



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 11ης Νοεμβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 168 – Δικαίωμα προς έκπτωση – Άρθρο 199 – Καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση – Ιδιότητα του προμηθευτή ως υποκειμένου στον φόρο – Βάρος αποδείξεως – Φοροδιαφυγή – Καταχρηστική πρακτική – Τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται εικονικός προμηθευτής»

Στην υπόθεση C-281/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) με απόφαση της 11ης Φεβρουαρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Ιουνίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Ferimet SL

κατά

Administración General del Estado,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πέμπτου τμήματος, K. Λυκούργο, πρόεδρο του τέταρτου τμήματος, I. Jarukaitis (εισηγητή) και M. Pešič, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe,

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ferimet SL, εκπροσωπούμενη από τον M. A. Montero Reiter, procurador, και από τον F. Juanes Ródenas, abogado,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, J. Vláčil και O. Serdula,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), σε συνδυασμό –εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση– με άλλες διατάξεις της οδηγίας αυτής, και της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Ferimet SL και της Administración General del Estado (γενικής διοικήσεως του κράτους, Ισπανία) σχετικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που συνδέεται με παράδοση υλικών ανακύκλωσης που πραγματοποιήθηκε στη διάρκεια του έτους 2008.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

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

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»
- 4 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«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·

[...]».

- 5 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας έχει ως 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].

[...]

στ) όταν υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο με την ιδιότητά του ως λήπτη ή αποκτώντος σε περίπτωση εφαρμογής των άρθρων 194 έως 197 και του άρθρου 199, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.»

- 6 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:

[...]

δ) παράδοση χρησιμοποιημένου υλικού, χρησιμοποιημένου υλικού που δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί στην ίδια κατάσταση, αποκομμάτων, βιομηχανικών και μη βιομηχανικών απορριμμάτων, ανακυκλώσιμων αποβλήτων, αποβλήτων που έχουν υποστεί μερική επεξεργασία, παλαιοσιδήρων και ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI·

[...]».

- 7 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 ισπανικό δίκαιο

- 8 Το άρθρο 84, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο c, του Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας), της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (BOE αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει ότι υπόκεινται στον φόρο οι επιχειρηματίες ή οι επαγγελματίες υπέρ των οποίων διενεργούνται φορολογητέες πράξεις στις περιπτώσεις που πρόκειται για παραδόσεις βιομηχανικών απορριμμάτων, απορριμμάτων και

θραυσμάτων χύτευσης, υπολειμμάτων και λοιπών υλικών ανακύκλωσης αποτελούμενων από σιδηρούχα ή μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα αυτών, σκουριάς, τέφρας και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων.

9 Δυνάμει του άρθρου 92, παράγραφος 1, σημείο 3, του νόμου περί ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να αιτηθούν την έκπτωση από τον ΦΠΑ που οφείλεται σε σχέση με πραγματοποιηθείσες στο εσωτερικό της χώρας φορολογητέες πράξεις του οφειλόμενου εντός της ίδιας επικράτειας ΦΠΑ που καταβλήθηκε άμεσα ή μέσω των παραδόσεων αγαθών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 84, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου αυτού.

10 Το άρθρο 97 του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«1. Οι έμποροι και οι επαγγελματίες μπορούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση μόνον εφόσον έχουν στην κατοχή τους το παραστατικό επί του οποίου θεμελιώνεται το δικαίωμά τους.

Προς τον σκοπό αυτό, ως παραστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται το δικαίωμα προς έκπτωση θεωρούνται μόνον τα ακόλουθα έγγραφα:

[...]

4^ο τιμολόγιο εκδοθέν από τον υποκείμενο στον φόρο στις περιπτώσεις του άρθρου 165, παράγραφος 1, του παρόντος νόμου. [...]

2. Δικαίωμα προς έκπτωση δεν θεμελιώνεται επί προγενέστερων παραστατικών που δεν πληρούν το σύνολο των προϋποθέσεων που έχουν θεσπιστεί νομοθετικώς ή κανονιστικώς [...]

