



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTHONY MICHAEL COLLINS
της 28ης Σεπτεμβρίου 2023¹

Υπόθεση C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
κατά
Agenzia delle Entrate

[αίτηση του Corte Suprema di Cassazione
(Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Υποκείμενος στον φόρο – Ανενεργή εταιρία – Μαχητό τεκμήριο το οποίο βασίζεται σε αναλογική σχέση μεταξύ της αξίας των οικονομικών πράξεων και των παγίων στοιχείων του ενεργητικού – Περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης – Αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ – Αναλογικότητα – Ασφάλεια δικαίου – Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη»

I. Εισαγωγή

1. Έχει η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), την έννοια ότι αντιτίθεται στη δυνατότητα κράτους μέλους να θεσπίσει ρύθμιση κατά την οποία εταιρία η οποία έχει καταχωριστεί ως υποκείμενη στον φόρο μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανενεργή, με αποτέλεσμα, υπό την επιφύλαξη του δικαιώματός της περί συμψηφισμού του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε με τον ΦΠΑ που επιβάρυνε τις πράξεις εκροών της, εφόσον η εταιρία αυτή δεν διενεργεί, επί τρία συναπτά φορολογικά έτη, ελάχιστο όγκο πράξεων εκροών υποκείμενων σε ΦΠΑ, να στερείται το δικαίωμα μεταφοράς τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε επόμενη φορολογική περίοδο, εκτός αν αποδείξει ότι δεν κατάφερε να υπερβεί το κατώτατο αυτό όριο για αντικειμενικούς λόγους;

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

² ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

II. Το εθνικό δίκαιο

2. Το άρθρο 30 του legge n 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, της 23ης Δεκεμβρίου 1994 (νόμος 724/1994 – Μέτρα εξορθολογισμού των δημοσίων οικονομικών, στο εξής: νόμος 724/1994)³, το οποίο φέρει τον τίτλο «Εικονικές εταιρίες. Αποτίμηση κινητών αξιών», ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προέβλεπε τα εξής:

«(1) Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, οι ανώνυμες εταιρίες, οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, καθώς και οι παντός τύπου εταιρίες και οντότητες που εδρεύουν στην αλλοδαπή και έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο εθνικό έδαφος θεωρούνται ως ανενεργές εταιρίες εάν το συνολικό ύψος των εσόδων, των αυξήσεων των αποθεματικών και των κερδών, εξαιρουμένων εκείνων που έχουν έκτακτο χαρακτήρα, το οποίο προκύπτει από τον λογαριασμό αποτελεσμάτων, όπου αυτός προβλέπεται, είναι κατώτερο από το άθροισμα των ποσών που προκύπτουν από την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών:

[...]

(c) 15 % επί της αξίας των λοιπών παγίων στοιχείων του ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένων των αντικειμένων συμβάσεων χρηματοδοτικής μισθώσεως.

[...]

(4) Για τις ανενεργές εταιρίες και οντότητες, το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τη δήλωση του φόρου προστιθέμενης αξίας δεν επιστρέφεται ούτε μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συμψηφισμού [...], ή εκχώρησης [...]. Εφόσον, επί τρεις συναπτές φορολογικές περιόδους, η ανενεργή εταιρία ή οντότητα δεν διενεργεί πράξεις για τους σκοπούς του ΦΠΑ αξίας τουλάχιστον ίσης με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών που μνημονεύονται στην παράγραφο 1, το πιστωτικό υπόλοιπο δεν μεταφέρεται προς έκπτωση από τον οφειλόμενο ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί στις επόμενες φορολογικές περιόδους.

(4bis) Σε περίπτωση συνδρομής αντικειμενικών περιστάσεων οι οποίες κατέστησαν αδύνατη την απόκτηση εσόδων, την αύξηση των αποθεματικών και των κερδών, καθώς και του εισοδήματος, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ή δεν κατέστησαν δυνατή τη διενέργεια των σχετικών πράξεων για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας οι οποίες μνημονεύονται στην παράγραφο 4, η ενδιαφερόμενη εταιρία μπορεί να ζητήσει να μην εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις του νόμου για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής [...].

[...]»

³ *Gazzetta Ufficiale*, αριθ. 304, της 30ής Δεκεμβρίου 1994.

III. Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

3. Προκειμένου να πωλεί τον οίνο που παρήγαγε στην Καμπανία (Ιταλία), η Vigna Ottieri s.r.l., έχει πραγματοποιήσει από το 1996 επενδύσεις σε εγκαταστάσεις παραγωγής, εξοπλισμό και εμπορικό σήμα. Τον Δεκέμβριο του 2005 η Vigna Ottieri εκμίσθωσε τα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού της στη Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (στο εξής: Feudi) εξ επαχθούς αιτίας. Την εποχή εκείνη η Feudi κατείχε το 22,7 % της Vigna Ottieri.

4. Το 2007 η Επιτροπή κίνησε διαδικασία επί παραβάσει κατά της Ιταλίας, αμφισβητώντας τη συμβατότητα του άρθρου 30 του νόμου 724/1994 με την οδηγία ΦΠΑ⁴. Μετά από ανταλλαγή επιστολών, η Επιτροπή περάτωσε τη διαδικασία επί παραβάσει τον Σεπτέμβριο του 2010.

