



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 3ης Οκτωβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Αγορά τροφίμων – Έκπτωση του φόρου εισροών – Άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως – Ενδεχομένως εικονικός προμηθευτής – Απάτη περί τον ΦΠΑ – Απαιτήσεις σχετικά με τη γνώση εκ μέρους του αποκτώντος – Κανονισμός (ΕΚ) 178/2002 – Υποχρεώσεις ανιχνευσιμότητας των τροφίμων και ταυτοποίησης του προμηθευτή – Κανονισμοί (ΕΚ) 852/2004 και (ΕΚ) 882/2004 – Υποχρεώσεις καταχωρίσεως τις οποίες υπέχουν οι υπεύθυνοι επιχειρήσεων τροφίμων – Κρισιμότητα για το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-329/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) με απόφαση της 10ης Μαΐου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Μαΐου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Valsts ieņēmumu dienests

κατά

«Altic» SIA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen (εισηγητή), J. Malenovský, C. G. Fernlund και L. S. Rossi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: M. Aleksejeva, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 6ης Μαρτίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η «Altic» SIA, εκπροσωπούμενη από τον A. Purmalis, advokāts,
- η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις I. Kucina και V. Šņepca,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Aguilera Ruiz,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė, καθώς και από τον A. Sauka,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Μαΐου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχείο α', 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2006/112).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Valsts ieņēmumu dienests (Λεττονικής φορολογικής αρχής, στο εξής: φορολογική αρχή) και της «Altic» SIA, με αντικείμενο την αξίωση καταβολής εκ μέρους της Altic ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών, αφορώντος την αγορά σπόρων ελαιοκράμβης, το οποίο είχε καταβάλει και το οποίο στη συνέχεια εξέπεσε η Altic, προσαυξημένου με πρόστιμο και τόκους υπερημερίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112:

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

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

- 4 Το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«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 τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI».

- 5 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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.»

- 6 Οι αιτιολογικές σκέψεις 28 και 29 του κανονισμού (ΕΚ) 178/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 28ης Ιανουαρίου 2002, για τον καθορισμό των γενικών αρχών και απαιτήσεων της νομοθεσίας για τα τρόφιμα, για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Αρχής για την Ασφάλεια των Τροφίμων και τον καθορισμό διαδικασιών σε θέματα ασφαλείας των τροφίμων (ΕΕ 2002, L 31, σ. 1), έχουν ως εξής:

«(28) Η πείρα έχει δείξει ότι η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς των τροφίμων και των ζωοτροφών μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο, όταν είναι αδύνατο να ανιχνευθεί η προέλευση των τροφίμων και των ζωοτροφών. Είναι συνεπώς ανάγκη να καθιερωθεί ένα ολοκληρωμένο σύστημα ανιχνευσιμότητας εντός των επιχειρήσεων τροφίμων και ζωοτροφών ώστε να μπορούν να πραγματοποιούνται αποσύρσεις προϊόντων, ακριβείς και με συγκεκριμένο στόχο, ή να δίνονται ακριβείς και στοχοθετημένες πληροφορίες στους καταναλωτές ή το ελεγκτικό προσωπικό, αποφεύγοντας έτσι την πιθανότητα δημιουργίας άσκοπων γενικότερων δυσλειτουργιών στην περίπτωση εμφάνισης προβλημάτων σχετικών με την ασφάλεια των τροφίμων.

(29) Είναι ανάγκη να εξασφαλιστεί ότι οι επιχειρήσεις τροφίμων ή ζωοτροφών, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγέων, μπορούν να προσδιορίσουν τουλάχιστον την επιχείρηση από την οποία έχει προέλθει το τρόφιμο, η ζωοτροφή ή η ουσία που μπορεί να ενσωματωθεί σε ένα τρόφιμο ή ζωοτροφή, ώστε να εξασφαλιστεί ότι κατόπιν έρευνας, η ανιχνευσιμότητα διασφαλίζεται σε όλα τα στάδια.»