[...]».

11 Κατά το άρθρο 165, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, «[σ]τις περιπτώσεις του άρθρου 84, παράγραφος 1, σημείο 2, [...] του παρόντος νόμου, στο τιμολόγιο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, από αυτόν που παρέδωσε τα οικεία αγαθά ή παρέσχε τις οικείες υπηρεσίες ή στο λογιστικό παραστατικό της συναλλαγής επισυνάπτεται τιμολόγιο που περιέχει την εκκαθάριση του φόρου. Το εν λόγω τιμολόγιο πρέπει να πληροί τις απαιτήσεις που προβλέπονται στον νόμο».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Ferimet δήλωσε ότι απέκτησε, κατά τη διάρκεια του έτους 2008, από την εταιρία Reciclatges de Terra Alta υλικά ανακύκλωσης (απομέταλλα), επισημαίνοντας ότι η πράξη υπαγόταν στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ και προβαίνοντας στην έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου.

13 Στο πλαίσιο ελέγχου, η Inspección de los Tributos (υπηρεσία φορολογικών ελέγχων, Ισπανία) διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, ότι η επιχείρηση που αναγραφόταν στο τιμολόγιο ως προμηθευτής των υλικών αυτών δεν διέθετε, στην πραγματικότητα, τους αναγκαίους υλικούς και ανθρώπινους πόρους για την παράδοσή τους και έκρινε ότι τα τιμολόγια που είχαν εκδοθεί από τη Ferimet έπρεπε να θεωρηθούν πλασματικά. Κατά την ως άνω αρχή, μολονότι τα εν λόγω υλικά είχαν αναμφισβήτητα παραδοθεί, εντούτοις, επρόκειτο για απάτη, δεδομένου ότι ο πραγματικός προμηθευτής των υλικών αυτών είχε σκοπίμως αποκρυφθεί. Για τους λόγους αυτούς, η υπηρεσία

φορολογικών ελέγχων αποφάσισε να μην επιτρέψει την έκπτωση του ΦΠΑ που συνδεόταν με την πράξη αυτή και εξέδωσε, για το οικονομικό έτος 2008, πράξη επιβολής φόρου ύψους 140 441,71 ευρώ μετά κυρώσεως ύψους 140 737,68 ευρώ.

