



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 27ης Ιουνίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών – Ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση – Πραγματική παράδοση των αγαθών»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-459/17 και C-460/17,

με αντικείμενο δύο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Γαλλία) με αποφάσεις της 21ης Ιουλίου 2017, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 31 Ιουλίου 2017, στις δίκες

SGI (C-459/17),

Valériane SNC (C-460/17)

κατά

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. G. Fernlund (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot και E. Regan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι SGI και Valériane, εκπροσωπούμενες από τον L. Boré, avocat,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas, καθώς και από τις E. de Moustier και A. Alidière,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις N. Gossement και J. Jokubauskaitė,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 17 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1) (στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Οι ως αιτήσεις υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ, αντιστοίχως, της SGI (C-459/17) και της Valérieane SNC (C-460/17) και του ministre de l'action et des comptes publics (Υπουργού Δημοσίας Διοικήσεως και Οικονομικών) (Γαλλία) σχετικά με δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για πράξεις κτήσεως αγαθών εξοπλισμού.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. 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·
2. οι εισαγωγές αγαθών.»

- 4 Κατά το άρθρο 3 της οδηγίας αυτής:

«1. Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, νοείται ως:

- “έδαφος κράτους μέλους”: το εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3,
- “Κοινότητα” και “έδαφος της Κοινότητας”: το εσωτερικό των κρατών μελών, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3,

[...]

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παρούσας οδηγίας, ως “εσωτερικό της χώρας” νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 227.

3. Εξαιρούνται από την έννοια του “εσωτερικού της χώρας”, τα ακόλουθα εθνικά εδάφη:

[...]

– από τη Γαλλική Δημοκρατία:

τα υπερπόντια διαμερίσματα.

[...]»

5 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, «[ω]ς “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

6 Το άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«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 Το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]»

Το γαλλικό δίκαιο

8 Το άρθρο 199 undecies B, σημείο I, του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε στις διαφορές της κύριας δίκης (στο εξής: CGI), προβλέπει τα ακόλουθα:

«Οι φορολογούμενοι που έχουν κατοικία στη Γαλλία κατά την έννοια του άρθρου 4 B μπορούν να τύχουν εκπτώσεως φόρου κατ’ αναλογία των νέων παραγωγικών επενδύσεων που πραγματοποιούν στα γαλλικά υπερπόντια διοικητικά διαμερίσματα, στο Σεν Πιερ και Μικελόν, στο Μαγιότ, στη Νέα Καληδονία, στη Γαλλική Πολυνησία, στις νήσους Ουάλις και Φουτούνα και στις Γαλλικές περιοχές του νοτίου ημισφαιρίου και της Ανταρκτικής, στο πλαίσιο επιχειρήσεως που ασκεί γεωργική δραστηριότητα ή βιομηχανική, εμπορική ή βιοτεχνική δραστηριότητα εμπίπτουσα στο άρθρο 34.

Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου έχουν εφαρμογή στις επενδύσεις που πραγματοποιούνται από εταιρία υποκείμενη στο φορολογικό καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 8 ή από σύμπραξη επιχειρήσεων που μνημονεύεται στα άρθρα 239 quater ή 239 quater C, τα μερίδια των οποίων κατέχονται [...] από φορολογούμενους κατοίκους Γαλλίας κατά την έννοια του άρθρου 4 B. Στην περίπτωση αυτή, η έκπτωση φόρου πραγματοποιείται από τους εταίρους ή τα μέλη σε αναλογία αντίστοιχη προς τα δικαιώματά τους στο πλαίσιο της εταιρίας ή της συμπράξεως επιχειρήσεων.

[...]

Η έκπτωση φόρου που προβλέπεται στο παρόν σημείο I έχει εφαρμογή στις παραγωγικές επενδύσεις που έχουν τεθεί στη διάθεση μιας επιχειρήσεως στο πλαίσιο συμβάσεως μισθώσεως [...].»

9 Το άρθρο 271 του CGI ορίζει τα ακόλουθα:

«I.1. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας ο οποίος επιβάρυνε τα στοιχεία της τιμής φορολογούμενης πράξεως μπορεί να εκπέσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας που επιβάλλεται για την πράξη αυτή.

[...]

II.1. Καθόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις φορολογητέες πράξεις των ενδιαφερομένων, και υπό την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, ο φόρος του οποίου το ποσό οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκπέσουν είναι, αναλόγως της περιπτώσεως:

α) Αυτός που εμφανίζεται στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 289 και εφόσον ο φόρος μπορούσε νομίμως να εμφανίζεται στα εν λόγω τιμολόγια·

[...]»