- 7 Για τους σκοπούς του κανονισμού αυτού, το άρθρο 3, σημείο 15, του τελευταίου ορίζει τον όρο «ανιχνευσιμότητα» ως «[τη] δυνατότητα ανίχνευσης και παρακολούθησης τροφίμων, ζωοτροφών, ζώων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή τροφίμων ή ουσιών που πρόκειται ή αναμένεται να ενσωματωθούν σε τρόφιμα ή σε ζωοτροφές, σε όλα τα στάδια της παραγωγής, μεταποίησης και διανομής τους».

- 8 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, του εν λόγω κανονισμού:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν επίσης το σύστημα των κυρώσεων που επιβάλλονται στις παραβιάσεις της νομοθεσίας για τα τρόφιμα και τις ζωοτροφές. Οι εν λόγω κυρώσεις πρέπει να είναι αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές.»

- 9 Το άρθρο 18 του ίδιου κανονισμού, επιγραφόμενο «Ανιχνευσιμότητα», έχει ως εξής:

«1. Η ανιχνευσιμότητα των τροφίμων, των ζωοτροφών, των ζώων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή τροφίμων και οποιασδήποτε άλλης ουσίας που προορίζεται για ενσωμάτωση σε ένα τρόφιμο ή σε μια ζωοτροφή ή αναμένεται ότι θα ενσωματωθεί σε αυτά, διασφαλίζεται σε όλα τα στάδια παραγωγής, μεταποίησης και διανομής.

2. Οι υπεύθυνοι των επιχειρήσεων τροφίμων και ζωοτροφών είναι σε θέση να αναγνωρίζουν κάθε πρόσωπο από το οποίο έχουν προμηθευτεί ένα τρόφιμο, μια ζωοτροφή, ένα ζώο που χρησιμοποιείται για την παραγωγή τροφίμων ή οποιαδήποτε άλλη ουσία που προορίζεται για ενσωμάτωση σε ένα τρόφιμο ή σε μια ζωοτροφή ή αναμένεται ότι θα ενσωματωθεί σε αυτά.

Για το σκοπό αυτό οι υπεύθυνοι των επιχειρήσεων εγκαθιδρύουν συστήματα και διαδικασίες που καθιστούν τις πληροφορίες αυτές διαθέσιμες στις αρμόδιες αρχές, εάν αυτές το ζητήσουν.

[...]»

- 10 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΚ) 852/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για την υγιεινή των τροφίμων (ΕΕ 2004, L 139, σ. 1), προβλέπει τα εξής:

«Ειδικότερα, κάθε υπεύθυνος επιχείρησης τροφίμων κοινοποιεί στη σχετική αρμόδια αρχή, με τον τρόπο που απαιτεί η τελευταία, κάθε εγκατάσταση υπό τον έλεγχό του η οποία εκτελεί οιοδήποτε στάδιο παραγωγής, μεταποίησης και διανομής τροφίμων, προκειμένου να καταχωρισθεί.

Οι υπεύθυνοι επιχειρήσεων τροφίμων εξασφαλίζουν επίσης ότι η αρμόδια αρχή διαθέτει πάντοτε τις πλέον πρόσφατες πληροφορίες για τις εγκαταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης της κοινοποίησης οιασδήποτε σημαντικής αλλαγής των δραστηριοτήτων και του κλεισίματος υφιστάμενης εγκατάστασης.»

- 11 Το άρθρο 31, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 882/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για τη διενέργεια επισήμων ελέγχων της συμμόρφωσης προς τη νομοθεσία περί ζωοτροφών και τροφίμων και προς τους κανόνες για την υγεία και την καλή διαβίωση των ζώων (ΕΕ 2004, L 165, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2004, L 191, σ. 1), ορίζει τα εξής:

«(α) Οι αρμόδιες αρχές προσδιορίζουν τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν οι υπεύθυνοι επιχειρήσεων ζωοτροφών και τροφίμων κατά την υποβολή αίτησης για την καταχώριση των εγκαταστάσεών τους σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 852/2004, την οδηγία 95/69/ΕΚ [του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 1995, για τη θέσπιση των όρων και των κανόνων που εφαρμόζονται κατά την έγκριση και την εγγραφή ορισμένων εγκαταστάσεων και ενδιαμέσων του τομέα της διατροφής των ζώων και για τροποποίηση των οδηγιών 70/524/ΕΟΚ, 74/63/ΕΟΚ, 79/373/ΕΟΚ και 82/471/ΕΟΚ (ΕΕ 1995, L 332, σ. 15)], ή τον μελλοντικό κανονισμό για την υγιεινή των ζωοτροφών.

