ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

ELEANOR SHARPSTON

της 13ης Μαρτίου 2008 [1]

1. Μία εταιρία με έδρα την Ιταλία χρησιμοποίησε υπηρεσίες θαλάσσιων μεταφορών από επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην αλλοδαπή, οι οποίες δεν χρέωσαν ΦΠΑ στα τιμολόγια που εξέδωσαν. Η εταιρία εσφαλμένως θεώρησε ότι οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονταν του φόρου και δεν τις καταχώρισε στα λογιστικά της βιβλία για τον ΦΠΑ. Σύμφωνα με τον μηχανισμό «αντιστροφής της επιβάρυνσης», θα έπρεπε να θεωρήσει ότι όφειλε να καταβάλει ΦΠΑ επί των εισροών, ο οποίος θα εξέπιπτε από τον ΦΠΑ επί των εκροών της. Αυτό θα είχε ως συνέπεια δύο λογιστικές καταχωρίσεις αμοιβαία συμψηφιζόμενες, με αποτέλεσμα να μην οφείλεται κανένα ποσό στη φορολογική αρχή.

2. Ωστόσο, η εν λόγω εταιρία πέτυχε το ίδιο αποτέλεσμα μη δηλώνοντας και μη εκπίπτοντας φόρο επί των εισροών, αλλά καταβάλλοντας ολόκληρο τον φόρο επί των εκροών.

3. Κατόπιν του εντοπισμού του λάθους, η φορολογική αρχή ζητεί να εισπράξει τον μη δηλωθέντα φόρο επί των εισροών, βάσει του δικαιώματός της, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, να επανεξετάζει τις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν για τα τέσσερα προηγούμενα έτη, αρνείται ωστόσο να επιτρέψει οιαδήποτε έκπτωση, η οποία δεν έχει ζητηθεί με τη δήλωση του δεύτερου έτους που ακολούθησε το έτος κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα για την έκπτωση, και η άρνησή της αυτή στηρίζεται στην προθεσμία παραγραφής που επίσης προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

4. Το ερώτημα που τίθεται στο πλαίσιο της παρούσας αιτήσεως της Commissione Tributaria Provinciale di Genova για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως έγκειται επομένως στο αν είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο του ΦΠΑ η κατάσταση που ανακύπτει από την ανακολουθία αυτή μεταξύ των δύο προθεσμιών, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να ζητεί η φορολογική αρχή την καταβολή ΦΠΑ που δεν θα οφειλόταν αν είχαν εφαρμοστεί ορθώς οι διαδικασίες.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

Η εφαρμοστέα κοινοτική νομοθεσία

5. Το κοινοτικό δίκαιο περί ΦΠΑ διέπεται πλέον από την οδηγία 2006/112 [2], η οποία κατάργησε και αντικατέστησε από 1ης Ιανουαρίου 2007 την ισχύουσα νομοθεσία με σκοπό, για λόγους σαφήνειας και ορθολογισμού, να αναδιαρθρωθούν και να αναδιατυπωθούν όλες οι εφαρμοστέες διατάξεις, χωρίς αυτό να συνεπάγεται κατ' αρχήν ουσιώδεις αλλαγές [3].

6. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά τα έτη 2000 και 2001, χρόνο κατά τον οποίο οι κρίσιμες διατάξεις περιέχονταν στην πρώτη και στην έκτη οδηγία [4]. Στην ανάλυση που ακολουθεί θα αναφέρομαι στις διατάξεις των οδηγιών αυτών και, χάριν ευκολίας στην ανάγνωση, θα χρησιμοποιώ ενεστώτα χρόνο, μολονότι οι διατάξεις αυτές έχουν παύσει να ισχύουν. Η ουσία τους και, σε μεγάλο βαθμό, η διατύπωσή τους παραμένουν αμετάβλητες υπό το καθεστώς της οδηγίας 2001/112 και, χάριν αντιπαραβολής, θα παραθέτω επίσης τις αντίστοιχες διατάξεις της νέας οδηγίας.

2 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

3 — Βλ. τρίτη αιτιολογική σκέψη.

4 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3)· 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, επανειλημμένως τροποποιηθείσα).

7. Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας εκθέτει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά του κοινού συστήματος ΦΠΑ [5]:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός [μετά από] αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.

[…]»

5 — Άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

8. Ο μηχανισμός έκπτωσης ρυθμίζεται, για πράξεις που πραγματοποιούνται εντός ενός μόνο κράτους μέλους, από το άρθρο 17, παράγραφος 1 και παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας [6]:

«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·

[…]».

9. Έτσι, οι υποκείμενοι στον φόρο καθ' οιοδήποτε ενδιάμεσο στάδιο μιας σειράς διαδοχικών παραδόσεων χρεώνονται κανονικά ΦΠΑ (φόρο επί των εισροών) από τους προμηθευτές τους και χρεώνουν ΦΠΑ (φόρο επί των εκροών) στους πελάτες τους. Εν συνεχεία αποδίδουν στη φορολογική αρχή το ποσό αυτού του φόρου επί των εκροών, κατόπιν εκπτώσεως του αντίστοιχου ποσού του φόρου επί των εισροών.

10. Ωστόσο, αυτό δεν συμβαίνει πάντοτε.

11. Πρώτον, οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας προβλέπουν ορισμένες εξαιρέσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση. Η παράγραφος 6 ορίζει ότι, έως ότου το Συμβούλιο καθορίσει ομοφώνως τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της οδηγίας, αποκλειομένων οπωσδήποτε από το δικαίωμα προς έκπτωση των δαπανών οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως. Η παράγραφος 7 επιτρέπει στα κράτη μέλη, για λόγους συγκυρίας και με την επιφύλαξη μίας διαδικασίας διαβουλεύσεως, να αποκλείουν εν όλω ή εν μέρει από το καθεστώς των εκπτώσεων τα αγαθά επενδύσεως ή ορισμένα εξ αυτών ή άλλα αγαθά ή αντ' αυτού να φορολογούν τα αγαθά τα οποία κατασκευάστηκαν από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή τα οποία αυτός αγόρασε στο εσωτερικό της χώρας ή εισήγαγε, κατά τρόπον ώστε η φορολόγηση αυτή να μην υπερβαίνει το ποσό του ΦΠΑ με το οποίο θα επιβαρυνόταν η απόκτηση παρομοίων αγαθών.

