



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 4ης Ιουνίου 2020 *

«Προδικαστική παραπομπή – Αρχές του δικαίου της Ένωσης – Σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας – Φορολογική διαδικασία – Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης λόγω της φερόμενης ως πλημμελούς συμπεριφοράς των προμηθευτών του υποκειμένου στον φόρο – Διοικητική πράξη εκδοθείσα από τις εθνικές φορολογικές αρχές χωρίς να παρασχεθεί στον θιγόμενο φορολογούμενο πρόσβαση στις πληροφορίες και στα έγγραφα στα οποία στηρίζεται η εν λόγω πράξη – Υπόνοια φοροδιαφυγής – Εθνική πρακτική που εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από την κατοχή δικαιολογητικών εγγράφων πέραν του τιμολογίου – Επιτρεπτό»

Στην υπόθεση C-430/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Cluj (πρωτοδικείο Cluj, Ρουμανία) με απόφαση της 15ης Μαΐου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Ιουνίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

SC C.F. SRL

κατά

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen και C. Toader, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η SC C.F. SRL, εκπροσωπούμενη από τον T. D. Vidrean-Cărușan και την D. F. Pașcu, avocați,
- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τις E. Gane και A. Rotăreanu καθώς και από τον C.-R. Canțăr, στη συνέχεια από τις E. Gane και A. Rotăreanu,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

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 γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας και των αρχών που διέπουν την εκ μέρους των κρατών μελών εφαρμογή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της εταιρίας SC C.F. SRL (στο εξής: CF) και, αφετέρου, της Administrația Județeană a Finanțelor Publice (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της επαρχίας του M., Ρουμανία, στο εξής: επαρχιακή υπηρεσία) και της Directivă Generală Regională a Finanțelor Publice C. (γενικής διεύθυνσης φορολογίας της περιφέρειας του C., Ρουμανία, στο εξής: περιφερειακή διεύθυνση), με αντικείμενο την ακύρωση διοικητικών φορολογικών πράξεων με τις οποίες επιβλήθηκαν στη CF πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ και τον φόρο εταιριών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), προβλέπει τα 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 τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI».

Το ρουμανικό δίκαιο

- 4 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015 περί θέσπισης φορολογικού κώδικα), της 8ης Σεπτεμβρίου 2015 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 688 της 10ης Σεπτεμβρίου 2015, στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει ότι, κατά τον καθορισμό του ύψους φόρου, τέλους ή υποχρεωτικής εισφοράς κοινωνικής ασφάλισης, οι φορολογικές αρχές δύνανται να μη λαμβάνουν υπόψη πράξη χωρίς οικονομικό αντικείμενο, προσαρμόζοντας τα φορολογικά της αποτελέσματα, ή δύνανται να επαναχαρακτηρίσουν μια πράξη ή δραστηριότητα κατά τρόπο που να αντικατοπτρίζει το οικονομικό περιεχόμενό της.
- 5 Το άρθρο 25, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα προβλέπει ότι, για τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος, ως εκπίπτουσες δαπάνες θεωρούνται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, περιλαμβανομένων εκείνων που διέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία, καθώς και τα έξοδα καταχώρισης, οι εισφορές και οι συνδρομές που καταβάλλονται στα εμπορικά και βιομηχανικά επιμελητήρια, στις οργανώσεις εργοδοτών και στις συνδικαλιστικές οργανώσεις.

