**Υπόθεση C-281/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

26 Ιουνίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Tribunal Supremo (Ισπανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

11 Φεβρουαρίου 2020

**Αναιρεσείουσα:**

Ferimet, S. L.

**Αναιρεσίβλητη:**

Administración General del Estado

---

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αίτηση αναιρέσεως στο πλαίσιο διαφοράς που ανέκυψε κατόπιν της έκδοσης απόφασης με την οποία η φορολογική διοίκηση αρνήθηκε την αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση ΦΠΑ σε εταιρεία, η οποία, σύμφωνα με το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης του υποκειμένου στον φόρο, εξέδωσε τιμολόγιο με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση» αναγράφοντας ως προμηθευτή των αγαθών εταιρεία που δεν ήταν ο πραγματικός προμηθευτής.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως**

Αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, για την ερμηνεία των άρθρων 168, 193, 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, 200 και 226, παράγραφος 11, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

**Προδικαστικά ερωτήματα**

1. Έχουν το άρθρο 168 και οι συναφείς διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που απορρέει από την εν λόγω οδηγία, καθώς και η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που την ερμηνεύει, την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών σε επιχειρήσεις, οι οποίες, σύμφωνα με το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης του υποκειμένου στον φόρο ή τη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης κατά την ορολογία του ενωσιακού δικαίου, εκδίδουν το δικαιολογητικό παραστατικό (τιμολόγιο) για την απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούν αναγράφοντας στο εν λόγω παραστατικό εικονικό προμηθευτή, ενώ δεν αμφισβητείται ότι η απόκτηση πραγματοποιήθηκε στην πραγματικότητα από την εν λόγω επιχείρηση, η οποία χρησιμοποίησε τα υλικά που είχε αγοράσει για δικό της λογαριασμό ή για συναλλαγές που αφορούσαν την ίδια;

2. Σε περίπτωση που μια πρακτική, όπως αυτή που περιγράφεται –η οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι γνωστή στον ενδιαφερόμενο– θα μπορούσε να χαρακτηριστεί καταχρηστική ή δόλια με αποτέλεσμα να μην επιτρέπεται η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, είναι απαραίτητο να αποδειχθεί πλήρως η ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος ασύμβατου προς τους σκοπούς της νομοθεσίας για το ΦΠΑ για την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης;

3. Τέλος, εάν η απόδειξη αυτή είναι απαραίτητη, πρέπει το φορολογικό πλεονέκτημα που θα επέτρεπε την άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση και το οποίο, όταν κρίνεται αναγκαίο, πρέπει να προσδιορίζεται στη συγκεκριμένη περίπτωση, να αφορά αποκλειστικά τον ίδιο τον φορολογούμενο (αγοραστή των αγαθών), ή θα μπορούσε, ενδεχομένως, να αφορά και άλλα μέρη μετέχοντα στην εν λόγω δραστηριότητα;

**Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

**Οδηγία 2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σελ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), άρθρα 168, 193, 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄), 200 και 226, παράγραφος 11.

***Νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης***

Απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl, C-90/02, σχετικά με το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης του υποκειμένου στον ΦΠΑ σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, η οποία εφαρμόζεται, τηρουμένων των αναλογιών, και στην περίπτωση εισροής αγαθών.

> «Ο υποκείμενος στον φόρο που είναι υπόχρεος της καταβολής του αντίστοιχου ΦΠΑ ως αποδέκτης υπηρεσιών δεν είναι υποχρεωμένος να

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση, οφείλει δε μόνο να τηρεί τις διατυπώσεις που έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος» (σκέψη 47).

Είναι μεν επιτρεπτό τα κράτη μέλη να καθορίζουν τις διατυπώσεις αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως (αντιστροφή του υποκειμένου στον φόρο), αλλά «η εξουσία αυτή μπορεί να ασκείται μόνο στο μέτρο που ο καθορισμός τέτοιων διατυπώσεων δεν καθιστά, λόγω του αριθμού ή του τεχνικού χαρακτήρα των διατυπώσεων αυτών, πρακτικώς αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση» (σκέψη 49).

«Η έκταση των διατυπώσεων που πρέπει να τηρούνται για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν πρέπει να υπερβαίν[ει] το απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της οικείας διαδικασίας αντιστροφής της επιβαρύνσεως» (σκέψη 50).

