

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 17ης Σεπτεμβρίου 1997 *

Στην υπόθεση C-141/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Osnabrück-Land

και

Bernhard Langhorst,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 21, σημείο 1, στοιχείο γ', και 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή), J. L. Murray και L. Sevón, προέδρους τμήματος, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm και M. Wathelet, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger

γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την S. Ridley, του Treasury Solicitor's Department, και την S. Lee, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον J. Sack, νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον E. Röder, της Ελληνικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον B. Κοντόλαιμο, πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και την A. Ροκοφύλλου, ειδική σύμβουλο του Αναπληρωτή Υπουργού Εξωτερικών, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από την S. Ridley και τον S. Richards, barrister, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον J. Sack, κατά τη συνεδρίαση της 15ης Απριλίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Μαΐου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Με διάταξη της 14ης Μαρτίου 1996, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Απριλίου 1996, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177

της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 21, σημείο 1, στοιχείο γ', και 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Osnabrück-Land (στο εξής: Finanzamt) και του Langhorst, αναφορικά με το αν ο Langhorst οφείλει το ποσό του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αναγράφεται σε πιστωτικό σημείωμα που εκδόθηκε από πελάτη του και κατά του οποίου ο Langhorst δεν προέβαλε αντιρρήσεις, μολονότι το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο βάσει των φορολογητέων πράξεων.

Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχεία α' και γ', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται:

1. Στο εσωτερικό καθεστώς:

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

(...)

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

4 Εξάλλου, το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

Επίσης, κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο για τις προκαταβολές που καταβάλλονται σε αυτόν από άλλον υποκείμενο στον φόρο προ της πραγματοποιήσεως της παραδόσεως ή προ της περατώσεως της παροχής υπηρεσιών.

β) Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή, καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή.

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

Ο γερμανικός νόμος

5 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) της 26ης Νοεμβρίου 1979, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 18ης Αυγούστου 1980, προβλέπει τα ακόλουθα:

«(1) Οσάκις επιχειρηματίας προβαίνει σε παραδόσεις αγαθών ή παροχές άλλων υπηρεσιών, υποκείμενες στον φόρο κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, δικαιούται και, στην περίπτωση που προβαίνει στις πράξεις αυτές υπέρ ετέρου επιχειρηματία και για την επιχείρηση αυτού, υποχρεούται, κατόπιν αιτήσεως του ετέρου επιχειρηματία, να εκδίδει τιμολόγια επί των οποίων το ποσό του φόρου αναγράφεται χωριστά. Στα τιμολόγια αυτά πρέπει να αναφέρονται τα εξής:

1. το όνομα και η διεύθυνση του παρέχοντος τις υπηρεσίες επιχειρηματία,

2. το όνομα και η διεύθυνση του αποδέκτη των υπηρεσιών,

3. η ποσότητα και η συνήθης εμπορική ονομασία των αγαθών που παραδίδονται ή η φύση και η έκταση της άλλης υπηρεσίας που παρέχεται,
4. η ημερομηνία της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας,
5. η αντιπαροχή που οφείλεται για την παράδοση των αγαθών ή για την παροχή της υπηρεσίας (άρθρο 10),
6. το ποσό του φόρου που οφείλεται για την αντιπαροχή αυτή (σημείο 5).

(...)»

- 6 Ακολουθώς, το άρθρο 14, παράγραφος 2, του UStG ορίζει τα εξής:

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

- 7 Το άρθρο 14, παράγραφος 5, του ίδιου νόμου ορίζει τα εξής:

«Ένα πιστωτικό σημείωμα επέχει επίσης θέση τιμολογίου οσάκις επιχειρηματίας το χρησιμοποιεί για να εξοφλήσει φορολογητέα παράδοση αγαθού ή

παροχή υπηρεσίας προς αυτόν. Ένα έγγραφο θεωρείται ως πιστωτικό σημείωμα οσάκις συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας (αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος) πρέπει να έχει το δικαίωμα, κατ' εφαρμογήν της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, να αναγράφει χωριστά σε τιμολόγιο το ποσό του φόρου,
2. ο εκδότης του πιστωτικού σημειώματος και ο αποδέκτης του πρέπει να συμφωνούν ότι για την παραδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας η εξόφληση θα χωρήσει διά πιστωτικού σημειώματος,
3. το πιστωτικό σημείωμα πρέπει να περιέχει τα στοιχεία που προβλέπονται στην παράγραφο 1, δεύτερο εδάφιο, του παρόντος άρθρου,
4. αποδέκτης του πιστωτικού σημειώματος πρέπει να είναι ο παρέχων τις υπηρεσίες επιχειρηματίας.