- 6 Το άρθρο 299, παράγραφος 1, στοιχείο α, του εν λόγω κώδικα προβλέπει την υποχρέωση του υποκειμένου στον ΦΠΑ να κατέχει, για τον καταβληθέντα ή οφειλόμενο ΦΠΑ επί των εισροών, τιμολόγιο και, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, απόδειξη καταβολής.
- 7 Κατά το άρθρο 6 του *Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală* (νόμου 207 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας), της 20ής Ιουλίου 2015 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ.°547 της 23ης Ιουλίου 2015), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας):

«1. Η φορολογική αρχή δύναται να εκτιμήσει, εντός των ορίων των εξουσιών και των αρμοδιοτήτων της, την κρισιμότητα των φορολογικών γεγονότων, χρησιμοποιώντας τα προβλεπόμενα από τον νόμο αποδεικτικά μέσα και να επιλέξει τη λύση που στηρίζεται στις νομικές διατάξεις καθώς και σε ολοκληρωμένα πορίσματα σχετικά με το σύνολο των διαφωτιστικών περιστάσεων εκάστης συγκεκριμένης υπόθεσης κατά τον χρόνο έκδοσης μιας απόφασης. Κατά την άσκηση της εξουσίας εκτίμησης που διαθέτει, η φορολογική αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη την έγγραφη γνώμη την οποία η αρμόδια φορολογική αρχή απηύθυνε προς τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο στο πλαίσιο της δραστηριότητας αρωγής και καθοδήγησης των φορολογουμένων, καθώς και τη λύση που δέχθηκε η φορολογική αρχή με φορολογική διοικητική πράξη ή με προγενέστερη οριστική απόφαση για παρόμοια πραγματικά περιστατικά που αφορούν τον ίδιο φορολογούμενο. Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή διαπιστώσει διαφορές μεταξύ της φορολογικής κατάστασης του φορολογουμένου και των πληροφοριών που ελήφθησαν υπόψη σε έγγραφη γνώμη ή φορολογική διοικητική πράξη που αφορά τον ίδιο φορολογούμενο, δύναται να κρίνει με βάση την πραγματική φορολογική κατάσταση και τη φορολογική νομοθεσία και έχει την υποχρέωση να εκθέσει εγγράφως τους λόγους για τους οποίους δεν λαμβάνει υπόψη την προηγούμενη γνώμη.

2. Το φορολογικό όργανο ασκεί την εξουσία εκτίμησής του, ακολουθώντας τις αρχές της λογικής και της ευθυκρισίας, και σταθμίζει τον επιδιωκόμενο σκοπό με τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την επίτευξή του.»

- 8 Το άρθρο 9 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Δικαίωμα ακροάσεως», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η φορολογική αρχή, πριν λάβει την απόφασή της, υποχρεούται να παράσχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να εκφράσει την άποψή του σχετικά με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ασκούν επιρροή στη λήψη απόφασης.»

- 9 Το άρθρο 46 του κώδικα αυτού, το οποίο επιγράφεται «Περιεχόμενο και αιτιολογία της φορολογικής διοικητικής πράξης», προβλέπει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«Η φορολογική διοικητική πράξη που εκδίδεται σε έντυπη μορφή περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

[...]

j) μνεία σχετικά με το δικαίωμα ακροάσεως του φορολογουμένου».

- 10 Το άρθρο 49 του εν λόγω κώδικα, με τίτλο «Ακυρότητα της φορολογικής διοικητικής πράξης», έχει ως εξής:

«1. Η φορολογική διοικητική πράξη είναι άκυρη σε όλες τις ακόλουθες περιπτώσεις:

a) αν εκδόθηκε κατά παράβαση των νομικών διατάξεων περί αρμοδιότητας·

- b) αν δεν περιλαμβάνει κάποιο από τα στοιχεία που αφορούν το όνομα, το επώνυμο και την ιδιότητα του εκπροσώπου της φορολογικής αρχής, το όνομα, το επώνυμο ή την επωνυμία του φορολογουμένου, το αντικείμενο της διοικητικής πράξης ή την υπογραφή του εκπροσώπου της φορολογικής αρχής, με την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 46, παράγραφος 6, καθώς και την εκδούσα φορολογική αρχή·
- c) αν ενέχει σοβαρή και πρόδηλη πλάνη. Η φορολογική διοικητική πράξη ενέχει σοβαρή και πρόδηλη πλάνη όταν υπάρχει πλημμέλεια ως προς τους λόγους στους οποίους στηρίζεται η έκδοσή της, αρκούντως σημαντική ώστε, αν οι λόγοι αυτοί δεν υφίσταντο πριν ή κατά την έκδοση της πράξεως, η εν λόγω πράξη δεν θα είχε εκδοθεί.