- 14 Δεδομένου ότι το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (περιφερειακό όργανο της Καταλονίας, αρμόδιο για την επίλυση φορολογικών διαφορών, Ισπανία) απέρριψε την προσφυγή της κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου και κατά της εν λόγω κυρώσεως, η Ferimet προσέβαλε την απορριπτική αυτή απόφαση ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (ανωτέρου δικαστηρίου της Καταλονίας, Ισπανία). Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Ferimet υποστήριξε ότι το υποστατό της αγοράς των επίμαχων υλικών ανακύκλωσης είχε αποδειχθεί, ότι η αναγραφή σε τιμολόγιο εικονικού προμηθευτή προσκρούει απλώς σε τυπική προϋπόθεση δεδομένου ότι η αγορά έχει όντως πραγματοποιηθεί, ότι δεν είναι δυνατή η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ εφόσον αποδεικνύεται το υποστατό της πράξεως και ότι το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως που τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω δεν διασφαλίζει μόνον την είσπραξη του ΦΠΑ και τον έλεγχο επ' αυτού, αλλά και τη μη απόκομιση οποιουδήποτε φορολογικού πλεονεκτήματος από τον φορολογούμενο.
- 15 Με απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, το Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (ανώτερο δικαστήριο της Καταλονίας) απέρριψε την προσφυγή της Ferimet με το σκεπτικό ότι η υπηρεσία φορολογικών ελέγχων είχε αποδείξει επαρκώς την απόκρυψη του προμηθευτή, ότι η αναγραφή του προμηθευτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απλή τυπική αναφορά καθόσον αποτελεί στοιχείο που καθιστά δυνατό τον έλεγχο της νομιμότητας της αλυσίδας του ΦΠΑ και ότι, κατά συνέπεια, η απόκρυψη αυτή προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Το εν λόγω δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι, μολονότι είναι αληθές ότι το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε απώλεια φορολογικών εσόδων, εντούτοις, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται σε τήρηση ουσιαστικών προϋποθέσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η απαίτηση το αναγραφόμενο πρόσωπο να είναι πράγματι ο προμηθευτής.
- 16 Κατόπιν αυτού, η Ferimet άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ισπανία), ισχυριζόμενη ότι η εθνική και η ευρωπαϊκή νομοθεσία καθώς και η νομολογία του Δικαστηρίου συνεπάγονται κατ' ανάγκη ότι δικαιούνται έκπτωση του ΦΠΑ που συνδεόταν με την αγορά των επίμαχων υλικών ανακύκλωσης. Υποστηρίζει, συναφώς, ότι ήταν η πραγματική αποδέκτρια των εν λόγω υλικών, ότι πράγματι τα αγόρασε και τα παρέλαβε και ότι δεν υπήρχε ούτε μπορούσε να υπάρξει απώλεια φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι, καθότι υπαγόταν στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ούτε η ίδια ούτε ο προμηθευτής της ήταν υπόχρεοι καταβολής του ΦΠΑ.
- 17 Η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ενώπιον του ως άνω δικαστηρίου ότι η αναγραφή σε τιμολόγιο εικονικού προμηθευτή καταδεικνύει πρόθεση παραπλάνησης, ότι η απόκρυψη της ταυτότητας του πραγματικού προμηθευτή πρέπει να θεωρηθεί ότι συνδέεται με απάτη τόσο περί τον ΦΠΑ όσο και σε σχέση με τους άμεσους φόρους και ότι η Ferimet δεν απέδειξε τη μη απόκομιση φορολογικού πλεονεκτήματος την οποία επικαλείται.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι η διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ με τον οποίο η ίδια η Ferimet επιβαρύνθηκε εκδίδοντας τιμολόγιο στο πλαίσιο του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ενώ, μολονότι η επίμαχη πράξη όντως πραγματοποιήθηκε, ο πραγματικός προμηθευτής των εν λόγω υλικών ανακύκλωσης αποκρύφθηκε μέσω αναγραφής, στο εν λόγω τιμολόγιο, εικονικού ή ανύπαρκτου προμηθευτή.

