



## Συλλογή της Νομολογίας

ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 9ης Ιανουαρίου 2023\*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 167, 168 και 178 – Δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών – Απάτη – Απόδειξη – Υποχρέωση επιμέλειας του υποκειμένου στον φόρο – Συνεκτίμηση της παράβασης των εθνικών διατάξεων που διέπουν την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών»

Στην υπόθεση C-289/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο περιφέρειας Βουδαπέστης, Ουγγαρία) με απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Μαΐου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

**A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., «f.a.»**, υπό εκκαθάριση,

κατά

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, Δ. Γρατσία, M. Ilešič, I. Jarukaitis (εισηγητή) και Z. Csehi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

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

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

## Διάταξη

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 167, του άρθρου 168, στοιχείο α', και του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), σε συνδυασμό με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, καθώς και με το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της A.T.S. 2003 Vagyondelmi és Szolgáltató Zrt. «f.a.», υπό εκκαθάριση (στο εξής: A.T.S. 2003), και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διεύθυνσης προσφυγών της Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογίας και Τελωνείων, Ουγγαρία) (στο εξής: διεύθυνση προσφυγών), σχετικά με το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για εξοφλημένα τιμολόγια της περιόδου μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 2009 και της 30ής Σεπτεμβρίου 2013.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Λαμβανομένου υπόψη του χρόνου των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης, παρατηρείται ότι σε ορισμένα από αυτά τα πραγματικά περιστατικά εφαρμοστέα, *ratione temporis*, τυγχάνει η οδηγία 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1), η οποία ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2013. Εντούτοις, καθόσον οι τροποποιήσεις που επέφερε η οδηγία 2010/45 δεν ασκούν άμεση επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση, θα γίνεται αναφορά μόνο στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, όπως αυτή είχε αρχικώς.
- 4 Το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.
- 5 Το άρθρο 168 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

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

[...]».

6 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας 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,

[...].»

### ***Το ουγγρικό δίκαιο***

7 Το άρθρο 1 του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί θεσπίσεως του κώδικα φορολογικής διαδικασίας) (Magyar Közlöny 2003/131., στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) προβλέπει στην παράγραφο 7 τα εξής:

«Οι συμβάσεις, οι συναλλαγές και οι λοιπές παρεμφερείς πράξεις χαρακτηρίζονται βάσει του πραγματικού περιεχομένου τους. Σύμβαση ή οποιαδήποτε άλλη δικαιοπραξία η οποία είναι άκυρη λαμβάνεται υπόψη για φορολογικούς σκοπούς στο μέτρο που αποδεικνύεται το οικονομικό αποτέλεσμά της.»

8 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας ορίζει τα εξής:

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

9 Κατά το άρθρο 97, παράγραφοι 4 έως 6, του εν λόγω κώδικα:

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

[...]

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

10 Το άρθρο 119 του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) (Magyar Közlöny 2007/155.) προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

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

11 Το άρθρο 120, στοιχείο α, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

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

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

12 Το άρθρο 127, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

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

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

[...]».

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

13 Η Α.Τ.Σ. 2003 παρέσχε υπηρεσίες προστασίας περιουσιακών στοιχείων και καθαριότητας κατά την περίοδο μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 2009 και της 30ής Σεπτεμβρίου 2013. Οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από το μισθωτό προσωπικό της εταιρίας καθώς και από υπεργολάβους και εργαζομένους που έθεσε στη διάθεσή της εταιρία δανεισμού εργαζομένων. Εν συνεχεία, η τελευταία κατέστη υπεργολάβος της Α.Τ.Σ. 2003 και, για τον σκοπό αυτό, προχώρησε με τη σειρά της σε δανεισμό εργαζομένων.

14 Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η Α.Τ.Σ. 2003 όφειλε ποσό 141 457 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF) (περίπου 345 155 ευρώ) για ΦΠΑ, φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και άλλες εισφορές για την περίοδο μεταξύ Δεκεμβρίου 2010 και Σεπτεμβρίου 2013. Επιπλέον, η φορολογική αρχή επέβαλε στην εταιρία φορολογικό πρόστιμο καθώς και προσαυξήσεις λόγω υπερμερίας.

15 Όσον αφορά τον εκπεστέο ΦΠΑ, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η Α.Τ.Σ. 2003 διωκόταν για αδίκημα φορολογικής απάτης, καθώς από έρευνα που διενήργησε η διεύθυνση ποινικών υποθέσεων της φορολογικής αρχής καταδείχθηκε η ύπαρξη αλυσίδας πλασματικής τιμολόγησης καθώς και η χρήση υπηρεσιών εταιριών δανεισμού εργαζομένων οι οποίες δεν ασκούσαν καμία πραγματική οικονομική δραστηριότητα και δεν πληρούσαν τις προβλεπόμενες από την εθνική νομοθεσία προϋποθέσεις για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Βάσει των στοιχείων και των πληροφοριών που συνέλεξε κατά την έρευνα αυτή, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η Α.Τ.Σ. 2003 όχι μόνο δεν είχε ενεργήσει με τη δέουσα επιμέλεια, αλλά είχε συμβάλει στην δημιουργία μιας εικονικής αλυσίδας υπηρεσιών, συνάπτοντας, μεταξύ άλλων, συμβάσεις για διάθεση προσωπικού με εταιρίες οι οποίες δεν διέθεταν τα απαραίτητα μέσα για την παροχή των υπηρεσιών που είχαν συμφωνηθεί ή οι οποίες δεν είχαν ασκήσει καμία πραγματική οικονομική δραστηριότητα. Η ίδια αρχή έκρινε ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, τα τιμολόγια που εξέδωσαν οι εν λόγω εταιρίες δεν είχαν αποδεικτική ισχύ.