2. Η ακυρότητα μπορεί να διαπιστωθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή ή από την αρχή στην οποία έχει ανατεθεί η εξέταση της διοικητικής προσφυγής, κατόπιν αιτήματος ή αυτεπαγγέλτως. Αν η ακυρότητα διαπιστωθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, η αρχή αυτή εκδίδει απόφαση που κοινοποιείται στον φορολογούμενο.

3. Οι φορολογικές διοικητικές πράξεις με τις οποίες παραβιάζονται νομικές διατάξεις πλην εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 είναι ακυρώσιμες. Οι διατάξεις του άρθρου 50 εφαρμόζονται κατ' αναλογίαν.»

- 11 Κατά το άρθρο 278, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα:

«Η υποβολή διοικητικής προσφυγής δεν αναστέλλει την εκτέλεση της φορολογικής διοικητικής πράξης.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Η CF, εμπορική εταιρία ρουμανικού δικαίου συσταθείσα το 2008, έχει ως κύριο αντικείμενο την εκμετάλλευση των δασικών πόρων. Κατά το χρονικό διάστημα από τις 29 Αυγούστου 2016 έως τις 13 Απριλίου 2017, υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο από την επαρχιακή υπηρεσία, ο οποίος αφορούσε, αφενός, τον φόρο εταιριών για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου 2011 έως 31 Δεκεμβρίου 2016 και, αφετέρου, τον ΦΠΑ για την περίοδο από 1ης Μαρτίου 2014 έως 31 Δεκεμβρίου 2016.
- 13 Ο εν λόγω φορολογικός έλεγχος ανεστάλη επί έξι μήνες προκειμένου η περιφερειακή διεύθυνση, η οποία είναι αρμόδια για την καταπολέμηση της απάτης, να διεξαγάγει έρευνα στην οποία έλαβε μέρος η εισαγγελική αρχή του Tribunalul Cluj (πρωτοδικείου Cluj, Ρουμανία). Η ποινική έρευνα περατώθηκε με απόφαση περί θέσης της υπόθεσης στο αρχείο.
- 14 Στην έκθεση φορολογικού ελέγχου, η επαρχιακή υπηρεσία επισήμανε ότι οι εμπορικές πράξεις μεταξύ της CF και δύο εκ των προμηθευτών της ήταν εικονικές, διότι οι δύο αυτοί προμηθευτές, οι οποίοι ήταν πολύ μικρές επιχειρήσεις για τις οποίες ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 3 % του κύκλου εργασιών –ενώ ο φορολογικός συντελεστής της CF ανερχόταν σε 16 %–, δεν διέθεταν την υλικοτεχνική ικανότητα να παράσχουν τις υπηρεσίες τις οποίες τιμολόγησαν στη CF.
- 15 Ο νόμιμος εκπρόσωπος της CF κλήθηκε στην έδρα της επαρχιακής υπηρεσίας προκειμένου να λάβει αντίγραφο της έκθεσης αυτής φορολογικού ελέγχου.
- 16 Η CF προσέβαλε την εν λόγω έκθεση φορολογικού ελέγχου και ζήτησε πρόσβαση στο σύνολο του διοικητικού της φακέλου. Ανέφερε ότι δεν είχε ενημερωθεί, κατά τον χρόνο του φορολογικού ελέγχου, για τον τρόπο με τον οποίο η ποινική έρευνα επηρέασε τον έλεγχο των φορολογικών αρχών.
- 17 Κατόπιν της απόρριψης της διοικητικής προσφυγής της από τις αρχές αυτές, η CF άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ήτοι του Tribunalul Cluj (πρωτοδικείου Cluj).