(β) Οι αρμόδιες αρχές καταρτίζουν και ενημερώνουν κατάλογο των υπευθύνων επιχειρήσεων ζωοτροφών και τροφίμων που έχουν καταχωριστεί. Στις περιπτώσεις που τέτοιοι κατάλογοι υφίστανται ήδη για άλλους σκοπούς, μπορούν να χρησιμοποιούνται και για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού.»

Το λεττονικό δίκαιο

- 12 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημείο 1, του likums par pievienotās vērtības nodokli (νόμου περί ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, είναι διατυπωμένο ως εξής:

«Μόνον όποιος έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο ενώπιον [της φορολογικής αρχής] δικαιούται να εκπέσει ως φόρο εισροών, στη δήλωσή του ΦΠΑ, από το οφειλόμενο στο Δημόσιο Ταμείο ποσό, το ποσό του φόρου που αναγράφεται στα τιμολόγια τα οποία έχει λάβει από άλλους υποκειμένους στον φόρο για αγαθά τα οποία απέκτησε ή για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν προκειμένου να διενεργήσει τις δικές του φορολογητέες πράξεις, περιλαμβανομένων των πράξεων οι οποίες διενεργήθηκαν στην αλλοδαπή και οι οποίες θα υπέκειντο στον φόρο αν είχαν διενεργηθεί στην ημεδαπή.»

- 13 Κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1², του νόμου αυτού:

«Το ποσό του φόρου που αναγράφεται επί των τιμολογίων για τα αγαθά που παρελήφθησαν και τις υπηρεσίες που ελήφθησαν δύναται να εκπέσει μετά τη λήψη του τιμολογίου που αφορά τα εν λόγω παραληφθέντα αγαθά και τις εν λόγω ληφθείσες υπηρεσίες ή μετά την καταβολή του ποσού του φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο ως προκαταβολή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Η Altic αγόρασε από τη «Sakorex» SIA σπόρους ελαιοκράμβης τον Ιούλιο και τον Αύγουστο του 2011 και από την «Ulmar» SIA τον Οκτώβριο του 2011. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εταιρίες αυτές ήλθαν σε επαφή με την Altic ανταποκρινόμενες στις αγγελίες της στα μέσα ενημερώσεως και στο διαδίκτυο. Οι εν λόγω σπόροι ελαιοκράμβης παρελήφθησαν και αποθηκεύθηκαν σε αποθηκευτικό χώρο που ανήκε στη «Vendo» SIA. Η Altic εξέπεσε τον καταβληθέντα ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές.
- 15 Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στους χώρους της Altic, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι εν λόγω αγοραπωλησίες δεν είχαν λάβει χώρα στην πραγματικότητα. Διέταξε την Altic να της καταβάλει τον εκπεσθέντα ΦΠΑ, καθώς και πρόστιμο και τόκους υπερημερίας.
- 16 Το administratīvā rajona tiesa (διοικητικό πρωτοδικείο, Λεττονία) έκανε δεκτή την ασκηθείσα από την Altic προσφυγή ακυρώσεως κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής. Η απόφαση του δικαστηρίου αυτού επικυρώθηκε από το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, Λεττονία).
- 17 Το τελευταίο αυτό δικαστήριο επισήμανε ότι δεν αμφισβητούνταν ότι οι σπόροι ελαιοκράμβης είχαν παραληφθεί στην αποθήκη κατά τις ημερομηνίες και στις ποσότητες που αναγράφονταν στα συνοδευτικά έγγραφα της Vendo. Το δικαστήριο έκρινε ότι, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων αυτών, η Altic ενήργησε καλόπιστα και εμπιστεύθηκε πλήρως την ικανότητα των Sakorex και Ulmar να παραδώσουν τα συμβατικώς προβλεφθέντα εμπορεύματα, ικανότητα την οποία η Altic δεν υποχρεούνταν να εξακριβώσει. Συναφώς, κατά το εν λόγω δικαστήριο, η φορολογική αρχή δεν επισήμανε σε ποιες συγκεκριμένες, απορρέουσες από τη σχετική ρύθμιση πράξεις είχε παραλείψει προβεί η Altic για την εν λόγω εξακρίβωση.
- 18 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Augstākā tiesa (Ανώτατου Δικαστηρίου, Λεττονία). Η αρχή αυτή υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με τον κανονισμό 178/2002, οι υπεύθυνοι επιχειρήσεων τροφίμων πρέπει να είναι σε θέση να αναγνωρίζουν κάθε ουσία που προορίζεται για ενσωμάτωση σε ένα τρόφιμο ή σε μια ζωοτροφή ή αναμένεται ότι θα ενσωματωθεί σε αυτά και πρέπει, για τον σκοπό αυτό, να εγκαθιδρύουν συστήματα και διαδικασίες που καθιστούν τις πληροφορίες διαθέσιμες στις αρμόδιες αρχές. Ωστόσο, η Altic δεν διενήργησε ούτε ελάχιστους ελέγχους όσον αφορά τις αντισυμβαλλομένους της ούτε ήλεγξε αν ήταν εγγεγραμμένοι στον κατάλογο της λεττονικής Υπηρεσίας για την Ασφάλεια των Τροφίμων και των Ζωοτροφών. Επομένως, η Altic γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι εμπλεκόταν σε καταχρηστική χρήση του κοινού συστήματος ΦΠΑ.
- 19 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι υπάρχουν ενδείξεις σύμφωνα με τις οποίες η Sakorex και η Ulmar είναι εικονικές επιχειρήσεις και ότι δεν μπορεί να αποδειχθεί η προέλευση των επίμαχων εμπορευμάτων. Κατά συνέπεια, τίθεται το ζήτημα αν η Altic γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις διενεργήθηκαν στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.
- 20 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι κανένα αποδεικτικό στοιχείο δεν επιβεβαιώνει ότι οι σπόροι ελαιοκράμβης που αγοράστηκαν προορίζονταν αποκλειστικώς προς χρήση για την παραγωγή καυσίμων, όπως υποστηρίζει η Altic, ή ότι τουλάχιστον ουδόλως συνδέονταν με την τροφική αλυσίδα. Κατά συνέπεια, θεωρείται ότι, όσον αφορά τις εν λόγω πράξεις, η Altic όφειλε να συμμορφωθεί προς τις διατάξεις του κανονισμού 178/2002.
- 21 Το εν λόγω δικαστήριο εκθέτει ότι το άρθρο 18 του κανονισμού αυτού καθορίζει τις γενικές αρχές της ανιχνευσιμότητας των τροφίμων, καθώς και της ταυτοποίησης των προμηθευτών τους. Όσον αφορά την ταυτοποίηση αυτή, επισημαίνει ότι, καίτοι ο εν λόγω κανονισμός δεν διευκρινίζει σε ποιο βαθμό μια επιχείρηση οφείλει να ταυτοποιεί τον προμηθευτή της, από τον οδηγό για την εφαρμογή των

άρθρων 11, 12, 14, 17, 18, 19 και 20 του κανονισμού 178/2002, της 26ης Ιανουαρίου 2010, που περιλαμβάνεται στα συμπεράσματα της μόνιμης επιτροπής της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για την τροφική αλυσίδα και την υγεία των ζώων, προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να διατηρούν πληροφορίες σχετικά με την επωνυμία και τη διεύθυνση του προμηθευτή του προϊόντος, καθώς και με την ταυτοποίηση του προϊόντος αυτού.