5. Τον Δεκέμβριο του 2010 η ιταλική φορολογική αρχή κοινοποίησε στη Vigna Ottieri πράξη επιβολής ΦΠΑ. Με την εν λόγω πράξη η Vigna Ottieri χαρακτηρίστηκε ως ανενεργή εταιρία για το φορολογικό έτος 2008, καθόσον είχε καταχωρίσει στα λογιστικά της βιβλία πράξεις εκροών υποκείμενες σε ΦΠΑ συνολικής αξίας χαμηλότερης από το κατώτατο όριο εσόδων, στοιχείο από το οποίο τεκμαίρεται ότι μια εταιρία είναι ανενεργή κατά την έννοια του άρθρου 30 του νόμου 724/1994⁵. Τα μόνα έσοδα που φαινόταν να είχε εισπράξει η Vigna Ottieri κατά τη διάρκεια του εν λόγω φορολογικού έτους ήταν τα ποσά που της είχε καταβάλει η Feudi για τη χρήση του σήματός της, τη μίσθωση του εξοπλισμού της και την πώληση μεταχειρισμένου εξοπλισμού. Κατά την εφαρμογή των κατώτατων ορίων που προβλέπονται στο άρθρο 30 του νόμου 724/1994, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τα έσοδα αυτά, καθόσον έκρινε ότι τα ποσά που είχε εισπράξει η Vigna Ottieri από τη Feudi αφορούσαν μεταβίβαση κλάδου επιχείρησης και, ως εκ τούτου, δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Με την πράξη επιβολής ΦΠΑ διαπιστώθηκε επίσης ότι η αξία των πράξεων εκροών της Vigna Ottieri ήταν χαμηλότερη από το καθορισμένο κατώτατο όριο επί τρία συναπτά φορολογικά έτη. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα της Vigna Ottieri περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για το έτος 2009.

6. Η Vigna Ottieri άσκησε προσφυγή ακυρώσεως κατά της πράξης επιβολής φόρου. Ισχυρίστηκε ότι τα έσοδα τα οποία είχε αντλήσει από την εκμίσθωση των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού της υπερέβαιναν τα κατώτατα όρια του άρθρου 30 του νόμου 724/1994. Υποστήριξε, περαιτέρω, ότι δεν υπήρξε μεταβίβαση κλάδου επιχείρησης, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η Feudi συνέχιζε δραστηριότητα που προηγουμένως ασκούσαν από τη Vigna Ottieri. Τον Απρίλιο του 2012 το Commissione tributaria provinciale di Avellino (πρωτοβάθμιο επαρχιακό φορολογικό δικαστήριο Avellino, Ιταλία) απέρριψε την προσφυγή ακυρώσεως της Vigna Ottieri. Η Vigna Ottieri άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής.

7. Τον Σεπτέμβριο του 2012 η Feudi απέκτησε την κυριότητα της Vigna Ottieri.

8. Τον Οκτώβριο του 2013 το Commissione tributaria regionale della Campania (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Καμπανίας, Ιταλία) απέρριψε την έφεση της Vigna Ottieri. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι οι ανενεργές εταιρίες επιτρέπουν συχνά σε τρίτους, συνήθως τους μετόχους τους, να χρησιμοποιούν τα περιουσιακά τους στοιχεία υπό ευνοϊκούς όρους. Υπό αυτές τις συνθήκες, εταιρίες που κατέχουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία μπορούν να

⁴ Διαδικασία επί παραβάσει αριθ. 2007/4392.

⁵ Δηλαδή, η αξία των υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων εκροών της Vigna Ottieri ήταν χαμηλότερη από το 15 % της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων.

εξομοιωθούν με ανενεργές εταιρίες. Έκρινε επίσης ότι, εκμισθώνοντας τα περιουσιακά της στοιχεία στη Feudi, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος χρήσης του σήματός της, η Vigna Ottieri μεταβίβασε, στην πραγματικότητα, μέρος της επιχείρησής της στη Feudi, με συνέπεια να μην εμπίπτει η πράξη στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

9. Τον Μάρτιο του 2014 η Feudi άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Corte suprema di cassazione (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ιταλία). Προέβαλε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ μπορεί να περιοριστεί μόνο στις περιπτώσεις τις οποίες προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία του Συμβουλίου⁶. Κατά το άρθρο 27 της οδηγίας αυτής, το Συμβούλιο δύναται να επιτρέπει ομοφώνως τη λήψη ειδικών μέτρων με σκοπό την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Δεδομένου ότι δεν έχουν ληφθεί τέτοια μέτρα, η Feudi ισχυρίστηκε ότι το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 αντιβαίνει στην έκτη οδηγία.

10. Η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι εφάρμοσε ορθώς το άρθρο 30 του νόμου 724/1994, σκοπός του οποίου είναι να εμποδίσει τα νομικά πρόσωπα τα οποία εμφανίζονται μόνον τυπικά να ασκούν οικονομική δραστηριότητα, ενώ στην πράξη δεν είναι ενεργά, να αποκτούν φορολογικά πλεονεκτήματα. Δεδομένου ότι η Vigna Ottieri δεν ήταν υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ, ορθώς αποκλείστηκε από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

11. Το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι η διάταξη του άρθρου 30 του νόμου 724/1994 αποσκοπεί στην αποτροπή της σύστασης ανενεργών εταιριών, οι οποίες συστήνονται με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικών πλεονεκτημάτων για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων των μετόχων τους. Βάσει μέσων δεικτών κερδοφορίας των στοιχείων ενεργητικού των εταιριών, το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 θέτει κατώτατα όρια ώστε να μπορεί να συναχθεί ότι μια εταιρία είναι ανενεργή. Το τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο εταιρίες οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα εν λόγω κατώτατα όρια είναι ανενεργές βασίζεται στο γεγονός ότι δεν υφίσταται στην πράξη επιχείρηση χωρίς να υφίσταται ελάχιστη συνέχεια στα έσοδα. Το τεκμήριο αυτό δύναται να ανατραπεί αν η εταιρία αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων που καθιστούν αδύνατη την επίτευξη ορισμένου ελάχιστου επιπέδου εσόδων.