10 Το άρθρο 272, παράγραφος 2, του CGI ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος προστιθεμένης αξίας που χρεώνεται υπό τις συνθήκες που καθορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 283 δεν μπορεί να αποτελέσει το αντικείμενο καμίας εκπτώσεως από αυτόν που έλαβε το τιμολόγιο.»

11 Το άρθρο 283, παράγραφος 4, του CGI ορίζει τα ακόλουθα:

«Όταν το τιμολόγιο ή το έγγραφο δεν αντιστοιχεί στην παράδοση εμπορεύματος ή στην παροχή υπηρεσιών ή αναφέρει μια τιμή που δεν πρέπει πράγματι να εξοφληθεί από τον αγοραστή, ο φόρος οφείλεται από το πρόσωπο που τον χρέωσε.»

12 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από το άρθρο 271 και το άρθρο 272, παράγραφος 2, καθώς και από το άρθρο 283, παράγραφος 4, του CGI προκύπτει ότι ο φορολογούμενος δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλει από τον ΦΠΑ που μνημονεύεται σε τιμολόγιο εκδοθέν στο όνομά του από πρόσωπο που δεν του παρέδωσε κανένα εμπόρευμα ή δεν του παρέσχε καμία υπηρεσία.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η SGI και η Valérieane, εταιρίες γαλλικού δικαίου εδρεύουσες στη Réunion (Γαλλία), δραστηριοποιούνται στην υλοποίηση επενδύσεων για τις οποίες προβλέπεται μείωση του φόρου βάσει του άρθρου 199 undecies B του CGI. Στο πλαίσιο του μηχανισμού περί του οποίου γίνεται λόγος στο άρθρο αυτό, οι εν λόγω εταιρίες αποκτούν κεφαλαιουχικά αγαθά που προορίζονται να μισθωθούν σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες στη Réunion.