- 22 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο σκοπός του κανονισμού 178/2002, ο οποίος συνίσταται στην εγγύηση της ασφάλειας των τροφίμων, επιβάλλει να αποδειχθεί αυξημένη επιμέλεια του υπευθύνου επιχειρήσεως τροφίμων όσον αφορά την επιλογή του αντισυμβαλλομένου του, πράγμα που θα τον υποχρέωνε επομένως να προβεί σε ελέγχους ως προς τον αντισυμβαλλόμενο αυτόν, ιδίως ως προς την καταχώρισή του στους καταλόγους των αρμοδίων αρχών, και αν, ελλείψει τέτοιας επιμέλειας, μπορεί να μην αναγνωριστεί στον εν λόγω υπεύθυνο το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, εξάλλου, αν, υπό το πρίσμα του ίδιου αυτού σκοπού, το γεγονός ότι η Altic εξακρίβωσε την ποιότητα των παραδοθέντων εμπορευμάτων μπορεί να περιορίσει την εν λόγω υποχρέωση πιο εμπεριστατωμένου ελέγχου του αντισυμβαλλομένου.
- 23 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, επιπλέον, ότι, κατά τη φορολογική αρχή, η παράλειψη της Altic να ελέγξει αν οι αντισυμβαλλόμενοι της είχαν καταχωρισθεί στον κατάλογο της υπηρεσίας για την ασφάλεια των τροφίμων και των ζωοτροφών αποδεικνύει ότι η εταιρία αυτή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις διενεργήθηκαν στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ. Εντούτοις, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι, καίτοι ο προβλεπόμενος στις διατάξεις των κανονισμών 852/2004 και 882/2004 έλεγχος της καταχωρίσεως επιχειρήσεως τροφίμων καθιστά δυνατό να διασφαλισθεί ότι η επιχείρηση αυτή συμμετέχει νομίμως στην τροφική αλυσίδα, η καταχώριση επιχειρήσεως δεν αποκλείει ότι η οικονομική δραστηριότητά της είναι εικονική και, αντιστρόφως, η έλλειψη καταχωρίσεως δεν επιτρέπει να διαπιστωθεί αυτομάτως ο εν λόγω πλασματικός χαρακτήρας, με αποτέλεσμα η μη διενέργεια ελέγχου να μην είναι καθοριστική για τη στήριξη του συμπεράσματος της φορολογικής αρχής.
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του κανονισμού 178/2002 (ο οποίος συνίσταται στην εγγύηση της ασφάλειας των τροφίμων και επιτυγχάνεται, μεταξύ άλλων, με την εξασφάλιση της ανιχνευσιμότητας των τροφίμων), την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου εισροών σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα, δεν έχει επιδείξει, κατά την επιλογή των αντισυμβαλλομένων του, μεγαλύτερη επιμέλεια (πέραν των συνήθων εμπορικών πρακτικών) η οποία συνίσταται, κατ' ουσίαν, στην υποχρέωση διενέργειας ελέγχων σχετικά με τον αντισυμβαλλομένο του, πλην όμως έχει ελέγξει την ποιότητα των τροφίμων, εκπληρώνοντας με τον τρόπο αυτόν τους σκοπούς του κανονισμού 178/2002;
- 2) Επιβάλλει η απαίτηση του άρθρου 6 του κανονισμού 852/2004 και του άρθρου 31 του κανονισμού 882/2004, όσον αφορά την καταχώριση επιχειρήσεως τροφίμων, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, στον αντισυμβαλλόμενο μιας τέτοιας επιχειρήσεως την υποχρέωση να ελέγξει αν η επιχείρηση αυτή έχει καταχωρισθεί και είναι απαραίτητος αυτός ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο εν λόγω αντισυμβαλλόμενος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι διενήργησε πράξη με εικονική επιχείρηση, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων της εν λόγω πράξεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 25 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών σε υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα, λόγω του ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν τήρησε τις υποχρεώσεις ταυτοποίησης των προμηθευτών του, οι οποίες αποσκοπούν στην ανιχνευσιμότητα των τροφίμων και τις οποίες υπέχει από το άρθρο 18, παράγραφος 2, του κανονισμού 178/2002.
- 26 Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπέτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που έλαβαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψεις 35 και 37 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται εφόσον τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα αυτό τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να το ασκήσουν (πρβλ. απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψεις 36 και 38 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Πέρα από τις ουσιαστικές και τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, οι οποίες απορρέουν από το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψεις 39 και 40), το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής επιτρέπει στα κράτη μέλη, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.
