



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 22ας Οκτωβρίου 2015\*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Έκτη οδηγία — Δικαίωμα εκπτώσεως — Άρνηση αναγνώρισεως — Πώληση εκ μέρους οντότητας θεωρούμενης ως μη υφιστάμενης»

Στην υπόθεση C-277/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 6ης Μαρτίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Ιουνίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

**PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek**

κατά

**Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο του τέταρτου τμήματος, ασκούντα καθήκοντα προέδρου του πέμπτου τμήματος, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, εκπροσωπούμενος από τους P. Szczerbiak και T. Szymański,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. Eberhard,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και M. Owsiany-Hornung,

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

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002 (ΕΕ L 128, σ. 41, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (στο εξής: PPUH Stehcemp) και του Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (διευθυντή της φορολογικής αρχής του Łódź) όσον αφορά την άρνηση του διευθυντή αυτού να της αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε η PPUH Stehcemp για πράξεις θεωρηθείσες ως ύποπτες.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».
- 4 Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιούμενων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή αϋλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.»

- 5 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως «παραδόση αγαθού» νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.
- 6 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως:

- α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός, με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·
- β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...]»

7 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίο ο εκπεστετός φόρος γίνεται απαιτητός».

8 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, σημείο 1, της εν λόγω οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [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 στο φόρο.»

9 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, σημείο 2, της οδηγίας αυτής, ορίζει ότι, για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας.

10 Το ως άνω άρθρο 22, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XIII της ίδιας οδηγίας, ο οποίος τιτλοφορείται «Υποχρεώσεις των υποχρέων του φόρου», ορίζει στις παραγράφους του 1, στοιχείο α', 3, στοιχείο β', 4, στοιχείο α', και 5, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 28η της έκτης οδηγίας, τα εξής:

«1.

α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση των δραστηριοτήτων του ως υποκειμένου στο φόρο. Τα κράτη μέλη, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν στον υποκείμενο στο φόρο ή μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων αυτών με ηλεκτρονικά μέσα.

[...]

3. [...]

β) Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του στοιχείου α', πρώτο, δεύτερο και τρίτο εδάφιο:

— η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

— αλληλοδιάδοχος αριθμός, βασισμένος σε μία ή περισσότερες σειρές, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο,

— ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο γ', βάσει του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών,

— ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του πελάτη, που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο γ', βάσει του οποίου πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στο φόρο ή παράδοση αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 28γ, τίτλος A,

- το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο και του πελάτη του,
- η ποσότητα και φύση των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και η φύση των παρεχομένων υπηρεσιών,
- η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- η φορολογητέα βάση για κάθε συντελεστή ή απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς φόρο καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας,
- ο ισχύων συντελεστής,
- το ποσό του οφειλομένου φόρου, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[...]

4.

α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας εντός προθεσμίας καθοριζόμενης από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν δύναται να υπερβαίνει τους δύο μήνες από τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Η περίοδος αυτή καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως μηνιαία, δίμηνη ή τρίμηνη. Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύναται να ορίζουν διαφορετικές περιόδους, υπό την προϋπόθεση όμως ότι αυτές δεν υπερβαίνουν το ένα έτος. Τα κράτη μέλη, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν στον υποκείμενο στο φόρο, ή μπορούν να απαιτούν, την υποβολή των δηλώσεων αυτών με ηλεκτρονικά μέσα.[...]

5. Κάθε υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας κατά την υποβολή της περιοδικής του δήλωσης. Εν τούτοις, τα κράτη μέλη δύναται να ορίζουν διαφορετική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την καταβολή ποσών έναντι.»

