Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 28ης Ιουλίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 167, 168, 178 έως 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 και 273 — Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ — Ουσιαστικές προϋποθέσεις — Τυπικές προϋποθέσεις — Αποκλειστική προθεσμία — Εθνικές διατάξεις οι οποίες αποκλείουν το δικαίωμα έκπτωσης σε περίπτωση μη τήρησης της πλειονότητας των τυπικών προϋποθέσεων — Φοροδιαφυγή»

Στην υπόθεση C-332/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunale di Treviso (πρωτοδικείο Τρεβίζο, Ιταλία) με απόφαση της 17ης Απριλίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Ιουλίου 2015, στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας κατά

Giuseppe Astone,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Toader, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ. Νασοπούλου και Α. Δημητρακοπούλου,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις D. Recchia και C. Soulay,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 167, 168, 178 έως 181, 244 και 250 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας κινηθείσας κατά του Giuseppe Astone, υπό την ιδιότητά του ως νομικού εκπροσώπου της La Società Del Ferro Srl (στο εξής: Del Ferro), λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το οικονομικό έτος 2010.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Ο τίτλος Χ της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Εκπτώσεις», περιλαμβάνει πέντε κεφάλαια. Στο κεφάλαιο 1 του τίτλου αυτού, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», εντάσσονται μεταξύ άλλων και τα άρθρα 167 και 168 της εν λόγω οδηγίας, τα οποία έχουν ως εξής:

«*Άρθρο 167*

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

Άρθρο 168

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,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών [...]

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών [...]

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις [...]

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

4 Στο κεφάλαιο 4 του εν λόγω τίτλου Χ, το οποίο επιγράφεται «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», εντάσσονται μεταξύ άλλων και τα άρθρα 178 έως 182 της εν λόγω οδηγίας, τα οποία διευκρινίζουν τα ακόλουθα:

«Άρθρο 178

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,

β) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο β), έκπτωση, όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις,

γ) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο γ), έκπτωση, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, να έχει συμπεριλάβει στη δήλωση ΦΠΑ, που προβλέπεται στο άρθρο 250, όλα τα αναγκαία στοιχεία για τον υπολογισμό του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται με βάση τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί και να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236,

δ) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο δ), έκπτωση, όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος,

ε) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο ε), έκπτωση, όσον αφορά τις εισαγωγές αγαθών, να κατέχει έγγραφο, με το οποίο να βεβαιώνεται η εισαγωγή και να χαρακτηρίζεται ο ίδιος ως αποκτών ή εισαγωγέας, το έγγραφο αυτό πρέπει ακόμη να αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ ή να καθιστά δυνατό τον υπολογισμό του,

[...]

Άρθρο 179

Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, κατά το άρθρο 178, το δικαίωμα εκπτώσεως, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

[...]

Άρθρο 180

Τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί έκπτωση, την οποία δεν διενήργησε σύμφωνα με τα άρθρα 178 και 179.

Άρθρο 181

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236, να προβαίνει στην έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 168, στοιχείο γ), όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί.

Άρθρο 182

Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις διαδικασίες εφαρμογής των άρθρων 180 και 181.»

5 Ο τίτλος XI της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο», περιλαμβάνει οκτώ κεφάλαια. Το κεφάλαιο 1 του τίτλου αυτού αφορά την «Υποχρέωση καταβολής». Στο τμήμα 1 του κεφαλαίου αυτού, που επιγράφεται «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του δημοσίου», το άρθρο 193 της οδηγίας αυτής διευκρινίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο [...]».

6 Στο τμήμα 2 του κεφαλαίου 1 του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Διαδικασίες πληρωμής», το άρθρο 206 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.»

7 Το κεφάλαιο 4 του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Λογιστικές υποχρεώσεις», περιλαμβάνει τέσσερα τμήματα. Στο τμήμα 2 του κεφαλαίου αυτού, με τίτλο «Γενικές υποχρεώσεις», το άρθρο 242 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα κατωτέρω:

«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.»