- 29 Δεύτερον, πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Εφόσον τούτο ισχύει στην περίπτωση φοροδιαφυγής διαπραχθείσας από τον υποκείμενο 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 απάτης περί τον ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 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 όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος εκπτώσεως εντασσόταν στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 32 Όσον αφορά το επίπεδο επιμέλειας που απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι επιχειρηματίες οι οποίοι λαμβάνουν όλα 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 καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ο δε καθορισμός, σε μια δεδομένη υπόθεση, των μέτρων που μπορούν ευλόγως να ζητηθούν από υποκείμενο στον φόρο για τον σκοπό αυτό εξαρτάται κατ' ουσίαν από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 53 και 59, καθώς και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 51).
- 33 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή, εκτιμώντας ότι οι προμηθευτές της Altic ήταν εικονικές επιχειρήσεις και ότι, επομένως, επρόκειτο για απάτη ως προς το κοινό σύστημα ΦΠΑ, αρνήθηκε να αναγνωρίσει στην Altic το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Θεώρησε συγκεκριμένα ότι η Altic, ως επιχειρηματίας στον τομέα των τροφίμων, ήταν υποχρεωμένη να διενεργήσει εμπεριστατωμένο έλεγχο των αντισυμβαλλομένων της δυνάμει του άρθρου 18, παράγραφος 2, του κανονισμού 178/2002. Η μη τήρηση της εν λόγω υποχρεώσεως αποδεικνύει, κατά τη φορολογική αρχή, ότι η Altic γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο της απάτης αυτής.
- 34 Ωστόσο, αφενός, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 46 των προτάσεών του, η άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ λόγω της μη τήρησης των υποχρεώσεων που απορρέουν από την εν λόγω διάταξη του κανονισμού 178/2002 δεν βρίσκει κανένα νομικό έρεισμα στην οδηγία 2006/112. Πράγματι, οι προβλεπόμενες στον κανονισμό 178/2002 υποχρεώσεις δεν έχουν σχέση με τις προβλεπόμενες στην οδηγία αυτή ουσιαστικές και τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως. Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο ωσαύτως δεν προκύπτει ότι ο λόγος αρνήσεως αυτός στηρίζεται στη σχετική με τον ΦΠΑ εθνική νομοθεσία.
- 35 Αφετέρου, όσον αφορά το γεγονός ότι, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, η Altic συμμετείχε στην τροφική αλυσίδα και έπρεπε επομένως να συμμορφωθεί προς τις διατάξεις του κανονισμού 178/2002, επισημαίνεται ότι η υποχρέωση που αφορά την ανιχνευσιμότητα των τροφίμων, την οποία προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού, επιδιώκει σκοπό διαφορετικό από τον συνιστάμενο στον εντοπισμό της απάτης περί τον ΦΠΑ. Πράγματι, από τις αιτιολογικές σκέψεις 28 και 29 του ανωτέρω κανονισμού προκύπτει ότι η υποχρέωση ταυτοποιήσεως των προμηθευτών τροφίμων αποσκοπεί στο να είναι δυνατόν να πραγματοποιούνται αποσύρσεις τροφίμων, ακριβείς και με συγκεκριμένο στόχο, και να δίνονται πληροφορίες στους καταναλωτές ή το ελεγκτικό προσωπικό προκειμένου να αποφευχθεί η πιθανότητα δημιουργίας άσκοπων γενικότερων δυσλειτουργιών στην εσωτερική αγορά. Η μη τήρηση της υποχρεώσεως αυτής μπορεί να επισύρει τις προβλεπόμενες από το εθνικό δίκαιο κυρώσεις, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, του ίδιου αυτού κανονισμού.
- 36 Επομένως, τέτοιου είδους υποχρέωση δεν μπορεί να θεωρηθεί, αυτή καθαυτήν, μέτρο του οποίου η λήψη από τον υποκείμενο στον φόρο μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί προκειμένου αυτός να βεβαιωθεί ότι οι πράξεις του δεν διενεργήθηκαν στο πλαίσιο απάτης ως προς το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Συνεπώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας, στο σημείο 56 των προτάσεών του, η ενδεχόμενη παράβαση της υποχρεώσεως αυτής δεν μπορεί να δικαιολογήσει, αφ' εαυτής και αυτομάτως, την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο.

