Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 10ης Ιουλίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών – Άρθρο 168 – Αλυσίδα παραδόσεων αγαθών – Μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως λόγω της αλυσίδας αυτής – Υποχρέωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής να αποδείξει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής»

Στην υπόθεση C-273/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) με απόφαση της 13ης Απριλίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Απριλίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

SIA «Kuršu zeme»

κατά

Valsts ieņēmumu dienests,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή) και L. S. Rossi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις I. Kucina και V. Soņeca,

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

– η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Grünberg,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Aguilera Ruiz,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις N. Gossement και I. Rubene,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

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 του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της SIA «Kuršu zeme» και της Valsts ieņēmumu dienests (φορολογικής αρχής, Λεττονία) (στο εξής: VID) με αντικείμενο την άρνηση της τελευταίας να δεχθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σχετικά με αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε η εταιρία αυτή από τη SIA «KF Prema», με την αιτιολογία ότι αυτές οι αποκτήσεις δεν έχουν πραγματοποιηθεί.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, σημείο i, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:
i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή […]».

4 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

5 Το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.»

6 Κατά το άρθρο 23, της ίδιας οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν μέτρα που εξασφαλίζουν ότι χαρακτηρίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι πράξεις οι οποίες, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο έδαφός τους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή του την ιδιότητα, θα είχαν χαρακτηρισθεί ως παραδόσεις αγαθών.»

7 Το άρθρο 32, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών από τον προμηθευτή ή τον αποκτώντα ή από τρίτο πρόσωπο, ο τόπος παράδοσης θεωρείται ότι βρίσκεται στον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον αποκτώντα.»

8 Το άρθρο 40 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.»

9 Το άρθρο 68 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά τον χρόνο που θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους.»

10 Το άρθρο 69 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου, ή κατά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 222, πρώτο εδάφιο, αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο έως την προθεσμία αυτή.»

11 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης] από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

12 Το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι «το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

13 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

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

[…]

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο i.»

14 Το άρθρο 193 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών […]».

15 Το άρθρο 200 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από το πρόσωπο που πραγματοποιεί φορολογητέα ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.»

Το λεττονικό δίκαιο

16 Ο Likums par pievienotās vērtības nodokli (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 9ης Μαρτίου 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, αριθ. 49, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει στο άρθρο 1, σημεία 2 και 34, τα εξής:

«2) ως παράδοση αγαθών θεωρείται η πράξη με την οποία μεταβιβάζεται σε άλλο πρόσωπο το δικαίωμα να διαθέτει αγαθό ως κύριος.

[…]

34) νοείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η λήψη αγαθών στην εθνική επικράτεια από άλλο κράτος μέλος, όταν τα αγαθά αυτά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από αυτό το άλλο κράτος μέλος από τον προμηθευτή ή από τον παραλήπτη ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.»

17 Το άρθρο 2, παράγραφος 2, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«Βαρύνονται με [ΦΠΑ] οι ακόλουθες πράξεις, όταν αυτές πραγματοποιούνται στην εθνική επικράτεια στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας:

1) οι εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεις αγαθών, συμπεριλαμβανομένης της αυτοκαταναλώσεως.

[…]»

18 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημεία 1 και 7, του εν λόγω νόμου ορίζει τα ακόλουθα:

«Μόνον όποιος έχει εγγραφεί ως υποκείμενος στον φόρο ενώπιον της διοικήσεως δικαιούται να εκπέσει, στην φορολογική του δήλωση, από το οφειλόμενο ποσό που καταβάλλεται στο δημόσιο ταμείο, τα ακόλουθα ποσά ως φόρο επί των εισροών:

1) το ποσό του φόρου που αναγράφεται σε τιμολόγια τα οποία έχει λάβει από άλλους υποκείμενους στον φόρο για αγαθά που αποκτήθηκαν ή για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τον σκοπό τόσο εσωτερικών φορολογητέων πράξεων, όσο και πράξεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό και οι οποίες θα υπέκειντο στον φόρο αν είχαν πραγματοποιηθεί στην εθνική επικράτεια.

