



Συλλογή της Νομολογίας

ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 3ης Σεπτεμβρίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 168, 178, 220 και 226 – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας – Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ – Άρνηση – Προϋποθέσεις ύπαρξης παράδοσης αγαθών – Απάτη – Απόδειξη – Κύρωση – Άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Δικαίωμα αποτελεσματικής ένδικης προστασίας»

Στην υπόθεση C-610/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία), με απόφαση της 5ης Ιουλίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Αυγούστου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

Vikingo Fővállalkozó Kft.

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και M. Pešič, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Κοός,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και Zs. Teleki,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη σύμφωνα με το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

Διάταξη

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχείο α', του άρθρου 178, στοιχείο α', του άρθρου 220, σημείο 1, και του άρθρου 226 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), σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, καθώς και του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).
- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Vikingo Fövállalkozó Kft. (στο εξής: Vikingo) και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία) σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών βάσει δύο τιμολογίων που αφορούσαν την αγορά μηχανών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, παρατηρείται ότι σε ορισμένα από αυτά τα πραγματικά περιστατικά εφαρμόζεται *ratione temporis* η οδηγία 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1), η οποία ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2013. Εντούτοις, οι τροποποιήσεις που επέφερε η οδηγία αυτή δεν ασκούν άμεση επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση.
- 4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 5 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«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,

[...].»
- 6 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας ορίζει 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 άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...].»

7 Το άρθρο 220 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

[...]».

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

9 Κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Το ουγγρικό δίκαιο

10 Το άρθρο 27 του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Οσάκις αγαθό αποτελεί αντικείμενο πλειόνων διαδοχικών πωλήσεων κατά τρόπον ώστε να αποστέλλεται ή να μεταφέρεται απευθείας από τον αρχικό προμηθευτή στον τελικό αποκτώντα που μνημονεύεται ως παραλήπτης, το άρθρο 26 εφαρμόζεται μόνο σε μία παράδοση του αγαθού.»

11 Το άρθρο 26 του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Οσάκις η αποστολή ή η μεταφορά πραγματοποιείται από τον προμηθευτή, από τον αποκτώντα, ή, για λογαριασμό ενός εξ αυτών, από τρίτο, ως τόπος παράδοσης του αγαθού θεωρείται αυτός στον οποίο ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της αποστολής ή της αναχώρησης της μεταφοράς που μνημονεύει τον αποκτώντα ως παραλήπτη.»

12 Κατά το άρθρο 119, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου:

«Εκτός εάν ορίζεται άλλως στον νόμο, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται τη στιγμή καθορισμού του οφειλόμενου φόρου που αντιστοιχεί στον φόρο επί των εισροών (άρθρο 120).»

13 Το άρθρο 120, στοιχείο α, του ως άνω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο –ενεργώντας υπό την ιδιότητά του αυτή– χρησιμοποιεί ή εκμεταλλεύεται με άλλον τρόπο προϊόντα ή υπηρεσίες για την πραγματοποίηση φορολογούμενων παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, δικαιούται να εκπίπτει από το ποσό του οφειλόμενου φόρου:

α) τον φόρο που του έχει μετακυλίσει, στο πλαίσιο απόκτησης αγαθών ή χρήσης υπηρεσιών, άλλος υποκείμενος στον φόρο, περιλαμβανομένων των προσώπων ή οντοτήτων που υπόκεινται στην καταβολή του απλουστευμένου φόρου εταιριών·

[...]».

14 Στο άρθρο 127, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου CXXVII του 2007 διευκρινίζονται τα εξής:

«Η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από την ουσιαστική προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει προσωπικά:

α) στην προβλεπόμενη στο άρθρο 120, στοιχείο α, περίπτωση, τιμολόγιο εκδοθέν επ' ονόματί του που βεβαιώνει την πραγματοποίηση της πράξης·

[...]».

15 Το άρθρο 1 του számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (νόμου C του 2000 περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων· στο εξής: νόμος περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων) έχει ως εξής:

«Ο παρών νόμος καθορίζει τις υποχρεώσεις όσον αφορά την κατάρτιση και την απόδοση λογαριασμών των προσώπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, τις αρχές που πρέπει να τηρούνται κατά την τήρηση των βιβλίων και την κατάρτιση των λογαριασμών, τους κανόνες που στηρίζονται στις αρχές αυτές και τις προϋποθέσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης, δημοσίευσης και ελέγχου.»

16 Το άρθρο 15, παράγραφος 3, του ως άνω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Οι πράξεις που καταχωρίζονται στα λογιστικά βιβλία και στους ετήσιους λογαριασμούς πρέπει να είναι υπαρκτές, πρέπει να αποδεικνύονται και πρέπει να μπορούν να διαπιστωθούν από τρίτους. Η αξιολόγησή τους πρέπει να συνάδει προς τις αρχές αξιολόγησης που προβλέπονται στον παρόντα νόμο και προς τις σχετικές διαδικασίες αξιολόγησης (“αρχή της πραγματικότητας”).»

17 Το άρθρο 166, παράγραφοι 1 και 2, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«1. Ως “λογιστικό αποδεικτικό έγγραφο” νοείται κάθε έγγραφο εκδιδόμενο ή καταρτιζόμενο από οικονομικό φορέα, ή εκδιδόμενο ή καταρτιζόμενο από φυσικό πρόσωπο ή άλλον οικονομικό φορέα που έχει μαζί του επιχειρηματική ή άλλη σχέση (τιμολόγιο, σύμβαση, συμφωνία, δελτίο, πιστοποιητικό πιστωτικού ιδρύματος, απόσπασμα τραπεζικού λογαριασμού, νομοθετική ή κανονιστική διάταξη ή άλλο παρόμοιο έγγραφο), το οποίο αποτελεί τη βάση για τη λογιστική καταχώριση (δήλωση) οικονομικής πράξης.

2. Οι πληροφορίες τις οποίες περιέχει το λογιστικό αποδεικτικό έγγραφο πρέπει να είναι, τόσο από τυπικής όσο και από ουσιαστικής απόψεως, αξιόπιστες, σίγουρες και ορθές. Η σύνταξη του εγγράφου διέπεται από την αρχή της σαφήνειας.»

- 18 Το άρθρο 2 του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί θεσπίσεως του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Τα δικαιώματα που ασκούνται στο πλαίσιο των εννόμων σχέσεων που αφορούν τη φορολογία πρέπει να ασκούνται συμφώνως προς τον σκοπό τους. Κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, δεν είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί ως άσκηση δικαιωμάτων σύμφωνη προς τον σκοπό τους η σύναψη συμβάσεων ή η πραγματοποίηση άλλων πράξεων με σκοπό την καταστρατήγηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

- 19 Κατά το άρθρο 97, παράγραφοι 4 και 6, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας:

«4. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, η φορολογική αρχή οφείλει να διακρίβώσει και να αποδείξει τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, εκτός των περιπτώσεων κατά τις οποίες το βάρος της απόδειξης φέρει, κατά νόμον, ο φορολογούμενος.

[...]

