



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2014*

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Έκπτωση του φόρου εισροών — Προκαταβολές — Άρνηση χορηγήσεως εκπτώσεως — Απάτη — Διακανονισμός της εκπτώσεως σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της φορολογητέας παροχής — Προϋποθέσεις»

Στην υπόθεση C-107/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Veliko Tarnovo (Βουλγαρία) με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Μαρτίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

FIRIN OOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, J. L. da Cruz Vilaça, Γ. Αρέστη, J.-C. Bonichot (εισηγητή) και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον A. Manov,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Petranova και D. Drambozova,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις N. Grünberg και M. Linntam,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον A. De Stefano, avvocato dello Stato,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και N. Nikolova,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 65, 90, παράγραφος 1, 168, στοιχείο α', 185, παράγραφος 1, 193 και 205 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας FIRIN OOD (στο εξής: FIRIN) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσεως «Προσφυγές και πρακτικές σε θέματα φορολογίας και κοινωνικής ασφάλισεως» της πόλης του Veliko Tarnovo, τμήμα κεντρικής διοικήσεως της εθνικής υπηρεσίας εσόδων) (στο εξής: Direktor), με αντικείμενο δικαίωμα εκπτώσεως, υπό τη μορφή πιστώσεως φόρου, του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) σχετικά με προκαταβολή καταβληθείσα από την εν λόγω εταιρία ενόψει της παραδόσεως δημητριακών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.
- 4 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:
«Ως “παραδόση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»
- 5 Κατά το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- 6 Το άρθρο 65 της ίδιας οδηγίας ορίζει:
«Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.»
- 7 Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει:
«Σε περίπτωση ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, κατά τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.»
- 8 Το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

9 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Στον 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·

[...]».

10 Το άρθρο 178 της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«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,

[...]».

11 Κατά το άρθρο 184 της οδηγίας 2006/112, η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

12 Το άρθρο 185 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή [έγινε μόνο] μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή [έγινε μόνο] μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

13 Δυνάμει του άρθρου 186 της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.

14 Το άρθρο 193 της ίδιας αυτής οδηγίας ορίζει:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202.»

15 Κατά το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ οφείλεται από κάθε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.

16 Κατά το άρθρο 205 της οδηγίας αυτής:

«Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και στα άρθρα 202, 203 και 204, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

17 Το άρθρο 70, παράγραφος 5, του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (DV αριθ. 63 της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS), προβλέπει ότι δεν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών στην περίπτωση που κακώς έχει γίνει χρέωση του φόρου αυτού.

18 Κατά το άρθρο 177 του ZDDS:

«(1) Το πρόσωπο που υπόκειται στον ΦΠΑ, το οποίο είναι λήπτης της φορολογητέας παραδόσεως αγαθών, ευθύνεται για την καταβολή του οφειλόμενου από άλλο υποκείμενο πρόσωπο και μη καταβληθέντος φόρου, εφόσον έχει προβληθεί αξίωση εκ του επικληθέντος δικαιώματος εκπτώσεως που συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τον οφειλόμενο και μη καταβληθέντα φόρο.

(2) Ο υποκείμενος στον φόρο υπέχει ευθύνη κατά την παράγραφο 1 εφόσον γνωρίζει ή όφειλε να γνωρίζει ότι δεν θα καταβληθεί ο οφειλόμενος φόρος, γεγονός που τα ελεγκτικά όργανα πρέπει να αποδείξουν δεόντως σύμφωνα με τα άρθρα 117 έως 120 του κώδικα διαδικασίας φορολογικών υποθέσεων και υποθέσεων κοινωνικής ασφάλισης.

(3) Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, η γνώση αυτή τεκμαίρεται εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. ο οφειλόμενος φόρος, κατά την έννοια της παραγράφου 1, δεν έχει καταβληθεί, κατ' ουσίαν, από οποιονδήποτε από τους προηγούμενους προμηθευτές του φορολογητέου αγαθού ή παρέχοντες την φορολογητέα υπηρεσία, είτε υπό την ίδια μορφή είτε υπό τροποποιημένη ή επεξεργασμένη μορφή, για οποιαδήποτε φορολογική περίοδο·
2. η φορολογητέα παράδοση είναι εικονική ή παράνομη ή έγινε σε τιμή που αποκλίνει σημαντικά από την τιμή της αγοράς.