12. Το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) διευκρινίζει ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στερείται το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ⁷ που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση ή του δικαιώματος να χρησιμοποιήσει το εν λόγω υπόλοιπο υπό μορφή συμψηφισμού έναντι άλλων οφειλών ΦΠΑ ή εκχώρησης αυτού του πιστωτικού υπολοίπου σε τρίτους. Μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο διατηρεί το δικαίωμα μεταφοράς του υπολοίπου προς έκπτωση του οφειλόμενου ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί στις επόμενες φορολογικές περιόδους, το δικαίωμα αυτό απεμπολείται αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν πληροί τα κριτήρια που μνημονεύθηκαν στο σημείο 11 των παρούσων προτάσεων επί τρία συναπτά φορολογικά έτη. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ θεμελιώνεται οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες σε άλλον υποκείμενο στον φόρο, τα οποία ο τελευταίος χρησιμοποιεί ως εισροές για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων εκροών του. Οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν μπορούν να επιβάλουν πρόσθετες προϋποθέσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, το Corte suprema di

⁶ Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία). Από την 1η Ιανουαρίου 2007 η οδηγία ΦΠΑ κατήργησε και αντικατέστησε την έκτη οδηγία.

⁷ Η έννοια του «πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ» έχει εφαρμογή όταν εταιρία που διενήργησε περισσότερες πράξεις εισροών από ό,τι υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις εκροών δεν είναι σε θέση να συμψηφίσει πλήρως τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε έναντι του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται κατά τη διάρκεια ορισμένου φορολογικού έτους.

Cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον είναι δυνατόν να αίρεται η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όσον αφορά εταιρία η οποία δεν πληροί το κριτήριο του άρθρου 30 του νόμου 724/1994 διότι διενεργεί ανεπαρκή όγκο υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων εκρών, ακόμη και αν το τεκμήριο που οδήγησε στην εν λόγω άρση είναι μαχητό.

13. Περαιτέρω, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει η οδηγία ΦΠΑ. Το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να μην αναγνωρίζεται στις περιπτώσεις που υποκείμενος στον φόρο, προσποιούμενος ότι προτίθεται να ξεκινήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, επιδιώκει, στην πραγματικότητα, να αποκτήσει αγαθά που θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο έκπτωσης στο πλαίσιο της εν λόγω οικονομικής δραστηριότητας. Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να θεσπίζουν κανόνες περί αποδείξεως, όπως τεκμήριο ύπαρξης κατάχρησης ή απάτης σε περίπτωση εγκαταλείψεως επενδύσεως, οι οποίοι θα καθιστούσαν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ από τους υποκείμενους στον φόρο. Επομένως, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον το τεκμήριο που καθιερώνει το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, καίτοι, απαντώντας σε ερώτηση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, η Επιτροπή διαβεβαίωσε ότι πράγματι συνάδει⁸.

14. Τέλος, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 παραβιάζει τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα είναι βέβαιος κατά τον χρόνο που διενεργεί μια φορολογητέα πράξη αν αυτή δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ, δεδομένου ότι το εν λόγω δικαίωμα εξαρτάται από την επίτευξη ορισμένου επιπέδου εσόδων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου φορολογικού έτους.

15. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Έχει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι μπορεί να στερηθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, πρόσωπο ή οντότητα που επί τρία συναπτά έτη διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με την απόδοση που μπορεί ευλόγως, βάσει προκαθορισμένων από τον νόμο κριτηρίων, να αναμένεται από τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει, χωρίς το εν λόγω πρόσωπο ή η εν λόγω οντότητα να είναι σε θέση να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων προκειμένου να δικαιολογήσει την κατάσταση αυτή;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχουν το άρθρο 167 της [οδηγίας ΦΠΑ] και οι γενικές αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας του περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως αυτή του άρθρου 30, παράγραφος 4, του νόμου 724/1994, κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ή δικαίωμα επιστροφής ή δικαίωμα χρήσης του εν λόγω ΦΠΑ σε επόμενη φορολογική περίοδο, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επί τρεις συναπτές φορολογικές περιόδους διενεργεί

⁸ Βλ. απάντηση της Επιτροπής της 30ής Νοεμβρίου 2010 στην κοινοβουλευτική ερώτηση P-9064/2010 (ΕΕ 2011, C 249 Ε, σ. 1).

πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με την απόδοση που μπορεί ευλόγως, βάσει προκαθορισμένων από τον νόμο κριτηρίων, να αναμένεται από τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει επί τρία συναπτά έτη, χωρίς το εν λόγω πρόσωπο να είναι σε θέση να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων προκειμένου να δικαιολογήσει την κατάσταση αυτή;

- 3) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, έχουν οι αρχές του δικαίου της Ένωσης περί ασφάλειας δικαίου και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 30, παράγραφος 4, του νόμου 724/1994, κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ή δικαίωμα επιστροφής ή χρήσης του εν λόγω ΦΠΑ σε επόμενη φορολογική περίοδο, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επί τρεις συναπτές φορολογικές περιόδους διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με το εισόδημα που ευλόγως, βάσει προκαθορισμένων από τον νόμο κριτηρίων, αναμένεται να αποδώσουν τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει επί τρία συναπτά έτη, χωρίς το εν λόγω πρόσωπο να είναι σε θέση να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων προκειμένου να δικαιολογήσει την κατάσταση αυτή;»

16. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Feudi, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Οι εν λόγω διάδικοι ανέπτυξαν προφορικά επιχειρήματα και απάντησαν στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Ιουνίου 2023.

