Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 9ης Δεκεμβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο168 – Δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου εισροών – Ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης – Ιδιότητα του προμηθευτή ως υποκειμένου στον φόρο – Βάρος της απόδειξης – Άρνηση χορήγησης του δικαιώματος προς έκπτωση όταν δεν έχει προσδιοριστεί ο πραγματικός προμηθευτής – Προϋποθέσεις»

Στην υπόθεση C-154/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) με απόφαση της 11ης Μαρτίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Μαρτίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Kemwater ProChemie s. r. o.

κατά

Odvolací finanční ředitelství,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Λυκούργο, πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, προεδρεύοντα του δεκάτου τμήματος, I. Jarukaitis (εισηγητή) και M. Ilešič, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Pikamäe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Odvolací finanční ředitelství, εκπροσωπούμενη από τον T. Rozehnal,

– η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Smolek, O. Serdula και J. Vláčil,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

* Γλώσσα διαδικασίας: η τσεχική.

– η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér και την R. Kissné Berta,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και M. Salyková,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Kemwater ProChemie s. r. o. και της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας φορολογικής διεύθυνσης, Τσεχική Δημοκρατία) (στο εξής: φορολογική διεύθυνση) σχετικά με άρνηση χορήγησης του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ο οποίος καταβλήθηκε επί των εισροών για παροχή υπηρεσιών διαφήμισης πραγματοποιηθείσα κατά τα έτη 2010 και 2011.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

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

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

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

4 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

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

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

[…]».

5 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[…]».

6 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

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

7 Το άρθρο 287 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:

[…]

7) η Τσεχική Δημοκρατία: 35 000 EUR·

[…]».

Το τσεχικό δίκαιο

8 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, του zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμου 235/2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Τσεχική Δημοκρατία καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ όταν ο κύκλος εργασιών του, για διάστημα όχι μεγαλύτερο από τους αμέσως προηγούμενους 12 διαδοχικούς ημερολογιακούς μήνες, υπερβαίνει το ποσό του 1 000 000 τσεχικών κορωνών (CZK) (περίπου 39 250 ευρώ), εξαιρουμένων των προσώπων που πραγματοποιούν μόνον πράξεις απαλλασσόμενες από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

9 Το άρθρο 29 του νόμου αυτού περιλαμβάνει τις διατάξεις μεταφοράς του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112.

10 Τα άρθρα 72 και 73 του εν λόγω νόμου διευκρινίζουν τις προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Δυνάμει των άρθρων αυτών, ο υποκείμενος στον φόρο που είναι υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών, ο οποίος πρέπει να αντιστοιχεί στον φόρο εκροών που δηλώθηκε από υποκείμενο στον φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να προβληθεί δικαίωμα έκπτωσης όταν δεν υφίσταται υποχρέωση επιβολής φόρου εκροών.

11 Κατά το άρθρο 94a, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει έδρα ή τόπο άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας στην ημεδαπή και διενεργεί ή πρόκειται να διενεργήσει πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να υποβάλει αίτηση εγγραφής [στο μητρώο ΦΠΑ].

12 Κατά το άρθρο 92, παράγραφος 3, του zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (νόμου 280/2009 περί φορολογικής διαδικασίας), ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει όλες τις περιστάσεις τις οποίες υποχρεούται να αναφέρει στη συνήθη φορολογική του δήλωση, στη συμπληρωματική δήλωση και σε άλλα έγγραφα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 25 Απριλίου 2012 και αφορούσε τις φορολογικές περιόδους μεταξύ Αυγούστου 2010 και Οκτωβρίου 2010, Απριλίου 2011 και Ιουνίου 2011 και Αυγούστου 2011, η τσεχική φορολογική αρχή αρνήθηκε να χορηγήσει στην Kemwater ProChemie, εμπορική εταιρία εγκατεστημένη στην Τσεχική Δημοκρατία, δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που είχε καταβάλει η εν λόγω εταιρία για υπηρεσίες διαφήμισης παρασχεθείσες κατά τη διάρκεια αγώνων γκολφ κατά τα έτη 2010 και 2011. Σύμφωνα με τα φορολογικά έγγραφα, οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από τη Viasat Service s. r. o., αντί ποσού 120 000 CZK (περίπου 4 708 ευρώ) που περιλάμβανε και ΦΠΑ 20 % για καθεμία φορολογική περίοδο.