- 19 Το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι η διαφορά αυτή απαιτεί να προσδιοριστεί, πρώτον, αν η αναγραφή του προμηθευτή των οικείων αγαθών συνιστά αμιγώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, δεύτερον, ποιες είναι οι συνέπειες της μνείας ψευδούς ταυτότητας του προμηθευτή και της γνώσεως, εκ μέρους του αποκτώντος, του αναληθούς χαρακτήρα της μνείας αυτής και, τρίτον, αν η νομολογία του Δικαστηρίου συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι μη αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ακόμη και σε περίπτωση κακής πίστης, είναι δυνατή μόνον όταν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το κράτος μέλος, ενώ, υπό το καθεστώς της αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι, κατ' αρχήν, υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ στο Δημόσιο.
- 20 Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι ουδέποτε είναι δυνατή η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ στην περίπτωση που τυγχάνει εφαρμογής το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως και όπου αποδεικνύεται το υποστατό των παραδόσεων των οικείων αγαθών καθώς και η απόκτησή τους από τον φορολογούμενο. Ούτε προκύπτει από τη νομολογία αυτή ότι η μνεία του προμηθευτή στο τιμολόγιο αποτελεί αμιγώς τυπική αναφορά χωρίς σημασία για τους σκοπούς της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού όταν η οικεία πράξη έλαβε πράγματι χώρα.
- 21 Επιπλέον, όσον αφορά το φορολογικό πλεονέκτημα –η ύπαρξη του οποίου αποτελεί κατά το αιτούν δικαστήριο προϋπόθεση για τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ–, το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι από την εν λόγω νομολογία δεν προκύπτει ότι το ως άνω πλεονέκτημα αφορά αποκλειστικώς τον φορολογούμενο που ζητεί την έκπτωση και όχι, ενδεχομένως, άλλους μετέχοντες στην πράξη για την οποία ζητείται η έκπτωση. Φρονεί ότι δεν πρέπει κατ' ανάγκη να μην λαμβάνεται υπόψη η συμπεριφορά του προμηθευτή όταν τίθεται το ζήτημα αν φορολογούμενος μπορεί να κάνει χρήση του δικαιώματος προς έκπτωση στο πλαίσιο της εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ιδίως όταν υφίσταται ενδεχομένως κίνδυνος για την άμεση φορολόγηση.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν το άρθρο 168 και οι τυχόν συναφείς διατάξεις της [οδηγίας 2006/112] καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που απορρέει από την εν λόγω οδηγία και η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που την ερμηνεύει την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την έκπτωση του ΦΠΑ εισρών σε επιχειρήσεις οι οποίες, υπό το καθεστώς της αντιστροφής της επιβαρύνσεως του υποκειμένου στον φόρο, εκδίδουν το δικαιολογητικό παραστατικό (τιμολόγιο) για την απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούν αναγράφοντας σε αυτό εικονικό προμηθευτή, ενώ δεν αμφισβητείται ότι η απόκτηση πραγματοποιήθηκε όντως από την εν λόγω επιχείρηση, η οποία χρησιμοποίησε τα υλικά που είχε αγοράσει για δικό της λογαριασμό ή για συναλλαγές που αφορούσαν την ίδια;
- 2) Σε περίπτωση που μια πρακτική, όπως αυτή που περιγράφεται –η οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι γνωστή στον ενδιαφερόμενο– θα μπορούσε να χαρακτηριστεί καταχρηστική ή δόλια με αποτέλεσμα να μην επιτρέπεται η έκπτωση του ΦΠΑ εισρών, είναι απαραίτητο να αποδειχθεί πλήρως η ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος ασύμβατου προς τους σκοπούς της νομοθεσίας για τον ΦΠΑ για την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης;

- 3) Τέλος, εάν η απόδειξη αυτή είναι απαραίτητη, πρέπει το φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο θα επέτρεπε την άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση και το οποίο, όταν κρίνεται αναγκαίο, πρέπει να προσδιορίζεται στη συγκεκριμένη περίπτωση, να αφορά αποκλειστικά τον ίδιο τον φορολογούμενο (αγοραστή των αγαθών) ή θα μπορούσε, ενδεχομένως, να αφορά και άλλα μέρη μετέχοντα στην εν λόγω δραστηριότητα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 23 Με τα τρία προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με την απόκτηση παραδοθέντων σε αυτόν αγαθών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο εσκεμμένως ανέγραψε εικονικό προμηθευτή στο τιμολόγιο που εξέδωσε ο ίδιος για την πράξη αυτή στο πλαίσιο της εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' αρχάς, αν η μνεία του προμηθευτή, επί του τιμολογίου που εκδίδεται για τα αγαθά σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, συνιστά αμιγώς τυπική προϋπόθεση. Εν συνεχεία, διερωτάται ως προς τις συνέπειες, όσον αφορά τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος αυτού, της εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο αποκρύψεως του πραγματικού προμηθευτή των αγαθών, στην περίπτωση που δεν αμφισβητείται το υποστατό της παραδόσεώς τους και της εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο χρήσεώς τους σε μεταγενέστερο στάδιο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Τέλος, διερωτάται αν, στην περίπτωση κακόπιστου υποκειμένου στον φόρο, η μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση είναι δυνατή μόνον εφόσον συντρέχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος και εφόσον αποκομίζει φορολογικό πλεονέκτημα ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ή άλλοι μετέχοντες στην επίμαχη πράξη.
- 25 Κατ' αρχάς, τονίζεται ότι τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν αποκλειστικά τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση και όχι το ζήτημα αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές που εκτίθενται από το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να επιβληθεί στον συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο χρηματική κύρωση λόγω μη συμμόρφωσης προς ορισμένες απαιτήσεις τις οποίες θέτει η οδηγία 2006/112 ή αν μια τέτοια κύρωση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας.
- 26 Επομένως, υπενθυμίζεται, κατά πρώτον, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να μπορεί να γίνει χρήση του εν λόγω δικαιώματος, πρέπει αφενός ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Αφετέρου πρέπει, αρχικά, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση να παραδοθούν ή να παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο και, εν συνεχεία, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Όσον αφορά τις ειδικότερες λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, τις σχετικές με την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας 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 ίδιας οδηγίας (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*,