6 — Κατά τον κρίσιμο χρόνο, το κείμενο του άρθρου 17, παράγραφος 2, περιεχόταν στο άρθρο 28στ. Οι αντίστοιχες των άρθρων 17, παράγραφοι 1 και 2, διατάξεις περιέχονται πλέον στα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112.

12. Δεύτερον, ορισμένες πράξεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν μπορεί να εκπέσει κανένα ποσό για τον πελάτη, ακόμα και αν αυτός χρησιμοποιεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για τους σκοπούς των φορολογουμένων πράξεων εκροών του.

13. Μεταξύ αυτών των απαλλασσόμενων πράξεων συγκαταλέγονται οι ναυλώσεις και οι μισθώσεις πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης με τα οποία ασκείται εμπορική δραστηριότητα [7].

14. Τρίτον, για ορισμένες κατηγορίες παραδόσεων ή παροχών υπόχρεος για τον ΦΠΑ είναι ο πελάτης και όχι ο προμηθευτής. Στις περιπτώσεις αυτές, ο προμηθευτής εκπίπτει τον φόρο επί των εισροών, όπως δικαιούται, δεν χρεώνει όμως φόρο επί των εκροών στον πελάτη. Ο ΦΠΑ επί της πράξεως αυτής πρέπει να αποδοθεί από τον πελάτη, αλλά, στο μέτρο που η παράδοση ή παροχή χρησιμοποιείται για τις φορολογούμενες πράξεις του, το ποσό είναι άμεσα εκπεστέο σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2.

15. Έτσι, κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας [8], «[ο αποδέκτης] που εξατομικεύεται με αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, προς τον οποίο παρέχονται υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 28β, [σημείο Γ] […], εάν οι υπηρεσίες παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας», υποχρεούται σε καταβολή φόρου για αυτές τις υπηρεσίες που του παρέχονται [9]. Το άρθρο 28β, σημείο Γ [10], καλύπτει «υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών», η οποία ορίζεται στην παράγραφο 1 ως η «μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης ευρίσκονται στο έδαφος δύο διαφορετικών κρατών μελών» και για την οποία, σύμφωνα με την παράγραφο 2, ο τόπος παράδοσης είναι ο τόπος αναχώρησης.

16. Όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση στις περιπτώσεις αυτές, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄ [11], προβλέπει τα ακόλουθα: «Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει: […] όταν υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο υπό την ιδιότητά του ως λήπτη ή αγοραστή κατ' εφαρμογή του άρθρου 21, παράγραφος 1, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις».

7 — Άρθρο 15, παράγραφος 5, σε συνδυασμό με το άρθρο 15, παράγραφος 4, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας· άρθρο 148, στοιχεία α΄ και γ΄, της οδηγίας 2006/112.

8 — Άρθρο 28ζ κατά τον κρίσιμο χρόνο· βλ. άρθρο 196 της οδηγίας 2006/112.

9 — Ο μηχανισμός αυτός είναι κοινώς γνωστός ως διαδικασία «αντιστροφής της επιβάρυνσης». Σύμφωνα με άλλες διατάξεις του άρθρου 21, παράγραφος 1, ο μηχανισμός αυτός εφαρμόζεται και σε άλλες μορφές παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, όπου ο προμηθευτής δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος του πελάτη (ή στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η παράδοση ή παροχή), ανεξάρτητα από το αν είναι εγκατεστημένος εντός ή εκτός της Κοινότητας.

10 — Βλ. άρθρα 47 και 48 της οδηγίας 2006/112.

11 — Άρθρο 28στ, παράγραφος 2· άρθρο 178, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 2006/112.

17. Το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 3 [12], 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.»

18. Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας [13] θεσπίζει ένα ευρύ φάσμα υποχρεώσεων για τους υπόχρεους προς καταβολή ΦΠΑ, από τις οποίες ωστόσο μόνον οι ακόλουθες θα μπορούσαν να έχουν σημασία για την υπό κρίση υπόθεση:

«2. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί λογιστικά βιβλία επαρκώς λεπτομερή, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και ο έλεγχός του εκ μέρους των φορολογικών αρχών.

[…]

4. (α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να καταθέτει δήλωση εντός προθεσμίας καθοριζόμενης από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν δύναται να υπερβαίνει τους δύο μήνες από τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Η περίοδος αυτή καθορίζεται από τα κράτη μέλη ως μηνιαία, δίμηνη ή τρίμηνη. Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν διαφορετικές περιόδους, που δεν δύνανται, πάντως, να υπερβαίνουν το έτος.

(β) Η δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση του ποσού του απαιτητού φόρου και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, συμπεριλαμβανομένου, κατά περίπτωση, και κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσομένων πράξεων.

[…]

12 — Άρθρα 179 και 180 της οδηγίας 2006/112.

13 — Άρθρο 28η κατά τον κρίσιμο χρόνο· βλ. άρθρα 213 έως 271 της οδηγίας 2006/112.

7. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε τα πρόσωπα που, βάσει του άρθρου 21 παράγραφος 1, στοιχείο […] 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 εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία

19. Οι κοινοτικές οδηγίες περί ΦΠΑ εφαρμόζονται σήμερα στο ιταλικό δίκαιο με το Decreto del Presidente della Repubblica (Προεδρικό Διάταγμα) υπ' αριθ. 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972 (στο εξής: ΠΔ 633/72), όπως έχει τροποποιηθεί.