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

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

- 8 Ο Langhorst, που εκμεταλλεύεται γεωργική επιχείρηση, δήλωσε τον κύκλο εργασιών που είχε πραγματοποιήσει κατά το εν προκειμένω κρίσιμο έτος, δηλαδή το 1985, αφού επέλεξε, σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 4, του UStG, να φορολογηθεί με συντελεστή ύψους 7%, αντί του συντελεστή ύψους 13 % που προβλέπει το άρθρο 24, παράγραφος 1, πρώτη φράση, του νόμου αυτού.
- 9 Οι ξωέμποροι στους οποίους ο Langhorst είχε παραδώσει χοίρους προς πάχυνση, δεδομένου ότι αγνοούσαν το γεγονός αυτό, του παρέδωσαν πιστωτικά σημειώματα στα οποία αναγραφόταν χωριστά ο ΦΠΑ, ο οποίος είχε υπολογιστεί με συντελεστή ύψους 13 %. Καταρχάς, ο Langhorst δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά του ποσού του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα σημειώματα αυτά.
- 10 Ακολούθως, ο Langhorst προσέφυγε ενώπιον του Niedersächsische Finanzgericht, το οποίο, στις 10 Οκτωβρίου 1989, εξέδωσε απόφαση με την οποία μείωσε το ποσό του ΦΠΑ. Με δικόγραφο της 27ης Ιανουαρίου 1992, που συμπληρώθηκε στις 26 Μαρτίου 1992, το Finanzamt υπέβαλε, ενώπιον του Bundesfinanzhof, αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής.
- 11 Με τη διάταξη του περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof εκτιμά ότι το Finanzgericht υπολόγισε ορθά τη μείωση του ΦΠΑ, πλην όμως θα μπορούσε, παρά ταύτα, να δεχθεί την αίτηση του Finanzamt, δεδομένου ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 14, παράγραφος 2, πρώτη φράση, του UStG, ο Langhorst όφειλε να καταβάλει το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί χωριστά στα πιστωτικά σημειώματα, συμπεριλαμβανομένων των προσθέτων ποσών που δεν δικαιολογούνται από φορολογητέες πράξεις.
- 12 Ωστόσο, το Bundesfinanzhof υπογραμμίζει ότι το κείμενο του άρθρου 14, παράγραφος 2, του UStG ορίζει ρητά ως μόνο οφειλέτη του υψηλότερου ποσού φόρου τον προμηθευτή ο οποίος ανέγραψε χωριστά επί του τιμολογίου το υψηλότερο ποσό ΦΠΑ. Στην παρούσα όμως υπόθεση, εκδότης του

εγγράφου στο οποίο αναγράφεται το υψηλότερο ποσό ΦΠΑ δεν είναι ο προμηθευτής, δηλαδή ο Langhorst, αλλά οι πελάτες, δηλαδή οι ζωέμποροι. Το Bundesfinanzhof προσθέτει ότι, στο μέτρο που, δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 5, του UStG, το πιστωτικό σημείωμα που εξέδωσαν οι ζωέμποροι επέχει θέση τιμολογίου, παρέχοντάς τους έτσι τη δυνατότητα να εκπέσουν ένα ποσό ΦΠΑ το οποίο δεν δικαιολογείται στην πραγματικότητα, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο Langhorst, δεδομένου ότι δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά του εν λόγω ποσού ΦΠΑ, οφείλει να το καταβάλει.

- 13 Το Bundesfinanzhof διερωτάται αν αυτή η ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 2, του UStG συνάδει προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου και, ειδικότερα, προς το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που τον αναγράφει σε τιμολόγιο ή σε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, καθώς και προς το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη την εξουσία να καθορίζουν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου, πλην όμως δεν εξομοιώνει ρητά τα εκδιδόμενα από πελάτες πιστωτικά σημειώματα προς εκδιδόμενα από τον υποκείμενο στον φόρο τιμολόγια. Κατά συνέπεια, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Επιτρέπεται κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, να θεωρηθεί ένα πιστωτικό σημείωμα υπό την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 5, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών) του 1980 ως τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου (άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ);
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, επιτρέπεται κατά το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ αυτός ο οποίος αποδέχεται ένα πιστωτικό σημείωμα όπου αναγράφεται ποσό φόρου υψηλότερο από το οφειλόμενο βάσει των φορολογητέων πράξεών του, χωρίς να προβάλει αντιρρήσεις κατά του ποσού φόρου που αναγράφεται στο πιστωτικό σημείωμα, να θεωρηθεί ως πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή σε άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου και το οποίο, επομένως, οφείλει αυτόν τον φόρο προστιθεμένης αξίας;

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

14 Στη διάταξη περί παραπομπής διευκρινίζεται ότι το τρίτο ερώτημα τίθεται για την περίπτωση κατά την οποία θα δοθεί αρνητική απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Επί του πρώτου ερωτήματος

15 Με το πρώτο του ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ως «έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» ένα πιστωτικό σημείωμα εκδοθέν από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

16 Καταρχάς, επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει, στο στοιχείο α', ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, και, στο στοιχείο β', ότι στο εν λόγω τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου πρέπει να «αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή».