[…]

7) το ποσό του φόρου για αγαθά που αποκτήθηκαν ενδοκοινοτικώς για τον σκοπό εσωτερικών φορολογητέων πράξεων.»

19 Το άρθρο 18, παράγραφος 1, του ίδιου νόμου ορίζει τα εξής:

«Είναι φορολογητέες οι ακόλουθες ενδοκοινοτικές πράξεις:

1) οι μνημονευθείσες στο άρθρο 2, παράγραφος 2, του παρόντος νόμου πράξεις, όταν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας, και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών.

2) νοείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η διαμετακόμιση των αγαθών ενός προσώπου από άλλο κράτος μέλος στην εθνική επικράτεια, με σκοπό να συνεχίσει την οικονομική του δραστηριότητα εντός της εθνικής επικράτειας.

[…]»

20 Το άρθρο 30, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει αγαθά από άλλον υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, ο πρώτος υπολογίζει το ποσό του φόρου και καταβάλλει στο δημόσιο Ταμείο τον φόρο εφαρμόζοντας τον φορολογικό συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στην πράξη αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφοι 1 ή 3.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

21 Η Kuršu zeme είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Λεττονία, η οποία, από τον Φεβρουάριο έως τον Δεκέμβριο 2012, δήλωσε πράξεις αποκτήσεως αγαθών από την επίσης εγκατεστημένη στη Λεττονία εταιρία KF Prema, η οποία εξέπιπτε τον αντίστοιχο ΦΠΑ επί εισροών.

22 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η VID διαπίστωσε ότι οι αποκτήσεις αυτές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο αλυσίδας διαδοχικών πράξεων μεταξύ πλειόνων εταιριών. Ειδικότερα, τα επίμαχα αγαθά είχαν πωληθεί αρχικώς από την UAB «Baltfisher», εταιρία εγκατεστημένη στη Λιθουανία, σε δυο εταιρίες εγκατεστημένες στη Λεττονία. Εν συνεχεία μεταπωλήθηκαν από τις εν λόγω εταιρίες σε άλλη εταιρία εγκατεστημένη στη Λεττονία, η οποία τα μεταπώλησε στην KF Prema, η οποία τα μεταπώλησε τελικώς στην Kuršu zeme, η οποία διασφάλισε η ίδια τη μεταφορά των αγαθών αυτών από την Klaipėda (Λιθουανία), έως το εργοστάσιό της στη Λεττονία.

23 Επειδή δεν κατέστη δυνατόν να εξεύρει λογική εξήγηση για την αλυσίδα αυτή πράξεων, η VID εκτίμησε, αφενός, ότι οι ενδιάμεσες εταιρίες στην πραγματικότητα δεν ασκούσαν καμία δραστηριότητα διά της αποκτήσεως των επίμαχων αγαθών και, αφετέρου, ότι η Kuršu zeme δεν θα μπορούσε να αγνοεί τον εικονικό χαρακτήρα των εν λόγω πράξεων.

24 Κατόπιν τούτου, η VID εκτίμησε ότι η Kuršu zeme είχε πράγματι αποκτήσει τα επίμαχα αγαθά απευθείας από την Baltfisher και χαρακτήρισε, ως εκ τούτου, τις επίμαχες αποκτήσεις ως «ενδοκοινοτικές αποκτήσεις». Κατά συνέπεια, με απόφαση της 29ης Απριλίου 2014, διόρθωσε τις φορολογικές δηλώσεις της Kuršu zeme, συμπεριλαμβάνοντας στην αξία των αγαθών που αποκτήθηκαν από άλλα κράτη μέλη την αξία των επίμαχων αγαθών και αυξάνοντας συνεπώς το ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί, μειώνοντας ταυτόχρονα κατά το ίδιο ποσό το δηλωθέν από την Kuršu zeme ποσό του φόρου επί των εισροών.

25 Η Kuršu zeme άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του administratīvā rajona tiesa (πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, Λεττονία), ισχυριζόμενη, κατ' αρχάς, ότι επληρούντο όλες οι τυπικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις χορηγήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, εν

συνεχεία, ότι δεν είχε λόγο να αμφιβάλει για την KF Prema ούτε για τον σκοπό της πραγματοποιήσεως των πράξεών της και, τέλος, ότι δεν είχε αποκομίσει φορολογικό πλεονέκτημα στο πλαίσιο των πράξεων που πραγματοποίησε με την εταιρία αυτή.