#### *Το πολωνικό δίκαιο*

- 11 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου για τον φόρο επί των αγαθών και υπηρεσιών (*ustawa r. o podatku od towarów i usług*), της 11ης Μαρτίου 2004 (*Dz. U.* αριθ. 54, θέση 535, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει ότι η βάση επιβολής του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών συνίσταται στις εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών στην ημεδαπή.
- 12 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, ως «παράδοση αγαθών», υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 1, νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς αγαθά ως κύριος.
- 13 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 2, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«1. Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια από τις παρατιθέμενες στην παράγραφο 2 οικονομικές δραστηριότητες, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, συμπεριλαμβανόμενων των εξορυκτικών και των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα, ακόμη και όταν η δραστηριότητα ασκείται μεν άπαξ, αλλά υπό συνθήκες από τις οποίες συνάγεται η πρόθεση επαναλήψεώς της. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 14 Κατά το άρθρο 19, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο παραδόσεως του εμπορεύματος ή παροχής των υπηρεσιών.
- 15 Κατά το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο κατ' άρθρο 15 υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τον φόρο επί των εισροών. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου 86 ορίζει ότι το ποσό του φόρου επί των εισροών ισούται με το άθροισμα των ποσών ΦΠΑ που αναγράφονται στα τιμολόγια τα οποία έχει λάβει ο υποκείμενος στον φόρο για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών.
- 16 Το άρθρο 14, παράγραφος 2, σημείο 1, στοιχείο α', της αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών της 27ης Απριλίου 2004, περί της εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του νόμου για τον φόρο επί των αγαθών και υπηρεσιών (*Dz. U.* αριθ. 97, θέση 970), όπως είχε εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης (στο εξής: υπουργική απόφαση της 27ης Απριλίου 2004), προβλέπει ότι, εάν για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκδοθεί τιμολόγιο ή διορθωτικό τιμολόγιο από ανύπαρκτο επιχειρηματία ή από πρόσωπο που δεν νομιμοποιείται για την έκδοση τιμολογίου ή διορθωτικού τιμολογίου (στο εξής: ανύπαρκτος επιχειρηματίας), τα τιμολόγια αυτά και τα έγγραφα εκτελωνισμού δεν παρέχουν δικαίωμα για μείωση του οφειλόμενου φόρου ούτε για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φόρου ούτε για επιστροφή του φόρου επί των εισροών.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 17 Κατά τη διάρκεια του 2004, η PPUH Stehcemp προέβη σε πλείονες αγορές καυσίμων ντίζελ τα οποία χρησιμοποίησε στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς της. Τα τιμολόγια τα οποία αφορούσαν τις εν λόγω αγορές καυσίμων εκδόθηκαν από τη Finnet sp. z o.o. (στο εξής: Finnet). Η PPUH Stehcemp εξέπεσε τον ΦΠΑ που κατέβαλε για τις εν λόγω αγορές καυσίμων.
- 18 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η φορολογική διοίκηση αρνήθηκε, με απόφαση της 5ης Απριλίου 2012, να της αναγνωρίσει το δικαίωμα εκπτώσεως του εν λόγω ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που αφορούσαν τις εν λόγω αγορές καυσίμων είχαν εκδοθεί από ανύπαρκτο επιχειρηματία.
- 19 Ο διευθυντής της φορολογικής αρχής του Łódź επιβεβαίωσε την απόφαση αυτή, με απόφαση της 29ης Μαΐου 2012, με την αιτιολογία ότι η Finnet έπρεπε να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα των κριτηρίων που προβλέπονται στην υπουργική απόφαση της 27ης Απριλίου 2004, ως ανύπαρκτος επιχειρηματίας που δεν μπορεί να προβαίνει σε παραδόσεις αγαθών. Η διαπίστωση περί της ανυπαρξίας της Finnet στηριζόταν σε ένα σύνολο στοιχείων, ιδίως στο ότι η εταιρία αυτή δεν ήταν καταχωρισμένη στα μητρώα ΦΠΑ, δεν υπέβαλλε φορολογική δήλωση και δεν κατέβαλλε φόρους. Επιπλέον, η εν λόγω εταιρία δεν δημοσίευε τους ετήσιους λογαριασμούς της και δεν είχε άδεια πωλήσεως υγρών καυσίμων. Το ακίνητο που αναγραφόταν ως έδρα της στο εμπορικό μητρώο ήταν ετοιμόρροπο και καθιστούσε αδύνατη την άσκηση κάθε οικονομικής δραστηριότητας. Τέλος, κάθε προσπάθεια επαφής με τη Finnet ή με το πρόσωπο που αναγραφόταν στο εμπορικό μητρώο ως διευθυντής της απέβη άκαρπη.