17 Έχοντας έτσι καθορίσει τις ελάχιστες προϋποθέσεις σχετικά με τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικά στο τιμολόγιο ή στο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', αφήνει τα

κράτη μέλη ελεύθερα να καθορίζουν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου. Ωστόσο, η εξουσία αυτή πρέπει να ασκείται σύμφωνα με έναν από τους σκοπούς που επιδιώκει η έκτη οδηγία, και, πιο συγκεκριμένα, με τον σκοπό της διασφάλισης της εισπράξεως του ΦΠΑ και του ελέγχου της από τις φορολογικές αρχές (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, τις αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 1988 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις 123/87 και 330/87, *Jeunehomme* κ.λπ., Συλλογή 1988, σ. 4517, σκέψεις 16 και 17, και της 5ης Δεκεμβρίου 1996 στην υπόθεση C-85/95, *Reisdorf*, Συλλογή 1996, σ. I-6257, σκέψη 24).

- 18 Υπ' αυτές τις συνθήκες, επιβάλλεται να εξεταστεί αν ένα πιστωτικό σημείωμα το οποίο περιέχει, όπως εν προκειμένω, τα υποχρεωτικά στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου, μολονότι έχει εκδοθεί από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, εξυπακουσμένου ότι, σύμφωνα με τον οικείο εθνικό κανόνα, ο εκδότης του πιστωτικού σημειώματος και ο αποδέκτης του πρέπει να έχουν συμφωνήσει ότι η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών θα εξοφληθεί μέσω πιστωτικού σημειώματος, του οποίου αποδέκτης θα πρέπει να είναι ο παραδούς τα αγαθά ή ο παρασχών τις υπηρεσίες επιχειρηματίας, και ότι το πιστωτικό σημείωμα δεν θα μπορεί πλέον να επέχει θέση τιμολογίου αν ο αποδέκτης του προβάλει αντιρρήσεις κατά του αναγραφόμενου σ' αυτό ποσού φόρου.
- 19 Συναφώς, επιβάλλεται να τονιστεί ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αφορά το συνήθως συμβαίνον, την περίπτωση, δηλαδή, που το τιμολόγιο ή το έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου εκδίδεται από τον υποκειμένο στον φόρο που παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες.
- 20 Ωστόσο, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 29 επ. των προτάσεών του, δεδομένου ότι σκοπός της διατάξεως αυτής είναι η διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και η αποτροπή της φοροδιαφυγής, τίποτα δεν αποκλείει την έκδοση του εν λόγω εγγράφου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι θα περιέχει τα στοιχεία που προβλέπονται για τα τιμολόγια και ότι θα έχει παρασχεθεί στον υποκειμένο στον φόρο που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες η δυνατότητα να ζητήσει, ενδεχομένως, τη διόρθωση του περιεχομένου του.