6. Κατά τη διακρίβωση των πραγματικών περιστατικών, η φορολογική αρχή οφείλει επίσης να ερευνήσει τα υπέρ του φορολογούμενου πραγματικά περιστατικά. Ένα γεγονός ή μια περίπτωση που δεν έχει αποδειχθεί, δεν είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη εις βάρος του φορολογούμενου –εκτός αν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο διαδικασίας εκτιμήσεως.»

- 20 Το άρθρο 170, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Σε περίπτωση μη ολοσχερούς καταβολής του φόρου, επιβάλλεται φορολογικό πρόστιμο. Το ποσό του προστίμου ανέρχεται, πλην αντιθέτου διατάξεως του παρόντος νόμου, σε 50 % του μη καταβληθέντος ποσού. Το ποσό του προστίμου ανέρχεται σε 200 % του μη καταβληθέντος ποσού αν η διαφορά σε σχέση με το καταβλητέο ποσό συνδέεται με απόκρυψη εσόδων ή αλλοίωση ή καταστροφή αποδεικτικών στοιχείων, λογιστικών βιβλίων ή αρχείων. Φορολογικό πρόστιμο επιβάλλεται επίσης από τις φορολογικές αρχές όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει, χωρίς να δικαιούται, αίτηση χορήγησης ενίσχυσης ή επιστροφής φόρου ή δήλωση σχετικά με περιουσιακό στοιχείο, ενίσχυση ή επιστροφή του φόρου και η φορολογική αρχή έχει διαπιστώσει την απουσία σχετικού δικαιώματος του φορολογούμενου πριν από τη χορήγηση της ενίσχυσης ή πριν από την επιστροφή του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, η βάση του προστίμου ισούται προς το αδικαιολογητως ζητηθέν ποσόν.»

- 21 Το άρθρο 171, παράγραφοι 1 έως 2, του ίδιου κώδικα έχει ως εξής:

«1. Ο συντελεστής του προστίμου μπορεί να μειωθεί, και μάλιστα το πρόστιμο μπορεί να αρθεί, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν αιτήσεως, υπό περιστάσεις δυνάμενες να χαρακτηρισθούν εξαιρετικές, από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο ή ο αντιπρόσωπός του, ο υπάλληλός του, ο εταίρος του ή ο εντολοδόχος του που δημιούργησε τη φορολογική οφειλή ενήργησε με την αναμενόμενη από αυτόν σύνεση σε συγκεκριμένη κατάσταση. Η μείωση του προστίμου πρέπει να καθορίζεται με συνεκτίμηση όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης περίπτωσης, μεταξύ άλλων του μεγέθους της φορολογικής οφειλής, των συνθηκών γενέσεώς της, της σοβαρότητας και της συχνότητας της μη σύννομης συμπεριφοράς του υποκειμένου στον φόρο (πράξης ή παράλειψης).

2. Το πρόστιμο δεν πρέπει να μειώνεται, ούτε αυτεπαγγέλτως ούτε κατόπιν αιτήσεως, όταν η φορολογική οφειλή συνδέεται με απόκρυψη εσόδων, με αλλοίωση ή καταστροφή δικαιολογητικών στοιχείων, λογαριασμών ή αρχείων.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 22 Η Vikingo, της οποίας η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στο χονδρικό εμπόριο με αντικείμενο γλυκά και καραμέλες, συνήψε, στις 20 Μαρτίου 2012, με τη Freest Kft., σύμβαση για την προμήθεια, έως τις 20 Δεκεμβρίου 2012, δέκα μηχανών συσκευασίας και μίας μηχανής πλήρωσης. Η σύμβαση προέβλεπε τη δυνατότητα χρησιμοποίησης υπεργολάβων. Την 21η Μαΐου 2012, η Vikingo συνήψε νέα σύμβαση με τη Freest για την προμήθεια, έως τις 30 Μαρτίου 2013, έξι μηχανών συσκευασίας και μίας μηχανής πλήρωσης σάκων. Κατά τα προβλεπόμενα στις δύο συμβάσεις, η Freest απέκτησε τις μηχανές αυτές από άλλη εταιρία, η οποία τις είχε επίσης αγοράσει από άλλη εταιρία. Η Vikingo άσκησε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τα δύο τιμολόγια που εξέδωσε η Freest.
- 23 Κατόπιν εκ των υστέρων ελέγχου των δηλώσεων ΦΠΑ, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή εξέδωσε διορθωτική πράξη περί καταβολής ποσού 8 020 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 23 290 ευρώ), για το δεύτερο και το τέταρτο τρίμηνο του 2012, και ποσού 13 257 000 HUF (περίπου 38 844 ευρώ), για το πρώτο τρίμηνο του 2013, ποσών τα οποία αφορούσαν εν μέρει παρανόμως ανακτηθέντα ΦΠΑ και εν μέρει μη καταβληθέντα ΦΠΑ. Η αρχή αυτή επέβαλε, επιπλέον, στη Vikingo φορολογικό πρόστιμο καθώς και προσαύξηση λόγω υπερημερίας.
- 24 Η εν λόγω φορολογική αρχή εξέδωσε τις αποφάσεις της στηριζόμενη σε διαπιστώσεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια συναφών ελέγχων καθώς και στις δηλώσεις των διαχειριστών των εμπλεκόμενων στην αλυσίδα προμηθειών εταιριών, ότι οι μηχανές είχαν αποκτηθεί στην πραγματικότητα από άγνωστο πρόσωπο, με αποτέλεσμα οι πράξεις αυτές να μην έχουν πραγματοποιηθεί ούτε μεταξύ των προσώπων που αναγράφονταν στα τιμολόγια ούτε με τον τρόπο που επισημαινόταν σε αυτά.
- 25 Η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή επικύρωσε τη μία από τις αποφάσεις αυτές και μεταρρύθμισε την άλλη, τροποποιώντας το ποσό του μη καταβληθέντος ΦΠΑ καθώς και τα ποσά του φορολογικού προστίμου και των τόκων υπερημερίας.
- 26 Η Vikingo άσκησε προσφυγές κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου το οποίο τις μεταρρύθμισε, με δύο αποφάσεις του. Το αιτούν δικαστήριο επισήμανε, μεταξύ άλλων, όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, ότι η Vikingo είχε υποβάλει τα επίμαχα τιμολόγια καθώς και τα έγγραφα που βεβαίωναν την κατάρτιση και την πληρωμή τους, και θεώρησε αναμφισβήτητο γεγονός την παράδοση των μηχανών που αποτέλεσαν αντικείμενο των δύο συμβάσεων. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο εκτίμησε ότι η φορολογική αρχή είχε στηριχθεί σε μη λυσιτελή στοιχεία όπως, μεταξύ άλλων, στην έλλειψη υλικών και ανθρώπινων πόρων των επιχειρήσεων των προηγούμενων σταδίων της αλυσίδας παραδόσεων και στις ελλιπείς απαντήσεις των διαχειριστών που ερωτήθηκαν σχετικά με τις επίμαχες πράξεις.
- 27 Το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) εξαφάνισε τις δύο αυτές αποφάσεις και ανέπεμψε τις υποθέσεις ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Θεώρησε ότι, κατά την εξέταση του υποστατού κάθε σύμβασης και της ενδεχόμενης πρόθεσης αποφυγής του φόρου, η φορολογική αρχή έπρεπε να εξετάσει το σύνολο της αλυσίδας παραδόσεων και την αλληλεπίδραση των στοιχείων αυτής. Το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) εκτίμησε ότι η φορολογική αρχή είχε, επομένως, ενεργήσει ορθώς συλλέγοντας τις αποδείξεις που αφορούσαν όλους τους παράγοντες της αλυσίδας αυτής και ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο είχε σφάλει κατά την ερμηνεία του άρθρου 127, παράγραφος 1, του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και της νομολογίας του Δικαστηρίου θεωρώντας κρίσιμη την ύπαρξη ορθού τιμολογίου, ενώ το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ προϋποθέτει την ύπαρξη πραγματικής οικονομικής πράξης.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, καίτοι αποδεικνύεται ότι οι μηχανές που αποτέλεσαν αντικείμενο των επίμαχων συμβάσεων τέθηκαν σε λειτουργία στην εγκατάσταση της Vikingo, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι τα αντίστοιχα τιμολόγια, των οποίων δεν αμφισβητείται ο νομότυπος χαρακτήρας, και τα λοιπά προσκομισθέντα έγγραφα δεν αποδείκνυαν ότι οι οικονομικές πράξεις που μνημονεύονται στα

