



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-18/13

Maks Pen EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia

(αίτηση του Administrativen sad Sofia-grad
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως)

«Φορολογία — Κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Έκπτωση του φόρου εισροών — Παρεχόμενες υπηρεσίες — Έλεγχος — Πάροχος που δεν διαθέτει τα αναγκαία μέσα — Έννοια της φοροδιαφυγής — Υποχρέωση αυτεπάγγελτης διαπιστώσεως της φοροδιαφυγής — Απαίτηση πραγματικής παροχής της υπηρεσίας — Υποχρέωση τηρήσεως αρκούντως λεπτομερούς λογιστικής — Ένδικες διαφορές — Απαγόρευση του ποινικού χαρακτηρισμού της απάτης εκ μέρους του δικαστή και της χειροτερεύσεως της καταστάσεως του προσφεύγοντος»

Περίληψη — Απόφαση του Δικαστηρίου (έβδομο τμήμα) της 13ης Φεβρουαρίου 2014

1. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Φόρος αναγραφόμενος σε τιμολόγια εκδοθέντα από πάροχο που δεν διαθέτει τα αναγκαία μέσα προς εκτέλεση των υπηρεσιών που χρεώθηκαν — Παροχές εκτελεσθείσες από άλλον πάροχο — Αποκλεισμός του δικαιώματος εκπτώσεως — Επιτρέπεται — Προϋποθέσεις — Υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να προβεί σε εξακρίβωση*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου)

2. *Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Προσφυγή ενώπιον του εθνικού δικαστή — Αυτεπάγγελτη εφαρμογή διατάξεως του δικαίου της Ένωσης με αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή του εθνικού κανόνα περί απαγορεύσεως της reformatio in pejus — Υποχρέωση του εθνικού δικαστή — Δεν υφίσταται — Εξαίρεση*

3. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Εθνική νομοθεσία περί απαγορεύσεως της εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως — Υποχρέωση αυτεπάγγελτης διαπιστώσεως της φορολογικής απάτης — Ερμηνεία του εθνικού δικαίου από τον εθνικό δικαστή με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οδηγίας 2006/112 — Συνεκτίμηση του συνόλου των κανόνων του εθνικού δικαίου και των μεθόδων ερμηνείας του*

(Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου)

4. *Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Υποχρέωση τηρήσεως αρκούντως λεπτομερούς λογιστικής — Περιεχόμενο — Υποχρέωση υποκειμένου σε φόρο προς συμμόρφωση σε διεθνή λογιστικά πρότυπα — Επιτρέπεται — Προϋποθέσεις*

(Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου· οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, άρθρα 242 και 273)

1. Η οδηγία 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι αποκλείει την εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα εκδοθέντα από τον πάροχο τιμολόγια, οσάκις, μολονότι η υπηρεσία παρασχέθηκε, αποδεικνύεται ότι δεν έχει πράγματι εκτελεστεί από αυτόν τον πάροχο ή από τον υπεργολάβο του, ιδίως διότι αυτοί δεν διέθεταν το προσωπικό, τα υλικά μέσα και τα στοιχεία ενεργητικού που ήταν αναγκαία για την παροχή των υπηρεσιών, ότι το κόστος της παροχής δεν τεκμηριώθηκε στα λογιστικά βιβλία τους και ότι εκδόθηκαν πλαστά έγγραφα από πρόσωπα που τα υπέγραψαν ως πάροχοι, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι τα εν λόγω περιστατικά συνιστούν απάτη και, αφετέρου, ότι αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος έκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης, προϋπόθεση τη συνδρομή της οποίας οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο

(βλ. σκέψη 32, διατακτ. 1)

2. Το δίκαιο της Ένωσης δεν μπορεί να υποχρεώσει το εθνικό δικαστήριο να εφαρμόσει αυτεπαγγέλτως μια διάταξη του δικαίου αυτού, όταν η εφαρμογή αυτή συνεπάγεται παρέκκλιση από την προβλεπόμενη από το εθνικό δικονομικό του δίκαιο αρχή της απαγορεύσεως της *reformatio in pejus*

Εντούτοις, δεν προκύπτει, εν πάση περιπτώσει, ότι σε διαφορά η οποία, εξ αρχής, αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε σειρά συγκεκριμένων τιμολογίων, μπορεί μια τέτοια απαγόρευση να εφαρμοστεί στην περίπτωση που η φορολογική αρχή προβάλλει κατά τη διάρκεια της δίκης νέα στοιχεία τα οποία, όσον αφορά τα ίδια αυτά τιμολόγια, δεν μπορούν να θεωρηθούν επιβαρυντικά της καταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος επικαλείται το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση.

