



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 13ης Φεβρουαρίου 2014*

«Φορολογία — Κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — 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»

Στην υπόθεση C-18/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Sofia-grad (Βουλγαρία) με απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Ιανουαρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Maks Pen EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, πρώην Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» Sofia,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη και J.-C. Bonichot (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, πρώην Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» Sofia, εκπροσωπούμενος από τον A. Georgiev,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Petranova και D. Drambozova,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Παρασκευοπούλου και Μ. Βέργου,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον D. Roussanov,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63, 178, παράγραφος 1, στοιχείο α', 226, παράγραφος 1, σημείο 6, 242 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Maks Pen EOOD (στο εξής: Maks Pen) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia, πρώην Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Sofia (διευθυντή της Διευθύνσεως «Αναγκαστική εκτέλεση: διενέργεια και ένδικες διαφορές», της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Σόφια, στο εξής: Direktor), με αντικείμενο τη μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως, υπό μορφή πιστώσεως φόρου, του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) σχετικά με τιμολόγια εκδοθέντα από ορισμένους παρόχους της Maks Pen.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 62 της οδηγίας 2006/112:

«Νοούνται ως:

- 1) “γενεσιουργός αιτία του φόρου” το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,
- 2) “απαιτητό του φόρου” το παρεχόμενο από τον νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»

- 4 Το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

- 5 Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

6 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας προβλέπει:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ 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 στον φόρο,

[...].»

7 Κατά το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...].»

8 Το άρθρο 220, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 3, τιτλοφορούμενο «Έκδοση των τιμολογίων», του τίτλου XI της οδηγίας αυτής, προβλέπει ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο.

9 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 απαριθμεί μόνον τις ενδείξεις οι οποίες, με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται από αυτή, είναι δεσμευτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221 της οδηγίας αυτής.

10 Το άρθρο 242 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές.»

11 Το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

12 Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 5, του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, εξής: νόμος περί ΦΠΑ), δεν χωρεί έκπτωση του αχρεωστήτως επιβληθέντος ΦΠΑ.

13 Το άρθρο 12, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής του νόμου περί ΦΠΑ, που τιτλοφορείται «Χρόνος επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών», ως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης, έχει ως εξής:

«[...] η υπηρεσία θεωρείται ότι παρασχέθηκε κατά τον χρόνο συνδρομής των προϋποθέσεων αναγνώρισεως των προερχόμενων από την παροχή αυτή εσόδων σύμφωνα με τον νόμο περί αποδόσεως λογαριασμών και με τους εφαρμοστέους λογιστικούς κανόνες».

14 Κατά το άρθρο 160, παράγραφοι 1, 2 και 5, του Κώδικα Φορολογικής και Κοινωνικοασφαλιστικής Δικονομίας (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks):

«1. Το δικαστήριο αποφαινεται επί της ουσίας της υποθέσεως και μπορεί να ακυρώσει πλήρως ή εν μέρει τη διορθωτική πράξη, να την τροποποιήσει ή να απορρίψει την προσφυγή.

2. Το δικαστήριο εκτιμά τη συμβατότητα με τον νόμο και τη βασιμότητα της διορθωτικής πράξεως ελέγχοντας αν αυτή εκδόθηκε από την αρμόδια υπηρεσία και στην απαιτούμενη μορφή, τηρουμένων των τυπικών και ουσιαστικών προϋποθέσεων.

[...]

5. Δεν χωρεί τροποποίηση διορθωτικής πράξεως διά δικαστικής αποφάσεως με έξοδα του προσφεύγοντος.»

15 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του κώδικα πολιτικής δικονομίας (Grazhdanskiya protsesualen kodeks) ορίζει τα εξής:

«Ο δικαστής αποφαινεται επί του συνόλου των κρίσιμων για την επίλυση της διαφοράς ζητημάτων, πλην του ζητήματος εάν έχει διαπραχθεί αδίκημα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Η Maks Pen είναι εταιρία βουλγαρικού δικαίου η οποία ασκεί χονδρεμπόριο ειδών γραφείου και διαφημιστικού υλικού.