14 Χωρίς να αμφισβητήσει ότι είχε όντως πραγματοποιηθεί η παροχή των επίμαχων υπηρεσιών, η τσεχική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο διαχειριστής της εταιρίας Viasat Service είχε δηλώσει άγνοια ως προς την παροχή των υπηρεσιών από την εν λόγω εταιρία και ότι η Kemwater ProChemie, από την πλευρά της, δεν ήταν σε θέση να αποδείξει ότι η Viasat Service ήταν όντως ο πάροχος των οικείων υπηρεσιών. Εκτιμώντας, αφενός, ότι δεν είχαν αποδειχθεί η ταυτότητα του ή των προμηθευτών και η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ και, αφετέρου, ότι υπήρχε εν μέρει αμφισβήτηση και όσον αφορά το εύρος των επίμαχων υπηρεσιών, η φορολογική αρχή εξέδωσε στις 20 Δεκεμβρίου 2013 πράξεις προσδιορισμού του φόρου με τις οποίες όρισε σε 20 000 CZK (περίπου 784 ευρώ) τον οφειλόμενο ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο και επέβαλε στην Kemwater ProChemie πρόστιμο 4 000 CZK (περίπου 156 ευρώ) για καθεμία από τις περιόδους αυτές.

15 Δεδομένου ότι η φορολογική διεύθυνση απέρριψε τη διοικητική προσφυγή που άσκησε η Kemwater ProChemie κατά των ανωτέρω πράξεων προσδιορισμού του φόρου, η εταιρία αυτή προσέφυγε ενώπιον του Krajský soud v Praze (περιφερειακού δικαστηρίου Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία), το οποίο δέχθηκε την προσφυγή της. Το δικαστήριο αυτό έκρινε, στηριζόμενο στη νομολογία του Δικαστηρίου και σε απόφαση του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία), ότι η χορήγηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση να αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τη φορολογητέα παροχή από τον προμηθευτή ο οποίος αναγράφεται στο σχετικό με την εν λόγω παροχή τιμολόγιο και ότι η έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων ως προς την ταυτότητα του

πραγματικού προμηθευτή της είναι καθοριστικής σημασίας μόνον αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι η πράξη αποτελεί στοιχείο φοροδιαφυγής την οποία γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ο υποκείμενος στον φόρο που άσκησε το δικαίωμα προς έκπτωση.

16 Κατόπιν τούτου, η φορολογική διεύθυνση άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).

17 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι καλείται να εξετάσει το ζήτημα αν είναι δυνατόν να αρνηθεί τη χορήγηση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ για τον λόγο ότι δεν έχει προσδιοριστεί ο πραγματικός πάροχος των υπηρεσιών για τις οποίες ασκείται το δικαίωμα αυτό από τον αποδέκτη τους.

18 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, αφενός, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι ο αποδέκτης της φορολογητέας πράξης είναι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος χρησιμοποίησε τα παραδοθέντα αγαθά ή τις παρασχεθείσες υπηρεσίες για φορολογητέες πράξεις εκροών και ότι τα αγαθά αυτά παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, καθώς και ότι η χορήγηση του εν λόγω δικαιώματος δεν μπορεί καταρχήν να αποκλειστεί όταν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις. Αφετέρου, η φορολογική αρχή πρέπει να μη χορηγήσει στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης εφόσον αποδείξει η ίδια, αντί να επιβάλει στον υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση απόδειξης συμπληρωματικών περιστάσεων που αυτός δεν οφείλει να αποδείξει, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή μπορούσε να γνωρίζει ότι, αποκτώντας τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, μετέχει σε φοροδιαφυγή.