- 20 Η PPUH Stehcemp άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi κατά της απόφασης του διευθυντή της φορολογικής αρχής του Łódź της 29ης Μαΐου 2012. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε με το σκεπτικό ότι η Finnet ήταν ανύπαρκτος επιχειρηματίας κατά τον χρόνο των επιμάχων στην κύρια δίκη πράξεων και ότι η PPUH Stehcemp δεν επέδειξε εύλογη επιμέλεια, παραλείποντας να ελέγξει αν οι πράξεις αυτές διενεργήθηκαν στο πλαίσιο απάτης.
- 21 Η PPUH Stehcemp άσκησε αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny, προβάλλοντας παράβαση του άρθρου 86, παράγραφοι 1 και 2, σημείο 1, στοιχείο α, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.
- 22 Προς στήριξη της αιτήσεώς της αναίρεσεως, η PPUH Stehcemp υποστηρίζει ότι αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ η μη αναγνώριση σε καλόπιστο ιδιώτη του δικαιώματος εκπτώσεως. Η εταιρία αυτή έλαβε από τη Finnet έγγραφα καταχωρίσεως στο μητρώο αποδεικνύοντα ότι η εταιρία αυτή ήταν επιχειρηματίας ασκών νομίμως δραστηριότητα, ήτοι απόσπασμα του εμπορικού μητρώου, χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου και βεβαίωση χορηγήσεως αριθμού εθνικού στατιστικού μητρώου.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη σπουδαιότητα την οποία προσδίδει η νομολογία του Δικαστηρίου στην καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, καθώς και διατάξεις Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, και Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Φρονεί ότι η καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αν δεν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού. Μεταξύ άλλων, διερωτάται αν η απόκτηση αγαθών μπορεί να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών, όταν στα σχετικά με την πράξη αυτή τιμολόγια αναγράφεται ανύπαρκτος επιχειρηματίας και είναι αδύνατο να προσδιορισθεί η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή των επιμάχων αγαθών. Πράγματι, ένας ανύπαρκτος επιχειρηματίας δεν μπορεί ούτε να μεταβιβάσει την εξουσία να διαθέτει κανείς εμπορεύματα ως κύριος ούτε να εισπράττει πληρωμή. Υπό τις συνθήκες αυτές, ούτε οι φορολογικές αρχές έχουν φορολογική απαίτηση της οποίας την καταβολή να δύνανται να αξιώσουν, οπότε δεν υπάρχει οφειλόμενος φόρος.
- 24 Κατόπιν των ανωτέρω, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν τα άρθρα 2, σημείο 1, 4, παράγραφοι 1 και 2, 5, παράγραφος 1, καθώς και 10, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι συνιστά παράδοση αγαθών η πράξη η οποία διενεργήθηκε υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, στο πλαίσιο των οποίων ούτε ο υποκείμενος στον φόρο ούτε οι φορολογικές αρχές είναι σε θέση να προσδιορίσουν την ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή των αγαθών;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχουν τα άρθρα 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', καθώς και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις κατά τις οποίες, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών, επειδή το τιμολόγιο εκδόθηκε από πρόσωπο το οποίο δεν είναι ο πραγματικός προμηθευτής του αγαθού και δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή του αγαθού και να υποχρεωθεί αυτός να καταβάλει τον φόρο ή να κατονομάσει το πρόσωπο το οποίο έχει τη σχετική υποχρέωση, βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, λόγω της εκδόσεως του τιμολογίου;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 25 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν αναγνωρίζει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να εκπέσει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν, λόγω του ότι το τιμολόγιο έχει εκδοθεί από επιχειρηματία ο οποίος πρέπει να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα των κριτηρίων που προβλέπει η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση, ως ανύπαρκτος επιχειρηματίας και λόγω του ότι είναι αδύνατο να προσδιοριστεί η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή των αγαθών.
- 26 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ και δεν είναι δυνατόν, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, ασκείται δε αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 37 και 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 25 και 26, καθώς και Petroma Transports κ.λπ., C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψη 22).
- 27 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς 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 κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψη 24, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 25, καθώς και διατάξεις Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, σκέψη 27, και Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, σκέψη 25).
- 28 Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση, από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, προκειμένου να αναγνωρισθεί στον ενδιαφερόμενο το δικαίωμα αυτό, πρέπει, αφενός, αυτός να είναι υποκείμενος στον φόρο, υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση 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 πρέπει να παραδίδονται ή οι υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτήν, αποφάσεις Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 52, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 26, και Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 29, καθώς και διάταξη Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, σκέψη 27).
- 29 Ως προς τις τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως, το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής. Κατά το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφονται σαφώς, μεταξύ άλλων, ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ βάσει του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο προέβη στην παράδοση, το πλήρες όνομα και η διεύθυνσή του, καθώς και η ποσότητα και η φύση των παραδοθέντων αγαθών.
- 30 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η PPUH Stehcemp, η οποία επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας, ότι πράγματι παρέλαβε και εξόφλησε τα οικεία αγαθά, και συγκεκριμένα τα καύσιμα, τα οποία αναγράφονται στα τιμολόγια που εξέδωσε η Finnet, και ότι χρησιμοποίησε τα αγαθά αυτά σε μεταγενέστερο στάδιο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών της.

