Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 14ης Μαρτίου 2013 *

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 213, 214 και 273 — Χορήγηση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου στους υποκειμένους σε ΦΠΑ — Άρνηση χορηγήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, επειδή ο φορολογούμενος δεν διαθέτει υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα προς άσκηση της δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας — Νομιμότητα — Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής — Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-527/11,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Augstākās tiesas Senāts (Λεττονία) με απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Οκτωβρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Valsts ieņēmumu dienests

κατά

Ablessio SIA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, προεδρεύοντα του δεύτερου τμήματος, U. Lõhmus (εισηγητή), A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Valsts ieņēmumu dienests, εκπροσωπούμενη από τον T. Kravalis,

— η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. Kalniņš και την I. Ņesterova,

— η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Linntam,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη C. Soulay και τον E. Kalniņš,

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

* Γλώσσα διαδικασίας: η λεττονική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 213, 214 και 273 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 της εκδικάσεως διαφοράς μεταξύ της Valsts ieņēmumu dienests (λεττονική φορολογική αρχή, στο εξής: VID) και της Ablessio SIA (στο εξής: Ablessio) με αντικείμενο την άρνηση της πρώτης να εγγράψει τη δεύτερη στο μητρώο των υποκειμένων στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2006/112

3 Οι όροι «υποκείμενος στον φόρο» και «οικονομική δραστηριότητα» ορίζονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ως εξής:

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

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

4 Το άρθρο 213, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

Τα κράτη μέλη επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, την υποβολή της δήλωσης με ηλεκτρονικά μέσα.»

5 Κατά το άρθρο 214 της εν λόγω οδηγίας:

«1. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,

β) κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, ή έκανε χρήση της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 3, για υποβολή των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων σε ΦΠΑ,

[...]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να μη χορηγούν αριθμό φορολογικού μητρώου σε ορισμένους υποκείμενους στον φόρο που προβαίνουν ευκαιριακά σε πράξεις [...]».

6 Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει:

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

Η λεττονική νομοθεσία

7 Το άρθρο 3, παράγραφος 1-1, δεύτερο εδάφιο, του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Likums Par pievienotās vērtības nodokli, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, αριθ. 49), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει:

«Η VID δύναται να αρνηθεί την εγγραφή προσώπου στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ, αν:

1) δεν είναι δυνατή η επαφή μαζί του στη νόμιμη διεύθυνση που έχει δηλώσει ή στον δηλωθέντα τόπο κατοικίας, ή

2) μετά από αίτημα της VID, το πρόσωπο αυτό δεν παρέχει στοιχεία ή παρέχει ψευδή στοιχεία σχετικά με την υλική, τεχνική και οικονομική δυνατότητά του να ασκήσει τη δηλωθείσα οικονομική δραστηριότητα.»

8 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 5, του εν λόγω νόμου:

«Αν η συνολική αξία των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο και που έχουν πραγματοποιηθεί από φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή από ένωση προσώπων ή εκπρόσωπό τους κατά τη διάρκεια των δώδεκα προηγούμενων μηνών είναι χαμηλότερη των 10 000 λεττονικών λιρών (LVL), τα πρόσωπα αυτά, οι ενώσεις τους ή οι εκπρόσωποί τους δικαιούνται να μην εγγραφούν στο μητρώο των υποκείμενων σε φόρο προστιθέμενης αξίας της VID. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και στους φορείς που χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό. Τα πρόσωπα που κάνουν χρήση του δικαιώματος που προβλέπεται στην παράγραφο αυτή υποχρεούνται, εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από τη συμπλήρωση ή την υπέρβαση του εν λόγω ποσού, να εγγραφούν στο μητρώο.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η Ablessio, λεττονική εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ζήτησε από τη VID να την εγγράψει στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ. Με απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2007, η οποία επιβεβαιώθηκε, κατόπιν διοικητικής ενστάσεως, με απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2007, η VID απέρριψε το αίτημα αυτό, με το αιτιολογικό ότι η προσφεύγουσα αδυνατούσε να ασκήσει τη δηλούμενη οικονομική δραστηριότητα, η οποία συνίστατο στην παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών.