(4) Η κατά την παράγραφο 1 ευθύνη δεν συνδέεται με την κτήση συγκεκριμένου πλεονεκτήματος λόγω της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου.

(5) Υπό τις προϋποθέσεις των παραγράφων 2 και 3, υπέχει επίσης ευθύνη ο προηγούμενος προμηθευτής του υποκειμένου στον φόρο που οφείλει τον μη καταβληθέντα φόρο.

(6) Στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 και 2, ευθύνεται ο υποκείμενος στον φόρο που είναι ο άμεσος λήπτης της παραδόσεως για την οποία δεν καταβλήθηκε ο οφειλόμενος φόρος, και, όταν η επιστροφή δεν πραγματοποιείται, ευθύνεται κάθε μεταγενέστερος λήπτης στην αλυσίδα των παραδόσεων.

(7) Η παράγραφος 6 εφαρμόζεται επίσης τηρουμένων των αναλογιών στους προηγούμενους προμηθευτές.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 19 Η FIRIN, η οποία διαδέχτηκε τη «Hlebozavod Korn», είναι εταιρία βουλγαρικού δικαίου που δραστηριοποιείται στην παραγωγή και εμπορία αρτοπαρασκευασμάτων και ειδών ζαχαροπλαστικής. Το κεφάλαιό της ανήκει κατά 99 % στη York Skay EOOD (στο εξής: York Skay) και κατά το υπόλοιπο στον κ. Yorkishev.
- 20 Στα τέλη του έτους 2010 η FIRIN παρήγγειλε 10 000 τόνους σιτάρι στην Agra Plani EOOD (στο εξής: Agra Plani), της οποίας μοναδικός εταίρος είναι ο κ. Yorkishev. Για την προμήθεια αυτή, το τίμημα της οποίας έπρεπε να προκαταβληθεί, η Agra Plani εξέδωσε στις 29 Νοεμβρίου 2010 τιμολόγιο ύψους 3 600 000 βουλγαρικών λέβ (BGN), με αναγραφή ΦΠΑ ύψους 600 000 BGN.
- 21 Κατόπιν ελέγχου, η βουλγαρική φορολογική αρχή αμφισβήτησε την έκπτωση του εν λόγω ποσού 600 000 BGN στην οποία είχε προβεί η FIRIN κατά τις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε για το χρονικό διάστημα Νοέμβριος-Δεκέμβριος 2010.
- 22 Η φορολογική αρχή υποστήριξε ότι η παροχή δεν είχε εκπληρωθεί και ότι το τιμολόγιο της 29ης Νοεμβρίου 2010 ήταν προϊόν απάτης που αποκαλύφθηκε κατά τον έλεγχο. Συγκεκριμένα, λόγω μη εγγραφής της στο μητρώο της εθνικής υπηρεσίας σιτηρών, η Agra Plani δεν διέθετε την κατά το εθνικό δίκαιο απαιτούμενη άδεια εμπορίας σιτηρών, γεγονός που η FIRIN δεν ήταν δυνατό να αγνοεί. Περαιτέρω, το συνολικό ποσό των καταβολών που η FIRIN πραγματοποίησε ήδη στις 30 Νοεμβρίου 2010 υπέρ της Agra Plani, ύψους 4 170 000 BGN, ήτοι ποσό μεγαλύτερο από το οφειλόμενο σύμφωνα με το εκδοθέν τιμολόγιο, μεταφέρθηκε αυθημερόν στον λογαριασμό της York Skay. Ομοίως αυθημερόν, ποσό ύψους 3 600 000 BGN καταβλήθηκε από τη York Skay στον τραπεζικό λογαριασμό της FIRIN.
- 23 Ελλείπει πειστικής αιτιολογήσεως, η φορολογική αρχή δεν δέχτηκε τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν ως προς τη φύση των εν λόγω κινήσεων λογαριασμών, οι οποίες, κατά τη FIRIN, ανάγονταν η πρώτη σε δάνειο της Agra Plani προς τη York Skay και η δεύτερη σε πρόσθετη εισφορά στο κεφάλαιο της FIRIN.
- 24 Συνεπεία του ελέγχου εκδόθηκε στις 26 Σεπτεμβρίου 2011 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Η FIRIN άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της πράξεως αυτής ενώπιον του Direktor. Με απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2012 ο Direktor επικύρωσε την πράξη.
- 25 Κατά της επιβεβαιωτικής αποφάσεως του Direktor η FIRIN άσκησε εν συνεχεία προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ότι πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις για την έκπτωση ποσού ύψους 600 000 BGN και ότι στην αιτιολογία της απορριπτικής αποφάσεως διαλαμβάνονται περιστάσεις, μεταξύ των οποίων ο εικονικός χαρακτήρας της παροχής, που δεν αφορούν το ζήτημα της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, αλλά τη στοιχειοθέτηση δίκης της ευθύνης για τον ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε από τον προμηθευτή της.
- 26 Κατόπιν τούτου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μπορεί να αναγνωρισθεί δικαίωμα εκπτώσεως στην περίπτωση που για διάφορους λόγους δεν κατέστη δυνατό να εκπληρωθεί η προβλεπόμενη παροχή, καθώς και αν είναι δυνατός μεταγενέστερος διακανονισμός. Διερωτάται επίσης αν το εθνικό σύστημα αλληλέγγυας και εις ολόκληρον ευθύνης στον τομέα του ΦΠΑ είναι συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Veliko Tarnovo αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
 - «1) Σε περιπτώσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, όπου η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας σχετικά με πραγματοποιηθείσα προκαταβολή για μελλοντική και σαφώς προσδιορισμένη φορολογητέα παράδοση αγαθών διενεργήθηκε άμεσα και αποτελεσματικά, έχουν οι διατάξεις του