IV. Εκτίμηση

A. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

17. Κατά τη Feudi, πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί συνέπεια της άσκησης οικονομικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως της κερδοφορίας της ή της αξίας των πράξεων εκροών της. Κατά τη νομολογία, το γεγονός ότι ένα αγαθό προσφέρεται για οικονομική εκμετάλλευση αρκεί, κατά κανόνα, για να θεωρηθεί ότι ο κύριός του το εκμεταλλεύεται για τις ανάγκες οικονομικών δραστηριοτήτων και, κατά συνέπεια, για να πραγματοποιήσει έσοδα διαρκούς χαρακτήρα. Εάν το αγαθό είναι δεκτικό τόσο οικονομικής όσο και ιδιωτικής χρήσεως, θα πρέπει να αναλυθεί το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες χωρεί η εκμετάλλευσή του για να κριθεί εάν χρησιμοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων τα οποία είναι πράγματι διαρκούς χαρακτήρα⁹. Η Feudi επισημαίνει ότι τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού της, υπό μορφή εγκαταστάσεων, εξοπλισμού και εμπορικού σήματος, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την πώληση οίνου. Επομένως, το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει την εφαρμογή τεκμηρίου σε σχέση με την αξία των υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων εκροών.

18. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αποσκοπεί στην αποτροπή της καταχρηστικής σύστασης εταιριών με σκοπό την απόκτηση φορολογικών πλεονεκτημάτων. Εταιρία η οποία δεν παραδίδει αγαθά ή δεν παρέχει υπηρεσίες σε αγορά δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα. Καθόσον εισάγει μαχητό

⁹ Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 20).

τεκμήριο αναλόγως της αξίας των υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών, η εφαρμογή του οποίου υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο, η εθνική νομοθεσία επιδιώκει απλώς να προσδιορίσει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες εταιρία όντως δεν ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα.

19. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η ιταλική νομοθεσία αποσκοπεί στην αποφυγή καταχρήσεων οι οποίες προκύπτουν όταν οι εταιρίες κατέχουν παραγωγικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία δεν δημιουργείται φορολογητέο εισόδημα. Η νομοθεσία προσδιορίζει τις εταιρίες αυτές συγκρίνοντας την αξία των περιουσιακών στοιχείων που κατέχουν σε σχέση με ορισμένα κατώτατα όρια εσόδων. Εφόσον το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα υπολείπεται των εν λόγω κατώτατων ορίων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου, η εταιρία θεωρείται ανενεργή, εκτός εάν μπορέσει να παράσχει εξηγήσεις για το χαμηλό εισόδημα που απέκτησε. Επίσης, η ιταλική νομοθεσία επιβάλλει στις εταιρίες αυτές φόρο εταιριών με συντελεστή υπολογιζόμενο βάσει τεκμαιρόμενου ελάχιστου εισοδήματος. Το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 περιορίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ανενεργών εταιριών με τρεις τρόπους. Πρώτον, μια ανενεργή εταιρία δεν μπορεί να λάβει επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου θεωρείται ότι δεν ήταν ενεργή¹⁰. Δεύτερον, μια εταιρία δεν μπορεί να συμψηφίσει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που καταβλήθηκε έναντι άλλων φόρων ή οφειλών, ούτε μπορεί να μεταφέρει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ σε τρίτους σε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου θεωρείται ότι δεν ήταν ενεργή. Τρίτον, μολονότι οι ανενεργές εταιρίες μπορούν, κατ' αρχήν, να μεταφέρουν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ σε επόμενο φορολογικό έτος, το εν λόγω δικαίωμα δεν παρέχεται εφόσον οι εν λόγω εταιρίες θεωρούνται ως ανενεργές κατά τη διάρκεια τριών συναπτών φορολογικών ετών.

20. Το άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ευρύτατα την έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας», προκειμένου να καλύψει κάθε μόνιμη δραστηριότητα που ασκείται έναντι αμοιβής, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της. Η Επιτροπή εκτιμά ότι η ιδιότητα ως υποκειμένου στον φόρο όσον αφορά εταιρία δεν αίρεται κατ' ανάγκη εάν αυτή χαρακτηριστεί ως ανενεργή βάσει της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας. Η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 της οδηγίας ΦΠΑ, είναι ανεξάρτητη από την κερδοφορία της οικονομικής δραστηριότητας που αυτός ασκεί. Μια ανενεργή εταιρία έχει πάντοτε τη δυνατότητα να δηλώσει ότι δεν απέκτησε αγαθά ή υπηρεσίες για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων εκροών της και συνεπώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που κατέβαλε, κατά το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά την Επιτροπή, η ιταλική φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε τον οικονομικό χαρακτήρα των δραστηριοτήτων της Vigna Ottieri, αλλά χαρακτήρισε την εταιρία ως ανενεργή λόγω της ανεπαρκούς κερδοφορίας των υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων εκροών της.

21. Η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» κατά την οδηγία ΦΠΑ ορίζεται σε σχέση με την έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, αυτής. Η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας είναι εκείνη που δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό ενός προσώπου ως «υποκειμένου στον φόρο» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ¹¹.

22. Η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ως καλύπτουσα κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένης της «εκμετάλλευσης ενσώματου ή άυλου αγαθού,

¹⁰ Η Επιτροπή πρόσθεσε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι μια ανενεργή εταιρία δεν στερείται το δικαίωμα έκπτωσης όσον αφορά τις υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις εκροών, ακόμη και όταν ο όγκος των εν λόγω πράξεων υπολείπεται του κατώτατου ορίου. Το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 περιορίζει μόνον την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ.