- 18 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά τις ρουμανικές φορολογικές αρχές, η CF ήταν υπεύθυνη για την πλημμελή φορολογική συμπεριφορά των προμηθευτών της. Κατά τις εν λόγω αρχές, ο πλασματικός χαρακτήρας των εμπορικών πράξεων μεταξύ της CF και των εν λόγω προμηθευτών προέκυπτε από το γεγονός ότι η CF δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει δικαιολογητικά έγγραφα πέραν των τιμολογίων. Εντούτοις, σύμφωνα με τη ρουμανική νομοθεσία, το μόνο δικαιολογητικό έγγραφο που υποχρεούται να προσκομίσει ο φορολογούμενος προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση τόσο σχετικά με τον ΦΠΑ όσο και σχετικά με τον φόρο εταιριών είναι το τιμολόγιο.
- 19 Το δικαστήριο αυτό διαπιστώνει ότι είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο τρόπος με τον οποίο ο φορολογικός έλεγχος που διενήργησε η επαρχιακή υπηρεσία επηρεάστηκε από την έρευνα που διεξήγαγε η περιφερειακή διεύθυνση, η οποία ήταν αρμόδια την καταπολέμηση της απάτης. Ομοίως, το εν λόγω δικαστήριο δεν είχε γνώση των ενδείξεων που οδήγησαν τις φορολογικές αρχές στο συμπέρασμα ότι οι εμπορικές πράξεις που διενεργήθηκαν μεταξύ της CF και των προμηθευτών της ήταν εικονικές.
- 20 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Tribunalul Cluj (πρωτοδικείο Cluj) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Υπό το πρίσμα της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, όπως έχει ερμηνευθεί από τη μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου [...], μπορεί ή πρέπει να ακυρωθεί φορολογική διοικητική πράξη που εκδόθηκε εις βάρος ιδιώτη αν δεν δόθηκε σε αυτόν η δυνατότητα να έχει πρόσβαση στα στοιχεία με βάση τα οποία εκδόθηκε εις βάρος του η σχετική πράξη, μολονότι στην εν λόγω πράξη μνημονεύονται ορισμένα στοιχεία του διοικητικού φακέλου;
- 2) Αντιτίθενται οι αρχές της ουδετερότητας, της αναλογικότητας και της ισοδυναμίας στην άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ και φόρου εταιριών εκ μέρους εταιρίας η οποία επιδεικνύει άμεμπτη φορολογική συμπεριφορά και στερήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εταιριών εξαιτίας της φορολογικής συμπεριφοράς των προμηθευτών της που φέρεται να είναι πλημμελής με βάση στοιχεία όπως η έλλειψη ανθρώπινων πόρων ή μεταφορικών μέσων, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη του ότι η φορολογική αρχή δεν παρέχει αποδεικτικά στοιχεία περί δραστηριοτήτων από τις οποίες να προκύπτει η φορολογική ή ποινική ευθύνη των εν λόγω προμηθευτών;
- 3) Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης εθνική πρακτική βάσει της οποίας η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ και φόρου εταιριών εξαρτάται από στην κατοχή δικαιολογητικών εγγράφων επιπλέον των τιμολογίων, όπως για παράδειγμα οι προϋπολογισμοί δαπανών και οι εκθέσεις προόδου εργασιών, τα οποία δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια και ακρίβεια στην εθνική φορολογική νομοθεσία;
- 4) Μπορεί να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα της νομολογίας που διαμορφώθηκε με την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ότι στοιχειοθετείται φοροδιαφυγή στην περίπτωση που φορολογούμενος αποκτά αγαθά και λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον φορολογούμενο ο οποίος τυγχάνει διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης σε σχέση με αυτόν;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