- 21 Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση και εφόσον έχει παρασχεθεί στον υποκείμενο στον φόρο τέτοια δυνατότητα ελέγχου, μπορεί να θεωρηθεί ότι αυτός είναι ο εκδότης του εγγράφου, του οποίου τη σύνταξη έχει κατά κάποιον τρόπο αναθέσει στον πελάτη του. Στην περίπτωση αυτή, το πιστωτικό σημείωμα αποτελεί δικαιολογητικό των σχετικών με τον ΦΠΑ δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του υποκειμένου στον φόρο εφόσον περιέχει τα ίδια στοιχεία με το παραδοσιακό τιμολόγιο, ο δε υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να εγκρίνει το περιεχόμενό του.
- 22 Όπως ορθώς παρατηρούν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι συχνά πιστωτικό σημείωμα εκδιδόμενο από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών αποδίδει κατά τον καλύτερο τρόπο τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που έχουν πραγματοποιηθεί, καθόσον μόνον ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών είναι σε θέση να διαπιστώσει τη συμφωνία τους προς τους όρους της συμβάσεως.
- 23 Υπ' αυτές τις συνθήκες, από το γεγονός ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει μόνον έκδοση τιμολογίου ή εγγράφου επέχοντος θέση τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, δεν μπορεί να συναχθεί ότι δεν επιτρέπεται στα κράτη μέλη να θεωρούν ένα έγγραφο ως επέχον θέση τιμολογίου για τον λόγο και μόνο ότι αυτό έχει εκδοθεί από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- 24 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ως «έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» πιστωτικό σημείωμα εκδοθέν από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, εφόσον το εν λόγω σημείωμα περιέχει τα στοιχεία που προβλέπει η εν λόγω οδηγία για τα τιμολόγια, εφόσον έχει εκδοθεί κατόπιν συμφωνίας με τον υποκείμενο στον φόρο που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες και εφόσον αυτός μπορεί να προβάλει αντιρρήσεις κατά του αναγραφόμενου σ' αυτό ποσού ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 25 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά της αναγραφής σε πιστωτικό σημείωμα επέχοντος θέση τιμολογίου ενός ποσού ΦΠΑ υψηλότερου από το οφειλόμενο βάσει των φορολογητέων πράξεων μπορεί να θεωρηθεί ως το πρόσωπο που έχει αναγράψει το ποσό αυτό και, συνακόλουθα, το οφείλει, υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.
- 26 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι το άρθρο 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας οφείλεται, στο εσωτερικό καθεστώς, από «κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον φόρο προστιθεμένης αξίας σε τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου».
- 27 Εφόσον, όπως εν προκειμένω, ένα πιστωτικό σημείωμα επέχει θέση τιμολογίου, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να θεωρηθεί ως το πρόσωπο το οποίο ανέγραψε, στην πραγματικότητα, τον ΦΠΑ επί του εν λόγω πιστωτικού σημειώματος υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, και το οποίο, συνακόλουθα, οφείλει το αναγραφόμενο ποσό.
- 28 Πράγματι, αν γινόταν δεκτή η αντίθετη άποψη, ένα μέρος του ΦΠΑ που αναγράφεται στο έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου δεν θα όφειλε να καταβληθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, μολονότι, όπως υπογραμμίζεται στη διάταξη περί παραπομπής, ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών θα μπορούσε να έχει εκπέσει το συνολικό ποσό αυτού του ΦΠΑ, πράγμα το οποίο θα ευνοούσε ενδεχόμενες φοροδιαφυγές ή συμπαιγνίες ασυμβίβαστες προς την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει εγκαθιδρύσει η έκτη οδηγία, καθώς και προς τον σκοπό που αυτό επιδιώκει, δηλαδή τη διασφάλιση της εισπράξεως του ΦΠΑ και του ελέγχου της από τις φορολογικές αρχές.

29 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά της αναγραφής σε πιστωτικό σημείωμα επέχοντος θέση τιμολογίου υψηλότερου ποσού ΦΠΑ από το οφειλόμενο βάσει των φορολογητέων πράξεων μπορεί να θεωρηθεί ως το πρόσωπο το οποίο ανέγραψε το ποσό αυτό και το οποίο, συνακόλουθα, οφείλει το αναγραφόμενο ποσό, υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.

Επί του τρίτου ερωτήματος

30 Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

31 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με διάταξη της 14ης Μαρτίου 1996, το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

1) Το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό

σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεωρούν ως «έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου» πιστωτικό σημείωμα εκδοθέν από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, εφόσον το εν λόγω σημείωμα περιέχει τα στοιχεία που προβλέπει η εν λόγω οδηγία για τα τιμολόγια, εφόσον έχει εκδοθεί κατόπιν συμφωνίας με τον υποκείμενο στον φόρο που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες και εφόσον αυτός μπορεί να προβάλει αντιρρήσεις κατά του αναγραφόμενου σ' αυτό ποσού φόρου προστιθεμένης αξίας.

- 2) Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν προέβαλε αντιρρήσεις κατά της αναγραφής σε πιστωτικό σημείωμα επέχοντος θέση τιμολογίου υψηλότερου ποσού φόρου προστιθεμένης αξίας από το οφειλόμενο βάσει των φορολογητέων πράξεων μπορεί να θεωρηθεί ως το πρόσωπο το οποίο ανέγραψε το ποσό αυτό και το οποίο, συνακόλουθα, οφείλει το αναγραφόμενο ποσό, υπό την έννοια του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388.**

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Sevón

Kapteyn

Gulmann

Edward

Puissochet

Hirsch

Jann

Ragnemalm

Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Σεπτεμβρίου 1997.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias