ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 6ης Σεπτεμβρίου 2012*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 9 — Έννοια του όρου "υποκείμενος στον φόρο" — Δικαίωμα προς έκπτωση — Μη αναγνώριση — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας — Εκδότης τιμολογίου διαγραφείς από το μητρώο ατομικών επιχειρήσεων — Εκδότης τιμολογίου ο οποίος δεν εκπλήρωσε την υποχρέωσή του να δηλώσει τους εργαζομένους του στη φορολογική αρχή — Υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να διασφαλίζει τη νομότυπη συμπεριφορά του εκδότη τιμολογίου έναντι της φορολογικής αρχής»

Στην υπόθεση C-324/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Legfelsőbb Bíróság (Ουγγαρία) με απόφαση της 21ης Απριλίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Ιουνίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Gábor Tóth

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη και T. von Danwitz (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο G. Tóth, εκπροσωπούμενος από τον G. Patakiné Schneider, ügyvéd,

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Fehér και την K. Szíjjártó,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους V. Bottka και A. Sipos,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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 του G. Tóth και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (περιφερειακής φορολογικής διευθύνσεως της Βόρειας Ουγγαρίας, υπαγόμενης στην εθνική αρχή φόρων και τελωνείων), διαδόχου της Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (τοπικής φορολογικής υπηρεσίας, υπαγόμενης στην αρμόδια για τη Βόρεια Ουγγαρία υπηρεσία της αρχής φόρων και φορολογικού ελέγχου), σχετικά με την άρνηση αυτής να αναγνωρίσει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών σε σχέση με ορισμένες πράξεις οι οποίες κρίθηκαν ύποπτες.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της οδηγίας 2006/112, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. […]»

5 Κατά το άρθρο 167 της ίδιας οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο Χ, τιτλοφορούμενο «Εκπτώσεις», κεφάλαιο 1, το οποίο τιτλοφορείται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», «[τ]ο δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

6 Το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι, στον 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 αυτές, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος σε σχέση με 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 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον ίδιο τίτλο Χ, κεφάλαιο 4, τιτλοφορούμενο «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», προβλέπει:

«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 Κατά το άρθρο 213, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XI της οδηγίας αυτής, τιτλοφορούμενο «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στον φόρο», κεφάλαιο 2, το οποίο τιτλοφορείται «Χορήγηση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου», κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει με την ιδιότητά του αυτή την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του.

9 Το άρθρο 220, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο περιλαμβάνεται στον εν λόγω τίτλο XI, τμήμα 3, τιτλοφορούμενο «Έκδοση των τιμολογίων», 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.

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

11 Το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον ίδιο τίτλο XI, κεφάλαιο 7, τιτλοφορούμενο «Διάφορες διατάξεις», 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 ουγγρικό δίκαιο

12 Το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο a, του νόμου LXXIV του 1992, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.), στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ], ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από το ποσό του φόρου που καλείται να πληρώσει το ποσό του φόρου με το οποίο τον επιβάρυνε άλλος υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

13 Κατά το άρθρο 35, παράγραφος 1, στοιχείο a, του εν λόγω νόμου, υπό την επιφύλαξη τυχόν αντίθετης διατάξεως του νόμου περί φορολογίας, το δικαίωμα προς έκπτωση ασκείται μόνον εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει αξιόπιστα έγγραφα που αποδεικνύουν το φορολογητέο ποσό. Τέτοια έγγραφα είναι τα τιμολόγια, τα απλοποιημένα τιμολόγια και τα παραστατικά που επέχουν θέση τιμολογίου, τα οποία εκδίδονται στο όνομα του υποκείμενου στον φόρο.

14 Το άρθρο 44, παράγραφος 5, του νόμου περί του ΦΠΑ ορίζει:

«Ο εκδότης του τιμολογίου ή του απλοποιημένου τιμολογίου φέρει την ευθύνη για τη γνησιότητα των πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτό. Τα δικαιώματα που συνδέονται με τη φορολόγηση του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος αναφέρεται ως αγοραστής στο παραστατικό δεν μπορούν να θιγούν εφόσον αυτός επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια, όσον αφορά το γενεσιουργό γεγονός του φόρου, λαμβανομένων υπόψη των συνθηκών της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Το 2007, ο G. Tóth πραγματοποίησε κατασκευαστικές εργασίες για υποκείμενους στον φόρο χρησιμοποιώντας, εν μέρει, τις υπηρεσίες υπεργολάβων, μεταξύ άλλων, του ιδιώτη επιχειρηματία L. Οι συναφθείσες μεταξύ του L. και του G. Tóth συμβάσεις προέβλεπαν την υποχρέωση του υπεργολάβου να τηρεί ημερολόγιο εργοταξίου και να εκδώσει πιστοποιητικό εκτελέσεως των εργασιών. Κατά τα ημερολόγια εργοταξίου, ο L. απασχολούσε οκτώ έως δεκατέσσερις εργαζομένους στο εργοτάξιο. Η πιστοποίηση της εκτελέσεως των εργασιών γινόταν κατά τον χρόνο παραδόσεως των έργων από τον G. Tóth στους πελάτες του. Ο L. εξέδωσε, για τις επίμαχες εργασίες, 20 τιμολόγια τα οποία αποδέχθηκε ο G. Tóth και τα καταχώρισε στη λογιστική του και στις φορολογικές του δηλώσεις. Ο G. Tóth διατείνεται ότι πλήρωνε τα τιμολόγια τοις μετρητοίς.

16 Ο L. δεν είχε εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις από το 2003. Δεν είχε δε δηλώσει τους εργαζομένους του στη φορολογική αρχή ούτε ως μονίμους ούτε ως προσωρινώς εργαζομένους. Με την από 20 Ιουνίου 2007 οριστική απόφαση, η αρμόδια δημοτική αρχή ανακάλεσε την άδεια ιδιώτη επιχειρηματία την οποία κατείχε ο L.

17 Η φορολογική αρχή βεβαίωσε σε βάρος του G. Tóth επιπλέον ΦΠΑ ύψους 5 600 000 ουγγρικών φιορινίων (HUF) για το έτος 2007, με την αιτιολογία ότι ο περιλαμβανόμενος στα εκδοθέντα από τον L. τιμολόγια φόρος δεν μπορούσε να εκπέσει, δεδομένου ότι, από τις 20 Ιουνίου 2007, ο L. δεν είχε την ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο και, συνεπώς, μετά την ημερομηνία αυτή, δεν μπορούσε να εκδίδει νομότυπα τιμολόγια. Εξάλλου, ένα μέρος των εκδοθέντων από τον L. τιμολογίων έφερε ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας αγοράς του διπλότυπου βιβλίου τιμολογίων από το οποίο είχαν εκδοθεί, ήτοι την 7η Σεπτεμβρίου 2007. Τέλος, ο G. Tóth δεν είχε λάβει πληροφορίες ως προς την ιδιότητα υπό την οποία ήσαν παρόντα στο εργοτάξιο τα πρόσωπα που εκτελούσαν τις εργασίες.

18 Κατόπιν της ενστάσεως του G. Tóth κατά της αποφάσεως αυτής, η εν λόγω απόφαση επιβεβαιώθηκε με την από 8 Ιανουαρίου 2010 απόφαση της αναιρεσιβαλλομένης στην κύρια δίκη φορολογικής αρχής. Η αναιρεσιβαλλόμενη έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι κατά τον χρόνο εκδόσεως των 16 από τα 20 επίδικα τιμολόγια, ο L. δεν είχε πλέον την ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, δεν είχε πλέον δικαίωμα μετακυλίσεως του φόρου. Συναφώς, δεν έχει σημασία το γεγονός ότι, κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους, δεν είχε ακόμα διαγραφεί από το μητρώο της φορολογικής αρχής ο αριθμός φορολογικού του μητρώου.

19 Το Nógrád megyei bíróság (περιφερειακό δικαστήριο του Nógrád) απέρριψε την ασκηθείσα από τον G. Tóth προσφυγή κατά της αποφάσεως της αναιρεσιβαλλομένης στην κύρια δίκη με απόφαση της 9ης Ιουνίου 2010. Η απορριπτική αυτή απόφαση βασιζόταν στο γεγονός ότι η ιδιότητα του L. ως υποκειμένου στον φόρο έληξε στις 20 Ιουνίου 2007 και, για τον λόγο αυτό, δεν είχε πλέον δικαίωμα μετακυλίσεως του ΦΠΑ. Όσον αφορά τα εκδοθέντα από τον L. πριν από την ημερομηνία αυτή

τιμολόγια, το δικαστήριο αυτό διαπίστωσε ότι ο L. δεν διέθετε δηλωμένους ή προσωρινούς εργαζομένους, οπότε δεν αποδείχθηκε ότι οι επίμαχες εργασίες πραγματοποιήθηκαν σαφώς από αυτόν. Εξάλλου, ο G. Tóth δεν εξακρίβωσε αν η μνημονευόμενη στο τιμολόγιο υπηρεσία είχε πράγματι παρασχεθεί από τον εκδότη του τιμολογίου, ούτε αν τα πρόσωπα που εκτελούσαν τις εργασίες στο εργοτάξιο ήσαν μονίμως εργαζόμενοι ή προσωρινώς απασχολούμενοι του L.

20 Ο G. Tóth άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αναίρεση κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως του Nógrád megyei bíróság. Το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες, αφενός, περί του αν το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου δύναται να περιορίζεται λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου έχει διαγραφεί από το μητρώο επιχειρηματιών. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι ο G. Tóth γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι μετείχε σε πράξη η οποία έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ υπό την έννοια της σκέψεως 59 της αποφάσεως της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling (Συλλογή 2006, σ. I-6161), δεδομένου ότι δεν μερίμνησε να πληροφορηθεί αν τα πρόσωπα που εκτελούσαν τις εργασίες είχαν νομική σχέση με τον εκδότη του τιμολογίου.

21 Εκτιμώντας ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Legfelsőbb Bíróság (Ανώτατο Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Προσβάλλει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (άρθρο 9 της οδηγίας [2006/112]) η νομική ερμηνεία η οποία αποκλείει την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εκ μέρους του αποδέκτη του τιμολογίου όταν η δημοτική αρχή ανακαλεί την άδεια του ιδιώτη επιχειρηματία ο οποίος εξέδωσε το τιμολόγιο πριν από την εκτέλεση της συμβάσεως ή την έκδοση του τιμολογίου;

2) Δύναται να εμποδίζει την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου που έχει ο αποδέκτης του τιμολογίου, το γεγονός ότι ο ιδιώτης επιχειρηματίας, ο οποίος έχει εκδώσει το τιμολόγιο, δεν έχει δηλώσει τους εργαζομένους που απασχολεί (οι οποίοι, συνεπώς, εργάζονται “στη μαύρη”) και, για τον λόγο αυτό, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο εν λόγω επιχειρηματίας “δεν απασχολεί δηλωμένους εργαζομένους, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας”;

3) Δύναται να θεωρηθεί αμέλεια του αποδέκτη του τιμολογίου το γεγονός ότι δεν ήλεγξε κατά πόσον υφίσταται νομική σχέση μεταξύ των απασχολουμένων στο εργοτάξιο εργαζομένων και του εκδότη του τιμολογίου, ούτε αν ο εκδότης αυτός έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις ή οποιεσδήποτε άλλες υποχρεώσεις του ως προς τους εν λόγω εργαζομένους; Δύναται να θεωρηθεί ότι η συμπεριφορά αυτή συνιστά αντικειμενικό γεγονός το οποίο αποδεικνύει ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι μετέχει σε πράξη αποβλέπουσα στην αποφυγή του ΦΠΑ;

4) Δύναται το εθνικό δικαστήριο να λάβει υπόψη του τις προαναφερθείσες περιστάσεις, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, όταν κατά τη συνολική εκτίμησή του η οικονομική συναλλαγή δεν έλαβε χώρα μεταξύ των αναφερομένων στο τιμολόγιο προσώπων;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

22 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθενται στη μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής σε υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με την αιτιολογία ότι έχει ανακληθεί η άδεια ιδιώτη επιχειρηματία από τον εκδότη του τιμολογίου πριν αυτός προβεί στην παροχή των επίδικων υπηρεσιών ή στην έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου.

23 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2001, σ. I-8195, σκέψη 28· της 10ης Ιουλίου 2008, C-25/07, Sosnowska, Συλλογή 2008, σ. I-5129, σκέψη 14, καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 37).

24 Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, 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., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43· Kittel και Recolta Recycling, προπαρατεθείσα, σκέψη 47, καθώς και Mahagében και Dávid, προπαρατεθείσα, σκέψη 38).

25 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., ιδίως, αποφάσεις Gabalfrisa κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 44· της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 78, καθώς και Mahagében και Dávid, προπαρατεθείσα, σκέψη 39).

26 Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι τα αγαθά ή υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιηθούν εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

27 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίμαχες υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν εκ των υστέρων από τον αναιρεσείοντα της κύριας δίκης για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων.

28 Όσον αφορά την ιδιότητα του εκδότη του σχετικού με τις εν λόγω υπηρεσίες τιμολογίου ως υποκειμένου στον φόρο, υπενθυμίζεται ο ορισμός της κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έννοιας αυτής.

29 Κατά το πρώτο εδάφιο της διατάξεως αυτής, θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Δυνάμει του δευτέρου εδαφίου της ίδιας διατάξεως, ως «οικονομική δραστηριότητα» θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων.

30 Επομένως, η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» καθορίζεται ευρέως, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών. Αντιθέτως, από το εν λόγω άρθρο 9, παράγραφος 1, δεν προκύπτει ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο εξαρτάται από οποιαδήποτε έγκριση ή άδεια για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, η οποία χορηγείται από τη διοίκηση.

31 Ασφαλώς, το άρθρο 213, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του που συνεπάγεται την υπαγωγή του στον φόρο. Πάντως, παρά τη σημασία της δηλώσεως αυτής για την ορθή λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, δεν δύναται να αποτελέσει πρόσθετο προαπαιτούμενο για την αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, δεδομένου ότι το άρθρο 213 περιλαμβάνεται στον τίτλο XI της οδηγίας, κεφάλαιο 2, τιτλοφορούμενο «Χορήγηση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου».

32 Περαιτέρω, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η τυχόν μη τήρηση από τον παρέχοντα υπηρεσίες της υποχρεώσεως να δηλώσει την έναρξη της φορολογητέας δραστηριότητάς του δεν επηρεάζει το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο έχει ο αποδέκτης των παρασχεθεισών υπηρεσιών όσον αφορά τον καταβληθέντα για τις εν λόγω υπηρεσίες ΦΠΑ. Επομένως, ο εν λόγω αποδέκτης έχει δικαίωμα προς έκπτωση ακόμα και αν ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι υποκείμενος στον φόρο που δεν έχει εγγραφεί ως υποκείμενος σε ΦΠΑ, όταν τα σχετικά με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το εν λόγω άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και τη φύση των παρασχεθεισών υπηρεσιών (βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Dankowski, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκέψεις 33, 36 και 38).

33 Επομένως, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν διαθέτει πλέον άδεια ιδιώτη επιχειρηματία και, συνεπώς, δεν δικαιούται πλέον να χρησιμοποιεί τον αριθμό του φορολογικού του μητρώου, όταν το τιμολόγιο αυτό περιλαμβάνει όλα τα πληροφοριακά στοιχεία για τα οποία γίνεται λόγος στο άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112.

34 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στη μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής σε υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, για τον λόγο και μόνον ότι ανακλήθηκε η άδεια ιδιώτη επιχειρηματία από τον εκδότη του τιμολογίου πριν αυτός προβεί στην παροχή των επίδικων υπηρεσιών ή στην έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου, όταν το εν λόγω τιμολόγιο περιλαμβάνει όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε το τιμολόγιο και της φύσεως των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

35 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στη μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής σε υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ ο

οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του σχετικού με τις υπηρεσίες αυτές τιμολογίου δεν δήλωσε στη φορολογική αρχή τους εργαζομένους τους οποίους απασχολεί.

36 Αναφερόμενο στην περίπτωση παρέχοντος υπηρεσίες ο οποίος διέπραξε την παρατυπία να μη δηλώσει τους εργαζομένους που απασχολεί ούτως ώστε οι εν λόγω εργαζόμενοι εκτέλεσαν μη δηλωθείσα εργασία κατά την παροχή των επίδικων υπηρεσιών, το ερώτημα αυτό αφορά κατάσταση ανάλογη με αυτήν της κύριας δίκης στην υπόθεση C-142/11, επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid.

37 Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο βασίστηκε, αφενός, στις διέπουσες το δικαίωμα προς έκπτωση αρχές και, αφετέρου, στη νομολογία σχετικά με την άρνηση αναγνωρίσεως δικαιωμάτων τα οποία προβάλλονται δολίως ή καταχρηστικώς (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid, σκέψεις 37 έως 42 και 46 έως 48).

38 Βάσει αυτού, το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται σε εθνική πρακτική στο πλαίσιο της οποίας η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του τιμολογίου των υπηρεσιών αυτών διέπραξε παρατυπίες, χωρίς η εν λόγω αρχή να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid, σκέψη 50).

39 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη μη αναγνώριση εκ μέρους εθνικής αρχής σε υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του σχετικού με τις εν λόγω υπηρεσίες τιμολογίου δεν δήλωσε τους εργαζομένους που απασχολεί, χωρίς η αρχή αυτή να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.

Επί του τρίτου ερωτήματος

40 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν εξακρίβωσε αν οι απασχολούμενοι στο εργοτάξιο εργαζόμενοι έχουν νομική σχέση με τον εκδότη του τιμολογίου ή αν ο εκδότης αυτός έχει δηλώσει τους εν λόγω εργαζομένους συνιστά αντικειμενική περίσταση βάσει της οποίας μπορεί να συναχθεί ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι μετέσχε σε πράξη η οποία έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.

41 Το ερώτημα αυτό αφορά κατάσταση ανάλογη με την περίπτωση της κύριας δίκης στην υπόθεση C-80/11, επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid.

42 Στις σκέψεις 53 και 54 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο υπενθύμισε, κατ' αρχάς, τη νομολογία σύμφωνα με την οποία οι επιχειρηματίες οι οποίοι λαμβάνουν τα μέτρα που θα μπορούσαν ευλόγως να τους ζητηθούν προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι πράξεις τους δεν έχουν σχέση με απάτη περί τον ΦΠΑ ή με άλλου είδους απάτη, πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επικαλεστούν τη νομιμότητα των πράξεων αυτών χωρίς να κινδυνεύουν να απολέσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που αποδόθηκε επί των εισροών. Εξάλλου, στις σκέψεις 55 έως 57 και 62 έως 65 της ίδιας αποφάσεως, το Δικαστήριο έλαβε, αντιστοίχως, υπόψη το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 και το γεγονός ότι εναπόκειται, καταρχήν, στις φορολογικές αρχές να υποβάλλουν τους υποκείμενους στον φόρο στους

αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες ή η διάπραξη απάτης περί τον ΦΠΑ καθώς και να επιβάλλουν κυρώσεις σε όσους υποκείμενους στον φόρο έχουν διαπράξει παρατυπίες ή απάτη.