άρθρου 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με τα άρθρα 65, 90, παράγραφος 1, και 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 [...] την έννοια ότι το δικαίωμα εκπτώσεως δεν πρέπει να αναγνωρίζεται κατά τον χρόνο της ασκήσεώς του όταν, για λόγους αντικειμενικούς ή/και υποκειμενικούς, η κύρια αντιπαροχή δεν εκπληρώθηκε σύμφωνα με τους όρους παραδόσεως;

- 2) Προκύπτει από την εν λόγω συνδυασμένη ερμηνεία, και λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, ότι υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις έχει (ή δεν έχει) σημασία η ύπαρξη αντικειμενικής δυνατότητας της προμηθεύτριας να διακανονίσει κατά τον τρόπο που ορίζεται από την εθνική νομοθεσία τον φόρο προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκε ή/και τη βάση επιβολής του φόρου, και πώς θα επηρέαζε ένας τέτοιος διακανονισμός τη μη αναγνώριση του αρχικού δικαιώματος προς έκπτωση;
- 3) Έχει το άρθρο 205, σε συνδυασμό με το άρθρο 168, στοιχείο α', και με το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, λαμβανομένης υπόψη και της τεσσαρακοστής τετάρτης αιτιολογικής σκέψεως αυτής, την έννοια ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αρνούνται στον λήπτη ορισμένης παραδόσεως αγαθών το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου με την εφαρμογή αποκλειστικώς και μόνον κριτηρίων που έχουν θεσπιστεί με εθνική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία η φορολογική οφειλή καθίσταται απαιτητή από πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου, όταν στην περίπτωση αυτή το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα θα διέφερε από εκείνο το οποίο θα προέκυπτε αν εφαρμόζονταν αυστηρά οι κανόνες που έχουν θεσπισθεί από το κράτος μέλος;
- 4) Αν η απάντηση στο τρίτο ερώτημα είναι καταφατική, επιτρέπεται και είναι συμβατή με τις αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας η θέσπιση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 205 της οδηγίας περί ΦΠΑ, εθνικών ρυθμίσεων όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, όταν αυτές εισάγουν την αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζοντας τεκμήρια τα οποία δεν προϋποθέτουν τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων που δύναται να διαπιστωθούν άμεσα, αλλά αποτελούν τυποποιημένους θεσμούς του αστικού δικαίου, οι οποίοι σε περίπτωση αμφισβήτησης κρίνονται τελικά στο πλαίσιο άλλης διαδικασίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