- 16 Κατόπιν διοικητικής προσφυγής που ασκήθηκε κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, η διεύθυνση προσφυγών επιβεβαίωσε την απόφαση αυτή, όσον αφορά τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η Α.Τ.Σ. 2003 προσέφυγε στο Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο περιφέρειας Βουδαπέστης, Ουγγαρία), το αιτούν δικαστήριο, ενώπιον του οποίου αμφισβήτησε τα πραγματικά περιστατικά που έχουν γίνει δεκτά εις βάρος της και ισχυρίστηκε, κατ' ουσίαν, ότι επέδειξε κάθε ευλόγως αναμενόμενη επιμέλεια προκειμένου να βεβαιωθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν συνδέονταν με απάτη.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο, καίτοι επισημαίνει ότι το Δικαστήριο έχει ήδη ερμηνεύσει τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 σε πολλές υποθέσεις που ενδιαφέρουν την Ουγγαρία, ιδίως σε αυτές επί των οποίων εκδόθηκαν οι διατάξεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Crewprint (C-611/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:674), αναφέρει ότι εξακολουθούν να υπάρχουν ασυμφωνίες μεταξύ των λύσεων που έχουν προκρίνει τα εθνικά δικαστήρια, όσον αφορά την ερμηνεία και την εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου καθώς και την ερμηνεία των αποφάσεων του Δικαστηρίου ως προς το βάρος αποδείξεως που φέρουν, αντιστοίχως, ο υποκείμενος στον φόρο και η φορολογική αρχή. Λαμβανομένης υπόψη της καταστάσεως αυτής, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, προκειμένου να φέρει εις πέρας το έργο του που συνίσταται στον δικαιοδοτικό έλεγχο της υπό κρίση υποθέσεως, χρειάζεται διευκρινίσεις από το Δικαστήριο σχετικά με τον τρόπο με το οποίο πρέπει να αξιολογούνται τα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλείται η φορολογική αρχή.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, απαιτείται να αξιολογηθεί αν οι περιστάσεις που επικαλείται η διεύθυνση προσφυγών, ήτοι το γεγονός ότι οι επιχειρηματίες που μετείχαν σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας παροχών δεν διέθεταν δικό τους προσωπικό και δεν εκπλήρωσαν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, μπορούν να θεωρηθούν ως αντικειμενικά στοιχεία που δικαιολογούν τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση, καίτοι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι περιστάσεις του είδους αυτού δεν συνιστούν, αυτές καθεαυτές, τέτοια αντικειμενικά στοιχεία.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι πρέπει, ειδικότερα, να αξιολογήσει αν η φορολογική αρχή μπορούσε, επί τη βάσει των ως άνω περιστάσεων, να διαπιστώσει την ανακρίβεια των τιμολογίων και, επομένως, την ύπαρξη απάτης, ενώ, αφενός, η Α.Τ.Σ. 2003 εκμεταλλεύθηκε τη δυνατότητα που της προσέφερε η εθνική νομοθεσία να μην απασχολεί προσωπικό και να κάνει χρήση δανεισμού εργαζομένων καθώς και υπεργολαβικής ανάθεσης εργασιών και, αφετέρου, συνέτρεχαν τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές προϋποθέσεις του δικαιώματος εκπτώσεως.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ιδίως, κατά πόσον το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ούτε την ύπαρξη σύμβασης μεταξύ του υποκείμενου στον φόρο και του εκδότη του τιμολογίου ούτε την πραγματοποίηση της παροχής υπηρεσιών που αποτελούσε αντικείμενο του τιμολογίου αυτού, απαιτώντας ταυτοχρόνως από τον υποκείμενο στον φόρο να προβεί σε εξακριβώσεις όχι μόνο σε σχέση με τον άμεσο συνεργάτη του αλλά και σε σχέση με το σύνολο των οικονομικών φορέων που μετείχαν στην αλυσίδα παροχών υπηρεσιών, όσον αφορά ιδίως τη νομιμότητα της δραστηριότητάς τους, συνιστά επέκταση της υποχρέωσης επιμέλειας την οποία πρέπει να επιδεικνύει ο υποκείμενος στον φόρο, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος εκπτώσεως δεν έχει διενεργηθεί στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο, δεδομένου ότι διατηρεί αμφιβολίες για το αν η απαίτηση τέτοιων εξακριβώσεων είναι σύμφωνη με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, διερωτάται, ειδικότερα, αν το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο

διαπιστώνει ότι επιχειρηματίες που μετείχαν σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας παροχών παραβίασαν τους κανόνες που διέπουν την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, χωρίς όμως η παραβίαση αυτή να επηρεάζει την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών, μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο συμμετείχε σε απάτη περί τον ΦΠΑ και να δικαιολογήσει την άρνηση αναγνώρισεως σε αυτόν του δικαιώματος προς έκπτωση.