8 Στο τμήμα 3 του ίδιου κεφαλαίου 4, με τίτλο «Ειδικές υποχρεώσεις σχετικά με τη διαφύλαξη όλων των τιμολογίων», το άρθρο 244 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να φροντίζει για τη διαφύλαξη των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο, από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη των υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτους καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει.»

9 Στο κεφάλαιο 5 του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Δηλώσεις», τα άρθρα 250 και 252 της οδηγίας αυτής διευκρινίζουν τα εξής:

«Άρθρο 250

1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

[...]

Άρθρο 252

1. Η δήλωση ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία που καθορίζεται από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει κατά περισσότερο από δύο μήνες τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου σε ένα, δύο ή τρεις μήνες.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετική διάρκεια, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ένα έτος.»

10 Στο κεφάλαιο 7 του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Διάφορες διατάξεις», το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει τα κατωτέρω:

«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.»

Το ιταλικό δίκαιο

11 Το decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (διάταγμα 633 του Προέδρου της Δημοκρατίας, για τη θέσπιση και ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (τακτικό συμπλήρωμα στην *GURI* αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: διάταγμα 633), περιλαμβάνει το άρθρο 19, το οποίο τιτλοφορείται «Έκπτωση». Η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου έχει ως εξής:

«Για τον καθορισμό του οφειλόμενου φόρου κατά το άρθρο 17, πρώτο εδάφιο, ή του υπερβάλλοντος φόρου κατά το άρθρο 30, δεύτερο εδάφιο, από το ποσό του φόρου επί των πράξεων που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ή οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ή χρεώθηκε σε αυτόν έναντι του δικαιώματος να μετακυλίσει τον φόρο αυτό όσον αφορά αγαθά και υπηρεσίες που εισήχθησαν ή αγοράσθηκαν για τη λειτουργία της επιχείρησής του ή για την άσκηση της τέχνης ή του επαγγέλματός του. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί αγορασθέντων ή εισαχθέντων αγαθών και υπηρεσιών γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός και δύναται να ασκηθεί το αργότερο με τη δήλωση σχετικά με το μεθεπόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης και υπό τις προϋποθέσεις που υπήρχαν κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος αυτού.»

12 Το άρθρο 25 του προεδρικού διατάγματος 633, που τιτλοφορείται «Καταχώριση των αγορών», προβλέπει τα εξής:

«Ο φορολογούμενος υποχρεούται να αριθμεί κατ' αύξοντα αριθμό τα τιμολόγια και τα τελωνειακά δελτία που αφορούν τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράσθηκαν ή εισήχθησαν για τη λειτουργία της επιχείρησής του ή για την άσκηση της τέχνης ή του επαγγέλματός του, […] οφείλει δε να τα καταχωρίζει στο οικείο βιβλίο πριν από την περιοδική εκκαθάριση ή την ετήσια δήλωση με την οποία ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης του συναφούς φόρου.

Από την καταχώριση πρέπει να προκύπτουν η ημερομηνία του τιμολογίου ή τελωνειακού δελτίου, ο αύξων αριθμός του, η εμπορική επωνυμία, ονομασία ή εταιρική επωνυμία του πωλητή ή του παρόχου υπηρεσίας ή το ονοματεπώνυμό του αν δεν πρόκειται για επιχείρηση, εταιρία ή φορέα, καθώς και το φορολογητέο ποσό και το ποσό του φόρου χωρισμένα με βάση τον εφαρμοστέο συντελεστή.

[...]»

13 Το άρθρο 39 του ίδιου διατάγματος, με τίτλο «Τήρηση και φύλαξη των βιβλίων και εγγράφων», διευκρινίζει τα εξής:

«Τα βιβλία που προβλέπονται από το παρόν διάταγμα [...] πρέπει να τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 2219 του Αστικού Κώδικα και να αριθμούνται κατ' αύξοντα αριθμό σε κάθε σελίδα, απαλλασσόμενα από το τέλος χαρτοσήμου. [...]

[...]