10 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η VID στήριξε τις αποφάσεις της αυτές στη διαπίστωση ότι, πρώτον, η Ablessio δεν διαθέτει πάγια περιουσιακά στοιχεία ούτε έχει συνάψει σύμβαση μισθώσεως τέτοιων στοιχείων. Δεύτερον, ότι έχει απλώς μισθώσει επαγγελματικό χώρο συνολικού εμβαδού 4 τετραγωνικών μέτρων. Τέλος, η εν λόγω εταιρία δεν είναι εγγεγραμμένη στο μητρώο των κατασκευαστικών επιχειρήσεων και δεν έχει ασκήσει καμία δραστηριότητα από τη σύστασή της, μόνος δε εργαζόμενός της, κατά τα φαινόμενα άμισθος, ήταν ο πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της.

11 Η Ablessio άσκησε διοικητική προσφυγή με αίτημα την ακύρωση των εν λόγω αποφάσεων, με τις οποίες δεν έγινε δεκτή η εγγραφή της στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ, ενώπιον του administratīvā rajona tiesa (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο), το οποίο έκανε δεκτή την προσφυγή με απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2009 και διέταξε τη VID να εγγράψει την εταιρία στο μητρώο. Το δικαστήριο έκρινε ότι η Ablessio είχε παράσχει στη VID στοιχεία σχετικά με τη δυνατότητά της να ασκεί τη δηλωθείσα οικονομική δραστηριότητα, στοιχεία των οποίων η ακρίβεια δεν αμφισβητήθηκε. Επομένως, κατά το ίδιο δικαστήριο, δεν συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις ώστε η VID να αρνηθεί την εγγραφή επιχειρηματία στο μητρώο αυτό.

12 Αποφαινόμενο επί της εφέσεως που άσκησε η VID, το Administratīvā apgabaltiesa (δευτεροβάθμιο περιφερειακό δικαστήριο) επιβεβαίωσε, με απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2010, την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, δεχόμενο και αυτό ότι ο νόμος περί ΦΠΑ δεν επιτρέπει στη VID να κρίνει αν ένα πρόσωπο που επιθυμεί να εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ δύναται να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα. Συναφώς, δεν έχει σημασία αν το πρόσωπο αυτό έχει ήδη ζητήσει και επιτύχει την εγγραφή, στο μητρώο αυτό, επιχειρήσεων τις οποίες, αμέσως μετά την εγγραφή, μεταβίβασε σε άλλα πρόσωπα, των οποίων τα εισοδήματα δεν αρκούσαν για την εισφορά του εταιρικού κεφαλαίου, διότι ο εν λόγω νόμος δεν προβλέπει ότι οι περιστάσεις αυτές συνιστούν λόγο απορρίψεως της αιτήσεως εγγραφής ενός προσώπου στο ως άνω μητρώο. Η νόμιμη διαδικασία για την αποφυγή τυχόν παρανομιών του υποκειμένου όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ είναι να ελέγχει η VID, όπως υποχρεούται, τον υποκείμενο στον φόρο και, εφόσον διαπιστώνει παραβάσεις των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας, να επιβάλλει πρόσθετο φόρο και πρόστιμα.

13 Η VID άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αναίρεση κατά της αποφάσεως του Administratīvā apgabaltiesa, υποστηρίζοντας ότι το δευτεροβάθμιο δικαστήριο ερμήνευσε εσφαλμένως το άρθρο 3, παράγραφος 1-1, δεύτερο εδάφιο, του νόμου περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, κατά τη VID, η διάταξη αυτή την υποχρεώνει να ελέγχει αν ένα πρόσωπο δύναται να ασκήσει τη δηλωθείσα οικονομική δραστηριότητα.