- 22 Κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι προβληματική η πρακτική της φορολογικής αρχής να αμφισβητεί την ορθολογικότητα των επιχειρηματικών αποφάσεων των υποκειμένων στον φόρο, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τη συμβατική ελευθερία τους και τις ιδιαιτερότητες της οικονομικής ζωής. Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει, συναφώς, κατά πόσον η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση μπορεί να θεωρηθεί ως μη σύμφωνη προς τον σκοπό του δικαιώματος και, κατά συνέπεια, ως συνιστώσα απάτη, όταν ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί το δικαίωμα αυτό στο πλαίσιο ενός σχήματος που του επιτρέπει να μειώσει τις δαπάνες του, συμπεριλαμβανομένης της δαπάνης του ΦΠΑ.
- 23 Κατά το αιτούν δικαστήριο, τίθεται επιπλέον το ερώτημα αν, δεδομένου ότι οι απάτες που διαπράττονται στο πλαίσιο αλυσίδας παροχής υπηρεσιών είναι διαδεδομένες στον τομέα του δανεισμού εργαζομένων, η φορολογική αρχή οφείλει να προσδιορίζει σε κάθε υπόθεση τα στοιχεία που συνιστούν φορολογική απάτη και να αποδεικνύει ότι αυτή πράγματι διαπράχθηκε.
- 24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Törvényszék (δικαστήριο περιφέρειας Βουδαπέστης) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι, εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι οποιοδήποτε από τα μέρη μιας αλυσίδας παροχής υπηρεσιών παρέβη τους ειδικούς κανόνες που διέπουν την παροχή υπηρεσιών η οποία έχει συμφωνηθεί σε σύμβαση συναφθείσα με τον υποκείμενο στον φόρο ή μεταξύ των μερών της αλυσίδας αυτής, ή παρέβη οιοσδήποτε άλλους κανόνες, η διαπίστωση της παράβασης αυτή καθεαυτήν αποτελεί, ως αντικειμενικό στοιχείο, επαρκή απόδειξη της ύπαρξης φοροδιαφυγής, ακόμη και αν η δραστηριότητα των μερών της αλυσίδας είναι νόμιμη από κάθε άλλη άποψη, ή η φορολογική αρχή υποχρεούται και στην περίπτωση αυτή να επισημάνει σε τι συνίσταται συγκεκριμένα η φοροδιαφυγή και να διευκρινίσει ποιο είναι το μέρος της αλυσίδας που την τέλεσε και μέσω ποιων ενεργειών; Στο πλαίσιο αυτό, σε περίπτωση διαπίστωσης παράβασης, οφείλει η φορολογική αρχή να εξακριβώσει την αιτιώδη συνάφεια μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του υποκειμένου στον φόρο και της παράβασης των νομικών και κανονιστικών υποχρεώσεων που διέπουν την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, με αποτέλεσμα να δύναται να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο μόνον εφόσον αποδειχθεί η ύπαρξη τέτοιας αιτιώδους συνάφειας;
- 2) Μπορεί, λαμβανομένων υπόψη των προαναφερθέντων άρθρων της οδηγίας [2006/112] και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη κατά την έννοια του άρθρου 47 του [Χάρτη], το οποίο αναγνωρίζεται ως γενική αρχή του δικαίου, καθώς και των αρχών της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, στο πλαίσιο της γενικής υποχρέωσης ελέγχου που υπέχει, να επαληθεύσει ότι οι παρέχοντες υπηρεσίες που βρίσκονται σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας έχουν τηρήσει, αφενός, τις υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι ειδικοί κανόνες δικαίου που διέπουν την εκτέλεση των τιμολογούμενων υπηρεσιών και, αφετέρου, τους όρους νόμιμης λειτουργίας που ισχύουν ως προς αυτούς; Σε

περίπτωση καταφατικής απάντησης, υπέχει ο υποκείμενος στον φόρο την υποχρέωση αυτή αδιαλείπτως καθ' όλη τη διάρκεια της έννομης σχέσης, εάν δε τούτο δεν ισχύει, με ποια συχνότητα μπορεί να αναμένεται ότι θα εκπληρώνει την υποχρέωση αυτή;

- 3) Έχουν το άρθρο 167, το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διαπιστώνει παράβαση εκ μέρους οιοδήποτε παρόχου υπηρεσιών σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας έχει την υποχρέωση να μην ασκήσει, στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ που έχει μετακυλιστεί σε αυτόν, διότι άλλως θα θεωρηθεί ότι έχει διαπράξει φοροδιαφυγή;
- 4) Έχουν τα προαναφερθέντα άρθρα της οδηγίας [2006/112], σύμφωνα με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της φορολογικής ουδετερότητας, την έννοια ότι, κατά την εξέταση και τον χαρακτηρισμό των στοιχείων της αλυσίδας αυτής που ενδεχομένως ενέχουν απάτη, καθώς και κατά τον προσδιορισμό των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών και κατά την εκτίμηση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να παραβλέψει τις διατάξεις των ειδικών κανόνων δικαίου που διέπουν την παροχή των τιμολογούμενων υπηρεσιών, ιδίως δε τους κανόνες που διέπουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών;
- 5) Αντιτίθενται τα προαναφερθέντα άρθρα της οδηγίας [2006/112], το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη κατά το άρθρο 47 του Χάρτη, το οποίο αναγνωρίζεται ως γενική αρχή του δικαίου, καθώς και η αρχή της ασφάλειας δικαίου σε διοικητική πρακτική κατά την οποία, κατά τον έλεγχο του δικαιώματος εκπτώσεως που στηρίζεται σε οικονομική συναλλαγή στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών, το υποστατό της συναλλαγής αυτής, όπως τεκμηριώνεται από τιμολόγια, συμβάσεις και λοιπά λογιστικά έγγραφα, μπορεί να αντικρουστεί από τις διαπιστώσεις στις οποίες προβαίνει κατά τη διάρκεια έρευνας η αρχή που εξετάζει τη συναλλαγή, από τις καταθέσεις των προσώπων που εξετάζονται ως ύποπτοι στο πλαίσιο της ίδιας έρευνας καθώς και από τις καταθέσεις εργαζομένων που απασχολούνται στο πλαίσιο δανεισμού εργαζομένων όσον αφορά τον τρόπο με τον οποίον αξιολογούν τη σχέση εργασίας τους, το πώς την χαρακτηρίζουν από νομικής απόψεως καθώς και όσον αφορά το πρόσωπο το οποίο θεωρούν ότι ενεργεί ως εργοδότης τους;
- 6) Συνάδει με τα προαναφερθέντα άρθρα της οδηγίας και με το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη κατά το άρθρο 47 του Χάρτη, το οποίο αναγνωρίζεται ως γενική αρχή του δικαίου, καθώς και με την αρχή της ασφάλειας δικαίου διοικητική πρακτική κατά την οποία η επιλογή του υποκειμένου στον φόρο να ασκήσει την οικονομική δραστηριότητά του κατά τρόπον που του παρέχει τη δυνατότητα να μειώσει στον μέγιστο βαθμό τις δαπάνες του χαρακτηρίζεται ως άσκηση δικαιώματος μη σύμφωνη προς τον σκοπό του εν λόγω δικαιώματος και, βάσει αυτού, η διοικητική αρχή επαναχαρακτηρίζει τις συμβάσεις κατά τρόπον ώστε να δημιουργείται συμβατική σχέση μεταξύ μερών τα οποία προηγουμένως δεν συνδέονταν με συμβατική σχέση;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 25 Δυνάμει του άρθρου 99 του Κανονισμού Διαδικασίας, το Δικαστήριο, κατόπιν προτάσεως του εισηγητή δικαστή και αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, μπορεί οποτεδήποτε να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη όταν, μεταξύ άλλων, η απάντηση σε ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία ή όταν δεν υπάρχει καμία εύλογη αμφιβολία ως προς την απάντηση που προσήκει στο υποβληθέν ερώτημα.