Τα βιβλία, τα μπλοκ διπλότυπων αποδείξεων, τα ευρετήρια και οι λογιστικοί πίνακες, καθώς και τα τιμολόγια, τα τελωνειακά δελτία και τα άλλα έγγραφα που προβλέπονται από το παρόν διάταγμα πρέπει να φυλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 22 του προεδρικού διατάγματος 600, της 29ης Σεπτεμβρίου 1973. [...]»

14 Το decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (νομοθετικό διάταγμα 74, για τη νέα ρύθμιση των φορολογικών αδικημάτων στον τομέα του φόρου εισοδήματος και του φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νόμου 205, της 25ης Ιουνίου 1999), της 10ης Μαρτίου 2000 (*GURI* αριθ. 76, της 31ης Μαρτίου 2000, σ. 4), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 74), προβλέπει, στο άρθρο 5, που επιγράφεται «Μη υποβολή δήλωσης», τα εξής:

«1. Τιμωρείται με ποινή φυλάκισης ενός έως τριών ετών όποιος με σκοπό να διαφύγει τον φόρο εισοδήματος ή τον [ΦΠΑ], δεν υποβάλλει, μολονότι έχει τη σχετική υποχρέωση, μια από τις ετήσιες δηλώσεις σχετικά με τους εν λόγω φόρους, εφόσον ο διαφυγών φόρος, είτε πρόκειται για φόρο εισοδήματος είτε πρόκειται για ΦΠΑ, υπερβαίνει το ποσό των 30 000 ευρώ.

[...]»

15 Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο f, του εν λόγω νομοθετικού διατάγματος, ως «διαφυγών φόρος» νοείται η «διαφορά μεταξύ του φόρου που πράγματι οφείλεται και εκείνου που αναγράφεται στη δήλωση, ή ολόκληρος ο οφειλόμενος φόρος σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, μετά την αφαίρεση των ποσών που καταβλήθηκαν από τον φορολογούμενο ή τρίτους, ως προκαταβολή, παρακράτηση ή εν πάση περιπτώσει για πληρωμή του φόρου πριν από την υποβολή της δήλωσης ή τη λήξη της σχετικής προθεσμίας».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου ο οποίος άρχισε στις 4 Ιουλίου 2013, η Guardia di Finanza (υπηρεσία δίωξης οικονομικού εγκλήματος, Ιταλία) διαπίστωσε ότι, για τα οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013, ο G. Astone, υπό την ιδιότητά του ως νομικός εκπρόσωπος της εταιρίας Del Ferro, δεν ήταν σε θέση να επιδείξει τα λογιστικά βιβλία, περιλαμβανομένου του βιβλίου ΦΠΑ. Ο ίδιος αυτός έλεγχος αποκάλυψε ότι, για το οικονομικό έτος 2010, η εταιρία αυτή είχε εκδώσει τιμολόγια ποσού υποκείμενου σε ΦΠΑ ίσου με 320 205,00 ευρώ, αλλά, καθόσον δεν υπέβαλε τη σχετική δήλωση ΦΠΑ,

απέφυγε την καταβολή ΦΠΑ ύψους 64 041,00 ευρώ, καθώς και ότι δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα επόμενα οικονομικά έτη. Από τον έλεγχο αυτό προέκυψε επίσης ότι η Del Ferro δεν είχε τηρήσει τις υποχρεώσεις καταχώρισης των εκδοθέντων τιμολογίων.

17 Σε σχέση με τη μη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2010, ο G. Astone, υπό την ιδιότητά του ως νομικός εκπρόσωπος της Del Ferro, διώκεται ποινικά ενώπιον του ποινικού τμήματος του Tribunale di Treviso λόγω παράβασης του άρθρου 5, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74.