20. Η πρώτη περίοδος του άρθρου 17, παράγραφος 3, του εν λόγω διατάγματος έχει ως 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.»

21. Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του ίδιου διατάγματος προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «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.»

22. Το άρθρο 23, παράγραφοι 1 και 2, υποχρεώνει τους υποκειμένους στον φόρο να καταχωρίζουν, εντός δεκαπέντε ημερών, κάθε εκδιδόμενο τιμολόγιο στο οικείο βιβλίο, όπου πρέπει να αναφέρεται ο αύξων αριθμός, η ημερομηνία εκδόσεως, το φορολογητέο ποσό και το ποσό του φόρου χωριστά για κάθε εφαρμοζόμενο συντελεστή καθώς και, στις περιπτώσεις του άρθρου 17, παράγραφος 3, το όνομα του προσώπου που προμηθεύει το αγαθό ή παρέχει την υπηρεσία.

23. Το άρθρο 25, παράγραφος 1, υποχρεώνει τον υποκείμενο στον φόρο να αριθμεί κατ' αύξοντα αριθμό τα τιμολόγια που αφορούν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που απέκτησε ή εισήγαγε, συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, και να τα καταχωρίζει στο οικείο βιβλίο πριν την περιοδική εκκαθάριση ή την ετήσια δήλωση με την οποία ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση του συναφούς φόρου.

24. Το άρθρο 54, παράγραφος 5 ορίζει τα εξής: «Επιφυλασσομένης της μεταγενέστερης βεβαιώσεως φόρου εντός της προθεσμίας που ορίζεται με το άρθρο 57, η υπηρεσία φόρου προστιθέμενης αξίας δύναται, εφόσον από ορισμένα στοιχεία [...] προκύπτει η ύπαρξη ποσών τα οποία δεν έχουν δηλωθεί, εν όλω ή εν μέρει, ή εκπτώσεων οι οποίες διενεργήθηκαν, εν όλω ή εν μέρει, κατά παράβαση των οικείων διατάξεων, να βεβαιώσει απλώς, βάσει των προεκτεθέντων στοιχείων, τον οφειλόμενο φόρο ή πρόσθετο φόρο ή το μικρότερο ποσό εκπεστέου φόρου.»

25. Τέλος, η πρώτη περίοδος του άρθρου 57, παράγραφος 1, έχει ως εξής: «Οι πράξεις που αφορούν τις διορθώσεις και τις βεβαιώσεις φόρου τις οποίες προβλέπει [το άρθρο 54] κοινοποιούνται, επί ποινή απώλειας του σχετικού δικαιώματος, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του τέταρτου έτους από το έτος υποβολής της δηλώσεως.»

Διαδικασία της κύριας δίκης και προδικαστικά ερωτήματα

26. Η Ecotrade SpA (στο εξής: Ecotrade) είναι ιταλική επιχείρηση που δραστηριοποιείται στο διεθνές εμπόριο σκωρίας υψικαμίνων σε κόκκους και άλλων συστατικών για την κατασκευή τσιμέντου. Κατά τα έτη 2000 και 2001 [14] πραγματοποίησε ορισμένες θαλάσσιες μεταφορές τέτοιων υλικών από την Ιταλία προς άλλα κράτη μέλη, χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες ναυτιλιακών εταιριών μη εγκατεστημένων στην Ιταλία. Οι εταιρίες αυτές εξέδωσαν τιμολόγια, πληρωτέα από την Ecotrade, για τις υπηρεσίες αυτές, τις οποίες περιέγραψαν είτε ως «ναύλωση πλοίου» είτε ως «θαλάσσια μεταφορά». Σε κανένα από τα τιμολόγια δεν αναγραφόταν ΦΠΑ, ορισμένα μάλιστα ανέφεραν ειδικά ότι η παροχή των υπηρεσιών απαλλασσόταν από τον φόρο αυτό.

27. Κατά συνέπεια, η Ecotrade θεώρησε ότι όλες αυτές οι υπηρεσίες συνιστούν ναυλώσεις ή μισθώσεις πλοίων που χρησιμοποιούνται

14 — Η υπόθεση C-95/07 αφορά το οικονομικό έτος 2001, ενώ η υπόθεση C-96/07 το 2000.

στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης, απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δυνάμει των εθνικών διατάξεων που έχουν μεταφέρει στην εθνική νομοθεσία το άρθρο 15, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας [15]. Για τον λόγο αυτό, τις καταχώρισε κανονικά στα λογιστικά της βιβλία ως αγορές, αλλά δεν τις συμπεριέλαβε ούτε στα λογιστικά βιβλία για τον ΦΠΑ ούτε στις δηλώσεις της.

28. Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή αποφάσισε ότι οι υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς αποτελούσαν στην πραγματικότητα υπηρεσίες ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών για τις οποίες, σύμφωνα με τις εθνικές διατάξεις μεταφοράς των άρθρων 21, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ και 28β, σημείο Γ, της έκτης οδηγίας στην εθνική νομοθεσία, η Ecotrade ήταν υπόχρεη σε καταβολή ΦΠΑ. Με ορισμένες μικρές επιφυλάξεις, η Ecotrade αποδέχεται τον αναχαρακτηρισμό αυτό. Ουδεμία υπόνοια υφίσταται για απάτη ή κακή πίστη της εταιρίας αυτής.

29. Η Ecotrade επομένως όφειλε να έχει δηλώσει τον ΦΠΑ επί των υπηρεσιών θαλάσσιας μεταφοράς και να τον έχει καταχωρίσει ως φόρο επί των εισροών. Θα είχε έτσι υποχρεωθεί να καταβάλει μεν τον φόρο αυτό, ταυτόχρονα όμως θα είχε τη δυνατότητα να εκπέσει τον φόρο αυτό από τον φόρο της επί των εκροών. Ως αποτέλεσμα, η συνολική της φορολογική οφειλή δεν θα είχε επηρεαστεί.

