Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 6ης Δεκεμβρίου 2012*

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Δικαίωμα έκπτωσης — Μη αναγνώριση»

Στην υπόθεση C-285/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad – Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 16ης Μαΐου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Ιουνίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Bonik EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τη R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), προεδρεύουσα του τρίτου τμήματος, και τους K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz και D. Šváby, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοίκησης,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 19ης Σεπτεμβρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Bonik EOOD, εκπροσωπούμενη από τους O. Minchev, advokat, και M. Patchett-Joyce, barrister,

— η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Petranova,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους L. Seeboruth και L. Christie, επικουρούμενους από τον P. Moser, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και τον D. Roussanov,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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 Bonik EOOD (στο εξής: Bonik) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Προσβολή και διαχείριση της εκτέλεσης» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Βάρνα), η οποία έχει ως αντικείμενο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών για τις αγορές σιταριού που είχε πραγματοποιήσει η εταιρία αυτή.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή υπόκεινται σε ΦΠΑ.

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας 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.»

5 Το άρθρο 62 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Νοούνται ως:

1) "γενεσιουργός αιτία του φόρου" το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,

2) "απαιτητό του φόρου" το παρεχόμενο από τον νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»

6 Σύμφωνα με το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

7 Το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

8 Το άρθρο 168 της ίδιας αυτής οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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,

[...]».

9 Το άρθρο 178 της εν λόγω οδηγίας 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 άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η Bonik είναι εταιρία στην οποία διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για τους μήνες Φεβρουάριο και Μάρτιο 2009.

11 Κατόπιν του ελέγχου αυτού, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι δεν υπήρχαν αποδεικτικά στοιχεία για την εκτέλεση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων σιταριού και ηλίανθων που η Bonik είχε δηλώσει ότι είχε πραγματοποιήσει προς την εταιρία ρουμανικού δικαίου Agrisco SRL και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι ποσότητες σιταριού και ηλίανθων που αναγράφονταν στα τιμολόγια της Bonik είχαν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση φορολογητέων παραδόσεων εντός της βουλγαρικής επικράτειας, αφού οι εν λόγω ποσότητες είχαν εξέλθει, σύμφωνα με τις λογιστικές εγγραφές της εταιρίας αυτής, από τα αποθέματά της και δεν βρέθηκαν κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

12 Εξάλλου, οι εν λόγω φορολογικές αρχές προέβησαν σε διασταυρώσεις στοιχείων σχετικά με τις αγορές σιταριού που η Bonik δήλωσε ότι είχε πραγματοποιήσει από την εταιρία Favorit stroy Varna EOOD (στο εξής: Favorit stroy) και την εταιρία Agro treyd BG Varna EOOD (στο εξής: Agro treyd) και για τις οποίες είχε εκπέσει τον ΦΠΑ.

13 Η Bonik είχε στην κατοχή της τα τιμολόγια που είχαν εκδώσει η Favorit stroy και η Agro treyd για τις αγοραπωλησίες αυτές.

14 Εντούτοις, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές, για να εξακριβώσουν αν οι αγοραπωλησίες αυτές είχαν όντως πραγματοποιηθεί, προέβησαν σε επιπλέον ελέγχους στους προμηθευτές της Bonik, δηλαδή τη Favorit stroy και την Agro treyd, με σκοπό τη διασταύρωση των στοιχείων, καθώς και στους προμηθευτές των δύο αυτών εταιριών, και συγκεκριμένα στις εταιρίες Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD και Riva agro stil EOOD.

15 Από τις διασταυρώσεις των στοιχείων δεν αποδείχθηκε ότι η Lyusi treyd EOOD, η Eksim plyus EOOD και η Riva agro stil EOOD είχαν πράγματι παραδώσει εμπορεύματα στη Favorit stroy και στην Agro treyd, οπότε οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές συνήγαγαν ότι οι τελευταίες αυτές εταιρίες δεν διέθεταν τις αναγκαίες ποσότητες εμπορευμάτων για να πραγματοποιήσουν τις παραδόσεις στην Bonik και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι δεν υπήρξαν στην πραγματικότητα παραδόσεις μεταξύ των εταιριών αυτών και της Bonik.

16 Κατόπιν αυτών, οι εν λόγω φορολογικές αρχές εξέδωσαν στις 10 Μαρτίου 2010 διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, με την οποία έκριναν ότι η Bonik δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών για τις παραδόσεις σιταριού των προμηθευτών της, της Favorit stroy και της Agro treyd.