18 Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ο G. Astone προσκόμισε τιμολόγια εκδοθέντα προς την Del Ferro από τρίτες επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους 2010, τα οποία εξοφλήθηκαν μεν, συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ, αλλά δεν καταχωρίστηκαν στα λογιστικά βιβλία της εν λόγω εταιρίας. Βάσει των τιμολογίων αυτών, το ποσό του δυνάμενου να εκπέσει ΦΠΑ υπολογίστηκε στο ύψος των 30 590 ευρώ. Ο G. Astone υποστηρίζει ότι τα τιμολόγια αυτά πρέπει να συνεκτιμηθούν, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο έχει καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο. Λαμβανομένου υπόψη του ανωτέρω ποσού του δυνάμενου να εκπέσει ΦΠΑ και συνυπολογιζόμενης μιας προηγούμενης πίστωσης φόρου υπέρ του ενδιαφερομένου, το ποσό της φοροδιαφυγής δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο των 30 000 ευρώ που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74 και, κατά συνέπεια, δεν συντρέχουν οι όροι του αξιόποινου της διάταξης αυτής. Ως εκ τούτου, ο G. Astone ζητεί την αθώωσή του. Ο εισαγγελέας επίσης ζητεί την αθώωση του G. Astone.

19 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η ιταλική κανονιστική ρύθμιση εξαρτά το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από την πλήρωση τυπικών προϋποθέσεων όπως, μεταξύ άλλων, να έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις κατά το χρονικό σημείο επίκλησης της πίστωσης φόρου από τον υποκείμενο στον φόρο και να έχουν καταχωριστεί τα σχετικά τιμολόγια στα προβλεπόμενα βιβλία, με συνέπεια, κατά το εν λόγω δικαστήριο, ο υποκείμενος στον φόρο να μην δικαιούται έκπτωση του –έστω και καταβληθέντος– ΦΠΑ επί των εισροών, εάν ο φόρος αυτός δεν έχει καταχωριστεί δεόντως.

20 Παραπέμποντας στο άρθρο 5, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ, το ιταλικό δίκαιο προβλέπει ότι ο διαφυγών φόρος περιλαμβάνει το σύνολο του οφειλόμενου φόρου, χωρίς να μπορεί να συνεκτιμηθεί, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ο φόρος που καταβλήθηκε στους προμηθευτές εάν δεν έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες στον νόμο τυπικές υποχρεώσεις. Επομένως, εν προκειμένω, κατά τη γνώμη του εν λόγω δικαστηρίου, ο φόρος που οφείλεται –μεταξύ άλλων και στο πλαίσιο καθορισμού του ζητήματος αν χωρεί άσκηση ποινικών διώξεων δυνάμει της διάταξης αυτής– είναι αυτός που προκύπτει από τα εκδοθέντα τιμολόγια. Συγκεκριμένα, κατά το εν λόγω δικαστήριο, η δυνατότητα συνεκτίμησης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών προϋποθέτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης ασκήθηκε με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης και μπορεί να αφορά μόνον τα τιμολόγια που έχουν καταχωριστεί στο σχετικό βιβλίο.

21 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης επίσης εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από την τήρηση ορισμένων προϋποθέσεων και παραπέμπει συναφώς στα άρθρα 167, 168, 178 έως 181, 244 και 250 της οδηγίας ΦΠΑ. Παρατηρεί εκτός αυτού ότι, κατά τις αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267), και της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που διέπουν το δικαίωμα έκπτωσης, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να εκπληρώσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Οι αποφάσεις αυτές δεν διευκρινίζουν ωστόσο για ποιες προϋποθέσεις πρόκειται και, μεταξύ άλλων, ποιες είναι οι τυπικές υποχρεώσεις τις οποίες επιβάλλεται να τηρήσουν οπωσδήποτε οι υποκείμενοι στον φόρο

προκειμένου να ασκήσουν το δικαίωμα έκπτωσης. Δεδομένου ότι ο G. Astone δεν τήρησε καμία τυπική προϋπόθεση, απαιτείται απάντηση του Δικαστηρίου προκειμένου να μπορέσει το αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί επί της ποινικής ευθύνης του κατηγορουμένου.