19 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά το τσεχικό δίκαιο, το βάρος αποδείξεως της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ φέρει ο υποκείμενος στον φόρο. Εκτιμά δε ότι η ίδια απαίτηση προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, επισημαίνοντας ταυτοχρόνως ότι τυχόν αμφιβολία ως προς την ταυτότητα του προμηθευτή δεν θα πρέπει, αφ' εαυτής, να παρέχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να αρνούνται τη χορήγηση δικαιώματος προς έκπτωση, διότι η οδηγία 2006/112 δίνει έναν ευρύ ορισμό της έννοιας του «υποκειμένου στον φόρο». Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, δεδομένου ότι η Τσεχική Δημοκρατία εφαρμόζει την εξαίρεση του άρθρου 287 της οδηγίας αυτής, δεν μπορεί να καθοριστεί με σαφήνεια εάν πληρούται η ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση να έχει ο προμηθευτής την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο όταν δεν προσδιορίζεται ο πραγματικός προμηθευτής.

20 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι υφίσταται αντίφαση μεταξύ, αφενός, της νομολογίας του Δικαστηρίου κατά την οποία εναπόκειται στο πρόσωπο που επικαλείται το δικαίωμα προς έκπτωση να αποδείξει την τήρηση των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος αυτού, περιλαμβανομένου του γεγονότος ότι τα αγαθά παραδόθηκαν πράγματι ή οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν πράγματι από υποκείμενο στον φόρο, και, αφετέρου, της απόφασης της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), καθώς και της διάταξης της 10ης Νοεμβρίου 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:869), με τις οποίες κρίθηκε ότι το δικαίωμα αυτό έπρεπε να χορηγηθεί στο μέτρο που δεν είχε αποδειχθεί συμμετοχή σε απάτη, παρά το γεγονός ότι, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν η ως άνω απόφαση και η ως άνω διάταξη, η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν ήταν αποδεδειγμένη.

21 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η υποχρέωση απόδειξης ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση είναι αναγκαίο να επιβάλλεται στον υποκείμενο στον φόρο όχι μόνον όταν δεν αποδεικνύεται ότι ο προμηθευτής είναι υποκείμενος στον φόρο,

αλλά και όταν, μολονότι είναι βέβαιο ότι ο προμηθευτής έχει την ιδιότητα αυτή, ο ίδιος δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί. Κατά το δικαστήριο αυτό, σε διαφορετική περίπτωση, η ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος έκπτωσης η οποία αφορά την ιδιότητα του προμηθευτή ως υποκειμένου στον φόρο δεν μπορεί να αποδειχθεί με βεβαιότητα σε περίπτωση που το κράτος μέλος έχει εφαρμόσει την εξαίρεση του άρθρου 287 της οδηγίας 2006/112. Αντίθετη ερμηνεία θα προσέκρουε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να αποδείξει τη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος προς έκπτωση και θα διευκόλυνε τη διάπραξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής, ενώ η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής αποτελεί σκοπό αναγνωριζόμενο από την οδηγία αυτή.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνάδει με την οδηγία [2006/112] η κατάσταση κατά την οποία η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του [ΦΠΑ] επί των εισροών εξαρτάται από την τήρηση της υποχρέωσης του υποκειμένου στον φόρο να αποδείξει ότι η παροχή την οποία αυτός έλαβε στο πλαίσιο φορολογητέας πράξης εκπληρώθηκε από άλλον συγκεκριμένο υποκείμενο στον φόρο;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν τηρεί την εν λόγω υποχρέωση αποδείξεως, είναι θεμιτό να μην του χορηγηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, μολονότι δεν αποδεικνύεται ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή μπορούσε να γνωρίζει ότι, αποκτώντας τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, συμμετέχει σε φοροδιαφυγή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

23 Με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών πρέπει να αποκλείεται, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή ότι γνώριζε, ή όφειλε να γνωρίζει, ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελούσε στοιχείο τέτοιας απάτης, όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, σε περίπτωση που ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει προσδιοριστεί, δεν αποδεικνύει ότι ο προμηθευτής αυτός είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