- 31 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο λαμβάνει ως αφετηρία ότι η πράξη που αναγράφεται στο επίμαχο στην κύρια δίκη τιμολόγιο δεν είναι δυνατό να παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, δεδομένου ότι, ακόμη και αν η Finnet είχε καταχωρισθεί στο εμπορικό μητρώο, η εταιρία αυτή πρέπει να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα των κριτηρίων που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση, ως ανύπαρκτος επιχειρηματίας κατά τον χρόνο των εν λόγω παραδόσεων καυσίμων. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ανυπαρξία αυτή συνάγεται ιδίως από το ότι η Finnet δεν ήταν καταχωρισμένη στα μητρώα ΦΠΑ, δεν υπέβαλλε φορολογική δήλωση, δεν κατέβαλλε φόρους και δεν είχε άδεια πώλησεως υγρών καυσίμων. Επιπλέον, το ακίνητο που αναγραφόταν ως έδρα της ήταν ετοιμόρροπο και καθιστούσε αδύνατη την άσκηση κάθε οικονομικής δραστηριότητας.
- 32 Εκτιμώντας ότι ένας τέτοιος ανύπαρκτος επιχειρηματίας δεν μπορεί ούτε να προβεί σε παράδοση αγαθών ούτε να εκδώσει τιμολόγιο σχετικό με την παράδοση αυτή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας, το αιτούν δικαστήριο καταλήγει στην απουσία παραδόσεως αγαθών, υπό την έννοια της οδηγίας, δεδομένου ότι δεν μπορούσε να προσδιορισθεί ούτε ο πραγματικός προμηθευτής των αγαθών αυτών.
- 33 Συναφώς, επισημαίνεται, πρώτον, ότι το κριτήριο της υπάρξεως του προμηθευτή των αγαθών ή του δικαιώματός του να εκδίδει τιμολόγια, όπως προκύπτει από την επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση, όπως αυτή ερμηνεύεται από το εθνικό δικαστήριο, δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των προϋποθέσεων του δικαιώματος εκπτώσεως που παρατέθηκαν στις σκέψεις 28 και 29 της παρούσας αποφάσεως. Αντιθέτως, το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο προμηθευτής αυτός πρέπει να έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής. Συνεπώς, τα κριτήρια από τα οποία η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως ερμηνεύεται από το εθνικό δικαστήριο, εξαρτά την ύπαρξη του προμηθευτή ή δικαιώματός του να εκδίδει τιμολόγια δεν πρέπει να αντιβαίνουν σε απαιτήσεις όπως αυτές που απορρέουν από την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, υπό την έννοια των διατάξεων αυτών.
- 34 Κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Εντεύθεν συνάγεται ότι η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» καθορίζεται ευρέως, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών (βλ. απόφαση Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 30).
- 35 Όσον αφορά τη Finnet, μια τέτοια οικονομική δραστηριότητα δεν φαίνεται να αποκλείεται, λαμβανομένων υπόψη των συνθηκών υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις καυσίμων. Το συμπέρασμα αυτό δεν αποδυναμώνεται από την επισημανθείσα από το αιτούν δικαστήριο περίσταση κατά την οποία το ακίνητο στο οποίο βρίσκεται η έδρα της Finnet είναι ετοιμόρροπο και δεν επιτρέπει καμία οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι η διαπίστωση αυτή δεν αποκλείει ότι η δραστηριότητα αυτή θα μπορούσε να διεξάγεται σε άλλους χώρους πλην της έδρας. Μεταξύ άλλων, όταν η επίμαχη οικονομική δραστηριότητα συνίσταται σε παραδόσεις αγαθών διενεργηθείσες στο πλαίσιο πλειόνων διαδοχικών πωλήσεων, ο πρώτος αγοραστής και μεταπωλητής των αγαθών αυτών μπορεί να περιοριστεί στο να δώσει εντολή στον πρώτο πωλητή να μεταφέρει τα επίμαχα αγαθά αμέσως στον δεύτερο αγοραστή (βλ. διατάξεις Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, σκέψη 34, και Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, σκέψη 32), χωρίς να έχει κατ' ανάγκην ο ίδιος τα μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς που είναι απαραίτητα για να διενεργήσει την παράδοση των επιμάχων αγαθών.
- 36 Ομοίως, η ενδεχόμενη αδυναμία επικοινωνίας, στο πλαίσιο διοικητικών διαδικασιών, με τη Finnet ή με το πρόσωπο που είναι εγγεγραμμένο στο εμπορικό μητρώο ως διευθυντής της δεν επιτρέπει, δεδομένου ότι οι εν λόγω απόπειρες επαφής διεξήχθησαν επί διάστημα προγενέστερο ή μεταγενέστερο των επιμάχων στην κύρια δίκη παραδόσεων, να συναχθεί αυτομάτως η έλλειψη οικονομικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία των παραδόσεων αυτών.