τιμολόγια είχαν πραγματοποιηθεί, δεδομένου ότι το περιεχόμενό τους αμφισβητήθηκε από δηλώσεις, σχετικές με την παράδοση και την προέλευση των μηχανών, του εκδότη των τιμολογίων και των διαχειριστών των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε προηγούμενα στάδια στην αλυσίδα, με αποτέλεσμα τα εν λόγω τιμολόγια να μην είναι αξιόπιστα όσον αφορά το περιεχόμενό τους, παρά το γεγονός ότι κάθε διαχειριστής αναγνώρισε ότι η παράδοση και η θέση σε λειτουργία των μηχανών είχαν όντως πραγματοποιηθεί. Επιπλέον, όσον αφορά τα μέτρα που ευλόγως απαιτείται να λάβει ο αποκτών, η φορολογική αρχή δεν έκρινε επαρκές το γεγονός ότι η Vikingo είχε συμβουλευτεί, πριν από τη σύναψη των συμβάσεων, το απόσπασμα του μητρώου εταιριών όσον αφορά τον αντισυμβαλλόμενο της και είχε ζητήσει δείγμα υπογραφής ούτε το γεγονός ότι ο διαχειριστής της Freest είχε μεταβεί στην εγκατάσταση.

- 29 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι οι πραγματικές περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης είναι ανάλογες εκείνες των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκαν η απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373), καθώς και οι διατάξεις της 16ης Μαΐου 2013, Hardimpex (C-444/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:318), και της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869). Παρά τις απαντήσεις που έδωσε το Δικαστήριο στην ως άνω απόφαση και στις ως άνω διατάξεις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι εξακολουθούν να υπάρχουν αντιφάσεις στον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύουν τη νομοθεσία, αφενός, η φορολογική αρχή και, αφετέρου, τα εθνικά δικαστήρια. Η φορολογική αρχή εξακολουθεί να αρνείται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι το περιεχόμενο των τιμολογίων δεν είναι αξιόπιστο και θεωρώντας αυτομάτως το γεγονός αυτό ως απάτη την οποία ο υποκείμενος στον φόρο όφειλε κατ' ανάγκη να γνωρίζει.
- 30 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, στις διατάξεις με τις οποίες ανέπεμψε τις υποθέσεις ενώπιόν του, το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) εκτίμησε ότι η διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869), επί της οποίας είχε στηριχθεί το αιτούν δικαστήριο στις εξαφανισθείσες αποφάσεις, δεν μετέβαλε τα κριτήρια της διαδικασίας που πρέπει να εφαρμόζεται για την εκτίμηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, και έδωσε, βάσει των εφαρμοστέων κανόνων της πολιτικής δικονομίας, στο αιτούν δικαστήριο την κατευθυντήρια οδηγία να τηρήσει τα κριτήρια που διατύπωσε το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) σε γνωμοδότηση της 26ης Σεπτεμβρίου 2016 όσον αφορά τόσο τη διαπίστωση των αντικειμενικών πραγματικών περιστατικών που είναι κρίσιμα για την αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ όσο και την εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων, απαιτώντας να συμμορφωθεί το αιτούν δικαστήριο προς τους κανόνες για τις αλυσίδες παραδόσεων και τις διατάξεις του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων. Βάσει των κατευθυντήριων οδηγιών του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), η φορολογική αρχή ενήργησε ορθώς συλλέγοντας αποδείξεις σχετικά με όλους τους παράγοντες της αλυσίδας αυτής και εξέτασε, τηρώντας τους ως άνω κανόνες και τον ως άνω νόμο, αν η Vikingo γνώριζε ότι μετείχε σε φορολογική απάτη.
- 31 Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, τίθεται εκ νέου το ζήτημα αν η πρακτική της φορολογικής αρχής και η ερμηνεία που υιοθέτησε το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) στη γνωμοδότησή του αντιβαίνουν στον σκοπό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και αν η ερμηνεία αυτή συνάδει προς το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας καθώς και προς τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας.
- 32 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ειδικότερα, κατά πόσον συνάδει προς τα άρθρα 220 και 226 της οδηγίας 2006/112 η πρακτική της φορολογικής αρχής η οποία συνίσταται, αφενός, στην εξάρτηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ από τις προϋποθέσεις να αποδεικνύει το τιμολόγιο την πραγματοποίηση της πράξης και να τηρούνται οι διατάξεις του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και, αφετέρου, στη μη αποδοχή ως επαρκούς ενός νομότυπου τιμολογίου.
- 33 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης κατά πόσον η πρακτική αυτή συνάδει προς τις αρχές της ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας καθώς και προς τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τις απαιτήσεις που ανάγονται στα πραγματικά περιστατικά που πρέπει να

αποδειχθούν και στις αποδείξεις που πρέπει να προσκομιστούν. Καίτοι αναγνωρίζει ότι η απάτη ενδέχεται να επιβάλλει την εξέταση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών που αφορούν τους μετέχοντες στην αλυσίδα σε στάδια προγενέστερα του σταδίου του υποκειμένου στον φόρο, το αιτούν δικαστήριο τρέφει αμφιβολίες όσον αφορά την πρακτική της φορολογικής αρχής η οποία συνίσταται στην ανασύσταση ολόκληρης της αλυσίδας πράξεων και στην υιοθέτηση της άποψης, εφόσον εκτιμά ότι η εν λόγω αλυσίδα δεν είναι ορθολογική από οικονομικής απόψεως ή εφόσον μια πράξη δεν είναι δικαιολογημένη ή δεν αποδεικνύεται δεόντως, ότι υφίσταται παρατυπία η οποία πρέπει να συνεπάγεται την άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την κατάσταση αυτή.