C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψεις 28 και 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία: της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, σκέψεις 39 και 40, καθώς και διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 43).

- 27 Επομένως, η μνεία του προμηθευτή, επί του τιμολογίου που εκδίδεται για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, συνιστά τυπική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. Αντιθέτως, η ιδιότητα του προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών ως υποκειμένου στον φόρο εμπίπτει, όπως επισημαίνουν η Ισπανική και η Τσεχική Κυβέρνηση, στις ουσιαστικές προϋποθέσεις της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος.
- 28 Όσον αφορά ειδικότερα τις ειδικότερες λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ σε διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως εμπίπτουσα στο άρθρο 199, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, επισημαίνεται επιπλέον ότι φορολογούμενος, ο οποίος ως αποκτών αγαθό είναι υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού ΦΠΑ, δεν υποχρεούται να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις τυπικές προϋποθέσεις που θέτει η οδηγία αυτή, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του φόρου, οφείλει δε μόνον να τηρεί τις διατυπώσεις τις οποίες έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 178, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας (απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο εσκεμμένως ανέγραψε εικονικό προμηθευτή επί του επίμαχου στην κύρια δίκη τιμολογίου, όπερ εμπόδισε την Inspección de los Tributos (υπηρεσία φορολογικών ελέγχων) να προσδιορίσει τον πραγματικό προμηθευτή και, ως εκ τούτου, να βεβαιωθεί ως προς την ιδιότητά του ως υποκειμένου στον φόρο, η συνδρομή της οποίας αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για την αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 30 Κατά δεύτερον, όσον αφορά τις συνέπειες που απορρέουν από την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο απόκρυψη του πραγματικού προμηθευτή, υπενθυμίζεται ότι σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων 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, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ (διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να προβούν σε έκπτωση από τον οφειλόμενο ΦΠΑ του ΦΠΑ 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, κατ' αρχήν, 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 (διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 32 Μολονότι, 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, εφόσον 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 (διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Συνακόλουθα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 38, και της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 41).
- 34 Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42).
- 35 Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν ιδίως στο πλαίσιο της εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως (πρβλ. αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψεις 50 και 51· της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade*, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 62 έως 64, καθώς και της 6ης Φεβρουαρίου 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψεις 34 και 35).
- 36 Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Τούτο μπορεί να συμβαίνει δε όταν η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή δεν αναγράφεται στο τιμολόγιο που εκδόθηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον τούτο εμποδίζει την ταυτοποίηση του εν λόγω προμηθευτή και, ως εκ τούτου, τη διαπίστωση περί της συνδρομής της ιδιότητάς του ως υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, η συνδρομή της ιδιότητας αυτής αποτελεί μία από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
- 38 Στο πλαίσιο αυτό, τονίζεται ότι, αφενός, η φορολογική αρχή δεν πρέπει να περιορίζεται στην εξέταση αυτού καθαυτό του τιμολογίου και μόνον. Πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 44). Αφετέρου, απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της εκπτώσεως αυτής (πρβλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, σκέψη 43). Οι φορολογικές αρχές δύνανται, επομένως, να απαιτήσουν από τον ίδιο τον