- 26 Εν προκειμένω, οι απαντήσεις στα ερωτήματα που υποβάλλονται από το αιτούν δικαστήριο μπορούν να συναχθούν σαφώς από τη νομολογία.
- 27 Είναι γεγονός ότι στην αίτησή του περί προδικαστικής αποφάσεως το αιτούν δικαστήριο κάνει λόγο για ασυμφωνίες που εξακολουθούν, κατά τη γνώμη του, να υφίστανται μεταξύ των λύσεων που έχουν προκρίνει τα εθνικά δικαστήρια, όσον αφορά την ερμηνεία και την εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου καθώς και την ερμηνεία των αποφάσεων του Δικαστηρίου ως προς το βάρος αποδείξεως της ύπαρξης απάτης περί τον ΦΠΑ και της συμμετοχής του υποκειμένου του φόρου σε αυτήν, αποδείξεως η οποία είναι αναγκαία προκειμένου να μην αναγνωριστεί στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι οι αποφάσεις που εξέδωσε κατόπιν των διατάξεων της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Försäkring* (C-610/19, EU:C:2020:673), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Crewprint* (C-611/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:674), ακυρώθηκαν από το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) και εκτιμά ότι, λόγω των διαφορετικών ερμηνειών της τελευταίας αυτής διατάξεως, θα πρέπει να διατυπώσει κατά πιο συγκεκριμένο τρόπο τα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων που επικαλείται η φορολογική αρχή, ώστε να μειωθεί η πιθανότητα διαφορετικών ερμηνειών.
- 28 Επιβάλλεται ωστόσο η διαπίστωση ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει περαιτέρω τις διαφορετικές ερμηνείες του ενωσιακού δικαίου ή των αποφάσεων του Δικαστηρίου για τις οποίες κάνει λόγο και ότι από τα όσα αναφέρει προκύπτει ότι οι ασυμφωνίες φαίνεται να αφορούν περισσότερο την εκτίμηση των αποδείξεων υπό συγκεκριμένες περιστάσεις.
- 29 Υπό αυτές τις συνθήκες, θα πρέπει να υπομνησθεί ότι στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η οποία στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, η διαπίστωση και η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης εμπίπτουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή. Το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να εφαρμόζει τους κανόνες δικαίου σε συγκεκριμένη περίπτωση, δεδομένου ότι το άρθρο 267 ΣΛΕΕ απονέμει στο Δικαστήριο την αρμοδιότητα μόνο να αποφαινεται επί της ερμηνείας των Συνθηκών και των πράξεων των θεσμικών οργάνων της Ένωσης (απόφαση της 16ης Ιουνίου 2022, *DuoDecad*, C-596/20, EU:C:2022:474, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Συναφώς, στα σημεία 8 και 11 των συστάσεων προς τα εθνικά δικαστήρια, σχετικά με την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων (ΕΕ 2019, C 380, σ. 1), υπενθυμίζεται ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν πρέπει να αφορά ζητήματα σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και ότι το Δικαστήριο δεν εφαρμόζει το ίδιο το δίκαιο της Ένωσης στην εν λόγω διαφορά.
- 31 Το μέγιστο που μπορεί να κάνει το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και σε πνεύμα συνεργασίας με τα εθνικά δικαστήρια, είναι να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο τα στοιχεία που κρίνει αναγκαία (πρβλ. αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2008, *ΜΟΤΟΕ*, C-49/07, EU:C:2008:376, σκέψη 30, και της 10ης Φεβρουαρίου 2022, *HR Rail*, C-485/20, EU:C:2022:85, σκέψη 46).
- 32 Συνακόλουθα, στον τομέα του ΦΠΑ, όταν δεν αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση λόγω απάτης, εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να ελέγξουν αν η φορολογική αρχή απέδειξε επαρκώς κατά νόμον τα αντικειμενικά στοιχεία από τα οποία μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του



δικαιώματος εκπτώσεως διενεργήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης (πρβλ. διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fónvallalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 57, και απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 33 Συναφώς, το Δικαστήριο, ερμηνεύοντας την οδηγία 2006/112, έχει κατ' επανάληψη υπενθυμίσει τις αρχές που απορρέουν από αυτήν σχετικά με το βάρος αποδείξεως και έχει παράσχει ενδείξεις σχετικά με την αξιολόγηση της σημασίας ορισμένων στοιχείων που αφορούν τα πραγματικά περιστατικά. Το Δικαστήριο ακολούθησε την προσέγγιση αυτή, μεταξύ άλλων, στις διατάξεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fónvallalkozó*, (C-610/19, EU:C:2020:673), και της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Crewprint* (C-611/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:674), καθώς και στην απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2022, *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950), σε απάντηση επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο και τα οποία παρουσιάζουν σημαντικές ομοιότητες με τα ερωτήματα που υποβάλλει το ίδιο δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση.
- 34 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι το αιτούν δικαστήριο είχε ήδη στη διάθεσή του, πριν υποβάλει την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ερμηνευτικά στοιχεία και μεγάλο μέρος των ενδείξεων οι οποίες θα έπρεπε να του παρέχουν τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της κύριας δίκης. Κατά τα λοιπά, το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν υπάρχει καμία εύλογη αμφιβολία ως προς τις ενδείξεις που ζητήθηκαν.
- 35 Επομένως, πρέπει να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου.
- 36 Εξάλλου, καθόσον το αιτούν δικαστήριο δεν εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους υπέβαλε ερώτημα στο Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 47 του Χάρτη και της αρχής της ασφάλειας δικαίου, το δεύτερο, το τέταρτο, το πέμπτο και το έκτο υποβληθέν ερώτημα δεν πληρούν συναφώς τις απαιτήσεις του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας και ως εκ τούτου είναι απαράδεκτα, στο μέτρο που αφορούν την εν λόγω διάταξη του Χάρτη και την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

### ***Επί του έκτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 37 Με το έκτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξετασθεί κατά πρώτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική πρακτική κατά την οποία η επιλογή του υποκειμένου στον φόρο να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπον που του παρέχει τη δυνατότητα να μειώσει τις δαπάνες του χαρακτηρίζεται ως «άσκηση δικαιώματος μη σύμφωνη προς τον σκοπό του εν λόγω δικαιώματος» και, για τον λόγο αυτό, δεν αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.
- 38 Συναφώς, καθόσον το αιτούν δικαστήριο έκανε λόγο, στην αίτησή του, για πιθανή κατάχρηση δικαιώματος, προκειμένου να εξηγήσει την εκδοχή που εξέταζε με το ερώτημά του, πρέπει να υπομνησθεί ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η ως άνω οδηγία και ότι η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών, που έχει εφαρμογή στον τομέα του ΦΠΑ, συνεπάγεται την απαγόρευση των καθαρώς επίπλαστων σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό τη χορήγηση φορολογικού

πλεονεκτήματος (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 70 και 71, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 35).