- 34 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση άρνησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, η επιβολή φορολογικού προστίμου ανερχόμενου σε 200 % του ποσού της διαφοράς του ΦΠΑ είναι, υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, σύμφωνη προς την εν λόγω αρχή.
- 35 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο τρέφει, λαμβανομένης υπόψη εθνικής νομολογιακής πρακτικής, η οποία κατά την άποψή του δεν ανταποκρίνεται στους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2006/112, αμφιβολίες ως προς την αποτελεσματικότητα των ενδίκων βοηθημάτων και επισημαίνει ότι δεν δύναται να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σε όλες τις υποθέσεις.
- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνάδει προς τα άρθρα 168, στοιχείο α', και 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 [...] σε συνδυασμό με τα άρθρα 220, [σημείο 1], και 226 της ίδιας οδηγίας, καθώς και προς την αρχή της αποτελεσματικότητας, εθνική νομική ερμηνεία και πρακτική κατά την οποία, όταν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, δεν αρκεί απλώς η κατοχή τιμολογίου του οποίου το περιεχόμενο είναι σύμφωνο προς τις απαιτήσεις του άρθρου 226 της εν λόγω οδηγίας, αλλά απαιτείται, επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο, προκειμένου να ασκήσει νομίμως το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου βάσει του οικείου τιμολογίου, να διαθέτει πρόσθετα αποδεικτικά έγγραφα, τα οποία πρέπει όχι μόνον να πληρούν τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, αλλά και να είναι σύμφωνα με τις αρχές της εθνικής νομοθεσίας περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και τις ειδικές διατάξεις περί αποδεικτικών εγγράφων, και κατά την οποία απαιτείται όλες οι επιχειρήσεις που μετέχουν στην αλυσίδα συναλλαγών να θυμούνται κάθε λεπτομέρεια της οικονομικής συναλλαγής στην οποία αναφέρονται τα εν λόγω δικαιολογητικά έγγραφα και να προβαίνουν συναφώς σε συγκλίνουσες δηλώσεις;

2) Συνάδει προς τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ και προς τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας εθνική νομική ερμηνεία και πρακτική κατά την οποία, σε περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής, επιβάλλεται σε κάθε μέρος της αλυσίδας, ανεξαρτήτως οποιασδήποτε άλλης περιστάσεως, για τον λόγο και μόνον ότι πρόκειται για αυτού του είδους τη συναλλαγή, η υποχρέωση να ελέγξει τα στοιχεία της διενεργηθείσας από τα μέρη αυτά οικονομικής συναλλαγής και να εξαγάγει εκ του ελέγχου αυτού συνέπειες σε σχέση με τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος βρίσκεται στο άλλο άκρο της αλυσίδας, και η οποία έχει ως αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η δημιουργία της αλυσίδας, αν και δεν απαγορεύεται από την εθνική νομοθεσία, δεν δικαιολογείτο ευλόγως από οικονομικής απόψεως; Πρέπει, στο πλαίσιο αυτό, σε περίπτωση αλυσιδωτής συναλλαγής, κατά την εξέταση των αντικειμενικών περιστάσεων που μπορούν να δικαιολογήσουν τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση [του ΦΠΑ], και συγκεκριμένα κατά την εκτίμηση της λυσιτέλειας και της αποδεικτικής δυνάμεως των αποδεικτικών στοιχείων στα οποία στηρίζεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, να εφαρμόζονται αποκλειστικώς και μόνον οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και του εθνικού δικαίου σχετικά με την έκπτωση του φόρου ως ουσιαστικοί κανόνες που προσδιορίζουν τα κρίσιμα

πραγματικά περιστατικά για τον καθορισμό του πραγματικού πλαισίου, ή πρέπει, επιπλέον, να εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων του οικείου κράτους μέλους ως ειδικοί κανόνες;

- 3) Συνάδει προς τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ και προς τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας εθνική νομική ερμηνεία και πρακτική κατά την οποία δεν αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος χρησιμοποιεί τα εμπορεύματα για τις ανάγκες των φορολογητέων στο κράτος μέλος πραγματοποίησής τους πράξεων και διαθέτει τιμολόγιο σύμφωνα προς την οδηγία 2006/112, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνωρίζει όλα τα στοιχεία της πραγματοποιηθείσας από τα μέρη της αλυσίδας συναλλαγής, ή με την επίκληση περιστάσεων σχετικών με τα μέρη της αλυσίδας που προηγούνται του εκδότη του τιμολογίου και επί των οποίων ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να ασκήσει κανενός είδους επιρροή για λόγους μη οφειλόμενους σε αυτόν, και κατά την οποία το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο εκπληρώνει, στο πλαίσιο των μέτρων που ευλόγως αναμένονται από αυτόν, μια γενική υποχρέωση ελέγχου, ο οποίος πρέπει να διενεργείται όχι μόνον πριν από τη σύναψη της συμβάσεως αλλά και κατά τη διάρκεια της εκτελέσεώς της, ακόμη και μετά την εκτέλεσή της; Στο πλαίσιο αυτό, υποχρεούται ο υποκείμενος στον φόρο να μην ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ όταν, σε σχέση με οποιοδήποτε στοιχείο της αναγραφόμενης στο τιμολόγιο οικονομικής συναλλαγής, σε χρόνο μεταγενέστερο της συνάψεως της συμβάσεως ή κατά τη διάρκεια της εκτελέσεώς της ή μετά την εκτέλεσή της, διαπιστώνει κάποια παρατυπία ή περιέρχεται σε γνώση του κάποια περίσταση οι οποίες έχουν ως συνέπεια τη μη αναγνώριση, σύμφωνα με την πρακτική της φορολογικής αρχής, του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ;
- 4) Υποχρεούται η φορολογική αρχή, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ και της αρχής της αποτελεσματικότητας να προσδιορίσει σε τι συνίσταται η φορολογική απάτη; Είναι ενδεδειγμένη η πρακτική της φορολογικής αρχής κατά την οποία οι μη έχουσες εύλογο αιτιώδη σύνδεσμο με το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ελλείψεις ή παρατυπίες στις οποίες διαπιστώνεται ότι έχουν υποπέσει τα μέρη της αλυσίδας τεκμαίρονται ως αποδείξεις φορολογικής απάτης με την αιτιολογία ότι, καθ' ο μέρος οι ελλείψεις ή παρατυπίες αυτές είχαν ως συνέπεια το περιεχόμενο του τιμολογίου να καθίσταται μη αξιόπιστο, ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τη φορολογική απάτη; Σε περίπτωση κατά την οποία υφίσταται φορολογική απάτη, δικαιολογεί το γεγονός αυτό την επιβολή στον υποκείμενο στον φόρο της υποχρέωσης να πραγματοποιήσει έλεγχο με την προεκτεθείσα έκταση, ένταση και περιεχόμενο, ή υπερβαίνει η υποχρέωση αυτή όσα επιτάσσει η αρχή της αποτελεσματικότητας;
- 5) Είναι αναλογική μια κύρωση η οποία επάγεται τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και η οποία συνίσταται στην υποχρέωση καταβολής φορολογικού προστίμου ίσου προς το 200 % της διαφοράς φόρου όταν το Δημόσιο Ταμείο δεν υφίσταται απώλεια εσόδων ευθέως συνδεόμενη με το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ; Μπορεί να ληφθεί υπόψη η ύπαρξη κάποιας από τις περιστάσεις στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 170, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του [κώδικα φορολογικής διαδικασίας] όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει θέσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής όλα τα ευρισκόμενα στην κατοχή του έγγραφα και έχει συμπεριλάβει στη φορολογική δήλωσή του τα εκδοθέντα από αυτόν τιμολόγια;
- 6) Σε περίπτωση που από την απάντηση επί των υποβαλλόμενων προδικαστικών ερωτημάτων καταστεί σαφές ότι η ακολουθούμενη μετά την υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869), ερμηνεία του εθνικού νομοθετικού κανόνα και η υιοθετηθείσα βάσει της ερμηνείας αυτής πρακτική δεν συνάδουν με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ, μπορεί, λαμβανομένου υπόψη ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν μπορεί να υποβάλει στο Δικαστήριο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως σε όλες τις υποθέσεις, να γίνει δεκτό, βάσει των διατάξεων του