22 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Tribunale di Treviso (πρωτοδικείο Τρεβίζο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιτίθενται οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, όπως έχει ερμηνευθεί από τη νομολογία της Ένωσης που παρατίθεται στο σκεπτικό [της απόφασης περί παραπομπής], σε εθνικές διατάξεις των κρατών μελών —όπως οι προπαρατεθείσες [με την απόφαση περί παραπομπής] και ισχύουσες στην Ιταλία (άρθρο 19 του προεδρικού διατάγματος 633)— οι οποίες αποκλείουν, επίσης από ποινική άποψη, τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης αν δεν υποβλήθηκαν οι δηλώσεις ΦΠΑ και, ειδικότερα, η δήλωση σχετικά με το μεθεπόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης;

2) Αντιτίθενται οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, όπως έχει ερμηνευθεί από τη νομολογία της Ένωσης που παρατίθεται στο σκεπτικό [της απόφασης περί παραπομπής], σε εθνικές διατάξεις των κρατών μελών —όπως οι προπαρατεθείσες [με την απόφαση περί παραπομπής] και ισχύουσες στην Ιταλία (άρθρα 25 και 39 του προεδρικού διατάγματος 633)— οι οποίες αποκλείουν, επίσης από ποινική άποψη, τη δυνατότητα να ληφθούν υπόψη για την έκπτωση του ΦΠΑ τιμολόγια εξοφληθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει καταχωρίσει με οποιονδήποτε τρόπο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

23 Η Ιταλική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό των προδικαστικών ερωτημάτων για τον λόγο ότι αυτά στηρίζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία του ιταλικού δικαίου, το οποίο ορίζει στην πραγματικότητα ότι οι εθνικές διατάξεις που διέπουν την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν λαμβάνονται υπόψη για την εκτίμηση του ζητήματος αν επιτυγχάνεται το ανώτατο όριο ενεργοποίησης της ποινικής ευθύνης που προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74. Κατά συνέπεια, η απάντηση που καλείται το Δικαστήριο να δώσει στα υποβληθέντα ερωτήματα δεν είναι χρήσιμη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, δεδομένου ότι οι ιταλικές διατάξεις μεταφοράς της οδηγίας ΦΠΑ στο εθνικό δίκαιο δεν έχουν εφαρμογή στη διαφορά αυτή.

24 Εντούτοις, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της απόφασης την οποία πρόκειται να εκδώσει να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υπόθεσης, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής απόφασης για την έκδοση της δικής του απόφασης όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Κατά συνέπεια, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να αποφανθεί (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, Stoß κ.λπ., C-316/07, C-358/07 έως C-360/07, C-409/07 και C-410/07, EU:C:2010:504, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ομοίως, στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, η ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας εμπίπτει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2013, Križan κ.λπ., C-416/10, EU:C:2013:8, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, παρά τις αμφιβολίες που εκφράζει ως προς το ζήτημα αυτό η Ιταλική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το Δικαστήριο οφείλει να θεωρήσει αποδειχθέντα τα όσα εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, ότι δηλαδή το ιταλικό δίκαιο προβλέπει ότι το ανώτατο όριο ενεργοποίησης της ποινικής ευθύνης που θέτει το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 74 καθορίζεται κατ' εφαρμογή των ουσιαστικών διατάξεων που διέπουν την έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, να διαπιστώσει ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί της ουσίας

26 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τα άρθρα της 411 και 413, η οδηγία ΦΠΑ κατάργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, τη νομοθεσία της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ, ειδικότερα δε την 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).

27 Σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις 1 και 3 της οδηγίας ΦΠΑ, κρίθηκε σκόπιμη η αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας προκειμένου να παρουσιαστούν όλες οι εφαρμοστέες διατάξεις κατά σαφή και ορθολογικό τρόπο, με νέα διάρθρωση και διατύπωση, χωρίς αυτό να συνεπάγεται καταρχήν ουσιώδεις αλλαγές. Πάντως, οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ που είναι λυσιτελείς στο πλαίσιο της υπό κρίση διαφοράς είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπες με τις αντίστοιχες διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388. Υπό τις συνθήκες αυτές, η νομολογία που αφορά τις εν λόγω διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388 παραμένει κρίσιμη για την ερμηνεία των αντίστοιχων διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 35).