φορολογούμενο τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να αποφασίσουν αν πρέπει να γίνει δεκτή ή όχι η ζητούμενη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 39 Συνεπώς, στον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εναπόκειται, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο προμηθευτής των αγαθών ή των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία σκοπείται η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Συνακόλουθα, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προσκομίσει αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως του παρασχέθηκαν σε προηγούμενο στάδιο από άλλους υποκειμένους στον φόρο, για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων, αγαθά και υπηρεσίες, επί των οποίων κατέβαλε πράγματι τον ΦΠΑ. Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία ενδέχεται να περιλαμβάνουν, παραδείγματος χάριν, έγγραφα ευρισκόμενα στην κατοχή των προμηθευτών ή των παρόχων από τους οποίους ο υποκείμενος στον φόρο αγόρασε τα αγαθά ή έλαβε τις υπηρεσίες για τα οποία κατέβαλε τον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, σκέψεις 44 και 45).
- 40 Εντούτοις, όσον αφορά την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να υποχρεώνουν γενικώς τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ να διακριβώνουν, μεταξύ άλλων, ότι ο προμηθευτής των αγαθών και των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 61, καθώς και της διατάξεως της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 56).
- 41 Όσον αφορά το βάρος αποδείξεως της ιδιότητας του προμηθευτή ως υποκειμένου στον φόρο, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, της αποδείξεως συνδρομής ουσιαστικής προϋπόθεσης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και, αφετέρου, της κατάφασης συνδρομής απάτης περί τον ΦΠΑ.
- 42 Συναφώς, μολονότι, στο πλαίσιο της καταπολέμησης της απάτης περί ΦΠΑ, δεν μπορεί να απαιτείται γενικώς από τον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ να εξακριβώσει ότι ο προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, τούτο δεν ισχύει όταν η απόδειξη περί της συνδρομής της ιδιότητας αυτής είναι αναγκαία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πληρούται η συγκεκριμένη ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου.
- 43 Στην τελευταία αυτή περίπτωση, εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο να αποδείξει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο προμηθευτής έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, εκτός αν η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστώσει ότι πληρούται η συγκεκριμένη ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι από το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» ορίζεται κατά τρόπο ευρύ, βάσει πραγματικών περιστατικών (αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, σκέψη 30, και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 34), με αποτέλεσμα η ιδιότητα του προμηθευτή ως υποκειμένου στον φόρο να είναι δυνατό να προκύπτει από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης.