άρθρου 47 του [Χάρτη], ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να ασκήσουν αγωγή αποζημίωσης διασφαλίζει το κατά το άρθρο αυτό δικαίωμά τους πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου; Μπορεί, στο πλαίσιο αυτό, να ερμηνευθεί η επιλογή της μορφής της εκδοθείσας στην υπόθεση *Signum Alfa Sped* δικαιοδοτικής κρίσεως [διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869] υπό την έννοια ότι το ζήτημα είχε ήδη ρυθμιστεί από το δίκαιο της Ένωσης και είχε αποσαφηνιστεί από τη νομολογία του Δικαστηρίου και ότι, κατά συνέπεια, η απάντηση επί του ζητήματος αυτού ήταν προφανής ή η επιλογή αυτή σημαίνει μάλλον ότι, καθόσον έχει κινηθεί νέα διαδικασία, το ζήτημα δεν έχει αποσαφηνιστεί πλήρως και ότι, κατά συνέπεια, εξακολουθούσε να είναι επιβεβλημένη η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 37 Βάσει του άρθρου 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, όταν, μεταξύ άλλων, η απάντηση σε ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία ή όταν δεν υπάρχει καμία εύλογη αμφιβολία ως προς την απάντηση που προσήκει σε ένα τέτοιο ερώτημα, το Δικαστήριο, κατόπιν προτάσεως του εισηγητή δικαστή και αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, μπορεί οποτεδήποτε να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.
- 38 Η διάταξη αυτή πρέπει να εφαρμοσθεί στην υπό κρίση υπόθεση.

Επί του πρώτου, του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 39 Με το πρώτο, το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112, σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική πρακτική σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αποκτήσεις αγαθών τα οποία του παραδόθηκαν, με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που αφορούν τις αποκτήσεις δεν είναι αξιόπιστα διότι, πρώτον, η κατασκευή των αγαθών αυτών και η παράδοσή τους δεν ήταν δυνατόν, ελλείψει των αναγκαίων υλικών και ανθρώπινων πόρων, να πραγματοποιηθήκαν από τον εκδότη των τιμολογίων και, επομένως, τα εν λόγω αγαθά αποκτήθηκαν στην πραγματικότητα από πρόσωπο που δεν έχει προσδιοριστεί, δεύτερον, δεν τηρήθηκαν οι εθνικοί κανόνες περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, τρίτον, η αλυσίδα παραδόσεων η οποία κατέληξε στις εν λόγω αποκτήσεις δεν ήταν δικαιολογημένη από οικονομικής απόψεως και, τέταρτον, ορισμένες προγενέστερες πράξεις σε αυτή την αλυσίδα παραδόσεων ενείχαν παρατυπίες.
- 40 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Όπως έχει επανειλημμένως αποφανθεί το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 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. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, *Mahagében* και *Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 37 και 38· της 3ης Οκτωβρίου 2019, *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, σκέψη 27, καθώς και της 16ης Οκτωβρίου 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 33).
- 41 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα

ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 39, και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 37).

- 42 Το ζήτημα του κατά πόσον ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τις προγενέστερες ή τις μεταγενέστερες πωλήσεις των οικείων αγαθών αποδόθηκε ή όχι στο Δημόσιο Ταμείο δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών. Ειδικότερα, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 49, και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 40, καθώς και διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869, σκέψη 32).
- 43 Πάντως, το δικαίωμα περί έκπτωσης του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για τη γένεση του εν λόγω δικαιώματος, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, πρέπει τα αγαθά αυτά να παραδίδονται ή οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Όσον αφορά τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της οδηγίας (απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψεις 30 έως 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Επιπλέον, κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις, πέραν των προβλεπομένων από την οδηγία αυτή, όταν τις κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Εντούτοις, τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψεις 49 και 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 45 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, καίτοι οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή αρνήθηκε να αναγνωρίσει στη Vikingo το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν, μεταξύ άλλων, των κανόνων του νόμου περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, από τους οποίους προκύπτει ότι το τιμολόγιο πρέπει να αποδεικνύει την πραγματοποίηση της πράξης και, επομένως, να αφορά πραγματική οικονομική πράξη. Η φορολογική αρχή θεώρησε, όμως, ότι τα επίμαχα αγαθά ούτε κατασκευάστηκαν ούτε παραδόθηκαν από τη Freest, εκδότη των τιμολογίων, ούτε από τον υπεργολάβο αυτής, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν διέθεταν τους αναγκαίους ανθρώπινους και υλικούς πόρους, και ότι, επομένως, τα αγαθά αυτά αποκτήθηκαν στην πραγματικότητα από πρόσωπο που δεν έχει προσδιοριστεί. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν είναι δυνατόν να εξαρτηθεί το δικαίωμα αυτό από απαιτήσεις απόδειξης οι οποίες βαίνουν πέραν των διατυπώσεων που επιβάλλει η οδηγία 2006/112.