- 37 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει, επιπλέον, να υπομνησθεί ότι η υποχρέωση του άρθρου 18, παράγραφος 2, του κανονισμού 178/2002 συνίσταται, κατά το γράμμα της διατάξεως αυτής, στην ταυτοποίηση κάθε προμηθευτή τροφίμου, καθώς και στην καθιέρωση συστημάτων και διαδικασιών που καθιστούν δυνατό να τεθούν τις πληροφορίες αυτές στη διάθεση των αρμοδίων αρχών εάν το ζητήσουν.
- 38 Όσον αφορά τα στοιχεία που απαιτούνται για την ταυτοποίηση αυτή, θεωρείται ότι τα στοιχεία αυτά πρέπει να καθιστούν δυνατή την επίτευξη του σκοπού της ανιχνευσιμότητας, όπως περιγράφεται στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, οπότε αρκεί, καταρχήν, η ταυτοποίηση των προμηθευτών μέσω του ονόματος και της διεύθυνσής τους. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα που προέβλεπε η φορολογική αρχή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και η Λεττονική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις της, κατά το οποίο ο κανονισμός αυτός επιβάλλει, κατά γενικό κανόνα, εμπεριστατωμένο έλεγχο του αντισυμβαλλομένου.
- 39 Το αντίθετο θα ίσχυε μόνον αν αποδεικνυόταν προσηκόντως ότι, λόγω ιδιαίτερων περιστάσεων, ο αγοραστής των επίμαχων τροφίμων όφειλε να διατηρεί σοβαρές αμφιβολίες ως προς την πραγματική ύπαρξη ή την πραγματική ταυτότητα του προμηθευτή των τροφίμων αυτών τον οποίο ο κανονισμός 178/2002 τον υποχρεώνει να ταυτοποιήσει, τρόπον ώστε να φροντίσει να βεβαιωθεί για την εν λόγω ταυτότητα, πράγμα που εναπόκειται, ενδεχομένως, στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.
- 40 Αν υποτεθεί ότι κάτι τέτοιο ισχύει, το γεγονός αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει μία από τις ενδείξεις οι οποίες από κοινού συγκλίνουν ώστε να αποδειχθεί ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε πράξη που διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.
- 41 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών σε υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα, απλώς και μόνο λόγω του ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν τήρησε τις υποχρεώσεις ταυτοποίησης των προμηθευτών του, οι οποίες αποσκοπούν στην ανιχνευσιμότητα των τροφίμων και τις οποίες υπέχει από το άρθρο 18, παράγραφος 2, του κανονισμού 178/2002, αν υποτεθεί ότι η μη τήρηση αυτή έχει αποδειχθεί προσηκόντως, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Ωστόσο, η μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών μπορεί να αποτελεί ένα από τα στοιχεία τα οποία από κοινού συγκλίνουν ώστε να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε πράξη η οποία διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 42 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η παράλειψη ελέγχου, από υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα, του αν οι προμηθευτές του έχουν καταχωριστεί στους καταλόγους των αρμόδιων αρχών, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του κανονισμού 852/2004 και το άρθρο 31, παράγραφος 1, του κανονισμού 882/2004, είναι κρίσιμη προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε πράξη η οποία διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.
- 43 Συναφώς, το άρθρο 6, παράγραφος 2, του κανονισμού 852/2004 προβλέπει ότι κάθε υπεύθυνος επιχειρήσεως τροφίμων κοινοποιεί στην οικεία αρμόδια αρχή, με τον τρόπο που απαιτεί η τελευταία, κάθε εγκατάσταση υπό τον έλεγχό του η οποία εκτελεί οιοδήποτε στάδιο παραγωγής, μεταποίησης και διανομής τροφίμων, προκειμένου να καταχωρισθεί. Κατά το άρθρο 31, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', του κανονισμού 882/2004, οι αρμόδιες αρχές οφείλουν να προσδιορίζουν τις διαδικασίες που