- 14 Κατόπιν λογιστικών ελέγχων, η αρμόδια γαλλική φορολογική αρχή αμφισβήτησε το δικαίωμα της SGI και της Valériane προς έκπτωση του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται σε διάφορα τιμολόγια κτήσεως κεφαλαιουχικών αγαθών, για τον λόγο ότι, μεταξύ άλλων, τα εν λόγω τιμολόγια δεν αντιστοιχούσαν σε καμία πραγματική παράδοση αγαθών. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή εξέδωσε συμπληρωματικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ σε βάρος της SGI, για το τέταρτο τρίμηνο του 2004 και τα δύο πρώτα τρίμηνα του 2005, και σε βάρος της Valériane, για το τρίτο τρίμηνο του 2004.
- 15 Η SGI και η Valériane αμφισβήτησαν τις ως άνω πράξεις επιβολής ΦΠΑ ενώπιον του tribunal administratif de la Réunion (διοικητικού πρωτοδικείου της Réunion, Γαλλία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή τους με δύο αποφάσεις της 28ης Φεβρουαρίου 2013, οι οποίες επιβεβαιώθηκαν από το cour administrative d'appel de Bordeaux (διοικητικό εφετείο του Μπορντώ, Γαλλία).
- 16 Όσον αφορά την SGI, το cour administrative d'appel de Bordeaux (διοικητικό εφετείο του Μπορντώ), αφού σημείωσε ότι η εν λόγω εταιρία προέβαλε την καλή πίστη της, επισήμανε ότι αυτή δεν αμφισβητούσε ούτε το γεγονός ότι πολλές πράξεις δεν είχαν οδηγήσει σε πραγματική παράδοση αγαθών ούτε το γεγονός ότι διάφορες παραδόσεις αγαθών ήταν καθυστερημένες ούτε, τέλος, το γεγονός ότι ορισμένες εμπορικές συναλλαγές είχαν ακυρωθεί και ότι, συνεπώς, η ως άνω εταιρία δεν προέβη σε έλεγχο του υποστατού των εν λόγω οικονομικών πράξεων που αφορούσαν σημαντικά ποσά. Το δικαστήριο αυτό συνήγαγε ότι η φορολογική αρχή είχε προσκομίσει την απόδειξη του ότι η SGI, όντας «επαγγελματίας στον τομέα της παροχής φοροαπαλλαγών για δραστηριότητες στα γαλλικά υπερπόντια διαμερίσματα», δεν μπορούσε να αγνοεί τον πλασματικό χαρακτήρα των επίμαχων πράξεων ή την υπερτιμολόγηση ορισμένων από αυτές.
- 17 Όσον αφορά τη Valériane, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι από τους ελέγχους της φορολογικής αρχής προέκυψε, αφενός, ότι δεν είχε υπάρξει παράδοση και εγκατάσταση του επίμαχου υλικού και, αφετέρου, ότι διαπιστώθηκαν ορισμένες παραλείψεις εκ μέρους της εταιρίας αυτής, όπως η μη καταβολή του υπολοίπου του τιμολογίου, η μη είσπραξη της εγγυήσεως και των μισθωμάτων που προβλέπονταν από τη σύμβαση μισθώσεως με τον μισθωτή του υλικού και έλλειψη εξακριβώσεως του υποστατού του υλικού, καίτοι η σύμβαση μισθώσεως είχε υπογραφεί ήδη πριν από την έκδοση τιμολογίου και την παραλαβή του υλικού.
- 18 Εκτιμώντας ότι το cour administrative d'appel de Bordeaux (διοικητικό εφετείο του Μπορντώ) είχε υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο, η SGI και η Valériane άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία) στηριζόμενες στην έκτη οδηγία, όπως αυτή ερμηνεύεται από την νομολογία του Δικαστηρίου.
- 19 Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως, η SGI υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι δεν υφίστατο καμία σοβαρή ένδειξη περί εμπλοκής των επίμαχων οικονομικών πράξεων σε απάτη, δεν υποχρεούτο να προβεί σε έλεγχο του υποστατού των ως άνω πράξεων. Όσον αφορά τη Valériane, η εταιρία αυτή υποστήριξε ότι το cour administrative d'appel de Bordeaux (διοικητικό εφετείο του Μπορντώ) δεν εξέτασε αν η διοίκηση είχε προσκομίσει την απόδειξη ότι η ίδια γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την εμπλοκή της επίμαχης πράξεως σε απάτη όσον αφορά τον ΦΠΑ.
- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι ακριβές ότι, με τις αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), και της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), το Δικαστήριο έκρινε ότι, αν μια πράξη που προβάλλεται προς στήριξη του δικαιώματος προς έκπτωση λογίζεται ότι δεν έλαβε χώρα πραγματικά εξαιτίας απατών ή παρατυπιών που διαπράχθηκαν από τον εκδότη του τιμολογίου ή σε προηγούμενα στάδια, η διοίκηση δεν μπορεί να αρνηθεί στον αποδέκτη του τιμολογίου το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ παρά μόνο όταν αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη αντικειμενικών στοιχείων και χωρίς να απαιτείται από τον τελευταίο να προβεί σε ελέγχους με τους οποίους δεν βαρύνεται ο ίδιος, ότι ο αποδέκτης αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η εν λόγω πράξη εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή όσον αφορά τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

- 21 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι οι δύο αυτές αποφάσεις εκδόθηκαν σε περιπτώσεις διαφορετικές από τις περιπτώσεις των υποθέσεων στις κύριες δίκες, όπου η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε παρατυπίες διαπραχθείσες από τον εκδότη του τιμολογίου ή από έναν από τους προμηθευτές του, και όπου τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούσαν τις συνέπειες, για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από τον αποδέκτη ενός τιμολογίου, της απουσίας διορθώσεως, εκ μέρους της φορολογικής αρχής, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου απευθυνόμενη στον εκδότη του εν λόγω τιμολογίου, του ΦΠΑ τον οποίο είχε δηλώσει ο τελευταίος.
- 22 Αντιθέτως, στις υποθέσεις των κύριων δικών, η διοίκηση αρνήθηκε να δεχθεί το δικαίωμα προς έκπτωση διότι τα επίμαχα αγαθά δεν είχαν πράγματι παρασχεθεί στις ενδιαφερόμενες εταιρίες στις υποθέσεις των κύριων δικών. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν αρκεί να αποδείξει η διοίκηση, σε μια τέτοια κατάσταση, προκειμένου να αρνηθεί σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ, ότι δεν του παραδόθηκαν πραγματικά τα αγαθά ή δεν του παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, ή αν πρέπει επίσης να αποδειχθεί ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η σχετική πράξη ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ.
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:
- «Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 17 της [έκτης οδηγίας], του οποίου οι διατάξεις επαναλήφθηκαν κατ' ουσία στο άρθρο 168 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)], την έννοια ότι, για να απορριφθεί αίτημα υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει, από τον [ΦΠΑ] που αυτός οφείλει κατ' αναλογία των δικών του πράξεων, τον φόρο που αναγράφεται σε τιμολόγια τα οποία αντιστοιχούν σε αγαθά ή παροχές υπηρεσιών τα οποία ή οι οποίες η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι δεν του παρασχέθηκαν πράγματι, πρέπει να ερευνάται, σε όλες τις περιπτώσεις, αν αποδείχθηκε ότι αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη αυτή ενείχε απάτη περί τον [ΦΠΑ], ανεξαρτήτως του αν η απάτη αυτή διαπράχθηκε με πρωτοβουλία του εκδότη του τιμολογίου, του αποδέκτη του ή τρίτου;»
- 24 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 23ης Αυγούστου 2017, οι υποθέσεις C-459/17 και C-460/17 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας, καθώς και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