24 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να μπορεί να γίνει χρήση του εν λόγω δικαιώματος, πρέπει αφενός ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας. Αφετέρου πρέπει, αρχικά, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση να παραδοθούν ή να παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο και, εν συνεχεία, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Όσον αφορά τις ειδικότερες λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, οι οποίες αποτελούν τυπικές προϋποθέσεις, το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα

με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Επομένως, η μνεία του προμηθευτή, επί του τιμολογίου που εκδίδεται για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ή τις οποίες ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, συνιστά τυπική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. Αντιθέτως, η ιδιότητα του προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών ως υποκειμένου στον φόρο εμπίπτει, όπως επισημαίνουν το αιτούν δικαστήριο καθώς και η Τσεχική, η Ισπανική και η Ουγγρική Κυβέρνηση, στις ουσιαστικές προϋποθέσεις της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος (πρβλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 27).

26 Όσον αφορά τις συνέπειες που απορρέουν από το γεγονός ότι ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει προσδιοριστεί, υπενθυμίζεται ότι σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να προβούν σε έκπτωση από τον οφειλόμενο ΦΠΑ του ΦΠΑ εισροών που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Όπως έχει επανειλημμένως αποφανθεί το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται, εφόσον τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα αυτό τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να το ασκήσουν (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Μολονότι, κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις, πέραν των προβλεπομένων από την οδηγία αυτή, εφόσον τις κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, εντούτοις, τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Συνακόλουθα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τηρήσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Τούτο μπορεί να συμβαίνει όταν η ταυτότητα του πραγματικού προμηθευτή δεν αναγράφεται στο τιμολόγιο που εκδόθηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ή τις οποίες ασκείται το δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον τούτο εμποδίζει την ταυτοποίηση του εν λόγω προμηθευτή και, ως εκ τούτου, τη διαπίστωση περί της συνδρομής της ιδιότητάς του ως υποκειμένου στον φόρο, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης, η συνδρομή της ιδιότητας αυτής αποτελεί μία από τις ουσιαστικές προϋποθέσεις της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 37).

33 Στο πλαίσιο αυτό, τονίζεται ότι, αφενός, η φορολογική αρχή δεν πρέπει να περιορίζεται στην εξέταση αυτού καθαυτό του τιμολογίου και μόνον. Πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο. Αφετέρου, απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να τύχει της εκπτώσεως αυτής. Οι φορολογικές αρχές δύνανται, επομένως, να απαιτήσουν από τον ίδιο τον φορολογούμενο τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να αποφασίσουν αν πρέπει να γίνει δεκτή ή όχι η ζητούμενη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Συνεπώς, στον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εναπόκειται, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο προμηθευτής των αγαθών ή των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία ή τις οποίες ασκείται το εν λόγω δικαίωμα είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Συνακόλουθα, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να προσκομίσει αντικειμενικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως του παρασχέθηκαν σε προηγούμενο στάδιο από άλλους υποκειμένους στον φόρο, για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων, αγαθά και υπηρεσίες, επί των οποίων κατέβαλε πράγματι τον ΦΠΑ. Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία ενδέχεται να περιλαμβάνουν, παραδείγματος χάριν, έγγραφα ευρισκόμενα στην κατοχή των προμηθευτών ή των παρόχων από τους οποίους ο υποκείμενος στον φόρο αγόρασε τα αγαθά ή έλαβε τις υπηρεσίες για τα οποία ή για τις οποίες κατέβαλε τον ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Εντούτοις, όσον αφορά την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να υποχρεώνουν γενικώς τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ να διακριβώνουν, μεταξύ άλλων, ότι ο προμηθευτής των αγαθών και των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία ή με τις οποίες ζητείται η

άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Όσον αφορά το βάρος αποδείξεως της ιδιότητας του προμηθευτή ως υποκειμένου στον φόρο, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, της αποδείξεως της συνδρομής ουσιαστικής προϋπόθεσης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και, αφετέρου, της διαπίστωσης απάτης περί τον ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 41).