- 21 Η Ρουμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως τόσο υπό το πρίσμα του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου όσο και λόγω της απουσίας σχετικής ρύθμισης του δικαίου της Ένωσης όσον αφορά το σκέλος της υπόθεσης της κύριας δίκης σχετικά με τον φόρο εταιριών.
- 22 Συναφώς, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο εντός του νομικού και πραγματικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει το τεκμήριο ότι είναι λυσιτελή. Το Δικαστήριο δύναται να μην αποφανθεί επί αιτήσεως εθνικού δικαστηρίου μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ακόμη όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβάλλονται, καθώς και προκειμένου να κατανοήσει τους λόγους για τους οποίους το εθνικό δικαστήριο φρονεί ότι υπάρχει ανάγκη να απαντηθούν τα ερωτήματα αυτά ώστε να αποφανθεί επί της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 23 Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η απόφαση περί παραπομπής αποτελεί τη βάση της ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, είναι απαραίτητο το εθνικό δικαστήριο να εξειδικεύει, στην εν λόγω απόφαση, το πραγματικό και νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διαφορά της κύριας δίκης και να εξηγεί στοιχειωδώς τους λόγους για τους οποίους επέλεξε τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητεί την ερμηνεία, καθώς και για τη σχέση που, κατά το εν λόγω δικαστήριο, υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εθνικής νομοθεσίας που έχει εφαρμογή επί της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Οι εν λόγω σωρευτικές απαιτήσεις που αφορούν το περιεχόμενο αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως παρατίθενται ρητώς στο άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 24 Όσον αφορά, ειδικότερα, τις απαιτήσεις του άρθρου 94 του Κανονισμού Διαδικασίας, διαπιστώνεται ότι η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιλαμβάνει τα θεμελιώδη πραγματικά στοιχεία και παραθέτει το περιεχόμενο των διατάξεων τόσο του δικαίου της Ένωσης όσο και του εθνικού δικαίου που έχουν ενδεχομένως εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 25 Όσον αφορά, αφετέρου, την πτυχή της υπόθεσης της κύριας δίκης που αφορά τον φόρο εταιριών, υπενθυμίζεται ότι, όταν εθνική νομοθεσία εναρμονίζει τις λύσεις που προβλέπει για τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις προς τις λύσεις οι οποίες γίνονται δεκτές κατά το δίκαιο της Ένωσης, προκειμένου, παραδείγματος χάριν, να αποφευχθούν τυχόν διακρίσεις εις βάρος των ημεδαπών ή στρεβλώσεις του ανταγωνισμού ή, ακόμη, προκειμένου να εφαρμοστεί ενιαία διαδικασία σε παρόμοιες καταστάσεις, υφίσταται οπωσδήποτε συμφέρον της Ένωσης για ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων ή των εννοιών που συμπίπτουν με διατάξεις ή έννοιες του δικαίου της Ένωσης, ανεξαρτήτως των συνθηκών υπό τις οποίες τυχάνουν εφαρμογής, προκειμένου να αποφευχθούν ερμηνευτικές αποκλίσεις στο μέλλον (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2019, Belgische Staat, C-469/18 και C-470/18, EU:C:2019:895, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 26 Επομένως, η ερμηνεία από το Δικαστήριο διατάξεων του δικαίου της Ένωσης σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις δικαιολογείται όταν το εθνικό δίκαιο προβλέπει την εφαρμογή τους ευθέως και ανεπιφύλακτα, προκειμένου να εξασφαλίζεται ομοιόμορφη αντιμετώπιση τόσο των εσωτερικών καταστάσεων όσο και εκείνων που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2019, *Belgische Staat*, C-469/18 και C-470/18, EU:C:2019:895, σκέψη 23).
- 27 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε με ακρίβεια ότι τούτο ισχύει εν προκειμένω όσον αφορά την πτυχή της υπόθεσης της κύριας δίκης που αφορά τον φόρο εταιριών, πρέπει να γίνει δεκτό, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω εκτιμήσεων, ότι η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 28 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας έχει την έννοια ότι, αν, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών ελέγχου και προσδιορισμού της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τη δυνατότητα πρόσβασης στα στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στον διοικητικό φάκελό του και τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά την έκδοση διοικητικής απόφασης με την οποία του επιβλήθηκαν πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις, η αρχή αυτή επιτάσσει την ακύρωση της εν λόγω απόφασης.
- 29 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης η οποία έχει εφαρμογή όταν η διοίκηση προτίθεται να εκδώσει βλαπτική πράξη εις βάρος ενός προσώπου. Η εν λόγω γενική αρχή έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις στις οποίες η διοίκηση υποβάλλει τους φορολογουμένους σε διαδικασία φορολογικού ελέγχου προκειμένου να εξασφαλίσει την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφος του οικείου κράτους μέλους ή να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή (πρβλ. αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψεις 26 και 27, καθώς και της 16ης Οκτωβρίου 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 40).
- 30 Το δικαίωμα ακροάσεως, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, διασφαλίζει σε κάθε πρόσωπο τη δυνατότητα να γνωστοποιεί λυσιτελώς και αποτελεσματικώς την άποψή του, κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας και πριν από την έκδοση οποιασδήποτε απόφασης δυνάμενης να επηρεάσει δυσμενώς τα συμφέροντά του. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο κανόνας ότι ο αποδέκτης μιας βλαπτικής απόφασης πρέπει να είναι σε θέση να υποβάλει τις παρατηρήσεις του πριν ληφθεί η απόφαση αυτή έχει ως σκοπό να παράσχει στην αρμόδια αρχή τη δυνατότητα να λάβει λυσιτελώς υπόψη όλα τα κρίσιμα στοιχεία. Για να εξασφαλισθεί η αποτελεσματική προστασία του θιγομένου, ο κανόνας αυτός του επιτρέπει, μεταξύ άλλων, να διορθώσει ένα λάθος ή να λάβει υπόψη στοιχεία της προσωπικής του κατάστασης που συνηγορούν υπέρ του να ληφθεί ή να μη ληφθεί απόφαση ή υπέρ του να έχει η απόφαση συγκεκριμένο περιεχόμενο (πρβλ. απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Μολονότι οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν υπέχουν γενική υποχρέωση να παρέχουν πλήρη πρόσβαση στον φάκελο που έχουν στη διάθεσή τους ούτε να κοινοποιούν αυτεπαγγέλτως τα έγγραφα και τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται η απόφαση που προτίθενται να εκδώσουν, εντούτοις, στο πλαίσιο διοικητικών διαδικασιών για τον έλεγχο και τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, οι ιδιώτες πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν να τους γνωστοποιηθούν τα στοιχεία και έγγραφα τα οποία περιέχονται στον διοικητικό φάκελο και τα οποία έλαβε υπόψη η δημόσια αρχή προκειμένου να εκδώσει την απόφασή της, εκτός εάν σκοποί γενικού συμφέροντος δικαιολογούν τον περιορισμό της πρόσβασης στα εν λόγω στοιχεία και έγγραφα (απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, σκέψεις 32 και 39).