- 39 Ωστόσο, η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής σε ζητήματα ΦΠΑ προϋποθέτει, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την αυστηρή εφαρμογή των προϋποθέσεων τις οποίες προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού οφέλους, η παροχή του οποίου θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση αυτού του φορολογικού οφέλους (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 74 και 75, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 36).
- 40 Όσον αφορά το ζήτημα αν ο ουσιώδης σκοπός μιας πράξης περιορίζεται στην αποκόμιση ενός τέτοιου φορολογικού πλεονεκτήματος, υπενθυμίζεται ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όταν ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο πράξεων, δεν είναι υποχρεωμένος να επιλέξει εκείνη που συνεπάγεται την καταβολή του μεγαλύτερου ποσού ΦΠΑ, αλλά έχει, αντιθέτως, το δικαίωμα να επιλέξει τη δομή της δραστηριότητάς του κατά τρόπον ώστε να περιορίσει τη φορολογική οφειλή του. Οι υποκείμενοι στον φόρο είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τους τρόπους ασκήσεως της επιχειρηματικής τους δράσεως που κρίνουν ως πλέον κατάλληλους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες και με σκοπό τον περιορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεώς τους (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 73, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 42).
- 41 Επομένως, όπως υπενθύμισε και πάλι το δικαστήριο στην σκέψη 41 της διατάξεως της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Crewprint (C-611/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:674), η αρχή της απαγόρευσης των καταχρηστικών πρακτικών συνεπάγεται την απαγόρευση μόνον των καθαρώς επίπλαστων σχημάτων, τα οποία δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύονται με μόνο σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση αντιβαίνει στους σκοπούς της οδηγίας 2006/112.
- 42 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να δοθεί στο έκτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει εθνική πρακτική κατά την οποία η επιλογή του υποκειμένου στον φόρο να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπον που του παρέχει τη δυνατότητα να μειώσει τις δαπάνες του χαρακτηρίζεται ως «άσκηση δικαιώματος μη σύμφωνη προς τον σκοπό του εν λόγω δικαιώματος» και, για τον λόγο αυτό, δεν αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, όταν δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη καθαρώς επίπλαστου σχήματος, το οποίο δεν έχει πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύεται με μόνο ή, τουλάχιστον, με κύριο σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση αντιβαίνει στους σκοπούς της οδηγίας.

### ***Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 43 Δεδομένων των πραγματικών περιστατικών που εκτίθενται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, πρέπει να θεωρηθεί ότι με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, που πρέπει να εξετασθεί κατά δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε

υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του σχετικού με παροχή υπηρεσιών ΦΠΑ, βασιζόμενη σε διαπιστώσεις που προκύπτουν από καταθέσεις επί τη βάσει των οποίων η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την πραγματοποίηση της εν λόγω παροχής υπηρεσιών ή θεώρησε ότι αυτή διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.

- 44 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων.
- 45 Όσον αφορά τις ουσιαστικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας προκύπτει ότι, για τη γένεση του εν λόγω δικαιώματος, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, πρέπει τα αγαθά αυτά να παραδίδονται ή οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο.
- 46 Η δεύτερη αυτή ουσιαστική απαίτηση ή προϋπόθεση από την οποία εξαρτάται το δικαίωμα προς έκπτωση συνεπάγεται ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που αφορά το τιμολόγιο όντως πραγματοποιήθηκε. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η ύπαρξη της φορολογητέας πράξης πρέπει να εξακριβώνεται κατά τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν την απόδειξη, μέσω σφαιρικής εκτίμησης όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης (διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fónállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 47 Όσον αφορά τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, ο οποίος αντιστοιχεί στην τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της οδηγίας (απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fónállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 48 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει, αναφορικά με το βάρος αποδείξεως, ότι εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της εκπτώσεως. Συνακόλουθα, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προσκομίσει αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως του παρασχέθηκαν σε προηγούμενο στάδιο από άλλο υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων, αγαθά ή υπηρεσίες, επί των οποίων κατέβαλε πράγματι τον ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψεις 38 και 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 49 Περαιτέρω, το Δικαστήριο έχει κατ' επανάληψη κρίνει ότι το γεγονός ότι η επίμαχη παροχή δεν πραγματοποιήθηκε συγκεκριμένα από τον προμηθευτή που αναφέρεται στα τιμολόγια, μεταξύ άλλων διότι αυτός δεν διέθετε το αναγκαίο προσωπικό ή τα αναγκαία υλικά μέσα και στοιχεία ενεργητικού, δεν επαρκεί, αυτό καθαυτό, για να αποκλειστεί το δικαίωμα προς έκπτωση, δεδομένου ότι το γεγονός αυτό μπορεί να είναι συνέπεια τόσο δόλιας απόκρυψης των προμηθευτών όσο και χρησιμοποίησης απλώς των υπηρεσιών υπεργολάβων (πρβλ. διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fónállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 50 Εξ αυτών προκύπτει ότι εάν, όπως αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, οι επίμαχες στην κύρια δίκη παροχές υπηρεσιών όντως πραγματοποιήθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν εκ των υστέρων από την A.T.S. 2003 για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών της, θα πρέπει, καταρχήν, να της αναγνωρισθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 51 Ωστόσο, ακόμη και εάν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση, απόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, *Kittel και Recolta Recycling*, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψεις 54 και 55, καθώς και της 11ης Νοεμβρίου 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 52 Όσον αφορά τη φοροδιαφυγή, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου πρέπει να μην αναγνωρίζεται όχι μόνον όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο διαπράττει απάτη περί τον ΦΠΑ, αλλά επίσης και όταν αποδεικνύεται από αντικειμενικά στοιχεία ότι ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παραδόθηκαν τα αγαθά ή παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την απόκτηση των αγαθών ή υπηρεσιών επί των οποίων θεμελιώνεται το δικαίωμα εκπτώσεως, μετέσχε σε πράξη που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας δραστηριοποιούμενος σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών (πρβλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψεις 46 και 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 53 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 βάσει των οποίων μπορεί να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι οικείες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή τέτοιων αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 54 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 αποδείξεως που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Οι εν λόγω κανόνες, εντούτοις, δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 55 Από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 52 έως 54 της παρούσας διατάξεως απορρέει ότι μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση σε υποκείμενο στον φόρο είναι δυνατή μόνον αν, κατόπιν σφαιρικής εκτιμήσεως του συνόλου των πραγματικών στοιχείων και πραγματικών περιστάσεων 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 προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση διενεργήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης. 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. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

56. Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η A.T.S. 2003 καθώς και άλλοι επιχειρηματίες είχαν δημιουργήσει μια αλυσίδα πλασματικής τιμολόγησης χρησιμοποιώντας εικονικές υπηρεσίες δανεισμού εργαζομένων και πλαστά τιμολόγια υπερβολαβίας προκειμένου, μεταξύ άλλων, να μειώσουν τις σχετικές με τον ΦΠΑ υποχρεώσεις τους. Η φορολογική αρχή ανέφερε ότι από τις καταθέσεις των υπόπτων που εξετάστηκαν στο πλαίσιο της ποινικής έρευνας καθώς και των εργαζομένων που είχαν τεθεί στη διάθεση των οικείων επιχειρήσεων προέκυπτε ότι οι επίμαχες εταιρίες δανεισμού εργαζομένων δεν ασκούσαν καμία πραγματική οικονομική δραστηριότητα. Τέτοια γεγονότα, που στοιχειοθετούν απάτη αν αποδειχθούν σύμφωνα με τους κανόνες περί αποδείξεως του εθνικού δικαίου, είναι ικανά να δικαιολογήσουν μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.
57. Αντιθέτως, το γεγονός ότι η αλυσίδα πράξεων που κατέληξε στις επίμαχες παροχές υπηρεσιών δεν παρίσταται εύλογη από οικονομικής απόψεως ή ευλόγως δικαιολογημένη δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά, αυτό καθαυτό, απάτη (πρβλ. διατάξεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 63, και της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Crewprint, C-611/19, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2020:674, σκέψη 42).
58. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πέμπτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του σχετικού με παροχή υπηρεσιών ΦΠΑ, βασιζόμενη σε διαπιστώσεις που προκύπτουν από καταθέσεις επί τη βάση των οποίων η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την πραγματοποίηση της εν λόγω παροχής υπηρεσιών ή θεώρησε ότι αυτή διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, εφόσον, στην πρώτη περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο δεν αποδεικνύει ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών όντως πραγματοποιήθηκε ή εφόσον, στη δεύτερη περίπτωση, η φορολογική αρχή αποδεικνύει, βάσει των κανόνων περί αποδείξεως του εθνικού δικαίου, ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση διενεργήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης.

### ***Επί του πρώτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος***

59. Με το πρώτο και τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού και κατά τρίτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση θεωρώντας ως επαρκές αποδεικτικό στοιχείο της ύπαρξης απάτης περί τον ΦΠΑ το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο ή άλλοι επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενοι σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών παραβίασαν τους εθνικούς κανόνες που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών, χωρίς να αποδεικνύεται η ύπαρξη συνάφειας μεταξύ της παραβίασεως αυτής και του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ.
60. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί επιπλέον, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν εναπόκειται στη φορολογική αρχή να χαρακτηρίσει τα στοιχεία που συνιστούν την απάτη και να προσδιορίσει τους αυτουργούς της απάτης καθώς και τις αντίστοιχες ενέργειές τους.

- 61 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η παραβίαση, από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλο επιχειρηματία δραστηριοποιούμενο στο πλαίσιο της αλυσίδας των παροχών, των εθνικών κανόνων που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών δεν αποτελεί, αυτή καθαυτή, στοιχείο δυνάμενο να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή μετέσχε σε τέτοια απάτη. Ωστόσο, μια τέτοια παραβίαση μπορεί, αναλόγως των πραγματικών περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης, να αποτελέσει μία μεταξύ πλειόνων ενδείξεων για την ύπαρξη απάτης περί τον ΦΠΑ καθώς και στοιχείο δυνάμενο να ληφθεί υπόψη, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτίμησης των περιστάσεων αυτών, προκειμένου να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο αυτουργός της απάτης ή μετέσχε ενεργά σε αυτή ή να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος έκπτωσης διενεργήθηκε στο πλαίσιο της απάτης (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2019, *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, σκέψη 41, και της 1ης Δεκεμβρίου 2022, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, σκέψη 58).
- 62 Περαιτέρω, εναπόκειται στη φορολογική αρχή, που φέρει το βάρος αποδείξεως, να χαρακτηρίσει τα στοιχεία που συνιστούν την απάτη περί τον ΦΠΑ, να αποδείξει τις δόλιες ενέργειες και να καταδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο αυτουργός της απάτης ή μετέσχε ενεργά σε αυτήν ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση διενεργήθηκε στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης. Ωστόσο, η απαίτηση αυτή δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκην ότι έχουν προσδιοριστεί όλοι οι μετέχοντες στην απάτη, καθώς και όλες οι αντίστοιχες ενέργειές τους. Εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν ότι οι φορολογικές αρχές απέδειξαν επαρκώς κατά νόμον τα προεκτεθέντα (πρβλ. απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2022, *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, σκέψη 36).
- 63 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο και τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι:
- δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση θεωρώντας ως επαρκές αποδεικτικό στοιχείο της ύπαρξης απάτης περί τον ΦΠΑ το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο ή άλλοι επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενοι σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών παραβίασαν τους εθνικούς κανόνες που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών, χωρίς να αποδεικνύεται η ύπαρξη συνάφειας μεταξύ της παραβιάσεως αυτής και του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ·
  - ωστόσο, μια τέτοια παραβίαση μπορεί, αναλόγως των πραγματικών περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης, να αποτελέσει μία μεταξύ πλειόνων ενδείξεων για την ύπαρξη τέτοιας απάτης καθώς και στοιχείο δυνάμενο να ληφθεί υπόψη, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτίμησης όλων αυτών των περιστάσεων, προκειμένου να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο αυτουργός της απάτης ή μετέσχε ενεργά σε αυτή ή να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος έκπτωσης διενεργήθηκε στο πλαίσιο της απάτης·
  - εναπόκειται στη φορολογική αρχή να χαρακτηρίσει τα στοιχεία που συνιστούν την απάτη περί τον ΦΠΑ, να αποδείξει τις δόλιες ενέργειες και να καταδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο αυτουργός της απάτης ή μετέσχε ενεργά σε αυτήν ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση διενεργήθηκε στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης·
  - η απαίτηση αυτή δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκην ότι έχουν προσδιοριστεί όλοι οι μετέχοντες στην απάτη καθώς και όλες οι αντίστοιχες ενέργειές τους.

***Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 64 Με το δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού και τελευταία, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η οδηγία 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να ελέγχει ότι ο προμηθευτής και οι άλλοι επιχειρηματίες που δραστηριοποιούνται σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών τήρησαν τους εθνικούς κανόνες που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών καθώς και τους άλλους εθνικούς κανόνες που διέπουν τη δραστηριότητά τους.
- 65 Από την υπομνησθείσα στην σκέψη 52 της παρούσας διατάξεως νομολογία προκύπτει ότι δεν πρέπει να αναγνωρίζεται δικαίωμα προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παραδόθηκαν τα αγαθά ή παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για τη θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, αποκτώντας τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες, συμμετείχε σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας δραστηριοποιούμενος σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή των παροχών.
- 66 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί επανειλημμένως ότι δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από έναν επιχειρηματία να λάβει οποιοδήποτε εύλογο μέτρο απαιτείται προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η πράξη την οποία αυτός πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φορολογική απάτη, ο δε καθορισμός, σε δεδομένη υπόθεση, των μέτρων που μπορούν ευλόγως να ζητηθούν από όποιον υποκείμενο στον φόρο επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι πράξεις του δεν έχουν σχέση με απάτη την οποία διέπραξε επιχειρηματίας δραστηριοποιούμενος σε προηγούμενο στάδιο των συναλλαγών, είναι κατ' ουσίαν συνάρτηση των συνθηκών της εν λόγω υπόθεσης (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 54 και 59, και της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 52, καθώς και διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 28).
- 67 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, εφόσον υφίστανται ενδείξεις οι οποίες δημιουργούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, ο συνετός επιχειρηματίας ενδέχεται, αναλόγως των συγκεκριμένων συνθηκών της εκάστοτε υπόθεσης, να υποχρεωθεί να αναζητήσει πληροφορίες για άλλον επιχειρηματία από τον οποίο σχεδιάζει να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι ο επιχειρηματίας αυτός είναι αξιόπιστος (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 60, και διατάξεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fónállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 55, και της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, σκέψη 29).
- 68 Εντούτοις, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να επιβάλλει στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να προβαίνει σε περίπλοκους και σε βάθος ελέγχους σχετικά με τον προμηθευτή του, μεταφέροντας στην πράξη στον ίδιο το βάρος της διενέργειας πράξεων ελέγχου στις οποίες οφείλει να προβεί η φορολογική αρχή (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 51).
- 69 Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να υποχρεώνει γενικώς τους υποκείμενους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αφενός, να εξακριβώνουν ότι ο εκδότης του τιμολογίου που αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει την ιδιότητα του

υποκείμενου στον φόρο, ότι είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και ότι έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχει διαπραχθεί παρατυπία ή απάτη στο πλαίσιο πράξεων σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να διαθέτουν δικαιολογητικά έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία [αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 61, καθώς και της 4ης Ιουνίου 2020, C.F. (Φορολογικός έλεγχος), C-430/19, EU:C:2020:429, σκέψη 47].

- 70 Εντεύθεν προκύπτει ότι η επιμέλεια που απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο και τα μέτρα που μπορεί ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι με την αγορά του δεν συμμετέχει σε πράξη διενεργούμενη στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε επιχειρηματίας δραστηριοποιούμενος σε προηγούμενο στάδιο των συναλλαγών εξαρτώνται από τις πραγματικές περιστάσεις και, ειδικότερα, από το αν υφίστανται ή όχι ενδείξεις που να δημιουργούν στον υποκείμενο στον φόρο υπόνοιες, κατά τον χρόνο της αγοράς που πραγματοποιεί, για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης. Επομένως, όταν υπάρχουν ενδείξεις περί απάτης, μπορεί να αναμένεται αυξημένη επιμέλεια από τον υποκείμενο στον φόρο. Εντούτοις, δεν μπορεί να απαιτείται από αυτόν να προβαίνει σε πολύπλοκους και σε βάθος ελέγχους, όπως είναι οι έλεγχοι τους οποίους έχει τα μέσα να διενεργήσει η φορολογική αρχή (απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, σκέψη 52).
- 71 Αναφορικά με την τήρηση των εθνικών κανόνων που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών, πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 61 της παρούσας διατάξεως, η παραβίαση των κανόνων αυτών μπορεί, αναλόγως με τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης, να αποτελέσει μία μεταξύ πλειόνων ενδείξεων για την ύπαρξη απάτης περί τον ΦΠΑ, καθώς και στοιχείο δυνάμενο να ληφθεί υπόψη, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτίμησης όλων των περιστάσεων αυτών, προκειμένου να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο αυτουργός της απάτης ή μετέσχε ενεργά σε αυτήν ή να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος εκπτώσεως διενεργήθηκε στο πλαίσιο της απάτης. Το ίδιο ισχύει και για την παραβίαση των άλλων εθνικών κανόνων που διέπουν την άσκηση της δραστηριότητας του προμηθευτή ή των άλλων επιχειρηματιών που δραστηριοποιούνται σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.
- 72 Εκ των προεκτεθέντων συνάγεται ότι δεν μπορεί να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ να ελέγχει, κατά τον χρόνο της αγοράς που πραγματοποιεί ή αργότερα, ότι ο προμηθευτής και οι άλλοι επιχειρηματίες που δραστηριοποιούνται σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών τήρησαν τους εθνικούς κανόνες που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών καθώς και τους άλλους εθνικούς κανόνες που διέπουν τη δραστηριότητά τους. Ωστόσο, όταν υπάρχουν ενδείξεις που προκύπτουν από την παραβίαση των κανόνων αυτών και είναι ικανές να δημιουργήσουν στον υποκείμενο στον φόρο, κατά τον χρόνο της αγοράς που πραγματοποιεί, υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, μπορεί να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να επιδείξει αυξημένη επιμέλεια και να λάβει τα μέτρα που μπορούν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν για να βεβαιωθεί ότι, με την εν λόγω αγορά, δεν μετέχει σε πράξη που διενεργείται στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.
- 73 Συνεπώς, στο δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν οφείλει, καταρχήν, να ελέγχει ότι ο προμηθευτής και οι άλλοι επιχειρηματίες που δραστηριοποιούνται σε προηγούμενο