- 25 Πρέπει να σημειωθεί ότι τα επίμαχα στις υποθέσεις των κύριων δικών πραγματικά περιστατικά έλαβαν χώρα σε γαλλικό υπερπόντιο διαμέρισμα στο οποίο δεν έχει εφαρμογή η έκτη οδηγία, βάσει του άρθρου 3, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής.
- 26 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο είχε κρίνει παραδεκτές αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως σε περιπτώσεις στις οποίες, καίτοι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν ενέπιπταν ευθέως στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, οι διατάξεις του δικαίου αυτού είχαν καταστεί εφαρμοστέες δυνάμει εθνικής νομοθεσίας, η οποία προβλέπει, για καταστάσεις των οποίων όλα τα στοιχεία περιορίζονται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους, λύσεις αντίστοιχες με αυτές που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Μαρτίου 2018, Jacob και Lassus, C-327/16 και C-421/16, EU:C:2018:210, σκέψη 33 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 27 Πράγματι, σε τέτοιες περιπτώσεις, υφίσταται οπωσδήποτε συμφέρον της Ένωσης για ομοίμορφη ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που προέρχονται από το δίκαιο της Ένωσης, ανεξάρτητα από τις συνθήκες υπό τις οποίες αυτές εφαρμόζονται, προς αποφυγή ερμηνευτικών αποκλίσεων στο μέλλον (απόφαση της 22ας Μαρτίου 2018, Jacob και Lassus, C-327/16 και C-421/16, EU:C:2018:210, σκέψη 34).
- 28 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας κατέστη βάσει του γαλλικού δικαίου ευθέως και ανεπιφύλακτα εφαρμοστέο και στο γαλλικό υπερπόντιο διαμέρισμα το οποίο αφορά η διαφορά της κύριας δίκης. Επομένως, υφίσταται βέβαιο συμφέρον της Ένωσης να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα.
- 29 Συνεπώς, το προδικαστικό ερώτημα είναι παραδεκτό.