Επί του πρώτου ερωτήματος

28 Από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι ο κατηγορούμενος της κύριας δίκης εξέφρασε την πρόθεση να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μόλις κατά το στάδιο της κινηθείσας ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου διαδικασίας, ενώ, κατά το άρθρο 19, παράγραφος 1, του διατάγματος 633, το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκείται το αργότερο με τη δήλωση σχετικά με το μεθεπόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα. Υπό τις συνθήκες αυτές, και λαμβανομένων υπόψη των όσων εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο –τα οποία υπενθυμίζονται με τη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης–, το πρώτο ερώτημα πρέπει να γίνει αντιληπτό υπό την έννοια ότι με αυτό ζητείται κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 167, 168, 178, το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, και τα άρθρα 180 και 182 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

29 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το προβλεπόμενο από την οδηγία ΦΠΑ καθεστώς εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπουν τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 44).

31 Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 167 και του άρθρου 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

32 Εντούτοις, δυνάμει των άρθρων 180 και 182 της ίδιας οδηγίας, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση, ακόμα και αν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων όρων και προϋποθέσεων που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Πάντως, η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου η οποία επιτάσσει να μην υπόκειται επ' αόριστον σε αμφισβήτηση η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο σε ό,τι αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής (αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 44, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 48).

34 Υπό την έννοια αυτή, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, η αποκλειστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση, ως κύρωση κατά όσων υποκείμενων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας) (αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 49).

35 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εφαρμόζεται ή όχι ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης. Τούτο ωστόσο είναι άνευ σημασίας για την απάντηση στο πρώτο από τα υποβληθέντα ερωτήματα, δεδομένου ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ οι οποίες υπενθυμίζονται με τις σκέψεις 31 και 32 της παρούσας απόφασης δεν ορίζουν, όσον αφορά την αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση την οποία δύνανται να προβλέπουν τα κράτη μέλη κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, ότι πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων όπου έχει εφαρμογή ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης και περιπτώσεων όπου τούτο δεν ισχύει.

36 Όσον αφορά το ζήτημα αν μια διετής αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, πληροί τις προϋποθέσεις της σκέψης 34 της παρούσας απόφασης, υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει κατά πόσον τα εθνικά μέτρα είναι συμβατά με το δίκαιο της Ένωσης. Εντούτοις, το Δικαστήριο μπορεί να παράσχει στο δικαστήριο αυτό κάθε χρήσιμο στοιχείο για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Εν προκειμένω, όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, ακριβώς όπως διαπίστωσε και το Δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 47), η οποία αφορούσε μεταξύ άλλων την ίδια αποκλειστική προθεσμία με την επίμαχη στην κύρια δίκη, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει, ούτε άλλωστε προβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου, ότι η αποκλειστική προθεσμία του άρθρου 19, παράγραφος 1, του διατάγματος 633 δεν τηρεί την αρχή αυτή.

38 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, το Δικαστήριο έχει επίσης διαπιστώσει ότι μια διετής αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη την οποία προβλέπει το άρθρο 19, παράγραφος 1, του διατάγματος 633, δεν μπορεί αφ' εαυτής να καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεδομένου ότι το άρθρο 167 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπουν στα κράτη μέλη να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με αυτήν κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 48).

39 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 167, 168, 178, το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, και τα άρθρα 180 και 182 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, υπό τον όρο ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

40 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι, μολονότι το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται με το δεύτερο ερώτημά του στην εκ μέρους του κατηγορούμενου της κύριας δίκης παράβαση μιας και μοναδικής υποχρέωσης συνιστάμενης στην καταχώριση των τιμολογίων που εκδόθηκαν προς την εταιρία της οποίας αυτός είναι νόμιμος εκπρόσωπος και δυνάμει των οποίων γίνεται επίκληση του δικαιώματος προς έκπτωση, εντούτοις, το δικαστήριο αυτό επισημαίνει με το σκεπτικό της απόφασης περί παραπομπής ότι ο εν λόγω κατηγορούμενος, υπό την ιδιότητά του ως νομικός εκπρόσωπος της εν λόγω εταιρίας, δεν τήρησε «καμία» από τις τυπικές υποχρεώσεις που υπείχε όσον αφορά τον ΦΠΑ.