30. Τον Δεκέμβριο του 2004, σύμφωνα με τα άρθρα 54, παράγραφος 5, και 57, παράγραφος 1, του ΠΔ 633/72 και εντός της προθεσμίας που τάσσει η δεύτερη από τις διατάξεις αυτές, η φορολογική αρχή αξίωσε την καταβολή του εν λόγω φόρου, ανερχόμενου σε ποσό 320 000 ευρώ περίπου για τις δύο φορολογικές χρήσεις, ποσό το οποίο αντιπροσωπεύει προφανώς τον ΦΠΑ με κανονικό συντελεστή 20 % επί τιμολογίων αξίας περίπου 1 600 000 ευρώ [16]. Αρνήθηκε, ωστόσο, να επιτρέψει στην Ecotrade να εκπέσει το ίδιο ποσό, για τον λόγο ότι είχε εκπνεύσει η προθεσμία εντός της οποίας θα έπρεπε να έχει ζητήσει την έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 1, του ΠΔ 633/72. Επιπλέον, επέβαλε στην Ecotrade διοικητικά πρόστιμα ανερχόμενα σε ποσό ελαφρώς υψηλότερο των 360 000 ευρώ.

31. Η Ecotrade προσέβαλε την αρνητική αυτή απόφαση και τα διοικητικά πρόστιμα ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το οποίο ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

«1) Απαγορεύουν τα άρθρα 17, 21, παράγραφος 1, και 22 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, 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 φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος οφείλεται από υπόχρεο στον φόρο στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, την τήρηση

15 — Βλ. σημείο 13 ανωτέρω.

16 — Τα ποσά που αναφέρονται στη διάταξη περί παραπομπής στην υπόθεση C-95/07 φαίνεται να αντιστοιχούν στην εφαρμογή συντελεστή ΦΠΑ ελαφρώς υψηλότερου από 20 %. Δεν δίνεται κάποια εξήγηση σχετικά, όμως η απόκλιση αυτή δεν επηρεάζει την επίλυση του ζητήματος.

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 77/388/ΕΟΚ […], 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 επιβαρύνσεως, 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;»

Εκτίμηση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

32. Η Ecotrade, η Ιταλική και η Κυπριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις, άπαντες δε, εκτός από την Κυπριακή Κυβέρνηση, παρέστησαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

33. Η διάταξη περί παραπομπής θα μπορούσε ευρέως να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι θέτει καταρχάς το γενικό ερώτημα αν η διετής προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο του ΦΠΑ, και μόνο δευτερευόντως το ερώτημα αν αυτό ισχύει στην ειδική περίπτωση που εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης και ισχύει υπέρ της φορολογικής αρχής μεγαλύτερη προθεσμία για την είσπραξη φόρου που δεν είχε καταχωρισθεί και δηλωθεί ορθώς.

34. Ωστόσο, συμφωνώ με την Ιταλική Κυβέρνηση και με την Επιτροπή ότι είναι περιττό να επικεντρώνεται υπερβολικά η προσοχή στο γενικό ερώτημα, το οποίο δεν καταλαμβάνει κεντρική θέση στην κύρια δίκη. Το ουσιώδες ζήτημα είναι η συμβατότητα με το κοινοτικό δίκαιο του αποτελέσματος που

έχει η εφαρμογή των ιταλικών κανόνων σε καταστάσεις παρόμοιες με αυτή στην οποία βρίσκεται η Ecotrade.

37. Τέλος, μολονότι το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει τυπικά δύο ερωτήματα, με σκοπό την εκτίμηση των ιταλικών κανόνων από πλευράς διαφόρων διατάξεων της έκτης οδηγίας, θεωρώ ότι είναι ευχερέστερο να τα αναλύσω από κοινού.

35. Οι παράγοντες που, όπως υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, συντείνουν στην πρόκληση του αποτελέσματος αυτού είναι: i) η «διετής» προθεσμία [17] για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση ii) η «τετραετής» προθεσμία [18] για το δικαίωμα προς είσπραξη της φορολογικής αρχής και iii) ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης, σύμφωνα με τον οποίο η υποχρέωση ενός υποκειμένου στον φόρο να καταβάλει φόρο επί των εισροών αντισταθμίζεται κατά κανόνα από το δικαίωμά του να εκπέσει τον ίδιο φόρο.

Δυνατότητα επιβολής προθεσμίας για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση

38. Καμία από τις διατάξεις που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο στα ερωτήματά του —ή άλλη διάταξη της έκτης οδηγίας— δεν προβλέπει ειδική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση ούτε μνημονεύει ρητώς τη δυνατότητα ή τη μη δυνατότητα επιβολής τέτοιας προθεσμίας με το εθνικό δίκαιο.

36. Ωστόσο, και μολονότι το πλαίσιο του μηχανισμού αυτού αποτελεί αναμφιβόλως πρωταρχικό χαρακτηριστικό της υπό κρίση υπόθεσης, κατά την άποψή μου είναι τουλάχιστον εξίσου σημαντικό να επισημανθεί ότι το αποτέλεσμα στο οποίο αντιτίθεται η Ecotrade δεν προκλήθηκε απλώς από τον συνδυασμό των τριών αυτών παραγόντων, αλλά από τον αναχαρακτηρισμό των πράξεων εισροών της, οι οποίες έπαυσαν να θεωρούνται απαλλασσόμενες και θεωρούνται πλέον φορολογητέες.