- 46 Συναφώς, επισημαίνεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ πληρούνται μόνον εάν η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που αφορά το τιμολόγιο όντως πραγματοποιήθηκε. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ύπαρξη της φορολογητέας πράξης πρέπει να εξακριβώνεται κατά τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν την απόδειξη, μέσω σφαιρικής εκτίμησης όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπό κρίση υπόθεσης (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 31 και 32, καθώς και της 31ης Ιανουαρίου 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 45). Επομένως, η εφαρμογή κανόνων όπως ο προβλεπόμενος στο άρθρο 15, παράγραφος 3, του νόμου περί τήρησης λογιστικών βιβλίων προκειμένου να εξακριβωθεί, στην υπόθεση της κύριας δίκης, αν τα τιμολόγια αφορούν όντως πραγματικές οικονομικές πράξεις συνάδει προς την οδηγία 2006/112.
- 47 Εντούτοις, το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα επίμαχα αγαθά δεν κατασκευάστηκαν ούτε παραδόθηκαν από τον εκδότη των τιμολογίων ούτε από τον υπεργολάβο αυτού, μεταξύ άλλων διότι αυτοί δεν διέθεταν τους αναγκαίους ανθρώπινους και υλικούς πόρους, δεν επαρκεί για να συναχθεί η ανυπαρξία των επίμαχων παραδόσεων αγαθών και να αποκλειστεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ το οποίο επικαλέστηκε η Vikingo, δεδομένου ότι το γεγονός αυτό μπορεί να είναι συνέπεια τόσο δόλιας απόκρυψης των προμηθευτών όσο και χρησιμοποίησης απλώς των υπηρεσιών υπεργολάβων (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Τόθ, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 49, και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 31).
- 48 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, η έννοια της «παράδοσης αγαθών», κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, 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. Ομοίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια αυτή έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων. Συνεπώς, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις συνιστούν παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια του προμνησθέντος άρθρου, έστω και αν τα επίμαχα αγαθά ούτε κατασκευάστηκαν ούτε παραδόθηκαν από τον εκδότη των τιμολογίων, το δε πρόσωπο από το οποίο αποκτήθηκαν όντως τα αγαθά αυτά δεν προσδιορίστηκε, εάν πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια επί των οποίων στηρίζεται η εν λόγω έννοια και εάν δεν βαρύνονται με απάτη σκοπούσα την αποφυγή καταβολής ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, σκέψεις 20 έως 22, καθώς και, κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψεις 22 και 23).
- 49 Ως εκ τούτου, εάν, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παραδόσεις αγαθών πραγματοποιήθηκαν όντως και η Vikingo χρησιμοποίησε στη συνέχεια τα αγαθά αυτά για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών της, δεν μπορεί καταρχήν να μην της αναγνωριστεί το δικαίωμα προς έκπτωση (πρβλ. απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 33, και διάταξη της 16ης Μαΐου 2013, Hardimpex, C-444/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:318, σκέψη 22).
- 50 Τούτου δοθέντος, πρέπει να υπομνησθεί ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112 και ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, απόκειται 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 (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψεις 54 και 55, καθώς και της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 51 Εφόσον τούτο ισχύει στην περίπτωση που διαπράττει απάτη ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο, το αυτό ισχύει και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του συμμετέχει σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 56 της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 46, καθώς και της 6ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 35).
- 52 Αντιθέτως, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112 η επιβολή κύρωσης στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισης του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό 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 μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψεις 52 και 55 της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 47 και 48, καθώς και της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 41 και 42).
- 53 Όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν διέπραξε ο ίδιος τη σχετική με τον ΦΠΑ απάτη, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να μην του αναγνωριστεί μόνο εάν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, συμμετείχε σε πράξη που διενεργήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης την οποία διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή των παροχών (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 54 Συναφώς, όσον αφορά το επίπεδο επιμέλειας που απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι το δικαίωμα της Ένωσης δεν απαγορεύει να απαιτείται από τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία να λάβει οποιοδήποτε μέτρο θα μπορούσε ευλόγως να του ζητηθεί προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η πράξη την οποία αυτός πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Ο καθορισμός, σε δεδομένη υπόθεση, των μέτρων που μπορούν ευλόγως να ζητηθούν από όποιον υποκείμενο στον φόρο 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 δραστηριοποιούμενος σε προηγούμενο στάδιο των συναλλαγών, είναι κατ' ουσίαν συνάρτηση των συνθηκών της εν λόγω υπόθεσης (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 54 και 59, καθώς και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 52).
- 55 Ασφαλώς, εφόσον υφίστανται ενδείξεις οι οποίες δημιουργούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, ο επιμελής και συνετός επιχειρηματίας ενδέχεται, αναλόγως των συγκεκριμένων συνθηκών της εκάστοτε υπόθεσης, να υποχρεωθεί να αναζητήσει πληροφορίες για τον επιχειρηματία από τον οποίο σχεδιάζει να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι ο επιχειρηματίας αυτός είναι αξιόπιστος (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 60).
- 56 Εντούτοις, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να προβαίνει σε περίπλοκους και σε βάθος ελέγχους σχετικά με τον προμηθευτή του, μεταφέροντας στην πράξη στον ίδιο το βάρος της διενέργειας πράξεων ελέγχου στις οποίες εναπόκειται στην αρχή αυτή να προβεί (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 51). Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να υποχρεώνουν

- γενικώς τους υποκείμενους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αφενός, να διακριβώνουν ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών και των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, ότι είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τέλος, ότι έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχει διαπραχθεί παρατυπία ή απάτη σε πράξεις σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να διαθέτουν έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 61).
- 57 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, δεδομένου ότι ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, απόκειται στις φορολογικές αρχές να αποδεικνύουν επαρκώς κατά νόμον τα αντικειμενικά στοιχεία με βάση τα οποία καθίσταται δυνατό να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη ή είχε ή όφειλε να έχει γνώση του ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης. Εν συνεχεία απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώνουν αν οι οικείες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή τέτοιων αντικειμενικών στοιχείων (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, σκέψη 39, καθώς και της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 58 Επομένως, εάν η φορολογική αρχή τεκμαίρει από την ύπαρξη απάτης ή παρατυπιών που διαπράχθηκαν από τον εκδότη των τιμολογίων ή από άλλους επιχειρηματίες σε προηγούμενα στάδια στην αλυσίδα παραδόσεων ότι οι τιμολογηθείσες πράξεις των οποίων γίνεται επίκληση, προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, δεν διενεργήθηκαν στην πραγματικότητα, οφείλει, προκειμένου να μην αναγνωρίσει το εν λόγω δικαίωμα, να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτεί ο παραλήπτης των τιμολογίων να προβεί σε ελέγχους οι οποίοι δεν του αναλογούν, ότι ο παραλήπτης είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι οι πράξεις αυτές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, στοιχείο που οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο (πρβλ. διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 59 Δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει κανόνες σχετικούς με τον τρόπο διεξαγωγής των αποδείξεων στον τομέα της σχετικής με τον ΦΠΑ απάτης, οι φορολογικές αρχές πρέπει να αποδείξουν τα αντικειμενικά αυτά στοιχεία σύμφωνα με τους κανόνες περί αποδείξεων που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Οι ως άνω κανόνες, εντούτοις, δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 65, και της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 37).
- 60 Όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, προκειμένου να μην αναγνωρίσει στη Vikingo το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, εκτός από τα πραγματικά περιστατικά που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 45 της παρούσας διάταξης, η φορολογική αρχή δέχθηκε επίσης ότι σκοπός των επίμαχων πράξεων ήταν να αποδείξουν την προέλευση των, στην πραγματικότητα άγνωστης προέλευσης, αποκτηθεισών μηχανών, που αναγράφονταν στα τιμολόγια, να παράσχουν στον υπεργολάβο του εκδότη των τιμολογίων τη δυνατότητα να αποφύγει την καταβολή του ΦΠΑ και να δημιουργήσουν δικαιώματα προς έκπτωση του ΦΠΑ υπέρ της Vikingo, ενώ ο υπεργολάβος δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ.
- 61 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, σε περίπτωση αλυσιδωτών πράξεων, κατά τη νομολογία του Κύρια (Ανωτάτου Δικαστηρίου), η αλυσίδα αυτή και οι δικαιοπραξίες που συνάπτουν οι μετέχοντες σε αυτήν πρέπει να εξετάζονται στο σύνολό τους και πρέπει να ελέγχεται αν η δημιουργία της εν λόγω αλυσίδας μπορεί να δικαιολογηθεί ευλόγως. Το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ενδέχεται να μην αναγνωριστεί όταν η δημιουργία της αλυσίδας δεν είναι εύλογη από οικονομικής απόψεως, ή δεν δικαιολογείται ευλόγως, ή ακόμη εάν οποιοδήποτε στοιχείο της οικονομικής συναλλαγής μεταξύ των

