξη του φόρου δεν μπορεί, τόσο για αντικειμενικούς όσο και για πρακτικούς λόγους, να είναι ίση με αυτήν που έχει στη διάθεσή του ο υποκείμενος στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεδομένου ότι η διοίκηση χρειάζεται κάποιο χρόνο, μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, προκειμένου να ελέγξει τη δήλωση αυτή και να εξακριβώσει το περιεχόμενό της.

31 Η Ιταλική Κυβέρνηση ομολογεί πάντως ότι τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν την αρχή της αποτελεσματικότητας, ώστε η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση να μην καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής. Υποστηρίζει παρ' όλ' αυτά ότι η διετής προθεσμία είναι απολύτως επαρκής προς τούτο.

32 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να ασκείται τηρουμένων των προβλεπόμενων φορολογικών προθεσμιών. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να επιτρέπεται επ' αόριστον αναβολή της άσκησής του. Η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η καθορισμός αποσβεστικών προθεσμιών για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν είναι ασυμβίβαστος προς τους σκοπούς που επιδιώκει η έκτη οδηγία, υπό τον όρο ότι οι προθεσμίες αυτές δεν είναι λιγότερο ευνοϊκές από τις προβλεπόμενες για την άσκηση ανάλογων δικαιωμάτων φορολογικής φύσης (αρχή της ισοδυναμίας) και ότι δεν έχουν ως αποτέλεσμα να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη (αρχή της αποτελεσματικότητας). Η Επιτροπή καταλήγει ότι η αρχή της ισοδυναμίας δεν τηρείται εν προκειμένω, διότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση παρέχει στη φορολογική αρχή προθεσμία τεσσάρων ετών για να πραγματοποιεί διορθώσεις και βεβαιώσεις φόρου, ενώ προβλέπει προθεσμία δύο μόνο ετών για την έκπτωση ΦΠΑ που έχει καταβληθεί. Όσον αφορά την τήρηση της αρχής της αποτελεσματικότητας, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι η διετής αποσβεστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση θα ενείχε τον κίνδυνο, για τους ίδιους λόγους, να καταστήσει εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

33 Επιπλέον, η Επιτροπή φρονεί ότι είναι εντελώς υπερβολικό και δυσανάλογο να έχει το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος την αξίωση να πλουτίζει αδικαιολόγητα λόγω της μη εκτέλεσης απλών λογιστικών διατυπώσεων, ενώ παράλληλα να πρέπει να του αναγνωρίζεται η δυνατότητα να προβλέπει τις κατάλληλες κυρώσεις για τις εν λόγω παρατυπίες.

34 Στην περίπτωση που το Δικαστήριο αποφασίσει ότι το άρθρο 19 του ΠΔ 633/72 δεν είναι συμβατό με την έκτη οδηγία, η Κυπριακή Κυβέρνηση προτείνει να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της εκδοθησόμενης απόφασης, ώστε η απόφαση αυτή να εφαρμοστεί μόνο για τον μεταγενέστερο της δημοσιεύσεώς της χρόνο.

Απάντηση του Δικαστηρίου

35 Προκαταρκτικά, επιβάλλεται η επισήμανση ότι τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου έχουν σκοπό να διευκρινίσουν αν τα άρθρα 17, 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, 21, παράγραφος 1, και 22 της έκτης οδηγίας απαγορεύουν μια εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, στις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, θέτει ως προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ την τήρηση αποσβεστικής προθεσμίας μικρότερης από εκείνη που διαθέτει η φορολογική αρχή για την είσπραξη του φόρου.

36 Ωστόσο, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η ουσία της διαφοράς έγκειται στη λογιστική παρατυπία που διέπραξε η Ecotrade, δηλαδή στο ότι η εταιρία αυτή καταχώρισε εσφαλμένως τις επίδικες πράξεις μόνο στο βιβλίο αγορών ως απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η παρατυπία αυτή επηρέασε και τις σχετικές με τον ΦΠΑ φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε η εταιρία, πράγμα που οδήγησε την Agenzia να προβεί σε διόρθωσή τους. Η περίπτωση αυτή διακρίνεται σαφώς από αυτήν στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο, ενώ γνωρίζει ότι μια παράδοση είναι φορολογητέα, παραλείπει, λόγω καθυστέρησης ή αμέλειας, να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών εντός της προθεσμίας που προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