- 28 Με τα ερωτήματά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 ως προς δύο διακριτές πτυχές του συστήματος ΦΠΑ, ήτοι, αφενός, ως προς το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών και, αφετέρου, ως προς την αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη ενός υποκείμενου σε φόρο προσώπου για φόρο που οφείλεται από τρίτον κατά το άρθρο 205 της οδηγίας αυτής.
- 29 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η διαδικασία του άρθρου 267 ΣΛΕΕ αποτελεί μέσο συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, με το οποίο το Δικαστήριο παρέχει στα εθνικά δικαστήρια τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς επί της οποίας καλούνται να αποφανθούν (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2013, C-279/12, Fish Legal και Shirley, σκέψη 29).
- 30 Στο πλαίσιο της συνεργασίας αυτής, τα ζητήματα που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης τεκμαίρονται λυσιτελή. Η εκ μέρους του Δικαστηρίου απόρριψη αιτήσεως εθνικού δικαστηρίου είναι δυνατή μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του πραγματικά και νομικά στοιχεία αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα (βλ. προμνησθείσα απόφαση Fish Legal και Shirley, σκέψη 30).

- 31 Ενώ ουδεμία αντίρρηση υπάρχει ως προς το ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την αμφισβήτηση του δικαιώματος της FIRIN προς έκπτωση του ΦΠΑ, αντιθέτως από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου περί παραπομπής προκύπτει ότι οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές δεν θεώρησαν ότι η FIRIN ευθυνόταν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για την καταβολή του οφειόμενου από την Agra Plani ΦΠΑ.
- 32 Συνεπώς, κατά το μέρος που αφορούν το περιεχόμενο της ευθύνης αυτής, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα εν μέρει και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα επί της ερμηνείας των διατάξεων του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112 προδήλως ουδεμία σχέση έχουν με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης και, ως εκ τούτου, πρέπει να κριθούν απαράδεκτα.

Επί της ουσίας

- 33 Με τα προδικαστικά του ερωτήματα επί του δικαιώματος εκπτώσεως ΦΠΑ, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 65, 90, παράγραφος 1, 168, στοιχείο α', 185, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112 επιτάσσουν τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ στην οποία προέβη ο παραλήπτης τιμολογίου εκδοθέντος ενόψει προκαταβολής για παράδοση αγαθών, όταν, υπό συνθήκες όπως της κύριας δίκης, η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, ακόμη και αν ο προμηθευτής εξακολουθεί να οφείλει τον φόρο αυτό και δεν έχει επιστρέψει την προκαταβολή.
- 34 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός και ότι, κατά το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.
- 35 Το άρθρο 65 της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο, σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού, αποτελεί παρέκκλιση από τον κανόνα που θέτει το άρθρο 63 και επομένως πρέπει να ερμηνεύεται στενά (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-419/02, BUPA Hospitals και Goldsborough Developments, Συλλογή 2006, σ. I-1685, σκέψη 45).
- 36 Προκειμένου ο φόρος να καταστεί απαιτητός σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού αιτίας, δηλαδή της μελλοντικής παραδόσεως αγαθών ή της μελλοντικής παροχής υπηρεσιών, να είναι ήδη γνωστά και συνεπώς, ειδικότερα, πρέπει κατά τον χρόνο πληρωμής της προκαταβολής να έχουν καθορισθεί με ακρίβεια τα αγαθά ή οι υπηρεσίες (υπό την έννοια αυτή, προμνησθείσα απόφαση BUPA Hospitals και Goldsborough Developments, σκέψη 48).
- 37 Προκειμένου να αναγνωρισθεί δικαίωμα της FIRIN προς έκπτωση βάσει της επίμαχης προκαταβολής, πρέπει να εξακριβωθεί αν τούτο συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 38 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά τον χρόνο της επίμαχης προκαταβολής από τη FIRIN, τα αγαθά τα οποία αφορούσε η παράδοση ήταν επακριβώς καθορισμένα.
- 39 Εντούτοις, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 24 των προτάσεών της, το άρθρο 65 της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί επίσης να εφαρμοστεί στην περίπτωση κατά την οποία η επέλευση της γενεσιουργού αιτίας είναι αβέβαιη κατά τον χρόνο της προκαταβολής. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση απατηλής συμπεριφοράς.
- 40 Πράγματι, υπενθυμίζεται ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112. Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες της Ένωσης

καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται με σκοπό την κατάχρηση ή την καταστρατήγησή του (υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, C-285/11, Bonik, σκέψεις 35 έως 37).