- 37 Επιπλέον, δεν προκύπτει από το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ότι η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο εξαρτάται από οποιαδήποτε χορηγούμενη από τη διοίκηση έγκριση ή άδεια για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 30).
- 38 Ασφαλώς, το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής 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, η δήλωση αυτή, παρά τη σημασία της για την ορθή λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, δεν δύναται να αποτελέσει πρόσθετο προαπαιτούμενο για την αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, υπό την έννοια του άρθρου 4 της ίδιας οδηγίας, δεδομένου ότι το άρθρο 22 περιλαμβάνεται στον τίτλο XIII της οδηγίας αυτής, τιτλοφορούμενο «Υποχρεώσεις των υποχρέων του φόρου» (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 31).
- 39 Συνεπώς, η ιδιότητα αυτή ωσαύτως δεν πρέπει να εξαρτάται από την τήρηση των υποχρεώσεων του υποκειμένου στον φόρο, οι οποίες απορρέουν από τις παραγράφους 4 και 5 του εν λόγω άρθρου 22, να υποβάλλει φορολογική δήλωση και να καταβάλλει τον ΦΠΑ. Κατά μείζονα λόγο, η αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο δεν είναι δυνατό να εξαρτάται από την υποχρέωση δημοσιεύσεως ετησίων λογαριασμών ή λήψεως αδειάς για την πώληση καυσίμων, δεδομένου ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν προβλέπονται από την έκτη οδηγία.
- 40 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι η τυχόν μη τήρηση από τον προμηθευτή των αγαθών της υποχρέωσης να δηλώσει την έναρξη της φορολογητέας δραστηριότητάς του δεν επηρεάζει το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο έχει ο παραλήπτης των παραδοθέντων αγαθών όσον αφορά τον καταβληθέντα για τα εν λόγω αγαθά ΦΠΑ. Επομένως, ο εν λόγω παραλήπτης έχει δικαίωμα προς έκπτωση ακόμα και αν ο προμηθευτής των αγαθών είναι υποκείμενος στον φόρο που δεν έχει καταχωρισθεί στο μητρώο ΦΠΑ, όταν τα σχετικά με τα παραδοθέντα αγαθά τιμολόγια περιλαμβάνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία απαιτεί το εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ειδικότερα αυτά που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του προσώπου το οποίο εξέδωσε τα εν λόγω τιμολόγια και της φύσεως των παραδοθέντων αγαθών (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, σκέψεις 33, 36 και 38, καθώς και Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 32).
- 41 Το Δικαστήριο συνήγαγε εντεύθεν ότι οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν διαθέτει πλέον άδεια επιχειρηματία που ασκεί ατομική δραστηριότητα και, συνεπώς, δεν δικαιούται πλέον να χρησιμοποιεί τον αριθμό του φορολογικού μητρώου του, όταν το τιμολόγιο αυτό περιλαμβάνει όλα τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β' (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 33).
- 42 Εν προκειμένω, από την κατατεθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι στα τιμολόγια που αφορούσαν τις επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις αναγράφονταν, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, μεταξύ άλλων η φύση των παραδοθέντων αγαθών και το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, καθώς και η επωνυμία της Finnet, ο αριθμός φορολογικού μητρώου της και η διεύθυνση της έδρας της. Ως εκ τούτου, από τις περιστάσεις τις οποίες εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο και οι οποίες συνοψίστηκαν στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως δεν είναι δυνατό να συναχθεί ότι η Finnet δεν είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο ούτε, επομένως, να προβληθεί έναντι της PPUH Stehcemp άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως.
- 43 Δεύτερον, προστίθεται ότι, όσον αφορά τις επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις καυσίμων, πληρούνταν και οι άλλες ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως, οι οποίες εκτέθηκαν στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, παρά την ενδεχόμενη ανυπαρξία της Finnet, υπό το πρίσμα της υπουργικής αποφάσεως της 27ης Απριλίου 2004.