17 Κατόπιν του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία αυτή για τη φορολογική περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2007 έως 30 Απριλίου 2009, η φορολογική αρχή διερωτήθηκε ως προς τη βασιμότητα της εκπτώσεως του ΦΠΑ όπως αυτή υπολογίστηκε βάσει του αναγραφόμενου στα τιμολόγια επτά εκ των παρόχων της φόρου.

18 Για ορισμένους από τους εν λόγω παρόχους, ή για τους υπεργολάβους αυτών, δεν προέκυψε από τις πληροφορίες που τους είχε ζητηθεί να παράσχουν στο πλαίσιο του ελέγχου ότι διέθεταν τα απαραίτητα μέσα για την παροχή των χρεωθεισών υπηρεσιών. Η φορολογική αρχή, κρίνοντας είτε ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι όντως εκτελέστηκαν οι εργασίες ορισμένων υπεργολάβων είτε ότι οι εργασίες αυτές δεν είχαν πραγματοποιηθεί από τους παρόχους που αναγράφονταν στα τιμολόγια, εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου αμφισβητώντας τη δυνατότητα εκπτώσεως του αναγραφόμενου στα τιμολόγια των επτά αυτών επιχειρήσεων ΦΠΑ.

- 19 Η Maks Pen έβαλε κατά της εν λόγω διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου ενώπιον του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» Sofia και, ακολούθως, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι είχε στην κατοχή της κανονικά τιμολόγια και συμβατικά έγγραφα, ότι τα τιμολόγια αυτά είχαν πληρωθεί μέσω του τραπεζικού συστήματος, ότι είχαν καταχωριστεί στα λογιστικά βιβλία των παρόχων, ότι οι πάροχοι είχαν δηλώσει τον σχετικό ΦΠΑ στα εν λόγω τιμολόγια, ότι είχε ως εκ τούτου αποδειχθεί ότι οι επίμαχες υπηρεσίες όντως παρασχέθηκαν και ότι, εξάλλου, δεν αμφισβητείτο το γεγονός ότι η Maks Pen είχε πραγματοποιήσει τις σχετικές με τις εν λόγω υπηρεσίες παραδόσεις.
- 20 Η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι η κατοχή κανονικών τιμολογίων δεν αρκούσε για να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση, επιπλέον δε τα ιδιωτικά έγγραφα που προσκόμισαν οι οικείοι πάροχοι προς στήριξη των τιμολογίων δεν έφεραν αξιόπιστη ημερομηνία και στερούνταν πλήρως αποδεικτικής αξίας και οι υπεργολάβοι δεν είχαν δηλώσει ούτε τους εργαζομένους τους οποίους απασχόλησαν ούτε τις πραγματοποιηθείσες παροχές υπηρεσιών. Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου η φορολογική αρχή επικαλέστηκε νέα στοιχεία, αφενός, αμφισβητώντας το κύρος της υπογραφής των αντιπροσώπων δύο εκ των παρόχων και, αφετέρου, τονίζοντας ότι ένας εξ αυτών δεν είχε περιλάβει ούτε στα λογιστικά έγγραφά του ούτε στις φορολογικές δηλώσεις του τα τιμολόγια ενός από τους υπεργολάβους στους οποίους προσέφυγε. Μολονότι η φορολογική αρχή αναγνώρισε ότι οι χρεωθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν από τη Maks Pen, έκρινε εντούτοις ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν παρασχέθηκαν από τους αναγραφόμενους στα εν λόγω τιμολόγια παρόχους.
- 21 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Administrativen sad Sofia-grad αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει, κατά το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να αντιμετωπισθούν ως συνδεδεμένα με “φοροδιαφυγή” προς τον σκοπό της εκπτώσεως του φόρου πραγματικά περιστατικά κατά τα οποία ο αναγραφόμενος στο τιμολόγιο πάροχος ή ο υπεργολάβος του δεν διαθέτει το προσωπικό, τα υλικά μέσα και τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία θα ήσαν αναγκαία για την παροχή των υπηρεσιών, το κόστος για την πραγματική παροχή των υπηρεσιών δεν τεκμηριώνεται και στα λογιστικά βιβλία του δεν καταχωρίζεται το κόστος αυτό, επιπλέον δε εκδόθηκαν πλαστά έγγραφα όσον αφορά την ιδιότητα εκδοτών των προσώπων που τα υπέγραψαν στο όνομα του παρόχου, υπό τη μορφή συμβάσεως και πρωτοκόλλου αποδοχής και παραδόσεως, τα οποία προσκομίσθηκαν ως απόδειξη για τις οφειλόμενες αμοιβαίες παροχές και για την παροχή της υπηρεσίας, για την οποία εκδόθηκε τιμολόγιο ΦΠΑ και για την οποία ασκήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως;
- 2) Συνάγεται από την απορρέουσα από το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης υποχρέωση του δικαστηρίου να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου στην περίπτωση φοροδιαφυγής και η υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να διαπιστώσει αυτεπαγγέλτως την ύπαρξη φοροδιαφυγής υπό τις συνθήκες της διαφοράς της κύριας δίκης, αφενός, με το να εκτιμήσει πραγματικούς ισχυρισμούς που προβλήθηκαν για πρώτη φορά ενώπιον του δικαστηρίου, λαμβανομένης υπόψη της υποχρέωσης του δικαστηρίου κατά το εθνικό δίκαιο να κρίνει τη διαφορά επί της ουσίας, να τηρήσει την απαγόρευση της χειροτερεύσεως της θέσεως [του προσφεύγοντος] και να σεβασθεί τις αρχές του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου και της ασφάλειας δικαίου καθώς και να εφαρμόσει αυτεπαγγέλτως τις σχετικές διατάξεις, και, αφετέρου, με το να εκτιμήσει όλα τα αποδεικτικά στοιχεία, μεταξύ αυτών και εκείνα που αφορούν εικονικές συναλλαγές, πλαστά έγγραφα και έγγραφα με εσφαλμένο περιεχόμενο;
- 3) Συνάγεται από το άρθρο 178, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 [...], ενόψει της υποχρέωσης του δικαστηρίου να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου στην περίπτωση φοροδιαφυγής, ότι για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου πρέπει η υπηρεσία να έχει πράγματι παρασχεθεί από τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο πάροχο ή από τον υπεργολάβο του;