14 Με βάση την απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie (Συλλογή 2010, σ. I-10385), το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες όσον αφορά την ερμηνεία των άρθρων 213, 214 και 273 της οδηγίας 2006/112.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Augstākās tiesas Senāts αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Προσκρούει στις διατάξεις της οδηγίας [2006/112] η άρνηση χορηγήσεως ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου, προς ταυτοποίηση υποκειμένου στον φόρο, με το αιτιολογικό ότι πρόσωπο που μετέχει στο κεφάλαιο του υποκειμένου στον φόρο έχει επανειλημμένως λάβει

ατομικό αριθμό μητρώου για άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες ουδέποτε άσκησαν πραγματικά οικονομική δραστηριότητα και τις οποίες το εν λόγω πρόσωπο μεταβίβασε σε άλλα πρόσωπα αμέσως μετά τη χορήγηση του ατομικού αριθμού;

2) Διαθέτει, βάσει του άρθρου 214, σε συνδυασμό με το άρθρο 273, της οδηγίας [2006/112], η φορολογική αρχή την ευχέρεια να ελέγχει, πριν τη χορήγηση ατομικού αριθμού, αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να ασκήσει φορολογητέα δραστηριότητα, εφόσον σκοπός του ελέγχου αυτού είναι η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και η αποφυγή της απάτης;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

16 Με τα ερωτήματα αυτά, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν προσκρούει στα άρθρα 213, 214 και 273 της οδηγίας 2006/112 η άρνηση της φορολογικής αρχής κράτους μέλους να χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε εταιρία, προς εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, μόνο και μόνο επειδή η εταιρία αυτή δεν διαθέτει, κατά την κρίση της εν λόγω αρχής, τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκηση της δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας και επειδή ο κατέχων το κεφάλαιο της εταιρίας αυτής έχει επανειλημμένως λάβει ατομικό αριθμό μητρώου για άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες ουδέποτε άσκησαν πραγματικά οικονομική δραστηριότητα και τις οποίες το εν λόγω πρόσωπο μεταβίβασε αμέσως μετά τη χορήγηση του ατομικού αριθμού.

17 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενος στον φόρο. Κατά το άρθρο 214, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε οι υποκείμενοι στον φόρο να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου.

18 Κύριος σκοπός της προβλεπόμενης από το άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 χορηγήσεως ατομικού αριθμού μητρώου στους υποκειμένους στον φόρο είναι η εξασφάλιση της ορθής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-438/09, Dankowski, Συλλογή 2010, σ. I-14009, σκέψη 33).

19 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ αποδεικνύει το φορολογικό καθεστώς στο οποίο υπάγεται από πλευράς εφαρμογής του ΦΠΑ ο υποκείμενος στον φόρο και διευκολύνει τον έλεγχο των υποκειμένων, ενόψει της ορθής εισπράξεως του φόρου. Στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος φορολογήσεως των συναλλαγών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ταυτοποίηση των υποκειμένων στον ΦΠΑ με τους ατομικούς αριθμούς αποσκοπεί στη διευκόλυνση του καθορισμού του κράτους μέλους εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona, σκέψεις 57 και 60, καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, C-587/10, VSTR, σκέψη 51).

20 Εξάλλου, ο αριθμός μητρώου ΦΠΑ αποτελεί σημαντικό αποδεικτικό στοιχείο όσον αφορά τις πραγματοποιούμενες συναλλαγές. Συγκεκριμένα, πολλές διατάξεις της οδηγίας 2006/112, σχετικά, μεταξύ άλλων, με την έκδοση τιμολογίων, τη φορολογική δήλωση και την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, επιβάλλουν την αναγραφή του εν λόγω αριθμού του υποκειμένου, του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών επί των εγγράφων αυτών.

21 Η απάντηση στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί υπό το πρίσμα των ως άνω προκαταρκτικών παρατηρήσεων.