41 Υπό την έννοια αυτή, από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι, όσον αφορά το οικονομικό έτος 2010 ως προς το οποίο ο G. Astone διώκεται ποινικά ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, ο εν λόγω κατηγορούμενος δεν ήταν σε θέση να επιδείξει ούτε τα λογιστικά βιβλία αλλά ούτε και το βιβλίο ΦΠΑ της εταιρίας της οποίας είναι νόμιμος εκπρόσωπος. Προκύπτει επιπλέον ότι η εταιρία αυτή δεν υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ, παρά το ότι είχε εκδώσει τιμολόγια για υποκείμενο σε ΦΠΑ ποσό ύψους 320 205 ευρώ, ότι δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ που όφειλε και ότι δεν τήρησε την υποχρέωση καταχώρισης ούτε των τιμολογίων που η ίδια είχε εκδώσει ούτε των τιμολογίων που είχαν εκδώσει προς αυτήν τρίτες επιχειρήσεις και τα οποία αυτή είχε εξοφλήσει.

42 Υπό τις συνθήκες αυτές, και λαμβανομένων υπόψη των όσων εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο –τα οποία υπενθυμίζονται με τη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης–, το δεύτερο ερώτημα πρέπει να γίνει αντιληπτό υπό την έννοια ότι με αυτό το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να μην αναγνωρίσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όταν αποδεικνύεται ότι αυτός παρέβη την πλειονότητα των τυπικών υποχρεώσεων που όφειλε να τηρήσει προκειμένου να του χορηγηθεί το δικαίωμα αυτό.

43 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφειλόταν ή καταβλήθηκε 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 (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 23).

44 Όπως εκτέθηκε, κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 29 έως 31 της παρούσας απόφασης, το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπουν τα άρθρα 167 έως 192 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ, δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και πρέπει να ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών.

45 Επομένως, κατά πάγια νομολογία, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

46 Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 71, καθώς και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

47 Συναφώς, διευκρινίζεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου X της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 41 και 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Επομένως, προς τον σκοπό της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από τις φορολογικές αρχές, ο τίτλος XI της οδηγίας ΦΠΑ απαριθμεί ορισμένες υποχρεώσεις που υπέχουν μεταξύ άλλων οι υποκείμενοι στον εν λόγω φόρο. Ειδικότερα, πέραν της υποχρέωσης καταβολής του ΦΠΑ η οποία προκύπτει ιδίως από τα άρθρα 193 και 206 της οδηγίας αυτής, το άρθρο 242 της ίδιας οδηγίας επιβάλλει την ορθή λογιστική καταχώριση των φορολογητέων πράξεων, το δε άρθρο της 244 προβλέπει υποχρέωση διατήρησης όλων των τιμολογίων, ενώ τα άρθρα 250 και 252 της ίδιας οδηγίας επιβάλλουν την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης.

49 Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 273, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Εντούτοις, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν δυνάμει της διάταξης αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών. Κατά συνέπεια, τέτοια μέτρα δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψη 66, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

50 Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 έως 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 42 έως 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 27).

52 Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

53 Στο πλαίσιο της διαδικασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ελέγχει ούτε να εκτιμά τις πραγματικές περιστάσεις τις οποίες αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης. Κατά συνέπεια, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί, σύμφωνα με τους περί απόδειξης κανόνες του εθνικού δικαίου, στη σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπό κρίση υπόθεσης προκειμένου να εξακριβώσει, βάσει των παρασχεθέντων αντικειμενικών στοιχείων, αν ο κατηγορούμενος της κύριας δίκης διέπραξε τέτοια απάτη ή μετήλθε τέτοια καταχρηστική πρακτική (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 30). Στο πνεύμα πάντως της συνεργασίας με τα εθνικά δικαστήρια, το Δικαστήριο μπορεί, προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, να του παράσχει όλες τις ενδείξεις τις οποίες κρίνει απαραίτητες (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, σκέψη 42, και της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, σκέψη 46).