- 32 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να γνωστοποιήσουν στον υποκείμενο στον φόρο τα κρίσιμα στοιχεία που αυτός ζήτησε εγκαίρως και δεν αναφέρει κανέναν σκοπό γενικού συμφέροντος που να δικαιολογεί την άρνηση αυτή.
- 33 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οφείλει να διαπιστώσει την αυτοδίκαιη ακυρότητα της διοικητικής απόφασης με την οποία επιβάλλονται πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο.
- 34 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όταν δεν καθορίζονται από το δίκαιο της Ένωσης ούτε οι συνθήκες υπό τις οποίες πρέπει να διασφαλίζεται ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας ούτε οι συνέπειες της μη τήρησης των δικαιωμάτων αυτών, οι εν λόγω συνθήκες και συνέπειες εμπίπτουν στο εθνικό δίκαιο, αρκεί τα μέτρα που θεσπίζονται προς τούτο να είναι της ίδιας τάξεως με εκείνα που ισχύουν για τους ιδιώτες σε ανάλογες καταστάσεις εθνικού δικαίου (αρχή της ισοδυναμίας) και αρκεί να μην καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται από την έννομη τάξη της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 75).
- 35 Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αποτελεσματικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αρχή αυτή δεν επιτάσσει την ακύρωση, σε όλες τις περιπτώσεις, της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε ένδικο βοήθημα λόγω προσβολής των δικαιωμάτων άμυνας. Συγκεκριμένα, η προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας συνεπάγεται την ακύρωση της απόφασης που εκδόθηκε κατά το πέρας της σχετικής διοικητικής διαδικασίας μόνο στην περίπτωση που, αν δεν υπήρχε η παρατυπία αυτή, η εν λόγω διαδικασία θα μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα (πρβλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψεις 78 και 79).
- 36 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να αξιολογήσει κατά πόσον η διαδικασία φορολογικού ελέγχου μπορούσε να έχει καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα αν η CF είχε τη δυνατότητα πρόσβασης στον φάκελο της υπόθεσης κατά την εν λόγω διοικητική διαδικασία.
- 37 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κατ' ορθή ερμηνεία της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, αν, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών ελέγχου και προσδιορισμού της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τη δυνατότητα πρόσβασης στα στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στον διοικητικό φάκελό του και τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά την έκδοση διοικητικής απόφασης με την οποία του επιβλήθηκαν πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις, το δε επιληφθέν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, αν δεν υφίστατο η παρατυπία αυτή, η διαδικασία θα μπορούσε να είχε καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα, η αρχή αυτή επιτάσσει την ακύρωση της εν λόγω απόφασης.