πρέπει να ακολουθούν οι εν λόγω υπεύθυνοι κατά την υποβολή αιτήσεως για την καταχώριση των εγκαταστάσεών τους, καθώς και να ενημερώνουν τον κατάλογο των υπεύθυνων που έχουν καταχωρισθεί.

- 44 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι κανονισμοί 852/2004 και 882/2004 δεν επιβάλλουν καμία υποχρέωση στον επιχειρηματία του τομέα τροφίμων να ελέγχει αν οι προμηθευτές του έχουν καταχωρισθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις των κανονισμών αυτών. Τέτοια υποχρέωση ελέγχου δεν απορρέει ούτε από την οδηγία 2006/112 προκειμένου για την έκπτωση του ΦΠΑ.
- 45 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, όταν η φορολογική αρχή, αφού διαπιστώσει ότι ο εκδότης του τιμολογίου διέπραξε απάτες ή παρατυπίες, επιδιώκει να αποδείξει ότι ο παραλήπτης του τιμολογίου αυτού γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος εκπτώσεως διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, δεν μπορεί να απαιτήσει από τον εν λόγω παραλήπτη να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει (πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 50).
- 46 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να αξιώνει από τους υποκειμένους στον φόρο που επιδιώκουν να ασκήσουν το δικαίωμά τους προς έκπτωση του ΦΠΑ να προσκομίζουν έγγραφα του προμηθευτή τους βοοειδών στα οποία αναγράφονται τα ενώτια σημάνσεως των ζώων που προβλέπονται στο πλαίσιο του συστήματος αναγνώρισης και καταγραφής το οποίο θεσπίσθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1760/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 2000, για τη θέσπιση συστήματος αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών και την επισήμανση του βοείου κρέατος και των προϊόντων με βάση το βόειο κρέας, καθώς και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 820/97 του Συμβουλίου (ΕΕ 2000, L 204, σ. 1) (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, σκέψη 42).
- 47 Ομοίως, προκειμένου να αποδειχθεί ότι υποκείμενος στον φόρο που συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι προμηθευτές του εμπλέκονταν σε απάτη περί τον ΦΠΑ, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να υποχρεώσει τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο να ελέγξει αν οι προμηθευτές αυτοί συμμορφώθηκαν προς τις υποχρεώσεις καταχωρίσεως που απαιτούνται από το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα της ρυθμίσεως των τροφίμων.
- 48 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η παράλειψη ελέγχου, από υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα, του αν οι προμηθευτές του έχουν καταχωριστεί στους καταλόγους των αρμόδιων αρχών, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του κανονισμού 852/2004 και το άρθρο 31, παράγραφος 1, του κανονισμού 882/2004, δεν είναι κρίσιμη προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε πράξη η οποία διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, έχει την έννοια ότι αντιστέκεται

στην άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών σε υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα, απλώς και μόνο λόγω του ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν τήρησε τις υποχρεώσεις ταυτοποίησης των προμηθευτών του, οι οποίες αποσκοπούν στην ανιχνευσιμότητα των τροφίμων και τις οποίες υπέχει από το άρθρο 18, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΚ) 178/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 28ης Ιανουαρίου 2002, για τον καθορισμό των γενικών αρχών και απαιτήσεων της νομοθεσίας για τα τρόφιμα, για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Αρχής για την Ασφάλεια των Τροφίμων και τον καθορισμό διαδικασιών σε θέματα ασφαλείας των τροφίμων, αν υποτεθεί ότι η μη τήρηση αυτή έχει αποδειχθεί προσηκόντως, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Ωστόσο, η μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών μπορεί να αποτελεί ένα από τα στοιχεία τα οποία από κοινού συγκλίνουν ώστε να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε πράξη η οποία διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει.

- 2) Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45, έχει την έννοια ότι η παράλειψη ελέγχου, από υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην τροφική αλυσίδα, του αν οι προμηθευτές του έχουν καταχωριστεί στους καταλόγους των αρμόδιων αρχών, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΚ) 852/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για την υγιεινή των τροφίμων, και το άρθρο 31, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 882/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για τη διενέργεια επισήμων ελέγχων της συμμόρφωσης προς τη νομοθεσία περί ζωοτροφών και τροφίμων και προς τους κανόνες για την υγεία και την καλή διαβίωση των ζώων, δεν είναι κρίσιμη προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σε πράξη η οποία διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.

(υπογραφές)