22 Διαπιστώνεται ότι, ενώ στο άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 απαριθμούνται τα πρόσωπα στα οποία πρέπει να χορηγείται αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, εντούτοις η διάταξη αυτή δεν ορίζει σε ποιες προϋποθέσεις υπόκειται η χορήγηση τέτοιου αριθμού. Συγκεκριμένα, από το γράμμα του άρθρου

αυτού, καθώς και του άρθρου 213 της ίδιας οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως κατά τη λήψη των μέτρων που απαιτούνται για την απόδοση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο.

23 Ωστόσο, το περιθώριο εκτιμήσεως δεν είναι απεριόριστο. Συγκεκριμένα, το κράτος μέλος δύναται να αρνηθεί τη χορήγηση ατομικού αριθμού στον υποκείμενο στον φόρο, πλην όμως η ευχέρεια αυτή δεν μπορεί να ασκείται χωρίς νόμιμο λόγο.

24 Εξάλλου, ο όρος «υποκείμενος στον φόρο» καλύπτει, σύμφωνα με τον ορισμό του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, οποιονδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

25 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο όρος αυτός πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως. Οποιοσδήποτε έχει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, την πρόθεση να ασκήσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και πραγματοποιεί προς τούτο τις πρώτες επενδυτικές δαπάνες πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στον φόρο (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 34, και της 1ης Μαρτίου 2012, C-280/10, Polski Trawertyn, σκέψη 30).

26 Από τη νομολογία αυτή και από το γράμμα του άρθρου 213, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι ως υποκείμενοι στον φόρο, δυνάμενοι να ζητήσουν τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, θεωρούνται όχι μόνον τα πρόσωπα που ήδη ασκούν οικονομική δραστηριότητα, αλλά και εκείνα που σκοπεύουν να ασκήσουν τέτοια δραστηριότητα και πραγματοποιούν προς τούτο τις πρώτες επενδυτικές δαπάνες. Επομένως, τα πρόσωπα αυτά ενδέχεται να μην είναι αρχικώς σε θέση να αποδείξουν, κατά το αρχικό αυτό στάδιο της οικονομικής δραστηριότητάς τους, ότι διαθέτουν τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκησή της.

27 Επομένως, είναι αντίθετη στην οδηγία 2006/112, και συγκεκριμένα στα άρθρα 213 και 214 αυτής, η άρνηση της φορολογικής αρχή κράτους μέλους να χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε πρόσωπο που υποβάλλει σχετική αίτηση, μόνο και μόνο επειδή αυτό δεν είναι σε θέση, κατά την υποβολή της αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο, να αποδείξει ότι διαθέτει τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκηση της δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας.

28 Πάντως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη έχουν εύλογο συμφέρον να λαμβάνουν μέτρα πρόσφορα για την προστασία των χρηματοοικονομικών τους συμφερόντων, η δε καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112 (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 71, της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R., Συλλογή 2010, σ. I-12605, σκέψη 36, και της 18ης Οκτωβρίου 2012, C-525/11, Mednis, σκέψη 31).

29 Εξάλλου, προς διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να ελέγχουν την ακρίβεια των εγγραφών των υποκειμένων στον φόρο στο μητρώο. Συγκεκριμένα, πριν τη χορήγηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, η αρμόδια εθνική αρχή οφείλει να εξακριβώνει ότι ο αιτών έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Mecsek-Gabona, σκέψη 63).

30 Επομένως, τα κράτη μέλη έχουν εκ του νόμου τη δυνατότητα, σύμφωνα με το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να αποτρέπεται η κατάχρηση των αριθμών φορολογικού μητρώου, ειδικότερα από επιχειρήσεις των οποίων η δραστηριότητα, συνεπώς και η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, είναι εντελώς εικονική. Ωστόσο, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν αυτά που απαιτούνται προς διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, ούτε να θέτουν συστηματικά εν αμφιβόλω αίρεση την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ και, επομένως, την ουδετερότητα του φόρου αυτού

(βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 26, προπαρατεθείσες αποφάσεις Nidera Handelscompagnie, σκέψη 49, Dankowski, σκέψη 37, και VSTR, σκέψη 44).