- 41 Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, δεν πληρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες, αφενός, της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και, αφετέρου, της οικονομικής δραστηριότητας (προμνησθείσα απόφαση Bonik, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 42 Αντιθέτως, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην λόγω οδηγία η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ (προμνησθείσα απόφαση Bonik, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Πράγματι, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ., υπό την έννοια αυτή, προμνησθείσα απόφαση Bonik, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 44 Κατά συνέπεια, αφού ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, εναπόκειται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμο τα αντικειμενικά στοιχεία με βάση τα οποία καθίσταται δυνατό να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων (προμνησθείσα απόφαση Bonik, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Πάντως, στο πλαίσιο της διαδικασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ελέγχει ούτε να εκτιμά τις πραγματικές περιστάσεις τις οποίες αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης. Εναπόκειται, επομένως, στο αιτούν δικαστήριο να προβεί, σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου, στη συνολική εκτίμηση των πραγματικών στοιχείων και περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως (βλ., μεταξύ άλλων, προμνησθείσα απόφαση Bonik).
- 46 Εντεύθεν προκύπτει ότι στο αιτούν δικαστήριο και μόνον εναπόκειται να εξακριβώσει ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των αντικειμενικών στοιχείων που επικαλούνται προς επίρρωση του ότι η FIRIN δεν αγνοούσε ή δεν ήταν δυνατό να αγνοεί ότι η προκαταβολή που κατέβαλε στον προμηθευτή της δεν είχε στην πραγματικότητα ως αντικείμενο την παράδοση αγαθών που περιγραφόταν στο εκδοθέν από τον προμηθευτή τιμολόγιο.
- 47 Προκειμένου πάντως να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να εξεταστούν τα ερωτήματα που αφορούν τις προϋποθέσεις διακανονισμού του ΦΠΑ στους οποίους την έκπτωση είχε προβεί η FIRIN, για την περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο καταλήξει, κατά το πέρας της σχετικής εκτιμήσεως, ότι όλα τα κρίσιμα στοιχεία της μελλοντικής παραδόσεως μπορούσαν να θεωρηθούν γνωστά στην εταιρία αυτή κατά τον χρόνο της προκαταβολής και ότι, ως εκ τούτου, η παράδοση αυτή δεν ήταν αβέβαιη.