Επί της ουσίας

- 30 Με το ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, για να αρνηθεί η διοίκηση στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο εν λόγω τιμολόγιο αρκεί αυτή να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το εν λόγω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά, ή αν πρέπει η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει επίσης την έλλειψη καλής πίστωσης του εμπλεκόμενου υποκειμένου στον φόρο.
- 31 Εισαγωγικώς, πρέπει να σημειωθεί, πρώτον, ότι η οδηγία 2006/112, που άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 2007, κατήργησε την έκτη οδηγία, χωρίς ωστόσο να επιφέρει αλλαγές ουσίας σε σχέση με την οδηγία αυτή. Δεδομένου ότι οι κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημες προς εκείνες της οδηγίας 2006/112, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την τελευταία αυτή οδηγία έχει επίσης εφαρμογή στην έκτη οδηγία.
- 32 Δεύτερον, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι, εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η SGI και η Valérieane καθώς και οι εμπλεκόμενοι προμηθευτές αγαθών έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.
- 33 Τρίτον, το υποβληθέν ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι τα επίμαχα στις κύριες δίκες αγαθά, τα οποία αφορά ο ΦΠΑ επί των εισροών, δεν παραδόθηκαν πραγματικά.
- 34 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός. Τούτο συμβαίνει, όπως ορίζει το άρθρο 10, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών.
- 35 Επομένως, στο σύστημα του ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση συνδέεται με την πραγματική υλοποίηση της παραδόσεως των οικείων αγαθών ή της παροχής των οικείων υπηρεσιών (βλ., κατ' αναλογία, διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:456, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 36 Αντιστρόφως, όταν δεν υφίσταται πραγματική παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να γεννηθεί κανένα δικαίωμα προς έκπτωση.
- 37 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν καλύπτει φόρο ο οποίος οφείλεται αποκλειστικά επειδή μνημονεύονται σε κάποιο τιμολόγιο (διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:456, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 38 Η καλή ή κακή πίστη του υποκειμένου στον φόρο που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ δεν επηρεάζει το ζήτημα κατά πόσον πραγματοποιήθηκε η παράδοση, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, σύμφωνα με τον σκοπό της οδηγίας αυτής, που συνίσταται στη θέσπιση ενός κοινού συστήματος ΦΠΑ στηριζόμενου, μεταξύ άλλων, στον ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων, η έννοια της «παραδόσεως αγαθού», στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και πρέπει να ερμηνεύεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων, η δε φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκειμένου στον φόρο ή ακόμη να λαμβάνει υπόψη την πρόθεση άλλου συναλλασσόμενου ο οποίος παρεμβαίνει στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, σκέψεις 19 και 21 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι εναπόκειται στον αιτούντα την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις για να μπορέσει να τύχει της εκπτώσεως αυτής (απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, σκέψη 24).
- 40 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προϋπόθεση για την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ είναι να έχουν πράγματι λάβει χώρα οι αντίστοιχες πράξεις.
- 41 Εξάλλου, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορετικό συμπέρασμα ούτε οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της ίσης μεταχειρίσεως που επικαλούνται η SGI και η Valérieane ούτε η νομολογία που απορρέει από τις αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54), και *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55).
- 42 Καταρχάς, όσον αφορά την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή αυτή επιβάλλει να είναι οι κανόνες δικαίου σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ώστε οι ενδιαφερόμενοι να έχουν στη διάθεσή τους σαφή σημεία προσανατολισμού σε έννομες καταστάσεις και σχέσεις που εμπίπτουν στην έννομη τάξη της Ένωσης (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 51).
- 43 Όμως, όσον αφορά τους επίμαχους στις κύριες δίκες φορολογικούς κανόνες, δεν υπάρχει καμία ένδειξη από την οποία να μπορεί να συναχθεί ότι οι προσφεύγουσες στις κύριες δίκες δεν ήταν σε θέση να ενημερωθούν καταλλήλως όσον αφορά την εφαρμογή των εν λόγω κανόνων.
- 44 Περαιτέρω, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που συνιστά έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως, η αρχή αυτή απαιτεί οι επιχειρηματίες που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά στον τομέα του ΦΠΑ, εκτός αν η διαφορετική αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικά (βλ., συναφώς, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 55). Όμως, ένας υποκείμενος στον φόρο στον οποίο η διοίκηση αρνήθηκε το δικαίωμα προς έκπτωση λόγω ελλείψεως φορολογητέας πράξεως δεν βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη υποκειμένου στον φόρο στον οποίο χορηγείται το δικαίωμα προς έκπτωση λόγω φορολογητέας πράξεως που όντως πραγματοποιήθηκε.
- 45 Τέλος, πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54), και της 31ης Ιανουαρίου 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), εκδόθηκαν στο πλαίσιο πραγματικών περιστάσεων ουσιωδώς διαφορετικών από αυτές των υποθέσεων των κύριων δικών. Πράγματι, σε μια κατάσταση όπου δεν αποδεικνυόταν ότι οι παραδόσεις αγαθών στις οποίες στηρίζονταν το δικαίωμα προς έκπτωση των ενδιαφερόμενων υποκειμένων στον φόρο δεν είχαν πράγματι λάβει χώρα, οι δύο αυτές αποφάσεις αφορούσαν, αφενός, το αν η φορολογική αρχή μπορούσε να συναγάγει ότι δεν υφίσταντο φορολογητέες παραδόσεις απλώς και μόνον επειδή οι προμηθευτές δεν είχαν προσκομίσει κανένα έγγραφο περί της πραγματοποίησης των επίμαχων παραδόσεων και, αφετέρου, το αν οι υποκείμενοι στον φόρο αποδέκτες των σχετικών τιμολογίων

μπορούσαν να στηριχθούν στην απουσία διορθώσεων εκ μέρους της φορολογικής αρχής όσον αφορά τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων για να υποστηρίξουν ότι οι πράξεις αυτές είχαν πράγματι διενεργηθεί.

- 46 Στις υποθέσεις, όμως, των κύριων δικών, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, το υποβληθέν ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι τα αγαθά τα οποία αφορά ο ΦΠΑ επί των εισροών δεν παραδόθηκαν πραγματικά.
- 47 Βάσει των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 17 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι, για να μπορεί η φορολογική διοίκηση να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω διοίκηση να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά.

(υπογραφές)