26 Κατόπιν απορρίψεως της προσφυγής της, η Kuršu zeme άσκησε έφεση ενώπιον του Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακού διοικητικού εφετείου, Λεττονία), το οποίο επικύρωσε την απόφαση του administratīvā rajona tiesa (πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου).

27 Η Kuršu zeme άσκησε αναίρεση ενώπιον του Augstākā tiesa (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Λετονία), υποστηρίζοντας ότι η VID, το administratīvā rajona tiesa (πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο) και το Administratīvā apgabaltiesa (περιφερειακό διοικητικό εφετείο) έκριναν ότι είχε εμπλακεί σε αλυσίδα εικονικών πράξεων με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς να προσδιορίσουν ποιο ήταν το φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο αυτή ή οι άλλες εμπλεκόμενες στις επίμαχες πράξεις εταιρίες είχαν αποκτήσει. Κατά την Kuršu zeme, ακόμη και στην περίπτωση που θα αποκτούσε τα επίμαχα αγαθά απευθείας από την Baltfisher, θα είχε, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 7, του νόμου περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στην απόκτηση των αγαθών αυτών, καθόσον θα επρόκειτο για «ενδοκοινοτική απόκτηση».

28 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το γεγονός ότι αγαθό δεν ελήφθη απευθείας από τον εκδότη του τιμολογίου δεν οφείλεται απαραίτητα σε δόλια απόκρυψη του πραγματικού προμηθευτή. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η Kuršu zeme απέκτησε τη νομή των επίμαχων αγαθών στις εγκαταστάσεις της Baltfisher, χωρίς στην πραγματικότητα να τα παραλάβει από τον εκδότη του αντίστοιχου τιμολογίου, ήτοι την KF Prema, δεν αρκεί για να θεμελιώσει το συμπέρασμα ότι η Kuršu zeme δεν απέκτησε τα εν λόγω αγαθά από την εταιρία αυτή και, επομένως, ότι η καταρτισθείσα μεταξύ της Kuršu zeme και της KF Prema πράξη αποκτήσεως είναι εικονική, με συνέπεια να στοιχειοθετείται απάτη σχετική με τον ΦΠΑ.

29 Το εν λόγω δικαστήριο ερωτά αν μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικών πρακτικών, χωρίς να αποδεικνύεται ποιο είναι το αδικαιολόγητο φορολογικό πλεονέκτημα από το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο ή τα άλλα πρόσωπα που συμμετείχαν στην επίμαχη αλυσίδα πράξεων επωφελήθηκαν.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākā tiesa (Ανώτατο Δικαστήριο, Λεττονία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ την έννοια ότι αντιτίθεται στην απαγόρευση της εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, όταν η εν λόγω απαγόρευση βασίζεται αποκλειστικώς στη συνειδητή συμμετοχή του υποκειμένου στον φόρο στη διενέργεια εικονικών πράξεων, χωρίς όμως να διευκρινίζεται με ποιον τρόπο οι επίμαχες πράξεις προκάλεσαν ζημία στο δημόσιο Ταμείο, λόγω μη πληρωμής του ΦΠΑ ή λόγω αδικαιολόγητης υποβολής αιτήσεως περί επιστροφής του εν λόγω φόρου σε σχέση με την περίπτωση κατά την οποία οι πράξεις αυτές θα είχαν διενεργηθεί σύμφωνα με τις πραγματικές τους περιστάσεις;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

31 Δεδομένου ότι από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η υπόθεση της κύριας δίκης δεν αφορά περίπτωση απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, αλλά πιθανή καταχρηστική πρακτική, πρέπει να θεωρηθεί ότι με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, για τη μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, το γεγονός ότι η απόκτηση αγαθών πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο αλυσίδας διαδοχικών πωλήσεων μεταξύ περισσότερων προσώπων και ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τη νομή των επίμαχων αγαθών στις εγκαταστάσεις προσώπου που συμμετέχει στην αλυσίδα αυτή, διαφορετικού από το πρόσωπο που αναγράφεται ως προμηθευτής στο τιμολόγιο, αρκεί για να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής εκ μέρους του

υποκειμένου στον φόρο ή άλλων προσώπων που συμμετέχουν στην εν λόγω αλυσίδα ή αν πρέπει επίσης να αποδειχθεί το αδικαιολόγητο φορολογικό πλεονέκτημα από το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο, ή τα άλλα αυτά πρόσωπα, επωφελήθηκαν.