- 44 Επομένως, όσον αφορά την απόδειξη περί της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, όταν η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή δεν αναγράφεται στο τιμολόγιο που εκδόθηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, το δικαίωμα αυτό δεν αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο αν, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και παρά τα στοιχεία που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο προμηθευτής είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 45 Επιπλέον, όπως έχει υπενθυμίσει επανειλημμένως το Δικαστήριο, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών συμπεριφορών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς και ότι 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 (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· της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 21).
- 46 Όσον αφορά τη φοροδιαφυγή, κατά πάγια νομολογία, η άσκηση δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου πρέπει να απορρίπτεται όχι μόνον όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε αυτήν, αλλά επίσης και όταν αποδεικνύεται ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την απόκτηση των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών, μετέσχε σε πράξη που πραγματοποιήθηκε 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 59· της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 45· της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 22).
- 47 Συναφώς, έχει κριθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ πρέπει, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να λογισθεί ως μετέχων στην απάτη αυτή και δη ανεξαρτήτως του ζητήματος αν αποκομίζει ή όχι κάποιο όφελος από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί σε μεταγενέστερο στάδιο, καθόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο συνδράμει τους αυτουργούς της απάτης και καθίσταται συνεργός στη διάπραξή της (διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 48 Το Δικαστήριο έχει επίσης επανειλημμένως διευκρινίσει, σε περιπτώσεις όπου πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ότι η δυνατότητα ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος μπορεί να μην γίνει δεκτή μόνον εάν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση, μετέσχε 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 (διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 49 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι δεν συνάδει με το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112 η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη χορήγησης 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, δεδομένου ότι η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 50 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, δεδομένου ότι η μη αναγνώριση 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 περί τον ΦΠΑ 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 τέτοιας απάτης. Εν συνεχεία απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώνουν αν οι οικείες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή τέτοιων αντικειμενικών στοιχείων (διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 57 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 51 Δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει κανόνες σχετικούς με τον τρόπο διεξαγωγής των αποδείξεων στον τομέα της απάτης περί τον ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές πρέπει να αποδείξουν τα ως άνω αντικειμενικά στοιχεία σύμφωνα με τους κανόνες περί αποδείξεων που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Οι εν λόγω κανόνες, εντούτοις, δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης (διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 52 Από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 46 και 51 της παρούσας αποφάσεως απορρέει ότι μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση σε σχέση με τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο είναι δυνατή μόνον αν, κατόπιν σφαιρικής εκτιμήσεως του συνόλου των πραγματικών στοιχείων και πραγματικών περιστατικών της συγκεκριμένης υπόθεσης, διενεργηθείσας σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου, αποδεικνύεται ότι ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού διενεργήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης (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). Μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση είναι δυνατή μόνο στην περίπτωση που τα πραγματικά αυτά περιστατικά έχουν αποδειχθεί επαρκώς κατά νόμον και όχι βάσει εικασιών (πρβλ. διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Crewprint, C-611/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:674, σκέψη 45).

- 53 Εν προκειμένω, στο πλαίσιο μιας τέτοιας σφαιρικής εκτιμήσεως, το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ζητεί να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα προς έκπτωση και ο οποίος εξέδωσε το τιμολόγιο, ανέγραψε εσκεμμένως σε αυτό εικονικό προμηθευτή αποτελεί στοιχείο το οποίο ασκεί συναφώς επιρροή και μπορεί να αποτελεί ένδειξη περί του ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ότι συμμετείχε σε παράδοση αγαθών που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ. Εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπόθεσης, αν τούτο ισχύει πράγματι στο πλαίσιο της υπόθεσης της κύριας δίκης.
- 54 Όσον αφορά το ενδεχόμενο καταχρηστικής πρακτικής, επισημαίνεται ότι για τη διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιας πρακτικής απαιτείται η συνδρομή δύο προϋποθέσεων, ήτοι, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, μολονότι πληρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της εν λόγω οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν, εντούτοις, ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η παροχή είναι αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι εν λόγω διατάξεις, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός της διενέργειας των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 36· της 10ης Ιουλίου 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, σκέψη 35, και της 18ης Ιουνίου 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 85).
- 55 Κατά συνέπεια, δεν συνιστά τέτοια πρακτική η αναγραφή εικονικού προμηθευτή στο τιμολόγιο που εκδόθηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως, η μνεία του προμηθευτή στο τιμολόγιο που εκδίδεται για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος αυτού και, ως εκ τούτου, η μνεία αυτή δεν συνεπάγεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που προβλέπουν οι διατάξεις περί εκπτώσεως του ΦΠΑ πληρούνται.
- 56 Κατά τρίτον, όσον αφορά το ζήτημα αν είναι δυνατό να μην επιτραπεί η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση στον κακόπιστο υποκείμενο στον φόρο μόνο στην περίπτωση που υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το κράτος μέλος και φορολογικό πλεονέκτημα για τον υποκείμενο στον φόρο ή τους λοιπούς μετέχοντες στην επίμαχη πράξη, σημειώνεται ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, δεν οφείλεται, κατ' αρχήν, κανένα ποσό στο Δημόσιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 29, και της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 41). Επιπλέον, το ζήτημα του κατά πόσον ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τις προγενέστερες ή τις μεταγενέστερες πωλήσεις των οικείων αγαθών αποδόθηκε ή όχι στο Δημόσιο δεν επιδρά στο δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (πρβλ. διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εντούτοις, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 44 και 46 έως 52 της παρούσας αποφάσεως, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από υποκείμενο στον φόρο αποκλείεται, στην περίπτωση που ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο ή στην περίπτωση που αποδεικνύεται επαρκώς κατά νόμον ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή γνώριζε ή όφειλε να

γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού αποτελούσε μέρος τέτοιας απάτης. Κατά συνέπεια, η διαπίστωση συνδρομής κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων δεν είναι αναγκαία προς δικαιολόγηση ενός τέτοιου αποκλεισμού.