¹¹ Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Słaby κ.λπ. (C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 43), και της 20ής Ιανουαρίου 2021, AJFP Sibiu και DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, σκέψη 25).

με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα». Ο όρος «εκμετάλλευση» αναφέρεται, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, που αποσκοπούν στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από το οικείο αγαθό¹². Ο αριθμός και η αξία των πράξεων δεν μπορούν να αποτελούν κριτήριο διακρίσεως μεταξύ των δραστηριοτήτων ενός ιδιώτη επενδυτή, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, και εκείνων ενός επενδυτή του οποίου οι πράξεις συνιστούν οικονομική δραστηριότητα¹³.

23. Οι έννοιες της «παραδόσεως αγαθών» και της «παροχής υπηρεσιών» έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων¹⁴. Είναι αδιάφορο αν οι πράξεις αυτές γίνονται με σκοπό να αποφέρουν κέρδος¹⁵. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι οικονομική δραστηριότητα ασκείται σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της κανονικής τιμής της αγοράς δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας ως εξ επαχθούς αιτίας παροχής¹⁶.

24. Ούτε η κτήση και η πώληση ενός αγαθού μπορεί να συνιστά εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι η μόνη ανταμοιβή των πράξεων αυτών έγκειται σε τυχόν κέρδος κατά την πώληση του εν λόγω αγαθού¹⁷. Ούτε η απλή κατοχή περιουσιακών στοιχείων θεωρείται ως οικονομική δραστηριότητα για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ¹⁸. Τούτο αντικατοπτρίζεται στο άρθρο 19, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει ότι, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών. Η διάταξη αυτή σκοπό έχει να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να διευκολύνουν τις μεταβιβάσεις επιχειρήσεων ή τμημάτων επιχειρήσεων, απλοποιώντας τις διαδικασίες μεταβιβάσεως και αποφεύγοντας την επιβάρυνση της περιουσίας του δικαιούχου με δυσανάλογο φορολογικό βάρος που, εν πάση περιπτώσει, μπορεί να ανακτηθεί αργότερα μέσω της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών¹⁹. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, η έννοια μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρία συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών καλύπτει τη μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης ή τη μεταβίβαση αυτοτελούς τμήματος επιχείρησης που περιλαμβάνουν υλικά και, ενδεχομένως, άυλα στοιχεία, τα οποία από κοινού συνιστούν εταιρία ή τμήμα επιχείρησης που είναι σε θέση να εξακολουθήσει αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα, αλλά δεν καλύπτει την απλή μεταβίβαση αγαθών, όπως την πώληση αποθέματος προϊόντων²⁰. Μεταβίβαση αγαθών μπορεί επίσης να πραγματοποιηθεί αν το εμπορικό ακίνητο τίθεται στη διάθεση του αποκτώντα μέσω συμβάσεως μισθώσεως ή αν ο

¹² Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Słaby* κ.λπ. (C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 45), και της 20ής Ιανουαρίου 2021, *AJFP Sibiu* και *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, σκέψη 27).

¹³ Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Słaby* κ.λπ. (C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 37), της 17ης Οκτωβρίου 2019, *Paulo Nascimento Consulting* (C-692/17, EU:C:2019:867, σκέψη 25), και της 20ής Ιανουαρίου 2021, *AJFP Sibiu* και *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, σκέψη 30).

¹⁴ Απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 22).

¹⁵ Όπ.π. (σκέψη 35).

¹⁶ Όπ.π. (σκέψη 45).

¹⁷ Απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021, *AJFP Sibiu* και *DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, σκέψη 28).

¹⁸ Πρβλ. απόφαση της 20ής Ιουνίου 1991, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, σκέψεις 13 και 14), η οποία έκρινε ότι σε εταιρία holding δεν αναγνωρίζεται η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

¹⁹ Απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, σκέψη 39).

²⁰ Αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2003, *Zita Modes* (C-497/01, EU:C:2003:644, σκέψη 40), της 10ης Νοεμβρίου 2011, *Schriever* (C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψεις 24 και 25), και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 15).

ίδιος διαθέτει κατάλληλο ακίνητο στο οποίο μπορεί να μετακινηθεί το σύνολο των μεταβιβαζόμενων στοιχείων και στο οποίο αυτός μπορεί να συνεχίσει να ασκεί την οικεία οικονομική δραστηριότητα²¹.

25. Μολονότι οι μεταβιβάσεις στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 19 της οδηγίας ΦΠΑ είναι εκείνες στις οποίες ο δικαιούχος προτίθεται να εκμεταλλευθεί τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως ή το μεταβιβαζόμενο τμήμα επιχειρήσεως, η διάταξη αυτή ουδόλως επιτάσσει να ασκεί ο δικαιούχος προ της μεταβιβάσεως το ίδιο είδος οικονομικής δραστηριότητας με τον μεταβιβάζοντα²².

26. Μια πράξη συνιστά παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και, επομένως, οικονομική δραστηριότητα εφόσον πληροί τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζεται η έννοια αυτή. Τούτο ισχύει ακόμη και οσάκις διενεργείται με μόνο σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος²³.

27. Επομένως, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο έχει κάθε πρόσωπο που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, ανεξαρτήτως των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Επομένως, η οδηγία ΦΠΑ αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο από την επίτευξη ορισμένου επιπέδου εσόδων από οικονομική δραστηριότητα.

28. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν μπορεί να στερηθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο πρόσωπο το οποίο επί τρία συναπτά έτη διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με την απόδοση που μπορεί ευλόγως να αναμένεται από τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει.