17 Η Bonik υπέβαλε διοικητική προσφυγή κατά της παραπάνω πράξης επιβολής φόρου ενώπιον του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, ο οποίος, με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2010, επικύρωσε την εν λόγω πράξη.

18 Η Bonik άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά της ίδιας αυτής πράξης επιβολής φόρου.

19 Το δικαστήριο αυτό εκθέτει, με την απόφαση παραπομπής, ότι οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές δεν αμφισβητούν το γεγονός ότι η Bonik πραγματοποίησε στη συνέχεια παραδόσεις εμπορευμάτων του ίδιου τύπου και της ίδιας ποσότητας ούτε ισχυρίζονται ότι η εν λόγω εταιρία αγόρασε τα εμπορεύματα αυτά από άλλους προμηθευτές και όχι από τη Favorit stroy και την Agro treyd.

20 Το εν λόγω δικαστήριο προσθέτει επίσης ότι υπάρχουν αποδείξεις για την πραγματοποίηση άμεσων παραδόσεων και ότι η έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων για την πραγματοποίηση των προγενέστερων παραδόσεων δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί ούτε οι άμεσες παραδόσεις αυτές.

21 Συναφώς το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η εθνική νομοθεσία δεν επιβάλλει ως προϋπόθεση της κτήσης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών την απόδειξη της προέλευσης του εμπορεύματος.

22 Κατά το εν λόγω δικαστήριο, οι φορολογικές αρχές, με την πρακτική τους, και ορισμένα βουλγαρικά δικαστήρια απαιτούν, για να αναγνωρίσουν το δικαίωμα του υπόχρεου να εκπέσει τον ΦΠΑ, να έχει αποδειχθεί η πραγματοποίηση των προγενέστερων παραδόσεων.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad – Varna αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Μπορεί από τις διατάξεις των άρθρων 178, στοιχεία α′ και β′, 14, 62, 63, 167 και 168 της οδηγίας 2006/112 να συναχθεί ερμηνευτικά η έννοια “μη ύπαρξη πραγματικής παράδοσης” και, αν ναι, συμπίπτει η έννοια “μη ύπαρξη πραγματικής παράδοσης”, από την άποψη του ορισμού της, με την έννοια της “φοροδιαφυγής” ή έστω εμπεριέχεται στην έννοια αυτή; Τι καλύπτει, σύμφωνα με την οδηγία [αυτή], η έννοια ”φοροδιαφυγή”;

2) Αν ληφθούν υπόψη ο ορισμός της έννοιας της "φοροδιαφυγής" και η εικοστή έκτη και η πεντηκοστή ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 178, στοιχείο β', [της οδηγίας αυτής], επιβάλλει η εν λόγω οδηγία ρητά την υποχρέωση καθορισμού των διατυπώσεων με πράξη του ανώτατου νομοθετικού οργάνου του κράτους μέλους ή επιτρέπει να μην καθορίζονται οι διατυπώσεις αυτές με νομοθετική πράξη, αλλά να αποτελούν διοικητική πρακτική (και ενδεχομένως πρακτική φορολογικού ελέγχου) ή να καθορίζονται νομολογιακά; Επιτρέπεται η επιβολή διατυπώσεων με νομοθετικού περιεχομένου πράξεις των διοικητικών αρχών και/ή με διοικητικές οδηγίες;

3) Αποτελεί η "μη ύπαρξη πραγματικής παράδοσης", εφόσον πρόκειται για έννοια που διαφέρει από τη "φοροδιαφυγή" και δεν καλύπτεται από τον ορισμό της έννοιας αυτής, "διατύπωση" κατά το άρθρο 178, στοιχείο β', [της οδηγίας 2006/112] ή "μέτρο" κατά την πεντηκοστή ένατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας [αυτής], που να έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια του δικαιώματος για έκπτωση του φόρου εισροών και που να οδηγεί σε διακύβευση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δηλαδή μιας θεμελιώδους αρχής του κοινού συστήματος ΦΠΑ, την οποία έχει καθιερώσει το εν προκειμένω εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο;