37 Συναφώς, μολονότι, στο πλαίσιο της καταπολέμησης της απάτης περί τον ΦΠΑ, δεν μπορεί να απαιτείται γενικώς από τον υποκείμενο στον φόρο που επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ να εξακριβώσει ότι ο προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, τούτο δεν ισχύει όταν η απόδειξη περί της συνδρομής της ιδιότητας αυτής είναι αναγκαία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι πληρούται η συγκεκριμένη ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 42).

38 Στην τελευταία αυτή περίπτωση, εναπόκειται στον υποκείμενο στον φόρο να αποδείξει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο προμηθευτής έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, εκτός αν η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστώσει ότι πληρούται η συγκεκριμένη ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι από το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» ορίζεται κατά τρόπο ευρύ, βάσει πραγματικών περιστατικών, με αποτέλεσμα η ιδιότητα του προμηθευτή ως υποκειμένου στον φόρο να είναι δυνατό να προκύπτει από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 43).

39 Τούτο ισχύει ακόμη και αν το κράτος μέλος έκανε χρήση της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112 να χορηγήσει απαλλαγή από τον φόρο στους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει ορισμένο ποσό, όταν μπορεί να συναχθεί με βεβαιότητα από τις πραγματικές περιστάσεις, όπως είναι ο όγκος και η τιμή των αγαθών ή υπηρεσιών που αποκτήθηκαν, ότι ο ετήσιος κύκλος εργασιών του προμηθευτή υπερβαίνει το ποσό αυτό, οπότε ο οικείος προμηθευτής δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το ως άνω άρθρο, και ότι ο εν λόγω προμηθευτής έχει κατ’ ανάγκη την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

40 Πράγματι, η μη παροχή στον υποκείμενο στον φόρο της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει προσδιοριστεί και ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν απέδειξε ότι ο προμηθευτής αυτός είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, ενώ από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο εν λόγω προμηθευτής είχε κατ’ ανάγκη την ιδιότητα αυτή, θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας καθώς και προς τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 26 έως 30 της παρούσας απόφασης. Κατά συνέπεια, αντιθέτως προς όσα επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, δεν μπορεί να απαιτείται σε όλες τις περιπτώσεις από τον υποκείμενο στον φόρο να αποδεικνύει, όταν δεν έχει προσδιοριστεί ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών, ότι ο προμηθευτής αυτός έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο προκειμένου να μπορέσει να ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

41 Επομένως, όταν ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει προσδιοριστεί, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν πρέπει να επιτρέπεται στον υποκείμενο στον φόρο εφόσον, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και παρά τα στοιχεία που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο προμηθευτής είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 44).

42 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών πρέπει να αποκλείεται, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή ότι γνώριζε, ή όφειλε να γνωρίζει, ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελούσε στοιχείο τέτοιας απάτης, όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, σε περίπτωση που ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει προσδιοριστεί, δεν αποδεικνύει ότι ο προμηθευτής αυτός είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και παρά τα στοιχεία που παρέσχε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προμηθευτής είχε την ιδιότητα αυτή.

Επί των δικαστικών εξόδων

43 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 (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εισροών πρέπει να αποκλείεται, χωρίς η φορολογική αρχή να υποχρεούται να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο διέπραξε απάτη περί τον ΦΠΑ ή ότι γνώριζε, ή όφειλε να γνωρίζει, ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελούσε στοιχείο τέτοιας απάτης, όταν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, σε περίπτωση που ο πραγματικός προμηθευτής των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει προσδιοριστεί, δεν αποδεικνύει ότι ο προμηθευτής αυτός είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών και παρά τα στοιχεία που παρέσχε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, ελλείπουν τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ο πραγματικός προμηθευτής είχε την ιδιότητα αυτή.

(υπογραφές)