στάδιο της αλυσίδας των παροχών τήρησαν τους εθνικούς κανόνες που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών καθώς και τους άλλους εθνικούς κανόνες που διέπουν τη δραστηριότητά τους. Ωστόσο, όταν υπάρχουν ενδείξεις που προκύπτουν από την παραβίαση των κανόνων αυτών και είναι ικανές να δημιουργήσουν στον υποκείμενο στον φόρο, κατά τον χρόνο της αγοράς που πραγματοποιεί, υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, μπορεί να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να επιδείξει αυξημένη επιμέλεια και να λάβει τα μέτρα που μπορούν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν για να βεβαιωθεί ότι, με την εν λόγω αγορά, δεν μετέχει σε πράξη που διενεργείται στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 74 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:

- 1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

αποκλείει εθνική πρακτική κατά την οποία η επιλογή του υποκειμένου στον φόρο να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπον που του παρέχει τη δυνατότητα να μειώσει τις δαπάνες του χαρακτηρίζεται ως «άσκηση δικαιώματος μη σύμφωνη προς τον σκοπό του εν λόγω δικαιώματος» και, για τον λόγο αυτό, δεν αναγνωρίζεται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών, όταν δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη καθαρώς επίπλαστου σχήματος, το οποίο δεν έχει πραγματική οικονομική υπόσταση και μεθοδεύεται με μόνο ή, τουλάχιστον, με κύριο σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση αντιβαίνει στους σκοπούς της οδηγίας.

- 2) Η οδηγία 2006/112

έχει την έννοια ότι:

επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του σχετικού με παροχή υπηρεσιών φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), βασιζόμενη σε διαπιστώσεις που προκύπτουν από καταθέσεις επί τη βάσει των οποίων η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την πραγματοποίηση της εν λόγω παροχής υπηρεσιών ή θεώρησε ότι αυτή διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, εφόσον, στην πρώτη περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο δεν αποδεικνύει ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών όντως πραγματοποιήθηκε ή εφόσον, στη δεύτερη περίπτωση, η φορολογική αρχή αποδεικνύει, βάσει των κανόνων περί αποδείξεως του εθνικού δικαίου, ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση διενεργήθηκε στο πλαίσιο τέτοιας απάτης.

3) Η οδηγία 2006/112

έχει την έννοια ότι:

- δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση θεωρώντας ως επαρκές αποδεικτικό στοιχείο της ύπαρξης απάτης περί τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο ή άλλοι επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενοι σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών παραβίασαν τους εθνικούς κανόνες που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών, χωρίς να αποδεικνύεται η ύπαρξη συνάφειας μεταξύ της παραβίασεως αυτής και του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ·
- ωστόσο, μια τέτοια παραβίαση μπορεί, αναλόγως των πραγματικών περιστάσεων της συγκεκριμένης υπόθεσης, να αποτελέσει μία μεταξύ πλειόνων ενδείξεων για την ύπαρξη τέτοιας απάτης καθώς και στοιχείο δυνάμενο να ληφθεί υπόψη, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτίμησης όλων αυτών των περιστάσεων, προκειμένου να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο αυτουργός της απάτης ή μετέσχε ενεργά σε αυτή ή να αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος εκπτώσεως διενεργήθηκε στο πλαίσιο της απάτης·
- εναπόκειται στη φορολογική αρχή να χαρακτηρίσει τα στοιχεία που συνιστούν την απάτη περί τον ΦΠΑ, να αποδείξει τις δόλιες ενέργειες και να καταδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι ο αυτουργός της απάτης ή μετέσχε ενεργά σε αυτήν ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση διενεργήθηκε στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης·
- η απαίτηση αυτή δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκην ότι έχουν προσδιοριστεί όλοι οι μετέχοντες στην απάτη καθώς και όλες οι αντίστοιχες ενέργειές τους.

4) Η οδηγία 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας,

έχει την έννοια ότι:

ο υποκείμενος στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) δεν οφείλει, καταρχήν, να ελέγχει ότι ο προμηθευτής και οι άλλοι επιχειρηματίες που δραστηριοποιούνται σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών τήρησαν τους εθνικούς κανόνες που διέπουν τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών καθώς και τους άλλους εθνικούς κανόνες που διέπουν τη δραστηριότητά τους·

**ωστόσο, όταν υπάρχουν ενδείξεις που προκύπτουν από την παραβίαση των κανόνων αυτών και είναι ικανές να δημιουργήσουν στον υποκείμενο στον φόρο, κατά τον χρόνο της αγοράς που πραγματοποιεί, υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, μπορεί να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να επιδείξει αυξημένη επιμέλεια και να λάβει τα μέτρα που μπορούν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτόν για να βεβαιωθεί ότι, με την εν λόγω αγορά, δεν μετέχει σε πράξη που διενεργείται στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ.**

(υπογραφές)