32 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 σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2016:775, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Συναφώς, το δικαίωμα εκπτώσεως που θεσπίζουν τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Τούτων δοθέντων, υπενθυμίζεται επίσης ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες 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 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, για τη διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής απαιτείται η συνδρομή δύο προϋποθέσεων, ήτοι, αφενός, ότι οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, έχουν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η παροχή θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι το γεγονός ότι ένα αγαθό δεν ελήφθη απευθείας από τον εκδότη του τιμολογίου δεν οφείλεται απαραίτητα σε δόλια απόκρυψη του αληθούς προμηθευτή και δεν αποτελεί απαραίτητα καταχρηστική πρακτική, αλλά μπορεί να υφίστανται άλλοι λόγοι, όπως, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη δύο διαδοχικών πωλήσεων που αφορούν τα ίδια αγαθά, τα οποία, κατά παραγγελία, μεταφέρονται κατευθείαν από τον πρώτο πωλητή στον δεύτερο αποκτώντα, και συνεπώς υπάρχουν δύο διαδοχικές παραδόσεις κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά μόνον μία πραγματική μεταφορά. Επιπλέον, δεν είναι απαραίτητο ο πρώτος αποκτών να καταστεί κύριος των επίμαχων αγαθών τη στιγμή της μεταβιβάσεώς τους, δεδομένου ότι η ύπαρξη παραδόσεως κατά την έννοια της διατάξεως αυτής δεν απαιτεί τη μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας του αγαθού (πρβλ. διάταξη της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Jagiełło, C-33/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:184, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η VID δεν απέδειξε ποιο είναι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αδικαιολόγητο φορολογικό πλεονέκτημα από το οποίο η Kuršu zeme έχει επωφεληθεί και δεν προσδιόρισε τα ενδεχόμενα αδικαιολόγητα φορολογικά πλεονεκτήματα από τα οποία επωφελήθηκαν οι άλλες εταιρίες που συμμετείχαν στην αλυσίδα διαδοχικών πράξεων πωλήσεως των επίμαχων αγαθών προκειμένου να εξακριβώσει αν ο πραγματικός σκοπός των πράξεων αυτών συνίστατο αποκλειστικώς στην απόκτηση αδικαιολόγητου φορολογικού

πλεονεκτήματος. Κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ότι η ύπαρξη και μόνον αλυσίδας πράξεων και το γεγονός ότι η Kuršu zeme απέκτησε υλικά τη νομή των επίμαχων αγαθών στις εγκαταστάσεις της Baltfisher χωρίς στην πραγματικότητα να τα παραλάβει από την εταιρία που αναγράφεται στο τιμολόγιο ως προμηθευτής των αγαθών αυτών, ήτοι την KF Prema, δεν μπορούν, όπως ορθώς διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο, να θεμελιώσουν για αυτόν και μόνον τον λόγο το συμπέρασμα ότι η Kuršu zeme δεν απέκτησε τα εν λόγω αγαθά από την KF Prema και επομένως η καταρτισθείσα μεταξύ των δύο αυτών εταιριών πράξη αποκτήσεως δεν έλαβε χώρα.

38 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, κατά τις οποίες η αρμόδια φορολογική αρχή δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, το δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορεί να μην αναγνωριστεί στον υποκείμενο στον φόρο.