37 Επιβάλλεται η υπόμνηση συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, εναπόκειται στο Δικαστήριο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία του κοινοτικού δικαίου που είναι ενδεχομένως λυσιτελή για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ασχέτως αν το εθνικό δικαστήριο έχει κάνει μνεία των στοιχείων αυτών κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του [βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1994, C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, γνωστή ως «Clinique», Συλλογή 1994, σ. I-317, σκέψη 7, της 4ης Μαρτίου 1999, C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Συλλογή 1999, σ. I-1301, σκέψη 16, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-456/02, Trojani, Συλλογή 2004, σ. I-7573, σκέψη 38, και της 12ης Μαΐου 2005, C-452/03, RAL (Channel Islands) κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-3947, σκέψη 25].

38 Επομένως, τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, ενδείκνυται να αναδιατυπωθούν, υπό την έννοια ότι το αιτούν δικαστήριο ερωτά, πρώτον, αν τα άρθρα 17, 18, παράγραφοι 2 και 3, και 21, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας απαγορεύουν, αφενός, τον καθορισμό αποσβεστικής προθεσμίας, όπως αυτή που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, στις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος της αντιστροφής της επιβάρυνσης (στο εξής: αποσβεστική προθεσμία), και, δεύτερον, αν τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και 22 της ίδιας οδηγίας απαγορεύουν την εφαρμοζόμενη πρακτική διόρθωσης των δηλώσεων και βεβαίωσης ΦΠΑ, η οποία προβλέπει ως κύρωση για τις παρατυπίες ως προς την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και τη δήλωση φόρου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη παρατυπία, τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, στις περιπτώσεις εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης (στο εξής: πρακτική της διόρθωσης και είσπραξης).

Επί της αποσβεστικής προθεσμίας

39 Πρέπει να τονιστεί ευθύς εξαρχής ότι ο υπόχρεος προς καταβολή ΦΠΑ ως αποδέκτης υπηρεσιών έχει τη δυνατότητα να προβάλει το δικαίωμα προς έκπτωση στο οποίο αναφέρεται το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, C-90/02, Bockemühl, Συλλογή 2004, σ. I-3303, σκέψη 37). Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται (βλ. αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98 Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43, καθώς και προπαρατεθείσα Bockemühl, σκέψη 38).

40 Κατά πάγια επίσης νομολογία, το δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (πράξεις εισροών) (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψεις 15 έως 17, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 43, και Bockemühl, σκέψη 38).

41 Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται, καταρχήν, «κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου» με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα.

42 Μπορεί ωστόσο να επιτραπεί σε έναν υποκείμενο στον φόρο να ενεργήσει έκπτωση, κατά το άρθρο 18, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, ακόμα και να δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό. Όμως, στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμά του προς έκπτωση υπόκειται σε ορισμένους όρους και ορισμένες προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη.

43 Συνεπώς, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν να ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση είτε κατά τη διάρκεια της περιόδου δηλώσεως κατά την οποία γεννήθηκε είτε κατά τη διάρκεια μεγαλύτερης περιόδου, με την επιφύλαξη της τηρήσεως ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές τους νομοθεσίες.

44 Επιπλέον, η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση χωρίς κανέναν χρονικό περιορισμό θα ερχόταν σε αντίθεση προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής.

45 Κατά συνέπεια, η άποψη ότι το δικαίωμα προς έκπτωση δεν μπορεί να υπάγεται σε καμία αποσβεστική προθεσμία δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

46 Πρέπει να προστεθεί ότι μια αποσβεστική προθεσμία, η λήξη της οποίας συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση ως κύρωση κατά του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και που παρέλειψε να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η έκτη οδηγία, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο κοινοτικό δίκαιο (αρχή της ισοδυναμίας, και, αφετέρου, δεν καθιστά πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ. αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 2003, C-327/00, Santex, Συλλογή 2003, σ. I-1877, σκέψη 55, και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-241/06, Lämmerzahl, Συλλογή 2007, σ. I-8415, σκέψη 52).