29. Επισημαίνω ωστόσο ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν υπερέβη το απαιτούμενο κατώτατο όριο εσόδων δύναται να συμψηφίσει εν μέρει τον ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε με τον οφειλόμενο ΦΠΑ στο πλαίσιο των πράξεων εκροών του, η επίμαχη εθνική ρύθμιση δεν ασκεί επιρροή στην ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Η μόνη συνέπεια της μη επίτευξης του σχετικού κατώτατου ορίου εσόδων επί τρία συναπτά φορολογικά έτη είναι ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν δικαιούται να μεταφέρει τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε και, ως εκ τούτου, στερείται το δικαίωμα να διεκδικήσει το εν λόγω υπόλοιπο. Μολονότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν ευσταθεί ο εν λόγω ισχυρισμός, εκτιμώ ότι η οικεία εθνική νομοθεσία δεν εξαρτά, στην πραγματικότητα, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο από την προϋπόθεση της επίτευξης καθορισμένου κατώτατου ορίου εσόδων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

²¹ Απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 29). Το γεγονός ότι εμπορικό ακίνητο εκμισθώθηκε απλώς στον αποκτώντα και δεν πωλήθηκε σε αυτόν δεν αποτελεί εμπόδιο για τη συνέχιση από τον οικείο αγοραστή της δραστηριότητας του πωλητή (όπ.π., σκέψη 40).

²² Αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, σκέψεις 44 και 45) και της 10ης Νοεμβρίου 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, σκέψη 37).

²³ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 60).

B. Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

30. Η Feudi υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών δεν μπορεί να εξαρτάται από άλλες προϋποθέσεις πέραν της άσκησης οικονομικής δραστηριότητας και της χρησιμοποίησης των αποκτηθέντων αγαθών και υπηρεσιών για τις ανάγκες αυτής της δραστηριότητας. Ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον οι πράξεις εκροών του υπόκεινται στον εν λόγω φόρο. Μολονότι η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης σε περίπτωση φοροδιαφυγής ή απάτης, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, η Feudi υποστηρίζει ότι [η φορολογική αρχή] δεν μπορεί να στηριχθεί σε τεκμήριο προς τον σκοπό αυτόν. Εν πάση περιπτώσει, κριτήριο το οποίο βασίζεται στον όγκο των υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων εκροών συνιστά απρόσφορο μέτρο για να εκτιμηθεί εάν υφίσταται απάτη.

31. Η Ιταλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι η εθνική νομοθεσία δεν καθιστά αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι εταιρίες μπορούν να αποδείξουν ότι πράγματι ασκούν οικονομική δραστηριότητα καίτοι το επίπεδο των εσόδων τους είναι χαμηλό. Συνεπώς, κατά την Ιταλική Κυβέρνηση, το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 συνάδει με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας.

32. Κατά την Επιτροπή, εφόσον υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά ή υπηρεσίες για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων, δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε ή οφείλει σε σχέση με τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η έκπτωση αυτή υπολογίζεται, κατ' αρχήν, αφαιρώντας από το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει για ορισμένη φορολογική περίοδο το συνολικό ποσό του ΦΠΑ για το οποίο θεμελιώνεται το δικαίωμα έκπτωσης κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Όταν το ποσόν της έκπτωσης υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για ορισμένη φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της επιπλέον διαφοράς είτε να τη μεταφέρουν στην επόμενη φορολογική περίοδο.

33. Στην υπόθεση της κύριας δίκης το δικαίωμα μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αποκλείστηκε καθόσον η Feudi δεν διενήργησε, επί τρία συναπτά φορολογικά έτη, τον ελάχιστο όγκο υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών που προβλέπει η ιταλική νομοθεσία. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, στο μέτρο κατά το οποίο η ιταλική νομοθεσία θεωρεί ορισμένους υποκείμενους στον φόρο ως ανενεργούς, το πράττει στηριζόμενη στο γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο ενδέχεται να διενήργησε πράξεις ΦΠΑ επί των εισροών χωρίς ωστόσο να διενήργησε επαρκή όγκο πράξεων εκροών υποκείμενων σε ΦΠΑ. Δεδομένου ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν αποκλείει αυτή την ερμηνεία της ιταλικής νομοθεσίας.

34. Περαιτέρω, η Επιτροπή εκτιμά ότι το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 είναι ανάλογο προς τον σκοπό της αποτροπής αδικαιολόγητης έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για μια εταιρία, καθόσον η εταιρία αυτή έχει τη δυνατότητα να αποδείξει, υπό όρους που δεν είναι υπέρμετρα δυσχερείς, ότι διενήργησε πράξεις εισροών προκειμένου να διενεργήσει υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις εκροών.

35. Το καθεστώς έκπτωσης που θεσπίζει η οδηγία ΦΠΑ έχει ως σκοπό την πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που κατέβαλε ή οφείλει στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές

υπόκεινται στον ΦΠΑ²⁴. Το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ. 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, η εφαρμογή του εν λόγω δικαιώματος δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται²⁵.

36. Κατά το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες που απέκτησε χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του²⁶. Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών²⁷.

37. Κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις, πέραν των προβλεπόμενων από την οδηγία αυτή, εφόσον τις κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των ως άνω σκοπών και 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 ΦΠΑ²⁸.

38. Τα υποκείμενα δικαίου δεν μπορούν να επικαλούνται το δίκαιο της Ένωσης με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση. Το δίκαιο της Ένωσης δεν καλύπτει πράξεις οι οποίες δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης. Η αρχή αυτή περί της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών έχει εφαρμογή και στον τομέα του ΦΠΑ, η δε οδηγία ΦΠΑ αναγνωρίζει και ενθαρρύνει την καταπολέμηση της ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατήγησης²⁹.