Επί του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 38 Με το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν, όταν υπάρχουν απλές, μη τεκμηριωμένες υπόνοιες της εθνικής φορολογικής αρχής ως προς την πραγματική διενέργεια των οικονομικών πράξεων βάσει των οποίων εκδόθηκε τιμολόγιο, οι αρχές που διέπουν την εκ μέρους των κρατών μελών εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, ιδίως δε οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να στερείται ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι αποδέκτης του τιμολογίου αυτού το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αν δεν είναι σε θέση να προσκομίσει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα αποδεικτικά στοιχεία του υποστατού των οικονομικών πράξεων που πραγματοποιήθηκαν.

- 39 Προκαταρκτικώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι εναπόκειται αποκλειστικώς στο αιτούν δικαστήριο να αξιολογήσει τις συνέπειες της ερμηνείας που δίδει το Δικαστήριο απαντώντας στα ερωτήματα αυτά επί της πτυχής της υπόθεσης της κύριας δίκης που αφορά τον φόρο εταιριών.
- 40 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν, από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που έλαβαν για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών τους συνιστά θεμελιώδη αρχή του θεσπισθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Όπως έχει επανειλημμένως κρίνει το Δικαστήριο, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 41 Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει, κατά τον τρόπο αυτόν, την πλήρη 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 καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. 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 δολίως ή καταχρηστικώς (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 34).
- 43 Εφόσον τούτο ισχύει στην περίπτωση που διαπράττει φοροδιαφυγή ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο, το αυτό ισχύει και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του συμμετέχει σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ. Επομένως, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από τον υποκείμενο στον φόρο μπορεί να αποκλειστεί μόνον εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος αυτός, 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 συμμετείχε, με την αγορά των προϊόντων ή των υπηρεσιών αυτών, σε πράξη διενεργηθείσα στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών αυτών (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 35).
- 44 Εναπόκειται στην αρμόδια εθνική φορολογική αρχή να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτεί από τον αποδέκτη του τιμολογίου να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο αποδέκτης αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος έκπτωσης εντασσόταν στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει (πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, RPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 50).
- 45 Δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει κανόνες σχετικούς με τον τρόπο διεξαγωγής των αποδείξεων στον τομέα της απάτης περί τον ΦΠΑ, η αρμόδια εθνική φορολογική αρχή πρέπει να αποδείξει τα αντικειμενικά αυτά στοιχεία σύμφωνα με τους κανόνες αποδείξεως που προβλέπει το εθνικό δίκαιο. Ωστόσο, οι εν λόγω κανόνες δεν πρέπει να θίγουν την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης και πρέπει να σέβονται τα δικαιώματα που διασφαλίζει το δίκαιο αυτό και