47 Όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, ούτε από τη δικογραφία προκύπτει ούτε προβλήθηκε εξάλλου ενώπιον του Δικαστηρίου ο ισχυρισμός ότι η αποσβεστική προθεσμία του άρθρου 19, παράγραφος 1, του ΠΔ 633/72 δεν τηρεί την αρχή αυτή.

48 Ως προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι μία διετής αποσβεστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν μπορεί, αφ' εαυτής, να καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεδομένου ότι το άρθρο 18, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα.

49 Πρέπει επίσης να εξεταστεί αν το συμπέρασμα αυτό αναιρείται από το γεγονός ότι, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, η φορολογική αρχή έχει στη διάθεσή της, για να αξιώσει την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ, μεγαλύτερη προθεσμία από αυτήν που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο για να ζητήσουν την έκπτωση του φόρου αυτού.

50 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν γνωρίζει τα αναγκαία στοιχεία για τον καθορισμό του ύψους του απαιτητού ΦΠΑ και των

εφαρμοστέων εκπτώσεων παρά μόλις της περιέλθει η φορολογική δήλωση του υποκειμένου στον φόρο. Σε περίπτωση ανακριβούς ή ελλιπούς δήλωσης, μόνον από την ημερομηνία αυτή η διοίκηση μπορεί να προβεί στη διόρθωση της δήλωσης αυτής και, ενδεχομένως, στην είσπραξη του μη καταβληθέντος φόρου (βλ., συναφώς, απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1998, C-85/97, SFI, Συλλογή 1998, σ. I-7447, σκέψη 32).

51 Ως εκ τούτου, η κατάσταση της φορολογικής αρχής δεν μπορεί να συγκριθεί με την κατάσταση ενός υποκειμένου στον φόρο (προπαρατεθείσα απόφαση SFI, σκέψη 32). Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το γεγονός ότι μια αποσβεστική προθεσμία αρχίζει να τρέχει έναντι της αρμόδιας φορολογικής αρχής από ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αποσβεστικής προθεσμίας που τάσσεται στον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν θίγει την αρχή της ισότητας (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση SFI, σκέψη 33).

52 Επομένως, μια αποσβεστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν καθιστά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση λόγω απλώς του γεγονότος ότι η φορολογική αρχή έχει στη διάθεσή της, για να εισπράξει τον μη καταβληθέντα ΦΠΑ, προθεσμία που υπερβαίνει αυτήν που παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

53 Το συμπέρασμα αυτό εξακολουθεί να ισχύει οσάκις, όπως στις υποθέσεις της κύριας δίκης, έχει εφαρμογή το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης. Συγκεκριμένα, το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται επίσης σε αυτό το καθεστώς. Αυτό προκύπτει πέραν αμφιβολίας από το γράμμα των διατάξεων αυτών, που παραπέμπουν ρητώς, αμφότερες, στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, η οποία αφορά, υπό το στοιχείο δ΄, την περίπτωση της αντιστροφής της επιβάρυνσης.

54 Κατόπιν των προεκτεθέντων, πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι το άρθρο 17, το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 3, και το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύουν την εθνική ρύθμιση που προβλέπει αποσβεστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όπως είναι

η επίμαχη στις κύριες δίκες προθεσμία, εφόσον τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας από το γεγονός και μόνο ότι η φορολογική αρχή έχει στη διάθεσή της, για να εισπράξει τον μη καταβληθέντα ΦΠΑ, προθεσμία που υπερβαίνει αυτήν που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματός τους προς έκπτωση.

Επί της πρακτικής της διόρθωσης και είσπραξης

55 Πρέπει να εξεταστεί το ερώτημα μήπως η έκτη οδηγία απαγορεύει μία πρακτική διόρθωσης των δηλώσεων και είσπραξης, η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, στις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, ως κύρωση για τις λογιστικές παρατυπίες που συνίστανται, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 36 της παρούσας απόφασης, στην εσφαλμένη καταχώριση των επίδικων πράξεων μόνο στο βιβλίο αγορών ως απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ και που επηρέασαν και τις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε η Ecotrade.

56 Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σύμφωνα με το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης που θεσπίζει το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, η Ecotrade, ως αποδέκτης υπηρεσιών παρεχόμενων από υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους στο εξωτερικό, όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις, δηλαδή ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ ταυτόχρονα μπορούσε, καταρχήν, να εκπέσει ακριβώς τον ίδιο φόρο, ούτως ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στο Δημόσιο Ταμείο.

57 Ωστόσο, οσάκις έχει εφαρμογή το καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης, όπως στις υποθέσεις της κύριας δίκης, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν διατυπώσεις που οφείλει να τηρεί ο υποκείμενος στον φόρο για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση.

58 Από την εφαρμογή της διατύπωσης αυτής, που θεσπίζει το ιταλικό δίκαιο ειδικότερα με το άρθρο 47, παράγραφος 1, του ΝΔ 331/93, προκύπτει ότι η Ecotrade θα έπρεπε να έχει εκδώσει τιμολόγιο με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση» για τις επίδικες υπηρεσίες και να έχει καταχωρίσει χωριστά το τιμολόγιο αυτό και το τιμολόγιο που εξέδωσε ο παρέχων τις εν λόγω υπηρεσίες στο βιβλίο εκδιδομένων τιμολογίων καθώς και στο βιβλίο αγορών, ώστε να αποκτήσει ένα πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που να ισούται με τον οφειλόμενο φόρο.

59 Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφοι 2 και 4, της έκτης οδηγίας, κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί λογιστικά βιβλία επαρκώς λεπτομερή, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του ΦΠΑ και ο έλεγχός του εκ μέρους των φορολογικών αρχών και να καταθέτει δήλωση που να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση του ποσού του απαιτητού φόρου και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν. Για να διασφαλίσει την τήρηση των υποχρεώσεων αυτών από κάθε υποκείμενο στον φόρο, η παράγραφος 7 του ίδιου άρθρου 22 επιτρέπει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για την επίτευξη του σκοπού αυτού, συμπεριλαμβανομένων και των περιπτώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η αντιστροφή της επιβάρυνσης.

60 Αντικείμενο όμως της διαφοράς στις υποθέσεις της κύριας δίκης είναι η παράβαση εκ μέρους της Ecotrade, αφενός, των υποχρεώσεων που υπέχει από τις διατυπώσεις που θεσπίζει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης που απορρέουν αντιστοίχως από το άρθρο 22, παράγραφοι 2 και 4, της ίδιας οδηγίας (στο εξής: παράβαση των λογιστικών υποχρεώσεων).

61 Πρέπει επομένως να εξεταστεί αν, στις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση μπορεί να προβλεφθεί ως κύρωση για την παράβαση αυτή.

62 Όσον αφορά τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας, μολονότι αληθεύει ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει στα

κράτη μέλη να καθορίζουν διατυπώσεις σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση στην περίπτωση της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η παράβαση των υποχρεώσεων αυτών εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο δεν μπορεί να του στερήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση.

63 Συγκεκριμένα, εφόσον είναι αναμφισβήτητο ότι το καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης είχε εφαρμογή στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να εκπληρώσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 31).

64 Συνεπώς, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις, δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Bockemühl, σκέψη 51).

65 Το ίδιο ισχύει και για το άρθρο 22, παράγραφοι 7 και 8, της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της τήρησης εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεών του για υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου ή προβλέπουν άλλες υποχρεώσεις, τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής.

66 Συγκεκριμένα, μολονότι οι διατάξεις αυτές επιτρέπουν στα κράτη μέλη να λαμβάνουν ορισμένα μέτρα, τα μέτρα αυτά ωστόσο δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που αναφέρονται στην προηγούμενη σκέψη. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση

του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει θεσπίσει η σχετική κοινοτική νομοθεσία (βλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 47, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Gabalfrisa κ.λπ., σκέψη 52).

67 Μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση ως κύρωση για την παράβαση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών υπό την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμα ή χρηματικές ποινές ανάλογες με τη βαρύτητα της παράβασης, ώστε να τιμωρούν τη μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών.

68 Η εν λόγω πρακτική βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της φοροδιαφυγής υπό την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, διότι μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα ακόμα και την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση αν η διόρθωση της δήλωσης από την φορολογική αρχή πραγματοποιηθεί μόνο μετά τη λήξη της αποσβεστικής προθεσμίας εντός της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει την έκπτωση (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση Gabalfrisa κ.λπ., σκέψεις 53 και 54).