39 Κατά τα λοιπά, όσον αφορά το ζήτημα, το οποίο δεν τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο, του προσδιορισμού, μεταξύ των περισσοτέρων αποκτήσεων, της αποκτήσεως αυτής στην επίμαχη, στην υπόθεση της κύριας δίκης, αλυσίδα στην οποία πρέπει να καταλογιστεί η μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά και η οποία θα είναι, συνεπώς, η μόνη που πρέπει να χαρακτηριστεί ως «ενδοκοινοτική απόκτηση», εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί σε συνολική εκτίμηση όλων των ιδιαιτέρων περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως και να εξακριβώσει, μεταξύ άλλων, σε ποιο χρονικό σημείο πραγματοποιήθηκε η μεταβίβαση στην Kuršu zeme της εξουσίας να διαθέτει το αγαθό ως κυρία (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, σκέψεις 70 και 72). Από τον χρόνο κατά τον οποίο η μεταβίβαση έλαβε χώρα, ήτοι προγενέστερα ή μεταγενέστερα της ενδοκοινοτικής μεταφοράς, εξαρτώνται τόσο ο χαρακτηρισμός της αποκτήσεως της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης αλυσίδας ως ενδοκοινοτικής αποκτήσεως όσο και η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση, ή ακόμη και επιστροφής του ΦΠΑ στην Kuršu zeme (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψεις 43 και 44, καθώς και της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψεις 30 και 42).

40 Επομένως, στην περίπτωση που η τελική παράδοση σε μια αλυσίδα διαδοχικών παραδόσεων, κατόπιν των οποίων πραγματοποιήθηκε μία μόνον ενδοκοινοτική μεταφορά θα αποτελούσε ενδοκοινοτική παράδοση, ο τελικός αποκτών δεν μπορεί να εκπέσει από τον ΦΠΑ που οφείλει το ποσό του ΦΠΑ που κατέβαλε αχρεωστήτως για αγαθά που του παραδόθηκαν στο πλαίσιο απαλλασσόμενης ενδοκοινοτικής παραδόσεως, στηριζόμενος μόνο στο λανθασμένο τιμολόγιο που του διαβίβασε ο προμηθευτής (πρβλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 44).

41 Αντιθέτως, ο αποκτών αυτός θα μπορούσε να ζητήσει την επιστροφή του φόρου τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στον προμηθευτή που εξέδωσε το λανθασμένο τιμολόγιο, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ωστόσο, σε περίπτωση που ο ΦΠΑ έχει πράγματι καταβληθεί στο δημόσιο Ταμείο από τον οικείο προμηθευτή, αν η επιστροφή του ΦΠΑ από αυτόν στον αποκτώντα καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, μεταξύ άλλων σε περίπτωση αφερεγγυότητας του εν λόγω προμηθευτή, η αρχή της αποτελεσματικότητας μπορεί να επιτάσσει την παροχή στον αποκτώντα της δυνατότητας να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής απευθείας στις φορολογικές αρχές (πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

42 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι, για τη μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, το γεγονός ότι η απόκτηση αγαθών πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο αλυσίδας διαδοχικών πωλήσεων μεταξύ περισσότερων προσώπων και ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τη νομή των επίμαχων αγαθών στις εγκαταστάσεις προσώπου που συμμετέχει στην αλυσίδα αυτή, διαφορετικού από το πρόσωπο που αναγράφεται ως προμηθευτής στο τιμολόγιο, δεν αρκεί για να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής εκ μέρους του

υποκειμένου στον φόρο ή άλλων προσώπων που συμμετέχουν στην εν λόγω αλυσίδα, η δε αρμόδια φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την ύπαρξη αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος από το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο ή τα άλλα αυτά πρόσωπα επωφελήθηκαν.

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 (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, έχει την έννοια ότι, για τη μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών, το γεγονός ότι η απόκτηση αγαθών πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο αλυσίδας διαδοχικών πράξεων πωλήσεως μεταξύ περισσότερων προσώπων και ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε υλικά τη νομή των επίμαχων αγαθών στις εγκαταστάσεις ενός προσώπου που συμμετέχει στην αλυσίδα αυτή, διαφορετικού από το πρόσωπο που αναγράφεται ως προμηθευτής στο τιμολόγιο, δεν αρκεί για να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής διαπραχθείσης εκ μέρους του υποκειμένου ή άλλων προσώπων που συμμετέχουν στην εν λόγω αλυσίδα, η δε αρμόδια φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την ύπαρξη αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος από το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο ή τα άλλα αυτά πρόσωπα επωφελήθηκαν.

(υπογραφές)