- 4) Έχει η κατά το άρθρο 242 της οδηγίας 2006/112 [...] απαίτηση για την τήρηση επαρκώς λεπτομερούς λογιστικής ενόψει ελέγχου του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου την έννοια ότι πρέπει να τηρείται και η αντίστοιχη εθνική νομοθεσία του κράτους μέλους περί αποδόσεως λογαριασμών, η οποία προβλέπει συμφωνία με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ή έχει απλώς την έννοια της υποχρέωσης τήρησης των προβλεπομένων στην οδηγία αυτή εγγράφων για την απόδοση λογαριασμών όσον αφορά τον ΦΠΑ: τιμολογίων, δηλώσεων ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικών πινάκων;

Εάν αληθεύει η δεύτερη εκδοχή, θα πρέπει να δοθεί απάντηση και στο ακόλουθο ερώτημα:

Πρέπει, λαμβανομένων υπόψη των επιταγών του άρθρου 226, πρώτο εδάφιο, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 [...], κατά το οποίο τα τιμολόγια πρέπει να περιέχουν την “έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών”, να συναχθεί το συμπέρασμα ότι τα τιμολόγια ή ένα εκδιδόμενο σε συνδυασμό με αυτά έγγραφο στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών πρέπει να περιέχουν ενδείξεις περί της πραγματικής παροχής των υπηρεσιών, ήτοι δυνάμενα να ελεγχθούν αντικειμενικά στοιχεία, τόσο ως απόδειξη περί του ότι η υπηρεσία πράγματι παρασχέθηκε όσο και ως απόδειξη περί του ότι αυτή παρασχέθηκε από τον αναγραφόμενο στο τιμολόγια πάροχο;