συμμετεχόντων δεν δικαιολογείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή δεν είναι επαληθεύσιμο. Εξάλλου, η πρακτική της φορολογικής αρχής, η οποία στηρίζεται σε γνωμοδότηση και στη νομολογία του δικαστηρίου αυτού, συνίσταται ιδίως στον διαχωρισμό, λαμβανομένου κυρίως υπόψη του τρόπου πραγματοποίησης της οικονομικής πράξης, των επίμαχων πράξεων ανάλογα με το αν πραγματοποιήθηκαν ή όχι μεταξύ των μερών που αναγράφονται στο τιμολόγιο. Πρέπει να θεωρείται ότι η οικονομική πράξη δεν πραγματοποιήθηκε μεταξύ των μερών αυτών όταν η πράξη ενέχει οποιοδήποτε ελάττωμα ή έλλειψη, και ειδικότερα όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έλαβε γνώση ή δεν διαθέτει καμία απόδειξη για την οικονομική δραστηριότητα των οικονομικών φορέων που βρίσκονται σε προηγούμενα στάδια της αλυσίδας. Στην περίπτωση αυτή, η εξέταση του αν ο παραλήπτης του τιμολογίου γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την απάτη συνιστά δυνατότητα, όχι όμως υποχρέωση.

- 62 Πάντως, παρατηρείται, κατά πρώτον, ότι, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 41 και 42 της παρούσας διάταξης, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ισχύει ανεξαρτήτως του σκοπού και του αποτελέσματος της επίμαχης οικονομικής δραστηριότητας, η δε απόδοση ή μη στο Δημόσιο Ταμείο του ΦΠΑ που οφείλεται επί προηγούμενων πράξεων που αφορούν τα σχετικά αγαθά δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα αυτό. Επιπλέον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές ή τους τρόπους άσκησης της επιχειρηματικής δράσης τους που κρίνουν ως πλέον κατάλληλους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβάρυνσής τους (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών, που έχει εφαρμογή στον τομέα του ΦΠΑ, συνεπάγεται την απαγόρευση μόνον των καθαρώς επίπλαστων σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση αντιβαίνει στους σκοπούς της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 35 και 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 63 Ως εκ τούτου, εάν, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η ύπαρξη των παραδόσεων αγαθών αποδεικνύεται στην υπόθεση της κύριας δίκης, το γεγονός ότι η αλυσίδα πράξεων που κατέληξε στις παραδόσεις αυτές δεν παρίσταται εύλογη από οικονομικής απόψεως ή ευλόγως δικαιολογημένη, καθώς και το γεγονός ότι ένας εκ των μετεχόντων στην αλυσίδα αυτή δεν εκπλήρωσε τις φορολογικές υποχρεώσεις του δεν είναι στοιχεία τα οποία μπορούν να θεωρηθούν ότι συνιστούν, αυτά καθεαυτά, απάτη.
- 64 Κατά δεύτερον, σύστημα αποδείξεως όπως το εκτεθέν στη σκέψη 61 της παρούσας διάταξης, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση όταν αυτός, μεταξύ άλλων, δεν παρέχει στοιχεία τα οποία δικαιολογούν το σύνολο των πράξεων που πραγματοποίησαν όλοι οι συμμετέχοντες στην επίμαχη αλυσίδα καθώς και την οικονομική δραστηριότητα των συμμετεχόντων, επιβαρύνοντας τον υποκείμενο στον φόρο με τις συνέπειες ενδεχόμενης αδυναμίας επαληθεύσεως των στοιχείων αυτών, αντιβαίνει στη νομολογία που υπομνήσθηκε στα σημεία 50 έως 58 της παρούσας διάταξης, από την οποία προκύπτει ότι απόκειται στη φορολογική αρχή να αποδείξει επαρκώς κατά νόμον, σε κάθε συγκεκριμένη υπόθεση, λαμβανομένων υπόψη αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη ή ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος οικονομικός φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων ή παροχών.
- 65 Καίτοι, ασφαλώς, τα πραγματικά περιστατικά που εκτίθενται στις σκέψεις 45 και 60 της παρούσας διάταξης μπορούν να περιέχουν ενδείξεις ότι ο υποκείμενος στον φόρο συμμετείχε ενεργά σε απάτη ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι σχετικές πράξεις έγιναν στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης των τιμολογίων, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν αυτό αποδείχθηκε, προβαίνοντας, σύμφωνα με τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν την απόδειξη, σε σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπόθεσης της κύριας δίκης

(πρβλ. απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 30, και διάταξη της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869, σκέψη 36).

- 66 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο, στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112, σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική πρακτική σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αποκτήσεις αγαθών τα οποία του παραδόθηκαν, με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που αφορούν τις αποκτήσεις δεν είναι αξιόπιστα διότι, πρώτον, η κατασκευή των αγαθών αυτών και η παράδοσή τους δεν ήταν δυνατόν, ελλείπει των αναγκαίων υλικών και ανθρώπινων πόρων, να πραγματοποιηθήκαν από τον εκδότη των τιμολογίων και, επομένως, τα εν λόγω αγαθά αποκτήθηκαν στην πραγματικότητα από πρόσωπο που δεν έχει προσδιοριστεί, δεύτερον, δεν τηρήθηκαν οι εθνικοί κανόνες περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, τρίτον, η αλυσίδα παραδόσεων η οποία κατέληξε στις εν λόγω αποκτήσεις δεν ήταν δικαιολογημένη από οικονομικής απόψεως και, τέταρτον, ορισμένες προγενέστερες πράξεις σε αυτή την αλυσίδα παραδόσεων ενείχαν παρατυπίες. Προς στήριξη της άρνησης αυτής, πρέπει να αποδεικνύεται επαρκώς κατά νόμον ότι ο υποκείμενος στον φόρο συμμετείχε ενεργά σε απάτη ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι σχετικές πράξεις έγιναν στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης των τιμολογίων, ή άλλος οικονομικός φορέας σε προηγούμενο στάδιο της εν λόγω αλυσίδας παραδόσεων, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

- 67 Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι αποκλείει την επιβολή στον υποκείμενο στον φόρο φορολογικού προστίμου το οποίο ανέρχεται στο διπλάσιο του ποσού της παρανόμως πραγματοποιηθείσας έκπτωσης ΦΠΑ, ενώ το Δημόσιο Ταμείο δεν υπέστη απώλεια εσόδων. Ζητεί, επιπλέον, να διευκρινιστεί αν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται κάποια από τις πραγματικές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η εφαρμογή του άρθρου 170, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας όταν ο υποκείμενος στον φόρο έχει θέσει στη διάθεση της φορολογικής αρχής όλα τα ευρισκόμενα στην κατοχή του έγγραφα και έχει συμπεριλάβει στη φορολογική δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε τα εκδοθέντα από αυτόν τιμολόγια.
- 68 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα για την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, καθόσον η ερμηνεία αυτή εναπόκειται αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο [απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Generics (UK) κ.λπ., C-307/18, EU:C:2020:52, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Επομένως, το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος αυτού, το οποίο αφορά την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, είναι απαράδεκτο.
- 69 Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του εν λόγω ερωτήματος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που υποβάλλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του νομοθετικού και πραγματικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, τεκμαίρονται λυσιτελή [απόφαση της 26ης Μαρτίου 2020, Miasto Łowicz και Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Πειθαρχικό καθεστώς των δικαστικών λειτουργιών), C-558/18 και C-563/18, EU:C:2020:234, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να αποφανθεί επί προδικαστικού ερωτήματος που έχει υποβληθεί από εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα

πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2018, Wightman κ.λπ., C-621/18, EU:C:2018:999, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 70 Η διαδικασία του άρθρου 267 ΣΛΕΕ αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, με το οποίο το Δικαστήριο παρέχει στα εθνικά δικαστήρια τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που τους είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς επί της οποίας καλούνται να αποφανθούν. Εντούτοις, ο δικαιολογητικός λόγος της προδικαστικής παραπομπής δεν έγκειται στη διατύπωση συμβουλευτικής γνώμης επί γενικών ή υποθετικών ζητημάτων αλλά στην αυτονόητη ανάγκη αποτελεσματικής επίλυσης μιας ένδικης διαφοράς [απόφαση της 26ης Μαρτίου 2020, Miasto Łowicz και Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Πειθαρχικό καθεστώς των δικαστικών λειτουργών), C-558/18 και C-563/18, EU:C:2020:234, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 71 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, το άρθρο 170, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, το οποίο εφάρμοσε η φορολογική αρχή στην υπόθεση της κύριας δίκης, προβλέπει πρόστιμο ανερχόμενο σε 200 % του μη καταβληθέντος ποσού εάν η διαφορά σε σχέση με το καταβλητέο ποσό συνδέεται με απόκρυψη εσόδων ή αλλοίωση ή καταστροφή αποδεικτικών στοιχείων, λογιστικών βιβλίων ή αρχείων. Το ζήτημα της αναλογικότητας της κυρώσεως αυτής ανακύπτει μόνο εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στη διάταξη αυτή και η εξεταζόμενη κατάσταση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της. Εν προκειμένω, από την περιγραφή της κατάστασης από το αιτούν δικαστήριο δεν προκύπτει ότι συντρέχει τέτοια περίπτωση.
- 72 Υπό τις συνθήκες αυτές, το πρώτο σκέλος του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος είναι υποθετικό και δεν είναι αναγκαίο να απαντηθεί προκειμένου να επιλυθεί η διαφορά της κύριας δίκης. Ως εκ τούτου το σκέλος αυτό είναι επίσης απαράδεκτο.

Επί του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

- 73 Με το έκτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να ασκήσουν αγωγή αποζημίωσης πρέπει να θεωρείται ότι διασφαλίζει το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, όταν η νομολογία του εθνικού δικαστηρίου που αποφαινεται σε τελευταίο βαθμό προσκρούει, παγίως, στην οδηγία 2006/112 όπως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο, δεδομένου ότι τα κατώτερα δικαστήρια δεν μπορούν να υποβάλλουν στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σε όλες τις υποθέσεις των οποίων επιλαμβάνονται.
- 74 Συναφώς, διαπιστώνεται, καταρχάς, ότι το ζήτημα του δικαιώματος για αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από μη τήρηση του δικαίου της Ένωσης δεν σχετίζεται με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης. Εν συνεχεία, το αιτούν δικαστήριο δεν μνημονεύει κανένα εμπόδιο το οποίο αντιμετωπίζουν οι ιδιώτες οι οποίοι επιθυμούν να ασκήσουν προσφυγή κατά των αποφάσεων της φορολογικής αρχής ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο δεν διατείνεται ούτε ότι το εθνικό δίκαιο το εμποδίζει να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, εάν εκτιμά ότι η νομολογία του ανώτερου δικαστηρίου αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης ή εάν τρέφει αμφιβολίες επ' αυτού, ούτε ότι δεσμεύεται, κατά το εθνικό δικονομικό δίκαιο, από τις νομικές εκτιμήσεις ή τις κατευθυντήριες οδηγίες του ανώτερου αυτού δικαστηρίου, εάν εκτιμά, λαμβανομένης υπόψη της ερμηνείας που ζήτησε από το Δικαστήριο, ότι αυτές οι εκτιμήσεις ή οι κατευθυντήριες οδηγίες δεν είναι σύμφωνες προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 75 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το εθνικό δικαστήριο που δεν αποφαινεται σε τελευταίο βαθμό πρέπει να είναι ελεύθερο, όταν κρίνει ότι η νομική εκτίμηση που διατυπώθηκε από ανώτερο δικαστήριο θα μπορούσε να το οδηγήσει στην έκδοση απόφασης αντίθετης προς το δίκαιο της Ένωσης, να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ερωτήματα τα οποία το απασχολούν. Κατά τα λοιπά, πρέπει να τονιστεί ότι η

ευχέρεια που παρέχει στον εθνικό δικαστή το άρθρο 267, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ να ζητήσει προδικαστική ερμηνεία από το Δικαστήριο πριν αποφασίσει ενδεχομένως να μην εφαρμόσει τις κατευθυντήριες οδηγίες ανώτερου δικαστηρίου τις οποίες κρίνει αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης δεν μπορεί να μετατραπεί σε υποχρέωση (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, σκέψεις 27 και 28).

- 76 Ως εκ τούτου, το έκτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο είναι πρόδηλο ότι ουδεμία σχέση έχει με το αντικείμενο και το υποστατό της διαφοράς της κύριας δίκης, είναι απαράδεκτο, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 69 της παρούσας διάταξης.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 77 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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 (δέκατο τμήμα) διατάσσει:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική πρακτική σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή αρνείται σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκε για αποκτήσεις αγαθών τα οποία του παραδόθηκαν, με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που αφορούν τις αποκτήσεις δεν είναι αξιόπιστα διότι, πρώτον, η κατασκευή των αγαθών αυτών και η παράδοσή τους δεν ήταν δυνατόν, ελλείψει των αναγκαίων υλικών και ανθρώπινων πόρων, να πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των τιμολογίων και, επομένως, τα εν λόγω αγαθά αποκτήθηκαν στην πραγματικότητα από πρόσωπο που δεν έχει προσδιοριστεί, δεύτερον, δεν τηρήθηκαν οι εθνικοί κανόνες περί τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, τρίτον, η αλυσίδα παραδόσεων η οποία κατέληξε στις εν λόγω αποκτήσεις δεν ήταν δικαιολογημένη από οικονομικής απόψεως και, τέταρτον, ορισμένες προγενέστερες πράξεις σε αυτή την αλυσίδα παραδόσεων ενείχαν παρατυπίες. Προς στήριξη της άρνησης αυτής, πρέπει να αποδεικνύεται επαρκώς κατά νόμον ότι ο υποκείμενος στον φόρο συμμετείχε ενεργά σε απάτη ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι οι σχετικές πράξεις έγιναν στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης των τιμολογίων, ή άλλος οικονομικός φορέας σε προηγούμενο στάδιο της εν λόγω αλυσίδας παραδόσεων, στοιχείο το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)