ειδικότερα ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 46 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο καθορισμός, σε συγκεκριμένη υπόθεση, των μέτρων των οποίων η λήψη μπορεί ευλόγως να ζητηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος 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 σε προηγούμενο στάδιο εξαρτάται κατ' ουσίαν από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 51).
- 47 Μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο ενδεχομένως υποχρεούται, όταν διαθέτει ενδείξεις οι οποίες δημιουργούν υπόνοιες για την ύπαρξη παρατυπιών ή απάτης, να λάβει πληροφορίες για τον επιχειρηματία από τον οποίο σκοπεύει να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες, προκειμένου να βεβαιωθεί για την αξιοπιστία του, η εθνική αρμόδια φορολογική αρχή δεν μπορεί παρά ταύτα να απαιτεί γενικώς από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, αφενός, να εξακριβώνει ότι ο εκδότης του τιμολογίου που αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος 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 καταβολή του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να κατέχει δικαιολογητικά έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία (απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 52)
- 48 Δεδομένου ότι η προσκόμιση τέτοιων πρόσθετων εγγράφων δεν προβλέπεται από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ και μπορεί να επηρεάσει δυσανάλογα την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και, ως εκ τούτου, την αρχή της ουδετερότητας, η αρμόδια εθνική φορολογική αρχή δεν μπορεί να απαιτεί, γενικώς, την προσκόμιση τέτοιων εγγράφων.
- 49 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν υπάρχουν απλές, μη τεκμηριωμένες υπόνοιες της εθνικής φορολογικής αρχής ως προς την πραγματική διενέργεια των οικονομικών πράξεων βάσει των οποίων εκδόθηκε τιμολόγιο, οι αρχές που διέπουν την εκ μέρους των κρατών μελών εφαρμογή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, ιδίως δε οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να στερείται ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι αποδέκτης του τιμολογίου αυτού το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αν δεν είναι σε θέση να προσκομίσει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα αποδεικτικά στοιχεία του υποστατού των οικονομικών πράξεων που πραγματοποιήθηκαν.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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 (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Κατ' ορθή ερμηνεία της γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, αν, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών ελέγχου και προσδιορισμού της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε τη δυνατότητα πρόσβασης στα στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στον διοικητικό φάκελό του και τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά την έκδοση διοικητικής

απόφασης με την οποία του επιβλήθηκαν πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις, το δε επιληφθέν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, εφόσον δεν υφίστατο η παρατυπία αυτή, η διαδικασία θα μπορούσε να είχε καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα, η αρχή αυτή επιτάσσει την ακύρωση της εν λόγω απόφασης.

- 2) Όταν υπάρχουν απλές, μη τεκμηριωμένες υπόνοιες της εθνικής φορολογικής αρχής ως προς την πραγματική διενέργεια των οικονομικών πράξεων βάσει των οποίων εκδόθηκε τιμολόγιο, οι αρχές που διέπουν την εκ μέρους των κρατών μελών εφαρμογή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ιδίως δε οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν, να στερείται ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι αποδέκτης του τιμολογίου αυτού το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αν δεν είναι σε θέση να προσκομίσει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα αποδεικτικά στοιχεία του υποστατού των οικονομικών πράξεων που πραγματοποιήθηκαν.

(υπογραφές)