- 5) Έχει το άρθρο 242 της οδηγίας 2006/112 [...], το οποίο θέτει την απαίτηση της τήρησης επαρκώς λεπτομερούς λογιστικής ενόψει ελέγχου του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου, σε συνδυασμό με το άρθρο 63 και το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής, την έννοια ότι δεν απαγορεύει εθνικό κανόνα δικαίου κατά τον οποίο η υπηρεσία θεωρείται ότι παρασχέθηκε κατά την ημερομηνία κατά την οποία γεννήθηκαν οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση των εσόδων από αυτή, σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία περί αποδόσεως λογαριασμών, η οποία προβλέπει συμφωνία με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και με τις αρχές της αποδείξεως μέσω λογιστικών στοιχείων, της υπεροχής του περιεχομένου έναντι του τύπου καθώς και της αντιστοιχίας εσόδων και κόστους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 22 Με το πρώτο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει την εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο προσώπου έκπτωση του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εκδοθέντα από τον πάροχο τιμολόγια, οσάκις, μολονότι η υπηρεσία παρασχέθηκε, αποδεικνύεται ότι δεν έχει πράγματι εκτελεστεί από τον οικείο πάροχο ή από τον υπεργολάβο του, ιδίως διότι οι τελευταίοι 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.
- 23 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ. απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, C-285/11, Bonik, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 24 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί κατ' επανάληψη ότι το δικαίωμα προς έκπτωση, το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Bonik, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 25 Περαιτέρω, από το γράμμα του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα εκπτώσεως, πρέπει να είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, και, επιπλέον, ότι τα αγαθά ή υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να έχουν χρησιμοποιηθεί στη συνέχεια από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογούμενων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, να έχουν παρασχεθεί από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Bonik, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, δεν είναι καταρχήν δυνατό να μη χορηγηθεί το ευεργέτημα της εκπτώσεως φόρου.
- 26 Με τα δεδομένα αυτά, πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επ' αυτού ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Bonik, σκέψεις 35 έως 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Αν αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει, το ίδιο ισχύει και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ. Πρέπει, συνεπώς, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή, και μάλιστα ανεξαρτήτως του ζητήματος αν αποκομίζει όφελος από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί ο ίδιος σε μεταγενέστερο στάδιο (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Bonik, σκέψεις 38 και 39 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από τον υποκείμενο στον φόρο μπορεί να αποκλειστεί μόνον εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το πρόσωπο αυτό, στο οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι μετείχε, με την αγορά των προϊόντων ή των υπηρεσιών αυτών, σε πράξη πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο πάροχος ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών αυτών (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Bonik, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, εναπόκειται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμο ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία στα οποία αναφέρεται η προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (βλ., συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Bonik, σκέψεις 43 και 44).
- 30 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι στο πλαίσιο της διαδικασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ελέγχει ούτε να εκτιμά τις πραγματικές περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί, σύμφωνα με τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν την απόδειξη, στη σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπό κρίση υποθέσεως προκειμένου να εξακριβώσει, βάσει των αντικειμενικών στοιχείων που έχουν παρασχεθεί από τις φορολογικές αρχές, αν η Maks Pen γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης εκ μέρους των παρόχων.
- 31 Συναφώς, το γεγονός και μόνον ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η υπηρεσία που παρασχέθηκε στη Maks Pen δεν είχε όντως πραγματοποιηθεί από τον αναγραφόμενο στα τιμολόγια 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 δεν αρκεί, αφ' εαυτού, για να αποκλειστεί το δικαίωμα προς έκπτωση που προβάλλει η Maks Pen.

- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει την εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο έκπτωση του ΦΠΑ 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 έκπτωσης έλαβε χώρα στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης, προϋπόθεση τη συνδρομή της οποίας οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 33 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το δίκαιο της Ένωσης του επιβάλλει την υποχρέωση να ελέγχει αυτεπαγγέλτως την ύπαρξη φοροδιαφυγής υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, βάσει νέων ισχυρισμών που προβλήθηκαν για πρώτη φορά ενώπιόν του από τις φορολογικές αρχές και βάσει όλων των αποδεικτικών στοιχείων, λαμβανομένου υπόψη ότι, προβαίνοντας στην εν λόγω εξέταση, θα ενεργούσε κατά παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από το ισχύον εθνικό δίκαιο.
- 34 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, το δίκαιο της Ένωσης απαιτεί από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Περαιτέρω, έστω και αν οι διάδικοι δεν επικαλούνται το δίκαιο της Ένωσης, ο εθνικός δικαστής πρέπει να εξετάσει αυτεπαγγέλτως τους νομικούς ισχυρισμούς που στηρίζονται σε δεσμευτικό κανόνα του δικαίου της Ένωσης, οσάκις, βάσει του εθνικού δικαίου, τα εθνικά δικαστήρια έχουν την ίδια υποχρέωση ή ευχέρεια και για τους δεσμευτικούς εθνικούς κανόνες (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2008, C-2/06, *Kempter*, Συλλογή 2008, σ. I-411, σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 35 Επομένως, μολονότι, όπως διευκρινίζει το ίδιο το αιτούν δικαστήριο στο σημείο 72 της αιτήσεώς του προδικαστικής αποφάσεως, από το άρθρο 160, παράγραφος 2, του Κώδικα Φορολογικής και Κοινωνικοασφαλιστικής Δικονομίας προκύπτει ότι οφείλει να αποφανθεί επί της υπάρξεως φοροδιαφυγής οσάκις εξετάζει αυτεπαγγέλτως τη συμβατότητα, στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου, της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου με την οποία αμφισβητείται η έκπτωση του ΦΠΑ στην οποία προέβη ο υποκείμενος στον φόρο, πρέπει όμως επίσης να λάβει αυτεπαγγέλτως υπόψη την επιταγή του δικαίου της Ένωσης που υπενθυμίζεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, σύμφωνα με τον προβλεπόμενο στην οδηγία 2006/112 σκοπό καταπολεμήςεως της φοροδιαφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων.
- 36 Πρέπει, συναφώς, να υπομνησθεί ότι εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά το μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της επίμαχης οδηγίας, προκειμένου να εκπληρωθεί το επιδιωκόμενο με αυτή αποτέλεσμα, για την επίτευξη του οποίου απαιτείται να πράττει ό,τι εμπίπτει στην αρμοδιότητά του, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των κανόνων του εσωτερικού δικαίου και εφαρμόζοντας μεθόδους ερμηνείας που αναγνωρίζονται από το δίκαιο αυτό (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 4ης Ιουλίου 2006, C-212/04, *Αδενέλερ κ.λπ.*, Συλλογή 2006, σ. I-6057,

σκέψη 111). Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν οι κανόνες του εθνικού δικαίου τους οποίους επικαλείται και οι οποίοι, κατά την εκτίμησή του, θα μπορούσαν να αντισταθθούν στις επιταγές του δικαίου της Ένωσης μπορούν να ερμηνευθούν σύμφωνα με τον σκοπό καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής στον οποίο ερείδονται οι επιταγές αυτές.

- 37 Στο πλαίσιο αυτό, είναι βεβαίως αληθές ότι 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* (απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2008, C-455/06, Heemskerk και Schaap, Συλλογή 2008, σ. I-8763, σκέψη 46). Εντούτοις, δεν προκύπτει, εν πάση περιπτώσει, ότι σε διαφορά όπως αυτή της κύριας δίκης, η οποία, εξ αρχής, αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ 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.
- 38 Περαιτέρω, 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 ΦΠΑ, να στηριχθεί στα αντικειμενικά στοιχεία που παρέσχον οι φορολογικές αρχές για να αποδείξουν την ύπαρξη απάτης εν προκειμένω, ενώ, σύμφωνα με άλλη διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 70, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ, ο «αχρεωστήτως επιβληθείς» ΦΠΑ δεν εκπίπτει.
- 39 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, 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 ΦΠΑ, 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 ερμηνεύουν το εθνικό δίκαιο κατά το μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οδηγίας 2006/112, 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.