«Εφόσον η φορολογική διοίκηση διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ, πρόσθετες προϋποθέσεις δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού» (σκέψη 51).

Απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, σχετικά με το καθεστώς της «αντιστροφής της επιβάρυνσης» (αντιστροφή του υποκειμένου στον φόρο), με την οποία επιβεβαιώνονται σχετικά με τις διατυπώσεις που πρέπει να τηρούνται για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, τα εξής:

«Μολονότι αληθεύει ότι η διάταξη αυτή [άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ] επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθορίζουν διατυπώσεις σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση στην περίπτωση της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η παράβαση των υποχρεώσεων αυτών εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο δεν μπορεί να του στερήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση» (σκέψη 62), και «εφόσον είναι αναμφισβήτητο ότι το καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης είχε εφαρμογή στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να εκπληρώσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις» (σκέψη 63), επίσης «μολονότι οι διατάξεις αυτές επιτρέπουν στα κράτη μέλη να λαμβάνουν ορισμένα μέτρα, τα μέτρα αυτά, ωστόσο, δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που αναφέρονται στην προηγούμενη σκέψη. Κατά συνέπεια, τα

ΕΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει θεσπίσει η σχετική κοινοτική νομοθεσία» (σκέψη 66).

Τέλος, «μια παράβαση λογιστικών υποχρεώσεων, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ενέχει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 56 της παρούσας απόφασης, όταν εφαρμόζεται το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης, κανένα ποσό δεν οφείλεται, καταρχήν, στο Δημόσιο Ταμείο. Για τους λόγους αυτούς, η παράβαση αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί ούτε με απάτη ούτε με κατάχρηση των κοινοτικών κανόνων, εφόσον η σχετική πράξη δεν πραγματοποιήθηκε με σκοπό την απόκτηση αχρεώστητου φορολογικού πλεονεκτήματος» (σκέψη 71).

Απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, Kuršu zeme, C-273/18, η οποία επίσης αφορά υπόθεση συναφή με την υπό κρίση υπόθεση και στην οποία το Tribunal Supremo de Letonia (ανώτατο δικαστήριο, Λεττονία) υπέβαλε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το κάτωθι 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;»

Και η απάντηση που δόθηκε από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αναδιατυπώνοντας το υποβληθέν ερώτημα, συνοψίζεται επί της ουσίας ως εξής:

«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» (σκέψη 35).

«Το γεγονός ότι ένα αγαθό δεν ελήφθη απευθείας από τον εκδότη του τιμολογίου δεν οφείλεται απαραίτητα σε δόλια απόκρυψη του αληθούς

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

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. […] 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» (σκέψη 36).

Και επειδή η Λετονική αρχή δεν απέδειξε την ύπαρξη αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος, «η ύπαρξη και μόνον αλυσίδας πράξεων και το γεγονός ότι η Kuršu zeme απέκτησε υλικά τη νομή των επίμαχων αγαθών στις εγκαταστάσεις [μιας οντότητας] χωρίς στην πραγματικότητα να τα παραλάβει από την εταιρία που αναγράφεται στο τιμολόγιο ως προμηθευτής των αγαθών αυτών» δεν μπορούν να θεμελιώσουν για αυτόν και μόνον τον λόγο το συμπέρασμα ότι η Kuršu zeme δεν απέκτησε τα εν λόγω αγαθά και, επομένως, ότι η καταρτισθείσα μεταξύ των δύο αυτών εταιριών πράξη αποκτήσεως δεν έλαβε χώρα (σκέψη 37).

Απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18.

«Ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως παραδόσεως αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν μπορεί να εξαρτάται από την προϋπόθεση να έχει προσδιορισθεί ο αποκτών» (σκέψη 25). «Εντούτοις, δεύτερον, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις πράξεις εξαγωγής, για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών που προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Ωστόσο, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ιδίως η αρχή της αναλογικότητας» (σκέψη 26).

«Όσον αφορά την ως άνω αρχή της αναλογικότητας, υπενθυμίζεται ότι ένα εθνικό μέτρο βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου όταν εξαρτά, κατά το ουσιώδες μέρος, το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ από την τήρηση τυπικών υποχρεώσεων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ουσιαστικές προϋποθέσεις και, ιδίως, χωρίς να εξετάζεται το κατά πόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις αυτές. Πράγματι, οι πράξεις πρέπει να φορολογούνται λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών χαρακτηριστικών τους» (σκέψη 27).