(βλ. σκέψη 37)

3. Όταν τα εθνικά δικαστήρια έχουν την υποχρέωση ή την ευχέρεια να εξετάσουν αυτεπαγγέλτως τους νομικούς ισχυρισμούς που στηρίζονται σε δεσμευτικό κανόνα του εθνικού δικαίου, οφείλουν να τους εξετάζουν σε σχέση με δεσμευτικό κανόνα του δικαίου της Ένωσης όπως αυτός που απαιτεί από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Στα δικαστήρια αυτά απόκειται, οσάκις εξετάζουν αν η επίκληση του εν λόγω δικαιώματος προς έκπτωση έγινε δολίως ή καταχρηστικώς, να ερμηνεύσουν το εθνικό δίκαιο κατά το μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οδηγίας 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτή αποτελέσματος, πράγμα που απαιτεί να πράττουν ό,τι εμπίπτει στην αρμοδιότητά τους, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των κανόνων του εσωτερικού δικαίου και εφαρμόζοντας μεθόδους ερμηνείας που αναγνωρίζονται από το δίκαιο αυτό

Συναφώς, μολονότι ένας κανόνας του εθνικού δικαίου χαρακτηρίζει τη φοροδιαφυγή ως ποινικό αδίκημα και ο χαρακτηρισμός αυτός απόκειται στον ποινικό δικαστή και μόνον, δεν προκύπτει ότι ο κανόνας αυτός αποκλείει τη δυνατότητα του δικαστή που είναι επιφορτισμένος με την εκτίμηση της νομιμότητας μιας διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, με την οποία αμφισβητείται η εκ μέρους του

υποκειμένου στον φόρο έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, να στηριχθεί στα αντικειμενικά στοιχεία που παρέσχον οι φορολογικές αρχές για να αποδείξουν την ύπαρξη απάτης, ενώ, σύμφωνα με άλλη διάταξη του εθνικού δικαίου, ο «αχρεωστήτως επιβληθείς» φόρος προστιθέμενης αξίας δεν εκπίπτει.

(βλ. σκέψεις 38, 39, διατακτ. 2)

4. Η οδηγία 2006/112, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, απαιτώντας ειδικότερα, κατά το άρθρο της 242, από κάθε υποκείμενο στον φόρο να τηρεί αρκούντως λεπτομερή λογιστική, ούτως ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και ο έλεγχός της από τις φορολογικές αρχές, έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει το οικείο κράτος μέλος να επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο, εντός των ορίων που προβλέπει το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής, υποχρέωση τηρήσεως του συνόλου των εθνικών λογιστικών κανόνων που συνάδουν με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, εφόσον τα σχετικώς θεσπιζόμενα μέτρα δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την εκπλήρωση των σκοπών εξασφάλισης της εισπράξεως του ακριβούς ποσού φόρου και αποτροπής των καταχρήσεων. Συναφώς, η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται σε εθνική διάταξη κατά την οποία η υπηρεσία θεωρείται παρασχεθείσα κατά τον χρόνο κατά τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις αναγνωρίσεως του προερχόμενου από την οικεία παροχή εσόδου

Επομένως, το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός και ως εκ τούτου μπορεί να εκπέσει από τον υποκείμενο στον φόρο δεν μπορεί να καθοριστεί, κατά κανόνα, από τη συνδρομή τυπικών προϋποθέσεων όπως η καταχώριση στα λογιστικά βιβλία των παρόχων του κόστους παροχής των υπηρεσιών τους. Περαιτέρω, υπό την προϋπόθεση τηρήσεως των ορίων αυτών, το δίκαιο της Ένωσης δεν αντίκειται στην εφαρμογή συμπληρωματικών εθνικών λογιστικών κανόνων οι οποίοι τίθενται σε σχέση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που ισχύουν στην Ένωση υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπει ο κανονισμός 1606/2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.

(βλ. σκέψεις 44, 46, 48, διατακτ. 3)