39. Μία τουλάχιστον από τις διατάξεις αυτές μπορεί να θεωρηθεί, παρ' όλ' αυτά, ότι επιτρέπει σιωπηρά την επιβολή προθεσμίας: το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, αναφέρεται στις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Το ότι μπορεί να ταχθεί προθεσμία καθίσταται επιπλέον σαφές από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 18. Η παράγραφος 2 διευκρινίζει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση πρέπει να ασκείται σε σχέση με ποσά που οφείλονται για περίοδο δηλώσεως που είναι ίδια με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα προς έκπτωση, ενώ η παράγραφος

17 — Για την ακρίβεια, το χρονικό όριο συμπίπτει με την υποβολή της δήλωσης για το δεύτερο έτος που ακολουθεί το έτος κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα προς έκπτωση.

18 — Στην πραγματικότητα, το τέλος του τέταρτου έτους που ακολουθεί το έτος κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση. Κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, η Ecotrade υποστήριξε, χωρίς να αντικρουστεί, ότι η προθεσμία παρατεινόταν κατά κανόνα με διατάξεις προσωρινής ισχύος σε πέντε, έξι ή και επτά έτη.

3 επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν τους όρους βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση στις περιπτώσεις που δεν έχει τηρήσει, μεταξύ άλλων, την ως άνω προϋπόθεση. Οι διατάξεις αυτές, συνδυαστικά, υποδηλώνουν ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επιβάλλουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εντός της εν λόγω περιόδου δηλώσεως [19] ή να προβλέπουν μεγαλύτερη προθεσμία.

40. Επομένως, διαφωνώ με τον ισχυρισμό της Ecotrade ότι το δικαίωμα προς έκπτωση είναι τόσο θεμελιώδες ώστε να μην μπορεί ποτέ να τάσσεται προθεσμία για την άσκησή του. Το δικαίωμα είναι όντως θεμελιώδες, είναι όμως επίσης σημαντικό, για λόγους ασφάλειας δικαίου (και οικονομικής ασφάλειας), να μην μπορούν να τίθενται εν αμφιβόλω επ' αόριστον περατωμένες φορολογικές υποθέσεις.

41. Μολονότι δηλαδή η έκτη οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαιτούν να ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση εντός της περιόδου δηλώσεως κατά την οποία γεννήθηκε, δεν τίθεται το ερώτημα αν μία μεγαλύτερη προθεσμία, όπως αυτή των δύο πλήρων ετών που επιτρέπει η ιταλική νομοθεσία, αποτελεί αδικαιολόγητα περιοριστικό γενικό κανόνα.

19 — Με την επιφύλαξη των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας —βλ. σημείο 42 κατωτέρω.

42. Αρκεί να ληφθεί υπόψη ότι μία τέτοια προθεσμία —η οποία μπορεί από πολλές απόψεις να συγκριθεί με την προθεσμία άσκησης προσφυγής για την επιστροφή εθνικών φόρων που έχουν εισπραχθεί κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου— πρέπει οπωσδήποτε να συνάδει με τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας [20]. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να είναι λιγότερο ευνοϊκή από τις προθεσμίες που ισχύουν σε παρόμοιες εσωτερικές καταστάσεις [21] ούτε να καθιστά πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων που απονέμει η κοινοτική έννομη τάξη. Με τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση δεν επιχειρήθηκε καμία σύγκριση με προθεσμία που ισχύει σε παρόμοιες εσωτερικές καταστάσεις ούτε υποστηρίχθηκε ότι η προθεσμία των δύο πλήρων ετών καθιστά γενικώς —και όχι υπό τις ειδικές εν προκειμένω περιστάσεις— πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.

Δυνατότητα των φορολογικών αρχών για επανεκτίμηση μετά την εκπνοή της εν λόγω προθεσμίας

Γενικές παρατηρήσεις

43. Είναι αναμφισβήτητο ότι η φορολογική αρχή πρέπει να διαθέτει ορισμένη προθεσμία

20 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks and Spencer (Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψεις 34 επ.).

21 — Μου φαίνεται ότι η Επιτροπή πλανάται όταν υποστηρίζει (αν έχω ορθώς αντιληφθεί) ότι η αρχή της ισοδυναμίας εφαρμόζεται στη σχέση μεταξύ των αντίστοιχων προθεσμιών που διαθέτουν ο υποκείμενος στον φόρο και η φορολογική αρχή.

εντός της οποίας να ελέγχει τις δηλώσεις ΦΠΑ των υποκειμένων σε φόρο και, εφόσον είναι απαραίτητο, να επανεκτιμά τη φορολογική τους υποχρέωση και ότι η προθεσμία αυτή μπορεί να υπόκειται σε ορισμένους περιορισμούς χάριν της ασφάλειας δικαίου.

44. Δεν μπορεί να προβληθεί αντίρρηση ούτε για τη δυνατότητα να εκτείνεται η προθεσμία που παρέχεται στη φορολογική αρχή για έλεγχο και επανεκτίμηση πέρα από το διάστημα εντός του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλει οριστική δήλωση των ποσών που οφείλει και των ποσών των οποίων την έκπτωση δικαιούται. Η δήλωση αυτή, αν δεν υποβληθεί, δεν μπορεί να ελεγχθεί [22].

45. Στις περιπτώσεις που με τον έλεγχο εντοπίζονται οφειλές ΦΠΑ που δεν είχαν δηλωθεί, είναι προφανές ότι μπορεί —και μάλιστα πρέπει— να καταστεί υποχρεωτική η καταβολή τους και συνεπώς να εισπραχθούν τα αντίστοιχα ποσά.

46. Ο εντοπισμός φορολογικής οφειλής δεν θίγει επίσης υφιστάμενα δικαιώματα προς έκπτωση φόρου επί των εισροών που να μην εξαρτώνται από την οφειλή. Το ζήτημα αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει ασκήσει ή όχι το δικαίωμα αυτό εντός της τασσόμενης από το εθνικό δίκαιο προθεσμίας του τύπου που εξέθεσα παραπάνω είναι εντελώς διαφορετικό από την επανεκτίμηση της υποχρέωσής του για καταβολή φόρου επί των εκροών.

22 — Βλ. απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1998, C-85/97, SFI (Συλλογή 1998, σ. I-7447, σκέψη 32).

Παρατηρήσεις σχετικά με τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως

47. Ωστόσο, τα ανωτέρω δεν ισχύουν οσάκις με τον έλεγχο εντοπίζεται μη δηλωθείσα οφειλή ΦΠΑ η οποία, αν είχε δηλωθεί ως οφειλόταν, θα είχε ως συνέπεια να γεννηθεί ένα επακόλουθο δικαίωμα προς έκπτωση, το οποίο όμως, ελλείψει τέτοιας οφειλής, δεν γεννάται. Στις περιπτώσεις αυτές, η παράλειψη της άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση δεν μπορεί να διαχωριστεί από την παράλειψη δήλωσης της φορολογικής οφειλής την καταβολή της οποίας αξιώνει τώρα η φορολογική αρχή [23].

48. Οσάκις επομένως η έκπτωση του φόρου και η οφειλή καταβολής του αποτελούν τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος, αμφότερες πρέπει λογικά να λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή προκειμένου να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε επανεκτίμηση. Η επιβολή της υποχρέωσης καταβολής του φόρου χωρίς να αναγνωρίζεται το επακόλουθο δικαίωμα προς έκπτωση θα παραβίαζε επιπλέον κατάφωρα την αρχή της ουδετερότητας, η οποία είναι θεμελιώδους σημασίας για το όλο σύστημα του ΦΠΑ.

49. Όπως επανειλημμένως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, το καθεστώς εκπτώσεων

23 — Στην υπό κρίση υπόθεση, η Ecotrade βρίσκεται στην κατάσταση αυτή λόγω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, όμως παρόμοια κατάσταση θα μπορούσε να ανακύψει και στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο είχε χαρακτηρίσει τις πράξεις εκροών του ως απαλλασσόμενες (ενώ στην πραγματικότητα ήταν φορολογούμενες), με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών για αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποίησε για την πραγματοποίηση των πράξεων εκροών.

σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το σύστημα εξασφαλίζει την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ [24].

50. Αντιθέτως, η εφαρμογή των ιταλικών κανόνων κατά τον τρόπο που επιχειρεί να το πράξει η φορολογική αρχή στην υπό κρίση υπόθεση θα είχε ως συνέπεια να αντικατασταθεί η φορολογική ουδετερότητα που είχε επιτευχθεί —έστω και σε εσφαλμένη βάση— από μια σημαντική επιβάρυνση από την οποία ο επιχειρηματίας θα έπρεπε καταρχήν να έχει απαλλαγεί και θα είχε ως συνέπεια να εισπραχθεί συνολικά υψηλότερο ποσό φόρου από το οφειλόμενο.

Πιθανοί δικαιολογητικοί λόγοι για την είσπραξη του μη δηλωθέντος φόρου χωρίς παροχή δυνατότητας άσκησης του συνακόλουθου δικαιώματος προς έκπτωση

51. Τίθεται το ερώτημα αν, παρ' όλ' αυτά, μπορεί να υπάρξει λόγος που να δικαιολογεί, βάσει διάταξης του κοινοτικού δικαίου, τη μη εφαρμογή της θεμελιώδους απαίτησης περί ουδετερότητας. Το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει στα προδικαστικά του ερωτήματα τα άρθρα 17, 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, 21, παράγραφος 1, και 22 της έκτης οδηγίας [25]. Από τα άρθρα αυτά, έχει γίνει επίκληση, σε διάφορα στάδια της διαδικασίας, των άρθρων 17, παράγραφοι 6 και 7, 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, και 22, παράγραφοι 7 και 8, ως δικαιολογητικών λόγων για την εφαρμογή των ιταλικών κανόνων κατά τον τρόπο που επιχειρεί να το πράξει η φορολογική αρχή.

52. Ωστόσο, όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφοι 6 και 7, το ζήτημα στην υπό κρίση υπόθεση, όπως ορθώς παρατηρεί η Κυπριακή Κυβέρνηση, δεν έγκειται στον *αποκλεισμό* του εν λόγω φόρου από το *δικαίωμα* προς έκπτωση, αλλά στον υπό συγκεκριμένες περιστάσεις *περιορισμό* της *άσκησης* του δικαιώματος αυτού. Ο περιορισμός αυτός δεν εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου 17, παράγραφοι 6 ή 7, το οποίο αφορά τον απόλυτο αποκλεισμό ορισμένου τύπου πράξεων εισροών.

53. Από τις άλλες παρατεθείσες διατάξεις, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν διατυπώσεις για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση· το άρθρο 22, παράγραφος 7, απαιτεί από τα κράτη μέλη να λαμβάνουν μέτρα ώστε οι επιχειρηματίες που υποχρεούνται σε καταβολή φόρου επί των εισροών σύμφωνα με τον μηχανισμό αντιστροφής της

24 — Βλ. την πρόσφατη απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 2007, C-435/05, Investrand (Συλλογή 2007, σ. I-1315, σκέψη 22).

25 — Βλ. σημεία 8, 11 και 15 έως 18 ανωτέρω.

επιβάρυνσης να εκπληρούν τις υποχρεώσεις δήλωσης και εξόφλησης· και το άρθρο 22, παράγραφος 8, τους επιτρέπει να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής.

54. Η Ιταλική και η Κυπριακή Κυβέρνηση επικαλέστηκαν τις παραπάνω διατάξεις ως λόγους ικανούς να δικαιολογήσουν την εφαρμογή των ιταλικών κανόνων κατά τον τρόπο που επιχειρείται από τη φορολογική αρχή στην υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ιδίως ότι η εφαρμογή αυτή ενθαρρύνει την ορθή, εμπρόθεσμη και ακριβή δήλωση και αποτρέπει τη φορολογική απάτη ή τη φοροδιαφυγή.

55. Διαφωνώ. Οι εν λόγω διατάξεις, μολονότι όντως επιτρέπουν την επιβολή διατυπώσεων και κυρώσεων στην περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις διατυπώσεις αυτές (ας υπομνησθεί ότι στην υπό κρίση υπόθεση επιβλήθηκαν σημαντικά πρόστιμα στην Ecotrade, αν και το αιτούν δικαστήριο δεν εγείρει ζήτημα συμβατότητάς τους με το κοινοτικό δίκαιο), δεν δικαιολογούν τη στρέβλωση του ίδιου του συστήματος ΦΠΑ.

Η απόφαση στην υπόθεση Collée

56. Συναφώς, ίσως είναι χρήσιμο να υπενθυμίσω την πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Collée [26]. Επειδή παρουσιάζει αρκετές ομοιότητες με την υπό κρίση υπόθεση, θα την εκθέσω συνοπτικά μεν, αλλά με κάποιες λεπτομέρειες.

57. Ένας έμπορος αυτοκινήτων είχε αξίωση εισπράξεως προμήθειας μόνο για πωλήσεις σε πελάτες εντός της περιοχής του. Προκειμένου να αξιώσει προμήθεια για πωλήσεις σε πελάτες σε άλλο κράτος μέλος, χρησιμοποίησε μεσάζοντα, ο οποίος αγόρασε και μεταπώλησε τα οχήματα εικονικά. Ο έμπορος χρέωσε ΦΠΑ στον μεσάζοντα, ο οποίος ζήτησε να εκπέσει τον φόρο αυτό. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να επιτρέψει την έκπτωση, διότι η πράξη ήταν εικονική. Στη συνέχεια ο έμπορος τακτοποίησε τα λογιστικά του βιβλία, ώστε να αντικατοπτρίζουν την πραγματική κατάσταση. Η φορολογική αρχή αύξησε το ύψος του φορολογητέου κύκλου εργασιών του εμπόρου κατά το τίμημα της πώλησης των αυτοκινήτων, αρνήθηκε όμως να χορηγήσει απαλλαγή από τον φόρο (μέσω έκπτωσης του φόρου επί των εισροών, όπως θα ίσχυε κανονικά στην περίπτωση ενδοκοινοτικής παράδοσης), με την αιτιολογία ότι οι καταχωρίσεις δεν είχαν πραγματοποιηθεί κατά τρόπο συνεχή και αμέσως μετά την εκτέλεση της επίμαχης πράξεως, σύμφωνα με τους κανόνες που απορρέουν από την εθνική νομολογία [27].

58. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από

26 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05 (Συλλογή 2007, σ. I-7861).

27 — Βλ. σκέψεις 12 έως 18 της απόφασης.

τον φόρο στο κράτος μέλος αποστολής με την (κατ' αντιστροφή της επιβάρυνσης) φορολόγηση της αντίστοιχης ενδοκοινοτικής αγοραπωλησίας στο κράτος μέλος παραλαβής αποτρέπει τη διπλή φορολόγηση και την παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας [28].

59. Το άρθρο 22 της έκτης οδηγίας προβλέπει τυπικές προϋποθέσεις όσον αφορά τη λογιστική καταχώριση, την τιμολόγηση, τη δήλωση και την παρουσίαση των συγκεντρωτικών στοιχείων, ενώ η παράγραφος 8 του ίδιου άρθρου επιτρέπει στα κράτη μέλη την επιβολή άλλων υποχρεώσεων, εφόσον τις κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών ούτε να διακυβεύουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ [29].

60. Ένα εθνικό μέτρο που εξαρτά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη κατά πόσον τηρήθηκαν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου [30].

61. Οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους. Αν μια παράδοση πληροί τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις απαλλαγής, τότε δεν οφείλεται γι' αυτήν ΦΠΑ [31].

62. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφόσον αναμφισβήτητα είχε πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτική παράδοση, η φορολογική ουδετερότητα απαιτούσε τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ εφόσον πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τηρήσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Τούτο δεν θα ίσχυε στην περίπτωση μόνο που η μη τήρηση των εν λόγω τυπικών προϋποθέσεων θα είχε ως αποτέλεσμα να παρεμποδισθεί η πλήρης απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων [32].

63. Είναι σημαντικό να μπορούν να ληφθούν υπόψη, στα λογιστικά βιβλία των φορολογουμένων, οι μεταβολές στον χαρακτηρισμό μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως που επήλθαν μετά την πραγματοποίηση της εν λόγω πράξεως. Ο ενδοκοινοτικός χαρακτήρας μιας παραδόσεως πρέπει επομένως να αναγνωρίζεται στην περίπτωση μεταγενέστερης τακτοποιήσεως της λογιστικής καταστάσεως, εφόσον πληρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια [33].

28 — Σκέψεις 21 έως 23 (όπου παρατίθενται οι αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Συυπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 16, της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 54, της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 49, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, που δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 22).

29 — Σκέψεις 25 και 26 (όπου παρατίθενται η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 52, η διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service, Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψη 29, και οι αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 59, και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 92).

30 — Σκέψη 29.

31 — Σκέψη 30 (όπου παρατίθενται οι προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 28 αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψη 44, Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 41, και η προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 29 απόφαση Transport Service, σκέψεις 18 και 19).

32 — Σκέψη 31.

33 — Σκεψη 33.

64. Το ζήτημα αν το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκρυψε αρχικά την ύπαρξη ενδοκοινοτικής παραδόσεως ασκεί επιρροή και αν η απαλλαγή μπορεί να εξαρτηθεί από την καλή του πίστη εξαρτάται από το κατά πόσον υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος. Προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τη δυνατότητα διορθώσεως του αχρεωστήτως αναγραφέντος επί τιμολογίου φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή του πίστη. Εντούτοις, οσάκις αυτός εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας επιτάσσει ο αχρεωστήτως αναγραφείς ΦΠΑ να μπορεί να τακτοποιηθεί, χωρίς η τακτοποίηση αυτή να εξαρτάται από την καλή πίστη του εκδότη του τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει στην αναπροσαρμογή της λογιστικής καταστάσεως, προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή φόρου για μια ενδοκοινοτική παράδοση [34].

65. Η μη είσπραξη του ΦΠΑ για ενδοκοινοτική παράδοση που αρχικώς χαρακτηρίσθηκε εσφαλμένως ως παράδοση στο εσωτερικό της χώρας και για την οποία κατ' αρχήν οφείλεται ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απώλεια φορολογικών εσόδων. Τα έσοδα αυτά περιέρχονται στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η τελευταία κατανάλωση [35].

66. Τέλος, το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την απόκρυψη της υπάρξεως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ως απόπειρα απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και να επιβάλλουν τις κυρώσεις που προβλέπει η εσωτερική τους νομοθεσία. Ωστόσο, οι εν λόγω κυρώσεις πρέπει πάντα να είναι ανάλογες προς τη σοβαρότητα της καταχρήσεως [36].

Κατ' αναλογία εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

67. Φρονώ ότι η συλλογιστική που ακολούθησε το Δικαστήριο στην απόφαση Collée μπορεί κάλλιστα να εφαρμοστεί κατ' αναλογία και στην υπό κρίση υπόθεση. Η εφαρμογή αυτή θα μπορούσε να γίνει ως εξής.

68. Ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και στη διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας. Τα μέτρα που λαμβάνονται δυνάμει του άρθρου 18, παράγραφος

34 — Σκέψεις 34 και 35 (όπου παρατίθενται η προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 29 απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψεις 60 και 63, και η απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-78/02 έως C-80/02, Καραγιώργου κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-13295, σκέψη 50). Η εμφανής ανακολουθία μεταξύ των δύο δηλώσεων περί της ανάγκης για καλή πίστη πηγάζει από το γεγονός ότι, με την απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, το Δικαστήριο έκρινε ότι η προϋπόθεση της καλής πίστης την οποία είχε μνημονεύσει με την απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, C-342/87, Genius Holding, Συλλογή 1989, σ. 4227, δεν ήταν ουσιώδης (βλ. απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, ιδιαίτερα σκέψεις 50 έως 58).

35 — Σκέψη 37.

36 — Σκέψη 40 (όπου παρατίθεται η απόφαση Schmeink & Cofreth και Strobel, σκέψη 62).

1, στοιχείο δ΄, ή του άρθρου 22, παράγραφοι 7 ή 8, της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών χάριν τον οποίων προβλέφθηκαν ούτε να διακυβεύουν την ουδετερότητα. Ένα μέτρο που εξαρτά το δικαίωμα προς έκπτωση από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, ανεξαρτήτως του αν τηρήθηκαν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο. Οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους. Αν μια πράξη πληροί τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις εκπτώσεως, τότε ο ΦΠΑ είναι εκπεστέος. Στις περιπτώσεις που είναι σαφές ότι η οφειλή φόρου σύμφωνα τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης γεννά δικαίωμα προς έκπτωση, η φορολογική ουδετερότητα απαιτεί να επιτρέπεται η έκπτωση εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν δεν έχουν τηρηθεί από τους υποκειμένους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Είναι σημαντικό να επιτρέπονται, στα λογιστικά βιβλία των φορολογουμένων, οι μεταβολές στον χαρακτηρισμό μιας παραδόσεως. Ο πραγματικός χαρακτήρας μιας παραδόσεως πρέπει επομένως να αναγνωρίζεται στην περίπτωση μεταγενέστερης τακτοποιήσεως της λογιστικής καταστάσεως, εφόσον πληρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια. Οσάκις δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας επιτάσσει να μπορούν να διορθωθούν οι εσφαλμένες δηλώσεις ΦΠΑ. Δεν υφίσταται τέτοιος κίνδυνος όταν η φορολογική οφειλή και το δικαίωμα προς έκπτωση αλληλοαναιρούνται. Παρ' όλ' αυτά, για τις παραλείψεις ορθής δήλωσης των φορολογουμένων πράξεων μπορούν να επιβάλλονται κατάλληλες και ανάλογες κυρώσεις.

Πρόταση

69. Κατόπιν των προεκτεθέντων, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στα ερωτήματα της Commissione Tributaria Provinciale di Genova ως εξής:

«1) Οι διατάξεις των κοινοτικών οδηγιών περί ΦΠΑ δεν απαγορεύουν στο εθνικό δίκαιο να προβλέπει προθεσμία για την άσκηση εκ μέρους του υποκειμένου στον

φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, υπό τον όρο ότι η εν λόγω προθεσμία δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή από τις προθεσμίες που ισχύουν σε παρόμοιες εσωτερικές καταστάσεις ούτε καθιστά πρακτικά αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

2) Οι διατάξεις των κοινοτικών οδηγιών περί ΦΠΑ δεν απαγορεύουν στις φορολογικές αρχές να ελέγχουν τις δηλώσεις ΦΠΑ των υποκειμένων στον φόρο, ακόμα και μετά την εκπνοή της ενδεχομένως προβλεπόμενης προθεσμίας άσκησης του παραπάνω δικαιώματος, και να αξιώνουν την καταβολή του οφειλόμενου αλλά μη καταβληθέντος φόρου.

3) Ωστόσο, οσάκις με τον έλεγχο εντοπίζεται μη δηλωθείσα οφειλή ΦΠΑ η οποία, αν είχε δηλωθεί, θα είχε ως συνέπεια να γεννηθεί ένα επακόλουθο δικαίωμα προς έκπτωση, δεν μπορεί να προβληθεί η αξίωση καταβολής του φόρου χωρίς να ληφθεί υπόψη το δικαίωμα προς έκπτωση.»