39. Στον τομέα του ΦΠΑ η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής επιβάλλει, αφενός, όπως οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό. Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος³⁰.

40. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η απάντηση στο οποίο εξαρτάται από την απάντηση που πρότεινα να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, πρέπει να απαντηθεί υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων.

²⁴ Αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 43), και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 30).

²⁵ Αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 44), και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 31).

²⁶ Απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmnt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψεις 31 και 42).

²⁷ Αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjmnt (C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 44), και της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 42).

²⁸ Αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 47), και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 32).

²⁹ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 68 έως 71).

³⁰ Όπ.π. (σκέψεις 74 και 75).

41. Το άρθρο 30 του νόμου 724/1994 προβλέπει ότι, κατ' αρχήν, ανενεργή είναι μια εταιρία η οποία δεν διενεργεί έναν ελάχιστο όγκο υποκείμενων στον ΦΠΑ οικονομικών πράξεων σε σχέση με την αξία των περιουσιακών της στοιχείων. Το εν λόγω τεκμήριο δύναται να ανατραπεί αν η εταιρία αποδείξει ότι συντρέχουν αντικειμενικές περιστάσεις οι οποίες δικαιολογούν τον ασυνήθιστα χαμηλό όγκο των υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών που διενήργησε. Εφόσον έχει εφαρμογή το τεκμήριο, η ανενεργή εταιρία μπορεί να μεταφέρει το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε μόνο στο επόμενο φορολογικό έτος. Οσάκις εταιρία δεν υπερβεί τα καθορισμένα κατώτατα όρια εισοδήματος επί τρία συναπτά έτη, δεν έχει τη δυνατότητα να προβεί στη μεταφορά τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Όπως επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς οι λοιποί διάδικοι να την αντικρούσουν επ' αυτού, μια ανενεργή εταιρία δεν στερείται το δικαίωμα έκπτωσης για τις υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις της εκροών, ακόμη και όταν αυτές υπολείπονται του προβλεπόμενου κατώτατου ορίου, μέσω της αφαίρεσης του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε από τον οφειλόμενο ΦΠΑ.

42. Καθόσον η ιταλική νομοθεσία προβλέπει ότι οι εταιρίες στερούνται το δικαίωμα έκπτωσης τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλαν εφόσον διενεργούν ανεπαρκή όγκο πράξεων εκροών υποκείμενων σε ΦΠΑ επί τρία συναπτά φορολογικά έτη, η εν λόγω νομοθεσία εφαρμόζει την αρχή που διατυπώνεται στο άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως έχει ερμηνευθεί από τη μνημονευθείσα στο σημείο 36 των παρουσών προτάσεων νομολογία, δεδομένου ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες που απέκτησε χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών του. Επομένως, συνιστά μέτρο για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής το οποίο επιδιώκει θεμιτό σκοπό, ήτοι την παρεμπόδιση της κατάχρησης του συστήματος ΦΠΑ από ανενεργές εταιρίες, σκοπός ο οποίος συνάδει με το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ και με τη μνημονευθείσα στα σημεία 38 και 39 των παρουσών προτάσεων νομολογία.

43. Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν μεν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη νομοθεσία της Ένωσης³¹. Επομένως, εθνική ρύθμιση η οποία θεσπίζει μαχητό τεκμήριο με σκοπό την ελαχιστοποίηση των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής δεν είναι, αυτή καθεαυτήν, αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας, υπό την προϋπόθεση ότι παρέχεται πράγματι στα πρόσωπα τα οποία αφορά η ρύθμιση αυτή η δυνατότητα να παράσχουν αντικειμενικές εξηγήσεις για τον ασυνήθιστα χαμηλό όγκο των υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών κατά τα οικεία φορολογικά έτη³². Οι εν λόγω αποδείξεις προσκομίζονται σύμφωνα με τους κανόνες του εθνικού δικαίου, οι οποίοι δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ³³. Επιπλέον, το απαιτούμενο επίπεδο αποδείξεως για την ανατροπή του τεκμηρίου δεν πρέπει να είναι υπέρμετρα υψηλό.

44. Στην υπό κρίση υπόθεση, όπως επισήμανε η Ιταλική Κυβέρνηση, μια εταιρία δύναται να ανατρέψει το σχετικό τεκμήριο και με άλλους τρόπους πέραν του να αποδείξει ότι πληροί το κριτήριο περί κατώτατου εισοδήματος. Μπορεί, επίσης, να παράσχει επαρκείς εξηγήσεις σχετικά

³¹ Απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 34).

³² Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψεις 42 και 44), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της αναλογικότητας δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία θεσπίζει μαχητό τεκμήριο όσον αφορά τον κύκλο εργασιών που υπόκειται σε ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει την πράξη επιβολής φόρου και εφόσον το απαιτούμενο επίπεδο αποδείξεως για την ευδοκίμηση της προσφυγής δεν είναι υπέρμετρα υψηλό.

³³ Πρβλ. αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 39), και της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 51).

με τους λόγους για τους οποίους διενήργησε πράξεις εκροών πολύ χαμηλής αξίας κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη (επί παραδείγματι, προβλήματα παραγωγής ή οικονομική ύφεση). Το γεγονός ότι το μαχητό τεκμήριο που θεσπίζει η ιταλική νομοθεσία εφαρμόζεται εφόσον τα έσοδα υποκειμένου στον φόρο υπολείπονται των κατώτατων ορίων κατά τη διάρκεια τριών συναπτών φορολογικών ετών καταδεικνύει ότι το σχετικό τεκμήριο έχει σχεδιαστεί καταλλήλως ώστε να εντοπίζει τις εικονικές εταιρίες. Σε περίπτωση αμφισβήτησης, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν οι κανόνες αποδείξεως που προβλέπει το ιταλικό δίκαιο για την ανατροπή του τεκμηρίου καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα.

45. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ότι οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ή δικαίωμα επιστροφής ή δικαίωμα χρήσης του εν λόγω ΦΠΑ σε επόμενο φορολογικό έτος, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επί τρία συναπτά έτη διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με την απόδοση που μπορεί ευλόγως να αναμένεται από τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει, χωρίς ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να είναι σε θέση να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων προκειμένου να εξηγήσει την κατάσταση αυτή. Οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες δύναται να προσκομιστούν οι αποδείξεις δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, στοιχείο το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Γ. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

46. Θα απαντήσω στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα υπό το πρίσμα της απαντήσεως που πρότεινα να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου.

47. Η Feudi υποστηρίζει ότι εθνική νομοθεσία η οποία δημιουργεί μόνιμη κατάσταση αβεβαιότητας όσον αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών αντιβαίνει στην αρχή της ασφάλειας δικαίου.

48. Η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ισχυρίζονται ότι η ιταλική νομοθεσία δεν αντιβαίνει ούτε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου ούτε στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον ισχύει εντός ενός νομικού πλαισίου που καθορίζει επακριβώς τις περιπτώσεις στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο ενδέχεται να στερηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Περαιτέρω, ούτε εταιρία η οποία δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα είναι δυνατό να έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

49. Όπως έχει κρίνει επανειλημμένως το Δικαστήριο, η νομοθεσία της Ένωσης πρέπει να είναι βεβαία, η δε εφαρμογή της προβλεπτή από τους υποκείμενους σε αυτή. Αυτή η επιταγή περί ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν³⁴.

³⁴ Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 72 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

50. Η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση συνίσταται σε μαχητό τεκμήριο το οποίο εφαρμόζεται εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί ανεπαρκή όγκο υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών ως ποσοστό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του κατά τη διάρκεια τριών συναπτών φορολογικών ετών. Ως εκ τούτου, η νομοθεσία θεσπίζει σαφή κανόνα, γνωστό εκ των προτέρων στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος περιορίζει το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Κατά τον χρόνο που ο υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ, γνωρίζει με βεβαιότητα αν ο κανόνας αυτός έχει εφαρμογή στην περίπτωση του, όπως ακριβώς όλοι οι λοιποί υποκείμενοι στον φόρο διαπιστώνουν την υποχρέωσή τους όσον αφορά τον ΦΠΑ για ορισμένη φορολογική περίοδο κατά την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, αν παραστεί αναγκαίο, να αποδείξει ότι διενήργησε υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις εκροών οι οποίες υπερέβησαν το σχετικό κατώτατο όριο ή ότι δεν τις διενήργησε λόγω αντικειμενικών περιστάσεων.

51. Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχει εφαρμογή σε κάθε πρόσωπο στο οποίο διοικητική αρχή έχει παράσχει συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις, οι οποίες δημιουργούν σε συνετό και ενημερωμένο επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, δοθέντος ότι η εμπιστοσύνη αυτή είναι δικαιολογημένη³⁵.

52. Δεν προκύπτει από τη δικογραφία ότι η ιταλική φορολογική αρχή παρέσχε στη Vigna Ottieri συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις ότι δεν θα αντιμετωπιζόταν ως ανενεργή εταιρία κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη, στοιχείο το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι ανενεργός δεν δύναται να επικαλεστεί την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προκειμένου να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που κατέβαλε όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες που απέκτησε δεν χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων εκροών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ.

53. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα ότι οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ή δικαίωμα επιστροφής ή χρήσης του εν λόγω ΦΠΑ σε επόμενο φορολογικό έτος σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με την απόδοση που μπορεί ευλόγως να αναμένεται από τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει, χωρίς ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να είναι σε θέση να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων προκειμένου να εξηγήσει την κατάσταση αυτή.

V. Πρόταση

54. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) ως εξής:

1) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK, του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

³⁵ Πρβλ. αποφάσεις της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 44 και 45), και της 15ης Απριλίου 2021, *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 90).

έχει την έννοια ότι δεν μπορεί να στερηθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο πρόσωπο το οποίο επί τρία συναπτά έτη διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με την απόδοση που μπορεί ευλόγως να αναμένεται από τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει.

2) Οι αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας

έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ή δικαίωμα επιστροφής ή δικαίωμα χρήσης του εν λόγω ΦΠΑ σε επόμενο φορολογικό έτος, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επί τρία συναπτά έτη διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με την απόδοση που μπορεί ευλόγως να αναμένεται από τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει, χωρίς ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να είναι σε θέση να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων προκειμένου να εξηγήσει την κατάσταση αυτή. Οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες δύνανται να προσκομιστούν οι αποδείξεις δεν πρέπει να καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, στοιχείο το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

3) Οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών ή δικαίωμα επιστροφής ή χρήσης του εν λόγω ΦΠΑ σε επόμενο φορολογικό έτος σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος διενεργεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ των οποίων η αξία θεωρείται χαμηλότερη σε σχέση με το εισόδημα που ευλόγως αναμένεται να αποδώσουν τα περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει, χωρίς ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να είναι σε θέση να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων προκειμένου να εξηγήσει την κατάσταση αυτή.