31 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι τα μέτρα ελέγχου, όπως αυτά που έχουν θεσπιστεί με τον νόμο περί ΦΠΑ, δεν πρέπει να περιορίζουν το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των επενδυτικών δαπανών που έχουν πραγματοποιήσει για τις ανάγκες της δραστηριότητας που σκοπεύουν να ασκήσουν και ως προς τις οποίες έχουν δικαίωμα εκπτώσεως.

32 Υπενθυμίζεται, άλλωστε, ότι, κατά πάγια νομολογία, η κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 214 της οδηγίας 2006/112 χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου, καθώς και οι επιβαλλόμενες από το άρθρο 213 υποχρεώσεις αποτελούν τυπικές απαιτήσεις, οι οποίες δεν πρέπει να θέτουν εν αμφιβόλω το δικαίωμα σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις της ενδοκοινοτικής παραδόσεως (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Nidera Handelscompagnie, σκέψη 50, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-263/11, Rēdlihs, σκέψη 48, και προπαρατεθείσα απόφαση Mecsek-Gabona, σκέψη 60).

33 Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι η εγγραφή στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ αποτελεί τυπική απαίτηση και ότι ένας υποκείμενος σε ΦΠΑ δεν δύναται να εμποδιστεί να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως με το αιτιολογικό ότι δεν είχε αποκτήσει αριθμό μητρώου ΦΠΑ πριν χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο φορολογητέας δραστηριότητάς του τα αποκτηθέντα αγαθά (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Nidera Handelscompagnie, σκέψη 51, και Dankowski, σκέψεις 33, 34 και 36). Κατά συνέπεια, η άρνηση χορηγήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν πρέπει, κατ' αρχήν, να επηρεάζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον ΦΠΑ εισροών που κατέβαλλε, εφόσον πληρούνται οι υλικές προϋποθέσεις γενέσεως του δικαιώματος αυτού.

34 Για να θεωρηθεί εύλογη, έναντι του σκοπού της προλήψεως της φοροδιαφυγής, η άρνηση χορηγήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου στον φορολογούμενο πρέπει να στηρίζεται σε σοβαρές ενδείξεις, βάσει των οποίων να πιθανολογείται αντικειμενικά ότι ο φορολογούμενος θα χρησιμοποιήσει τον αριθμό φορολογικού μητρώου με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Η απόφαση αυτή πρέπει να στηρίζεται σε γενική εκτίμηση όλων των περιστάσεων εκάστης περιπτώσεως και των αποδεικτικών στοιχείων που έχουν συγκεντρωθεί στο πλαίσιο του ελέγχου των στοιχείων που έχει υποβάλει η ενδιαφερόμενη επιχείρηση.

35 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, ως μόνο αρμόδιο να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο και να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, κυρίως δε τον τρόπο εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας από τη φορολογική αρχή (προπαρατεθείσα απόφαση Mednis, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), να κρίνει αν η εθνική ρύθμιση είναι συμβατή με αυτή του δικαίου της Ένωσης και, ιδίως, με την αρχή της αναλογικότητας. Το Δικαστήριο είναι αρμόδιο μόνο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα στοιχεία ερμηνείας που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης με τα οποία θα μπορέσει το εθνικό δικαστήριο να διαμορφώσει την κρίση του ως προς το ζήτημα αυτό (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, και της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Συλλογή 2010, σ. I-7639, σκέψη 30).