4) Επιτρέπεται η επιβολή διατυπώσεων στα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ώστε να είναι υποχρεωμένα να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των παραδόσεων που έχουν προηγηθεί της μεταξύ τους παράδοσης (της παράδοσης μεταξύ του τελευταίου αγοραστή και του προμηθευτή του), προκειμένου να θεωρείται ότι η παράδοση έχει όντως πραγματοποιηθεί, αν η δημόσια αρχή δεν αμφισβητεί ότι οι ενδιαφερόμενοι (οι τελευταίοι προμηθευτές) έχουν πραγματοποιήσει μεταγενέστερες παραδόσεις προς επόμενους αγοραστές με ίδια εμπορεύματα και στις ίδιες ποσότητες;

5) Πρέπει, στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ και των διατάξεων των άρθρων 168 και 178 της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα του εμπόρου για αναγνώριση των καταβολών ΦΠΑ για ορισμένη πράξη

   α) να εκτιμάται σε σχέση μόνο με τη συγκεκριμένη πράξη στην πραγματοποίηση της οποίας μετέχει ο έμπορος, σε συνδυασμό με την πρόθεσή του να μετάσχει στην πραγματοποίηση της πράξης αυτής, και/ή

   β) να εκτιμάται αφού ληφθούν υπόψη όλες οι συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων των προγενέστερων και των μεταγενέστερων πράξεων που συναποτελούν μια αλυσίδα παραδόσεων και στην οποία ανήκει η επίμαχη πράξη, καθώς και αφενός οι προθέσεις των λοιπών εμπλεκόμενων στην αλυσίδα αυτή προσώπων, τις οποίες ο έμπορος ούτε γνωρίζει και/ή ούτε μπορεί να μάθει, και αφετέρου οι πράξεις και/ή οι παραλείψεις του εκδώσαντος το τιμολόγιο και των λοιπών εμπλεκόμενων στην αλυσίδα αυτή προσώπων, δηλαδή των προμηθευτών στα προγενέστερα στάδια, τους οποίους ο αποδέκτης της παράδοσης δεν μπορεί να ελέγξει και από τους οποίους δεν μπορεί να απαιτήσει να επιδείξουν ορισμένη συμπεριφορά, και/ή

   γ) να εκτιμάται αφού ληφθούν υπόψη οι απάτες και οι προθέσεις τέλεσης απάτης άλλων εμπλεκόμενων στην αλυσίδα αυτή προσώπων, την εμπλοκή των οποίων δεν γνώριζε ο έμπορος και για τις πράξεις ή προθέσεις των οποίων δεν μπορεί να εξακριβωθεί κατά πόσον ο έμπορος θα μπορούσε να τις γνωρίζει, και μάλιστα ανεξάρτητα από το αν οι πράξεις ή προθέσεις αυτές είναι προγενέστερες ή μεταγενέστερες μιας δεδομένης πράξης;

6) Ανάλογα με την απάντηση στο πέμπτο ερώτημα: Πρέπει οι πράξεις που ανήκουν στην κατηγορία των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεων να χαρακτηρίζονται ως παραδόσεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112, ή ως μέρος της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112;

7) Επιτρέπεται να μην χαρακτηρίζονται ως παραδόσεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112, οι πράξεις που ο προμηθευτής έχει δηλώσει νομότυπα για την επιβολή του ΦΠΑ, υποβάλλοντας τα σχετικά δικαιολογητικά, όπως είναι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις, σχετικά με τις οποίες διαπιστώνεται αφενός ότι ο αποδέκτης έχει πράγματι αποκτήσει την κυριότητα του εμπορεύματος που εμφαίνεται στο τιμολόγιο και αφετέρου ότι δεν υπάρχουν ενδείξεις για το αν παρέλαβε πράγματι το εμπόρευμα από άλλο πρόσωπο και όχι από αυτό που εξέδωσε το τιμολόγιο, αν ο μόνος λόγος για να μην προσδοθεί ο χαρακτηρισμός αυτός είναι ότι ο προμηθευτής δεν βρέθηκε στην αναγραφόμενη διεύθυνση και δεν υπέβαλε τα απαιτούμενα για τον φορολογικό έλεγχο έγγραφα ή δεν απέδειξε ενώπιον των φορολογικών αρχών όλες τις περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι παραδόσεις και μεταξύ των οποίων καταλέγεται η προέλευση του πωληθέντος εμπορεύματος;

8) Αποτελεί επιτρεπτό μέτρο για τη διασφάλιση της είσπραξης του φόρου και για την πρόληψη της φοροδιαφυγής η εξάρτηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών από τη συμπεριφορά του τελευταίου προμηθευτή και/ή των προηγούμενων προμηθευτών του στα προγενέστερα στάδια εμπορίας;