69 Μια τέτοια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε βάσει του άρθρου 17, παράγραφοι 6 και 7, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, οι δύο αυτές διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή σε μία κατάσταση όπως αυτή των υποθέσεων στην κύρια δίκη, διότι ρυθμίζουν την ύπαρξη καθαυτή του δικαιώματος προς έκπτωση και όχι τους τρόπους άσκησης του δικαιώματος αυτού. Κατά τα λοιπά, η εν λόγω παράγραφος 6 εφαρμόζεται μόνο στις δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως, ενώ οι επίμαχες στην κύρια δίκη δαπάνες αναμφισβήτητα δεν ανήκουν στην κατηγορία αυτή. Ως προς την ευχέρεια που έχουν τα κράτη μέλη βάσει της εν λόγω παραγράφου 7, αρκεί να υπογραμμιστεί ότι τα κράτη μέλη μπορούν να την

επικαλούνται μόνον υπό τον όρο ότι προηγουμένως έχουν προσφύγει στη διαβούλευση που προβλέπει το άρθρο 29 της ίδιας οδηγίας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψεις 61 έως 63, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-228/05, Stradasfalti, Συλλογή 2006, σ. I-8391, σκέψη 29), πράγμα που, σύμφωνα με τη δικογραφία, δεν ισχύει στην περίπτωση της Ιταλικής Δημοκρατίας.

70 Εξάλλου, ούτε από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ούτε κατά τα λοιπά προβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου ο ισχυρισμός ότι η παράβαση από την Ecotrade των λογιστικών υποχρεώσεών της οφείλεται σε κακή πίστη ή απάτη της εταιρίας αυτής.

71 Εν πάση περιπτώσει, η καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο είναι λυσιτελής για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο μόνο στο μέτρο που υφίσταται, λόγω της συμπεριφοράς αυτού του υποκειμένου στον φόρο, κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Collée, σκέψεις 35 και 36). Ωστόσο, μια παράβαση λογιστικών υποχρεώσεων, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ενέχει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 56 της παρούσας απόφασης, όταν εφαρμόζεται το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης, κανένα ποσό δεν οφείλεται, καταρχήν, στο Δημόσιο Ταμείο. Για τους λόγους αυτούς, η παράβαση αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί ούτε με απάτη ούτε με κατάχρηση των κοινοτικών κανόνων, εφόσον η σχετική πράξη δεν πραγματοποιήθηκε με σκοπό την απόκτηση αχρεώστητου φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Collée, σκέψη 39).

72 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας απαγορεύουν την πρακτική διόρθωσης των δηλώσεων και είσπραξης του ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, στις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, ως κύρωση για την παράβαση, αφενός,

των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατυπώσεις που θεσπίζει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και, αφετέρου, των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης που απορρέουν από τις παραγράφους 2 και 4 αντιστοίχως του εν λόγω άρθρου 22, δηλαδή για παράβαση όπως αυτή που διαπράχθηκε στις υποθέσεις των κύριων δικών.

73 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε με τη σκέψη 54 της παρούσας απόφασης, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στην πρόταση της Κυπριακής Κυβερνήσεως να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της παρούσας απόφασης.

Επί των δικαστικών εξόδων

74 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 17, το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 3, και το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, 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 έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2000/17/ΕΚ του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 2000, δεν απαγορεύουν την εθνική ρύθμιση που προβλέπει αποσβεστική προθεσμία

για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όπως είναι η επίμαχη στις κύριες δίκες προθεσμία, εφόσον τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας από το γεγονός και μόνο ότι η φορολογική αρχή έχει στη διάθεσή της, για να εισπράξει τον μη καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας, προθεσμία που υπερβαίνει αυτήν που παρέχεται στους υποκειμένους στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματός τους προς έκπτωση.

2) **Ωστόσο, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2000/17, απαγορεύουν την πρακτική διόρθωσης των δηλώσεων και είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, στις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, ως κύρωση για την παράβαση, αφενός, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατυπώσεις που θεσπίζει η εθνική νομοθεσία κατ' εφαρμογή του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και, αφετέρου, των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης που απορρέουν από τις παραγράφους 2 και 4 αντιστοίχως του εν λόγω άρθρου 22, δηλαδή για παράβαση όπως αυτή που διαπράχθηκε στις υποθέσεις των κύριων δικών.**

(υπογραφές)