- 48 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας 2006/112 καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι φορολογικές αρχές μπορούν να απαιτήσουν από το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο τον διακανονισμό της εκπτώσεως (υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, C-234/11, TETS Haskono, σκέψη 26).
- 49 Όσον αφορά τις συνέπειες που έχουν ενδεχομένως επί της εκπτώσεως αυτής ορισμένα μεταγενέστερα γεγονότα, προκύπτει από τη νομολογία ότι η παρούσα ή μελλοντική χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει την έκταση της αρχικής εκπτώσεως που δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο και την έκταση των ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, οι οποίοι πρέπει να πραγματοποιούνται υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 184 έως 186 της οδηγίας (προμνησθείσα απόφαση TETS Haskono, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 50 Πράγματι, ο προβλεπόμενος στα εν λόγω άρθρα της οδηγίας μηχανισμός διακανονισμού αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του κατά την οδηγία αυτή καθεστώτος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Σκοπός του είναι ο ακριβέστερος υπολογισμός των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι οι πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση μόνον αν εξυπηρετούν την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτό. Επομένως, σκοπός του μηχανισμού αυτού είναι η καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ, αφενός, του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών και, αφετέρου, της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών (προμνησθείσα απόφαση TETS Haskono, σκέψεις 30 και 31).
- 51 Όσον αφορά τη γένεση ενδεχόμενης υποχρέωσης διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών, το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 καθιερώνει την αρχή ότι πρέπει να διενεργείται τέτοιος διακανονισμός ιδίως όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εν λόγω εκπτώσεως (προμνησθείσα απόφαση TETS Haskono, σκέψη 32).
- 52 Σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης όπου, σύμφωνα με τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, δεν θα πραγματοποιηθεί η παράδοση αγαθών για την οποία η FIRIN πλήρωσε προκαταβολή, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 35 των προτάσεων της, τα στοιχεία που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού της εκπτώσεως μεταβλήθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο της δηλώσεως ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, σε μια τέτοια περίπτωση, οι φορολογικές αρχές μπορούν να απαιτήσουν τον διακανονισμό του ΦΠΑ τον οποίο εξέπεσε ο υποκείμενος στον φόρο.
- 53 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το γεγονός ότι δεν έχει διακανονιστεί ο ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ο προμηθευτής.
- 54 Πράγματι, υπενθυμίζεται συναφώς ότι, όσον αφορά τον ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε καθόσον δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, από την οδηγία 2006/112 προκύπτει ότι οι δύο εμπλεκόμενοι επιχειρηματίες δεν τυγχάνουν κατ' ανάγκη της ίδιας μεταχείρισεως. Αφενός μεν, ο εκδότης τιμολογίου οφείλει τον ΦΠΑ που ανέγραψε στο τιμολόγιο αυτό ακόμη και αν δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, σύμφωνα με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112. Αφετέρου δε, η εκ μέρους του αποδέκτη τιμολογίου άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, σύμφωνα με τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας αυτής (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, C-643/11, LVK — 56, σκέψεις 46 και 47).
- 55 Σε τέτοια περίπτωση, η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας διασφαλίζεται από την ευχέρεια των κρατών μελών να προβλέπουν τη δυνατότητα διορθώσεως οποιασδήποτε περιπτώσεως εσφαλμένης χρεώσεως φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (προμνησθείσα απόφαση LVK — 56, σκέψη 48).

- 56 Εξάλλου, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 43 των προτάσεών της, καθόσον, υπό συνθήκες όπως αυτές της κύριας δίκης, ο προμηθευτής δεν έχει επιστρέψει την προκαταβολή, δεν είναι δυνατή η σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 65, 90 και 193 της οδηγίας 2006/112 μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου που οφείλει ο προμηθευτής για την είσπραξη της προκαταβολής αυτής (βλ., υπό την έννοια αυτή, όσον αφορά τον διακανονισμό της βάσεως επιβολής φόρου στην περίπτωση επιστροφής τιμήματος, απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, C-86/99, *Freemans*, Συλλογή 2001, σ. I-4167, σκέψη 35).
- 57 Υπό τις συνθήκες αυτές, και με την επιφύλαξη του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να επιτύχει με τα μέσα του εθνικού δικαίου την εκ μέρους του προμηθευτή επιστροφή της προκαταβολής για την παράδοση αγαθών που τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, το γεγονός ότι ο οφειλόμενος από τον εν λόγω προμηθευτή ΦΠΑ δεν έχει διακανονιστεί δεν ασκεί επιρροή επί του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να επιτύχει την επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο εξέπεσε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο λόγω της πληρωμής προκαταβολής για μια τέτοια παράδοση.
- 58 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 65, 90, παράγραφος 1, 168, στοιχείο α', 185, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112 επιτάσσουν τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ στην οποία προέβη ο παραλήπτης τιμολογίου εκδοθέντος ενόψει προκαταβολής για παράδοση αγαθών, όταν, υπό συνθήκες όπως της κύριας δίκης, η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, ακόμη και αν ο προμηθευτής εξακολουθεί να οφείλει τον φόρο αυτό και δεν έχει επιστρέψει την προκαταβολή.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 59 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 65, 90, παράγραφος 1, 168, στοιχείο α', 185, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, επιτάσσουν τον διακανονισμό της εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας στην οποία προέβη ο παραλήπτης τιμολογίου εκδοθέντος ενόψει προκαταβολής για παράδοση αγαθών, όταν, υπό συνθήκες όπως της κύριας δίκης, η παράδοση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε, ακόμη και αν ο προμηθευτής εξακολουθεί να οφείλει τον φόρο αυτό και δεν έχει επιστρέψει την προκαταβολή.

(υπογραφές)