36 Όσον αφορά τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, διαπιστώνεται ότι το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκηση της δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας δεν αποδεικνύει ότι αυτός πρόκειται να διαπράξει φοροδιαφυγή. Ωστόσο, δεν αποκλείεται οι περιστάσεις αυτές, συνδυαζόμενες με άλλα αντικειμενικά στοιχεία που γεννούν την υποψία ότι ο φορολογούμενος προτίθεται να φοροδιαφύγει, αποτελούν ενδεχομένως ενδείξεις που πρέπει να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο της συνολικής εκτιμήσεως του κινδύνου φοροδιαφυγής.

37 Ομοίως, η οδηγία 2006/112 δεν θέτει κανένα περιορισμό όσον αφορά τον αριθμό των αιτήσεων χορηγήσεως αριθμού φορολογικού μητρώου που επιτρέπεται να υποβληθούν από το ίδιο πρόσωπο, το οποίο ενεργεί εξ ονόματος διαφορετικών νομικών προσώπων. Επίσης, κατά την οδηγία, δεν είναι παράνομη η μεταβίβαση του ελέγχου επί των νομικών αυτών προσώπων μετά τη χορήγηση του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ. Πάντως, οι περιστάσεις αυτές μπορούν επίσης να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο της συνολικής εκτιμήσεως του κινδύνου φοροδιαφυγής.

38 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν, βάσει όλων των περιστάσεων της υποθέσεως, η εθνική φορολογική αρχή απέδειξε επαρκώς κατά νόμο την ύπαρξη σοβαρών ενδείξεων οι οποίες να οδηγούν στο συμπέρασμα ότι, αν χορηγηθεί στην Ablessio αριθμός φορολογικού μητρώου, υπάρχει κίνδυνος καταχρήσεως του αριθμού αυτού ή φοροδιαφυγής.

39 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι προσκρούει στα άρθρα 213, 214 και 273 της οδηγίας 2006/112 η άρνηση της φορολογικής αρχής κράτους μέλους να χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε εταιρία, προς εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, μόνο και μόνο επειδή η εταιρία αυτή δεν διαθέτει, κατά την κρίση της εν λόγω αρχής, τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκηση της δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας και επειδή ο κατέχων το κεφάλαιο της εταιρίας αυτής έχει επανειλημμένως λάβει ατομικό αριθμό μητρώου για άλλες επιχειρήσεις οι οποίες ουδέποτε άσκησαν πραγματικά οικονομική δραστηριότητα και οι οποίες μεταβιβάστηκαν αμέσως μετά τη χορήγηση του ατομικού αριθμού, χωρίς η αρχή αυτή να έχει αποδείξει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις που γεννούν την υποψία ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου θα χρησιμοποιηθεί με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν η φορολογική αρχή έχει προσκομίσει επαρκείς ενδείξεις όσον αφορά την ύπαρξη κινδύνου φοροδιαφυγής στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.

Επί των δικαστικών εξόδων

40 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Προσκρούει στα άρθρα 213, 214 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, η άρνηση της φορολογικής αρχής κράτους μέλους να χορηγήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε εταιρία, προς εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, μόνο και μόνο επειδή η εταιρία αυτή δεν διαθέτει, κατά την κρίση της εν λόγω αρχής, τα υλικά, τεχνικά και οικονομικά μέσα που απαιτούνται για την άσκηση της δηλωθείσας οικονομικής δραστηριότητας και επειδή ο κατέχων το κεφάλαιο της εταιρίας αυτής έχει επανειλημμένως λάβει ατομικό αριθμό μητρώου για άλλες επιχειρήσεις οι οποίες ουδέποτε άσκησαν πραγματικά οικονομική δραστηριότητα και οι οποίες μεταβιβάστηκαν αμέσως μετά τη χορήγηση του ατομικού αριθμού, χωρίς η αρχή αυτή να έχει αποδείξει, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις που γεννούν την υποψία ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου θα χρησιμοποιηθεί με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν η φορολογική αρχή έχει προσκομίσει επαρκείς ενδείξεις όσον αφορά την ύπαρξη κινδύνου φοροδιαφυγής στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.

(υπογραφές)