43 Βάσει αυτού, το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται σε εθνική πρακτική στο πλαίσιο της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση με την αιτιολογία ότι αυτός δεν εξακρίβωσε ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση είχε την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, ότι διέθετε τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και ότι είχε εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, παρά το γεγονός ότι πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία 2006/112 για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης από τον εκδότη του τιμολογίου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid, σκέψη 66).

44 Το συμπέρασμα αυτό περί της παραδόσεως αγαθών ισχύει επίσης για την περίπτωση παροχής υπηρεσιών όσον αφορά το ζήτημα κατά πόσον μπορεί να θεωρηθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η παροχή η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματός του προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου, με την αιτιολογία ότι δεν εξακρίβωσε αν ο εκδότης του τιμολογίου διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την παροχή των επίδικων υπηρεσιών, αν ο εν λόγω εκδότης πληρούσε τις υποχρεώσεις του περί της δηλώσεως του προσωπικού αυτού και αν το προσωπικό του εν λόγω εκδότη πραγματοποίησε τις επίδικες εργασίες.

45 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν εξακρίβωσε αν οι απασχολούμενοι στο εργοτάξιο εργαζόμενοι είχαν νομική σχέση με τον εκδότη του τιμολογίου ή αν ο εκδότης αυτός είχε δηλώσει τους εν λόγω εργαζομένους δεν αποτελεί αντικειμενική περίσταση εκ της οποίας μπορεί να συναχθεί ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση ότι μετέσχε σε πράξη η οποία έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, όταν ο αποδέκτης αυτός δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου. Επομένως, δεν είναι δυνατή η, εξαιτίας του γεγονότος αυτού, μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εν λόγω οδηγία για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

46 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθενται στη συνεκτίμηση των περιστάσεων περί των οποίων γίνεται λόγος στα τρία πρώτα ερωτήματα όταν το αιτούν δικαστήριο κρίνει, βάσει σφαιρικής εξετάσεως όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, ότι, στην πραγματικότητα, η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση για τη θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν πραγματοποιήθηκε μεταξύ των μερών που αναφέρονται επί του τιμολογίου.

47 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, συνομολογείται ότι ο αναιρεσείων της κύριας δίκης, ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση, έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο και πραγματοποίησε κατασκευαστικές εργασίες για άλλους υποκειμένους στον φόρο και, επομένως, φορολογητέα παροχή υπηρεσιών. Δεδομένου ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν εκτέλεσε τις εργασίες αυτές με τη βοήθεια του δικού του προσωπικού, αλλά προσέφυγε σε υπεργολάβους, οι επίδικες υπηρεσίες του παρασχέθηκαν από άλλον επιχειρηματία και τις χρησιμοποίησε εκ των υστέρων για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του.

48 Εξάλλου, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο αναιρεσείων της κύριας δίκης συνήψε σύμβαση με τον L. για την εκτέλεση των επίδικων εργασιών και προσκόμισε τα εκδοθέντα από τον L. τιμολόγια, τα οποία αφορούσαν τις επίδικες εργασίες και περιελάμβαναν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία που απαιτεί η οδηγία 2006/112. Στην απόφαση περί παραπομπής δεν περιλαμβάνεται κανένα στοιχείο εκ του οποίου να συνάγεται ότι ο αναιρεσείων της κύριας δίκης προέβη σε αθέμιτες ενέργειες όπως σε προσκόμιση ψευδών δηλώσεων ή σε έκδοση παράτυπων τιμολογίων.