9) Ανάλογα με τις απαντήσεις στα ερωτήματα 2, 3 και 4: Αντιβαίνουν στις αρχές της αναλογικότητας, της ίσης μεταχείρισης και της ασφάλειας δικαίου, τις οποίες προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο, ορισμένα μέτρα των φορολογικών αρχών, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα τη μη εφαρμογή της ρύθμισης περί ΦΠΑ στις συναλλαγές που έχει συνάψει ένα καλόπιστος έμπορος;

10) Ανάλογα με τις απαντήσεις στα προηγούμενα ερωτήματα: Έχει ο αποδέκτης των παραδόσεων, υπό περιστάσεις ανάλογες με αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που έχει προκαταβάλει με βάση τα τιμολόγια των προμηθευτών του;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

24 Το αιτούν δικαστήριο, με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και οι αρχές της αναλογικότητας, της ίσης μεταχείρισης και της ασφάλειας δικαίου έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να μην αναγνωρίζεται, υπό περιστάσεις ανάλογες προς τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπίπτει τον ΦΠΑ για μια παράδοση αγαθών, με το αιτιολογικό ότι, με βάση ορισμένα στοιχεία που αφορούν πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε στάδια προγενέστερα της εν λόγω παράδοσης, τεκμαίρεται ότι η παράδοση αυτή δεν διενεργήθηκε στην πραγματικότητα.

25 Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Το Δικαστήριο έχει δεχτεί κατ' επανάληψη ότι το δικαίωμα προς έκπτωση, το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ. αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property, Συλλογή 2005, σ. I-11087, σκέψη 50, της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 47, και προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid, σκέψη 38).

27 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, Gabalfrisa κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 44, της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 25, της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 78, Kittel και Recolta Recycling, προπαρατεθείσα, σκέψη 48, της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Dankowski, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκέψη 24, και Mahagében και Dávid, προπαρατεθείσα, σκέψη 39).

28 Το ζήτημα κατά πόσον ο οφειλόμενος για τις προγενέστερες ή τις μεταγενέστερες πωλήσεις των οικείων αγαθών ΦΠΑ έχει αποδοθεί ή όχι στο δημόσιο ταμείο δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών. Ο ΦΠΑ επιβάλλεται πράγματι σε κάθε συναλλαγή που αφορά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του φόρου που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (βλ. απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 54, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 49, και Mahagében και Dávid, σκέψη 40).

29 Επιπλέον, από το γράμμα του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι ο ενδιαφερόμενος, για να έχει δικαίωμα έκπτωσης, πρέπει να είναι πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, και, επιπλέον, ότι τα αγαθά ή υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να έχουν χρησιμοποιηθεί στη συνέχεια από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογούμενων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, να έχουν παρασχεθεί από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Centralan Property, σκέψη 52, και απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-324/11, Tóth, σκέψη 26).

30 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα πρόσωπα που αφορούν οι επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις αγαθών, δηλαδή η Bonik και οι προμηθευτές της, είναι πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο, κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112.

31 Εντούτοις, για να γίνει δεκτό ότι υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης που επιδιώκει να ασκήσει η Bonik βασιζόμενη σε αυτές τις παραδόσεις αγαθών, πρέπει να εξακριβωθεί αν οι παραδόσεις αυτές διενεργήθηκαν πράγματι και αν τα σχετικά αγαθά χρησιμοποιήθηκαν από την Bonik για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών της.

32 Υπενθυμίζεται όμως ότι, 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. Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί, σύμφωνα με τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν την απόδειξη, στη σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπόθεσης, προκειμένου να καθορίσει κατά πόσον η Bonik μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης βασιζόμενη στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών (βλ. συναφώς απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona, σκέψη 53).

33 Αν από την εκτίμηση αυτή προκύψει ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παραδόσεις αγαθών διενεργήθηκαν πράγματι και ότι τα αγαθά αυτά χρησιμοποιήθηκαν στη συνέχεια από την Bonik για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών της, δεν μπορεί καταρχήν να μην της αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης.