- 57 Ομοίως, προς τούτο, δεν ασκεί επιρροή αν η επίμαχη πράξη παρέσχε ή όχι φορολογικό πλεονέκτημα στον υποκείμενο στον φόρο ή σε άλλους εμπλεκόμενους στην αλυσίδα παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών. Ειδικότερα, αφενός, η ύπαρξη τέτοιου πλεονεκτήματος δεν συνδέεται με το ζήτημα αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, όπως η ιδιότητα του προμηθευτή των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών ως υποκειμένου στον φόρο. Αφετέρου, αντιθέτως προς ό,τι έχει κριθεί για το πεδίο των καταχρηστικών πρακτικών, η κατάφαση ότι ο υποκείμενος στον φόρο μετέσχε σε απάτη περί τον ΦΠΑ δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι η πράξη αυτή του παρέσχε φορολογικό πλεονέκτημα του οποίου η απόκτηση είναι αντίθετη προς τους σκοπούς που επιδιώκουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 (διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 35).
- 58 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο ανέφερε την πιθανή κακή πίστη του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος αποκρύπτει την ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή, επισημαίνεται επιπλέον ότι, μολοντί δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από επιχειρηματία να ενεργεί καλόπιστα, δεν είναι, εντούτοις, αναγκαίο να αποδεικνύεται η κακή πίστη του υποκειμένου στον φόρο προκειμένου να μην του αναγνωριστεί δικαίωμα προς έκπτωση (πρβλ. διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψεις 30 και 31).
- 59 Τέλος, στο μέτρο που το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται επίσης στο γεγονός ότι η απόκρυψη του πραγματικού προμηθευτή ενδέχεται να θέσει σε κίνδυνο την άμεση φορολόγηση, καθότι στερεί από τη φορολογική αρχή μέσα ελέγχου, τονίζεται ότι από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 30 και 31 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί για τον λόγο αυτό η αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση. Ειδικότερα, ένας τέτοιος αποκλεισμός θα ήταν αντίθετος προς τη θεμελιώδη αρχή την οποία συνιστά το δικαίωμα αυτό και, ως εκ τούτου, προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 60 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με την απόκτηση παραδοθέντων σε αυτόν αγαθών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο εσκεμμένως ανέγραψε εικονικό προμηθευτή στο τιμολόγιο που εξέδωσε ο ίδιος για την πράξη αυτή στο πλαίσιο της εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, στην περίπτωση που, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και των στοιχείων που προσκόμισε ο υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προμηθευτής είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο ή στην περίπτωση που αποδεικνύεται επαρκώς κατά νόμον ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή είχε ή όφειλε να έχει γνώση του ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελούσε μέρος τέτοιας απάτης.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 61 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, έχει την έννοια ότι δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που συνδέεται με την απόκτηση παραδοθέντων σε αυτόν αγαθών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο εσκεμμένως ανέγραψε εικονικό προμηθευτή στο τιμολόγιο που εξέδωσε ο ίδιος για την πράξη αυτή στο πλαίσιο της εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, στην περίπτωση που, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και των στοιχείων που προσκόμισε ο υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προμηθευτής είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο ή στην περίπτωση που αποδεικνύεται επαρκώς κατά νόμον ότι ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή είχε ή όφειλε να έχει γνώση του ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελούσε μέρος τέτοιας απάτης.

(υπογραφές)