49 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το τέταρτο ερώτημα αφορά προφανώς κατάσταση κατά την οποία οι επίδικες υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν από το προσωπικό του εκδότη του τιμολογίου, αλλά από το προσωπικό άλλου επιχειρηματία, όπερ μπορεί να αποτελεί τόσο συνέπεια δόλιας αποκρύψεως του παρέχοντος τις υπηρεσίες όσο και χρησιμοποιήσεως απλώς υπηρεσιών άλλου υπεργολάβου. Πάντως, από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει ότι το ερώτημα αυτό θέτει εν αμφιβόλω την προϋπόθεση της βασιμότητας του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος, ήτοι ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που προβλέπει η οδηγία 2006/112 για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση.

50 Ασφαλώς, όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, ούτε η οδηγία 2006/112 ούτε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθενται στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του υποκείμενου στον φόρο και της φορολογικής αρχής όσον αφορά τη μη αναγνώριση της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη και, για τον σκοπό αυτόν, στη συνεκτίμηση του συνόλου των περιστάσεων της προκειμένης υποθέσεως, περιλαμβανομένων αυτών για τις οποίες γίνεται λόγος στο πρώτο και δεύτερο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

51 Πάντως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εξακρίβωση αυτή δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω τα στοιχεία που αποτελούν τη βάση των απαντήσεων που δόθηκαν στα τρία πρώτα ερωτήματα, εκτός αν η φορολογική αρχή αποδείξει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο οικείος υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.

52 Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από την απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-271/06, Netto Supermarkt (Συλλογή 2008, σ. I-771, σκέψεις 27 και 29), περί της απαλλαγής από τον ΦΠΑ σχετικά με παράδοση αγαθών προς εξαγωγή εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι ένας προμηθευτής πρέπει να μπορεί να στηρίζεται στη νομιμότητα της πράξεως που επιχειρεί χωρίς να κινδυνεύει να χάσει το δικαίωμά του περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ όταν τελεί σε αδυναμία να αντιληφθεί, έστω και αν επιδεικνύει όλη την επιμέλεια ενός συνετού εμπόρου, ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής δεν συνέτρεχαν στην πραγματικότητα, λόγω της νοθεύσεως του αποδεικτικού εξαγωγής που του προσκόμισε ο αγοραστής.

53 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, βάσει σφαιρικής εξετάσεως του συνόλου των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη. Πάντως, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να μην αναγνωρίζεται μόνον όταν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.

Επί των δικαστικών εξόδων

54 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στη μη αναγνώριση εκ μέρους της φορολογικής αρχής σε υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, για τον λόγο και μόνον ότι ανακλήθηκε η άδεια ιδιώτη επιχειρηματία από τον εκδότη του τιμολογίου πριν αυτός προβεί στην παροχή των επίδικων υπηρεσιών ή στην έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου, όταν το τιμολόγιο αυτό περιλαμβάνει όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και της φύσεως των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

2) Η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη μη αναγνώριση εκ μέρους εθνικής αρχής σε υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του σχετικού με τις εν λόγω υπηρεσίες τιμολογίου δεν δήλωσε τους εργαζομένους που απασχολεί, χωρίς η αρχή αυτή να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.

3) Η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν εξακρίβωσε αν οι απασχολούμενοι στο εργοτάξιο εργαζόμενοι είχαν νομική σχέση με τον εκδότη του τιμολογίου ή αν ο εκδότης αυτός είχε δηλώσει τους εν λόγω εργαζομένους δεν αποτελεί αντικειμενική περίσταση εκ της οποίας μπορεί να συναχθεί ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση ότι μετέσχε σε πράξη η οποία έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον φόρο προστιθέμενης αξίας, όταν ο αποδέκτης αυτός δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου. Επομένως, δεν είναι δυνατή η, εξαιτίας του γεγονότος αυτού, μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εν λόγω οδηγία για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

4) Όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, βάσει σφαιρικής εξετάσεως του συνόλου των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη. Πάντως, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να μην αναγνωρίζεται μόνον όταν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται

προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.

(υπογραφές)