34 Συναφώς το αιτούν δικαστήριο εκθέτει αφενός ότι οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές δεν ισχυρίζονται ότι η Bonik αγόρασε τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα από άλλους προμηθευτές και όχι από τη Favorit stroy και την Agro treyd και αφετέρου ότι υπάρχουν αποδείξεις για την πραγματοποίηση άμεσων παραδόσεων. Το εν λόγω δικαστήριο τονίζει επίσης ότι οι αρχές αυτές δεν αμφισβητούν το γεγονός ότι η Bonik πραγματοποίησε στη συνέχεια παραδόσεις εμπορευμάτων του ίδιου τύπου με τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπορεύματα και στην ίδια ποσότητα.

35 Με τα δεδομένα αυτά, πρέπει επίσης να υπενθυμιστεί ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία 2006/112 (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Halifax κ.λπ., σκέψη 71, και Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 54, και αποφάσεις της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R., Συλλογή 2010, σ. I-12605, σκέψη 36, της 27ης Οκτωβρίου 2011, C-504/10, Tanoarch, Συλλογή 2011, σ. I-10853, σκέψη 50, καθώς και Mahagében και Dávid, προπαρατεθείσα, σκέψη 41).

36 Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες της Ένωσης καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους (βλ. συναφώς προπαρατεθείσες αποφάσεις Fini H, σκέψη 32, Halifax κ.λπ., σκέψη 68, Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 54, και Mahagében και Dávid, σκέψη 41).

37 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 (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Fini H, σκέψη 34, Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 55, και Mahagében και Dávid, σκέψη 42).

38 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 παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και αφετέρου της οικονομικής δραστηριότητας (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Halifax κ.λπ. σκέψεις 58 και 59, και Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 53).

39 Ομοίως, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ πρέπει, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή, και μάλιστα ανεξαρτήτως του ζητήματος αν αποκομίζει όφελος από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί ο ίδιος σε μεταγενέστερο στάδιο (βλ. συναφώς προπαρατεθείσες αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκέψη 56, και Mahagében και Dávid, σκέψη 46).

40 Κατά συνέπεια, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση από το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο μπορεί να αποκλειστεί μόνον υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι το πρόσωπο αυτό, στο οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι μετείχε, με την αγορά των προϊόντων ή των υπηρεσιών αυτών, σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, την οποία διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων ή παροχών αυτών (βλ. συναφώς προπαρατεθείσες αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκέψεις 56 έως 61, και Mahagében και Dávid, σκέψη 45).

41 Αντίθετα, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην λόγω οδηγία η επιβολή κύρωσης στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισης 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 (βλ. συναφώς προπαρατεθείσες αποφάσεις Optigen κ.λπ., σκέψεις 52 και 55, Kittel και Recolta Recycling, σκέψεις 45, 46 και 60, καθώς και Mahagében και Dávid, σκέψη 47).

42 Συγκεκριμένα, η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid, σκέψη 48).

43 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 (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mahagében και Dávid, σκέψη 49).

44 Επομένως, αν το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι έχει αποδειχθεί αφενός ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις αγαθών έχουν όντως πραγματοποιηθεί και αφετέρου ότι η Bonik χρησιμοποίησε στη συνέχεια τα εν λόγω αγαθά για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών της, το δικαστήριο αυτό θα πρέπει κατόπιν να εξακριβώσει αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν την ύπαρξη τέτοιων αντικειμενικών στοιχείων.

45 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να μην αναγνωρίζεται, υπό περιστάσεις ανάλογες προς τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπίπτει τον ΦΠΑ για μια παράδοση αγαθών, με το αιτιολογικό ότι, λόγω απατών ή παρατυπιών που σημειώθηκαν σε στάδια προγενέστερα ή μεταγενέστερα της εν λόγω παράδοσης, τεκμαίρεται ότι η παράδοση αυτή δεν διενεργήθηκε στην πραγματικότητα, εφόσον δεν αποδειχθεί, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι το πρόσωπο αυτό είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ, η οποία διαπράχθηκε σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 και 178 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν να μην αναγνωρίζεται, υπό περιστάσεις ανάλογες προς τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπίπτει τον φόρο προστιθέμενης αξίας για μια παράδοση αγαθών, με το αιτιολογικό ότι, λόγω απατών ή παρατυπιών που σημειώθηκαν σε στάδια προγενέστερα ή μεταγενέστερα της εν λόγω παράδοσης, τεκμαίρεται ότι η παράδοση αυτή δεν διενεργήθηκε στην πραγματικότητα, εφόσον δεν αποδειχθεί, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι το πρόσωπο αυτό είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί

το δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, η οποία διαπράχθηκε σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.

(υπογραφές)