- 44 Πράγματι, δεδομένου ότι η έννοια της «παραδόσεως αγαθών», κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά καλύπτει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από έναν συμβαλλόμενο η οποία παρέχει τη δυνατότητα στον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, σκέψη 7, καθώς και *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), η ενδεχόμενη έλλειψη εξουσίας της *Finnet* να διαθέτει, υπό τη νομική έννοια, τα επίμαχα στην κύρια δίκη αγαθά δεν αποκλείει ότι εχώρησε παράδοση των αγαθών αυτών, υπό την έννοια της ως άνω διατάξεως, δεδομένου ότι τα εν λόγω αγαθά παραδόθηκαν πράγματι στην *PPUH Stehcemp* η οποία τα χρησιμοποίησε για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών της.
- 45 Επιπλέον, ο ΦΠΑ τον οποίο πράγματι κατέβαλε η *PPUH Stehcemp* για τις επίμαχες στις κύρια δίκη παραδόσεις καυσίμων, σύμφωνα με τα στοιχεία της κατατεθείσας ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφίας, ήταν επίσης «οφειλόμενος ή καταβληθείς», υπό την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή που αφορά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του φόρου που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Optigen κ.λπ.*, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 54· *Kittel* και *Recolta Recycling*, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 49, καθώς και *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 28). Συνεπώς, το ζήτημα αν ο προμηθευτής των επιμάχων στην κύρια δίκη αγαθών έχει αποδώσει στο δημόσιο ταμείο τον οφειλόμενο για τις εν λόγω πράξεις πώλησεως ΦΠΑ δεν επηρεάζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις *Optigen κ.λπ.*, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 54, καθώς και *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, σκέψη 25).
- 46 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, υπό το πρίσμα των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις δεν διενεργήθηκαν από τη *Finnet*, αλλά από άλλον επιχειρηματία του οποίου η ταυτότητα είναι αδύνατο να προσδιορισθεί, οπότε οι φορολογικές αρχές δεν είχαν τη δυνατότητα να εισπράξουν τον φόρο που αφορούσε τις πράξεις αυτές.
- 47 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η έκτη οδηγία. Επομένως, οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (βλ. αποφάσεις *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 και 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 26).
- 48 Εφόσον τούτο ισχύει στην περίπτωση που φοροδιαφεύγει ο υποκείμενος στον φόρο, το ίδιο ισχύει και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του συμμετέχει σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο οικείος υποκείμενος στον φόρο πρέπει, από πλευράς της έκτης οδηγίας, να θεωρηθεί ότι συμμετέχει σε τέτοια φοροδιαφυγή, τούτο δε ανεξαρτήτως του 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. αποφάσεις *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 38 και 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 27).
- 49 Αντιθέτως, όταν πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η έκτη οδηγία για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην οδηγία αυτή η επιβολή κυρώσεως, με την άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που διενήργησε ο υποκείμενος στον φόρο, η οποία