54 Εν προκειμένω, όπως ήδη διαπιστώθηκε με τη σκέψη 41 της παρούσας απόφασης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο κατηγορούμενος της κύριας δίκης, όσον αφορά το οικονομικό έτος 2010 ως προς το οποίο διώκεται ποινικά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, όχι μόνον δεν τήρησε την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου που όφειλε η εταιρία της οποίας ο ίδιος είναι νόμιμος εκπρόσωπος, αλλά δεν ήταν καν σε θέση να επιδείξει τα λογιστικά βιβλία και το βιβλίο ΦΠΑ της εν λόγω εταιρίας, επιπροσθέτως δε παρέβη και την προβλεπόμενη στο ιταλικό δίκαιο υποχρέωση της κατ' αύξοντα αριθμό καταχώρισης των εκδιδόμενων και εξοφλούμενων από την εταιρία αυτή τιμολογίων.

55 Ακόμα όμως και αν υποτεθεί ότι η μη τήρηση των τυπικών αυτών υποχρεώσεων τις οποίες υπείχε ο κατηγορούμενος της κύριας δίκης ως νομικός εκπρόσωπος της Del Ferro δεν εμποδίζουν, προς τον σκοπό της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από τις φορολογικές αρχές, τη μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη χορήγηση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως επισήμανε και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, οι περιστάσεις αυτές είναι ικανές να αποδείξουν την απλούστερη περίπτωση φοροδιαφυγής, όπου ο υποκείμενος στον φόρο παραλείπει εσκεμμένα να τηρήσει τις τυπικές υποχρεώσεις που υπέχει προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του σχετικού φόρου.

56 Ειδικότερα, η μη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ, όπως ακριβώς η μη τήρηση λογιστικών βιβλίων –που θα καθιστούσαν εφικτή την επιβολή του ΦΠΑ και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές– καθώς και η μη καταχώριση των εκδιδόμενων και εξοφλούμενων τιμολογίων δύνανται να παρακωλύσουν την ορθή είσπραξη του φόρου και, ως εκ τούτου, να υπονομεύσουν την εύρυθμη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν τις παραβάσεις αυτές ως φοροδιαφυγή και να μη χορηγούν, στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα έκπτωσης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψεις 48 και 49).

57 Συναφώς, πρέπει ακόμα να επισημανθεί ότι, εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι ανάλογες παραβάσεις επαναλήφθηκαν κατά τη διάρκεια διαδοχικών οικονομικών ετών. Έστω και αν τα εν λόγω οικονομικά έτη προφανώς δεν αποτελούν αντικείμενο της διαδικασίας της κύριας δίκης, εντούτοις γεγονός παραμένει ότι πρόκειται για πραγματικά στοιχεία δυνάμενα να συνεκτιμηθούν από το αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτίμησης την οποία αυτό οφείλει να πραγματοποιήσει σύμφωνα με τη νομολογία που υπενθυμίζεται στη σκέψη 53 της παρούσας απόφασης.

58 Τέλος, υπογραμμίζεται ότι η μη αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση υπό περιστάσεις που συνιστούν περίπτωση φοροδιαφυγής εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αξιώνει να του χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα δεν μπορεί να θεωρηθεί αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι η αρχή αυτή δεν μπορεί να προβληθεί παραδεκτώς από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή, διακυβεύοντας τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψεις 51 και 54, καθώς και, υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 48).

59 Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να μη χορηγήσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όταν αποδεικνύεται ότι αυτός παρέβη δολίως την πλειονότητα των τυπικών υποχρεώσεων που όφειλε να τηρήσει προκειμένου να του αναγνωριστεί το δικαίωμα αυτό, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

60 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) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 167, 168, 178, το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, και τα άρθρα 180 και 182 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει αποκλειστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, υπό τον όρο ότι τηρούνται οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

2) Τα άρθρα 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 και 273 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει στη φορολογική αρχή να μη χορηγήσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όταν αποδεικνύεται ότι αυτός παρέβη δολίως την πλειονότητα των τυπικών υποχρεώσεων που όφειλε να τηρήσει προκειμένου να του αναγνωριστεί το δικαίωμα αυτό, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)