Επί του τέταρτου και του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

- 40 Με το τέταρτο και το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία 2006/112, απαιτώντας ειδικότερα, κατά το άρθρο της 242, από κάθε υποκείμενο στον φόρο να τηρεί αρκούντως λεπτομερή λογιστική για την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές, έχει την έννοια ότι δεν εμποδίζει το οικείο κράτος μέλος να επιβάλλει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο υποχρέωση τηρήσεως του συνόλου των εθνικών λογιστικών κανόνων που συνάδουν με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, περιλαμβανομένης μιας εθνικής διατάξεως κατά την οποία η υπηρεσία θεωρείται παρασχεθείσα κατά τον χρόνο κατά τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις αναγνωρίσεως των προερχόμενων από την οικεία παροχή εσόδων.
- 41 Υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εξασφαλίζουν την τήρηση των υποχρεώσεων που επιβάλλονται στους υποκειμένους στον φόρο και έχουν προς τούτο ορισμένο περιθώριο ιδίως όσον αφορά τον τρόπο χρήσεως των μέσων που διαθέτουν. Όσον αφορά τις υποχρεώσεις αυτές, το άρθρο 242 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει, μεταξύ

άλλων, ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του ΦΠΑ και ο έλεγχός της από τη φορολογική αρχή (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, Συλλογή 2010, σ. I-7639, σκέψεις 22 και 23).

- 42 Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Η ευχέρεια αυτή, την οποία μπορούν να ασκούν υπό τον όρο ότι δεν θίγονται οι μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, δεν μπορεί ομοίως, όπως ορίζει το δεύτερο εδάφιο του ίδιου άρθρου, να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων, πέραν των καθοριζόμενων στην εν λόγω οδηγία.
- 43 Η εν λόγω ευχέρεια δεν μπορεί, επιπλέον, να παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να θεσπίζουν μέτρα τα οποία βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την εκπλήρωση των σκοπών εξασφαλίσεως της εισπράξεως του ακριβούς ποσού φόρου και αποτροπής των καταχρήσεων (προαναφερθείσα απόφαση Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, σκέψη 26).
- 44 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 (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων (ΕΕ L 243, σ. 1).
- 45 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι εθνικοί αυτοί λογιστικοί κανόνες μπορούν να προβλέπουν ότι η υπηρεσία θεωρείται παρασχεθείσα κατά τον χρόνο κατά τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις αναγνώρισεως του προερχόμενου από την οικεία παροχή εσόδου, διαπιστώνεται ότι ο κανόνας αυτός έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ για την εν λόγω παροχή μόνον αφ' ης στιγμής το κόστος που ανέλαβε ο πάροχος ή ο υπεργολάβος του καταχωρίστηκε στα σχετικά λογιστικά βιβλία.
- 46 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός και ότι, κατά το άρθρο 63 της οδηγίας αυτής, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παροχή υπηρεσιών. Συνεπώς, και με την επιφύλαξη των ειδικών καταστάσεων των άρθρων 64 και 65 της εν λόγω οδηγίας, τα οποία δεν είναι κρίσιμα στην υπόθεση της κύριας δίκης, 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 καθορισθεί, κατά κανόνα, από τη συνδρομή τυπικών προϋποθέσεων όπως η καταχώριση στα λογιστικά βιβλία των παρόχων του κόστους παροχής των υπηρεσιών τους.
- 47 Εξάλλου, ενδεχόμενη μη τήρηση από τον παρέχοντα υπηρεσίες επιταγών λογιστικής φύσεως δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του αποδέκτη των παρεχόμενων υπηρεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ που κατέβαλαν, όταν τα σχετικά με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τιμολόγια περιέχουν όλες τις πληροφορίες που απαιτεί το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-324/11, Τόθ, σκέψη 32).
- 48 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο τέταρτο και στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112, 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 ΦΠΑ 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 εξασφαλίσεως 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.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 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 (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, 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, μολοντί 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 εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης, προϋπόθεση τη συνδρομή της οποίας οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.
- 2) 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, προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτή αποτελέσματος, προς εξασφάλιση της οποίας απαιτείται 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.
- 3) Η οδηγία 2006/112, 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 εξασφαλίσεως 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 αναγνώρισεως του προερχόμενου από την οικεία παροχή εσόδου.

(υπογραφές)