συνιστά φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψεις 51, 52 και 55, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψεις 44 έως 46 και 60, καθώς και Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 44, 45 και 47).

- 50 Εναπόκειται στη φορολογική αρχή η οποία έχει διαπιστώσει ότι ο εκδότης του τιμολογίου διέπραξε απάτες ή παρατυπίες να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτεί από τον παραλήπτη του τιμολογίου να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο παραλήπτης αυτός γνώριζε ή οφείλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος εκπτώσεως εντασσόταν στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 45, και LVK — 56, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 64).
- 51 Ο καθορισμός, σε συγκεκριμένη υπόθεση, των μέτρων των οποίων η λήψη μπορεί ευλόγως να ζητηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι πράξεις του δεν έχουν σχέση με απάτη την οποία διέπραξε επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο εξαρτάται κατ' ουσίαν από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως (βλ. απόφαση Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 59, καθώς και διάταξη Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, σκέψη 37).
- 52 Αν ένας τέτοιος υποκείμενος στον φόρο ενδεχομένως υποχρεούται, όταν διαθέτει ενδείξεις από τις οποίες είναι σε θέση να υποπτευθεί την ύπαρξη παρατυπιών ή απάτης, να λάβει πληροφορίες για τον επιχειρηματία από τον οποίο σκοπεύει να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες, προκειμένου να βεβαιωθεί για την αξιοπιστία του, η φορολογική αρχή δεν μπορεί παρά ταύτα να απαιτεί γενικώς από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, αφενός, να εξακριβώνει ότι ο εκδότης του τιμολογίου που αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και ότι έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την καταβολή του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να κατέχει δικαιολογητικά έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 60 και 61, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 49, καθώς και διάταξη Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, σκέψεις 38 και 39).
- 53 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν αναγνωρίζει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να εκπέσει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν, λόγω του ότι το τιμολόγιο έχει εκδοθεί από επιχειρηματία ο οποίος πρέπει να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα των κριτηρίων που προβλέπει η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση, ως ανύπαρκτος επιχειρηματίας και λόγω του ότι είναι αδύνατο να προσδιοριστεί η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή των αγαθών, εκτός αν έχει αποδειχθεί, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή οφείλε να γνωρίζει ότι η παράδοση αυτή εντασσόταν στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 54 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπυτος 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

**Οι διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν αναγνωρίζει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να εκπέσει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν, λόγω του ότι το τιμολόγιο έχει εκδοθεί από επιχειρηματία ο οποίος πρέπει να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα των κριτηρίων που προβλέπει η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση, ως ανύπαρκτος επιχειρηματίας και λόγω του ότι είναι αδύνατο να προσδιορισθεί η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή των αγαθών, εκτός αν έχει αποδειχθεί, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή οφείλε να γνωρίζει ότι η παράδοση αυτή εντασσόταν στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.**

(υπογραφές)