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

«Επιπλέον, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιτάσσει τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο δεν τήρησαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις» (σκέψη 28).

«Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, υφίστανται δύο μόνον περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ» (σκέψη 29).

«Αφενός, η μη τήρηση τυπικής προϋπόθεσης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη μη απαλλαγή από τον ΦΠΑ, εφόσον εμποδίζεται εξαιτίας της η μετά βεβαιότητας απόδειξη της τήρησης των ουσιαστικών προϋποθέσεων» (σκέψη 30).

«Επομένως, εάν ο μη προσδιορισμός του πραγματικού αποκτώντος εμποδίζει, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, να αποδειχθεί ότι η επίμαχη πράξη αποτελεί παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η περίσταση αυτή μπορεί να έχει ως συνέπεια τη μη χορήγηση της απαλλαγής κατά την εξαγωγή που προβλέπεται στο εν λόγω άρθρο. Αντιθέτως, αν απαιτείται σε κάθε περίπτωση να έχει προσδιορισθεί ο αποκτών τα αγαθά στο τρίτο κράτος, χωρίς να διερευνάται αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις της απαλλαγής αυτής, ιδίως δε η έξοδος των οικείων αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, δεν τηρείται ούτε η αρχή της αναλογικότητας ούτε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας» (σκέψη 31).

«Αφετέρου, δεν μπορεί να γίνεται επίκληση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας με σκοπό την απαλλαγή από τον ΦΠΑ από υποκείμενο στον φόρο που εκ προθέσεως μετέσχε σε φοροδιαφυγή η οποία υπονομεύει τη λειτουργία του κοινού συστήματος ΦΠΑ. […] Δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης το να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλόπιστα και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη στην οποία προέβη δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Σε περίπτωση που ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη στην οποία προέβη αποτελούσε μέρος απάτης την οποία διέπραξε ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να την αποφύγει, δεν πρέπει να του χορηγηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ» (σκέψη 33).

«Αντιθέτως, ο προμηθευτής δεν μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνος για την καταβολή του ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν έχει μετάσχει στη διαπραχθείσα από τον αποκτώντα απάτη[, καθώς] θα ήταν, πράγματι, προδήλως δυσανάλογο να καταλογιστεί σε υποκείμενο στον φόρο η απώλεια φορολογικών εσόδων που οφείλεται σε δόλιες συμπεριφορές τρίτων επί των οποίων ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν ασκεί καμία επιρροή» (σκέψη 34).

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

**Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου**

***Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμος 37/1992, της 28ης Δεκεμβρίου, για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).***

Σύμφωνα με το άρθρο 84, παράγραφος 1, περίπτωση 2, στοιχείο c, υπόκεινται στον φόρο οι επιχειρηματίες ή οι επαγγελματίες υπέρ των οποίων διενεργούνται οι πράξεις που υπόκεινται στον φόρο στην περίπτωση παραδόσεων, μεταξύ άλλων υλικών, ανακυκλώσιμων υλικών.

Σύμφωνα με το άρθρο 92, παράγραφος 1, περίπτωση 3, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκπέσουν από τα ποσά του ΦΠΑ που προέκυψαν από τις πραγματοποιηθείσες στο εσωτερικό της χώρας φορολογητέες πράξεις τα ποσά εκείνα που προέκυψαν εντός της ίδιας επικράτειας και καταβλήθηκαν άμεσα ή μέσω των παραδόσεων αγαθών που περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 84, παράγραφος 1, περίπτωση 2, του νόμου περί ΦΠΑ.

Το άρθρο 97 προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να ασκείται μόνο από επιχειρηματίες ή επαγγελματίες που κατέχουν παραστατικό, το οποίο δικαιολογεί το δικαίωμά τους και ότι, για τους σκοπούς αυτούς, δικαιολογητικό παραστατικό του δικαιώματος προς έκπτωση θεωρείται μόνο το τιμολόγιο που εκδίδεται από τον υποκείμενο στον φόρο στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 165, παράγραφος 1, του νόμου αυτού. Το ίδιο άρθρο προβλέπει στην παράγραφο 2 ότι τα προηγούμενα παραστατικά που δεν πληρούν όλες ή μια εκ των απαιτήσεων που προβλέπονται στον νόμο δεν δικαιολογούν το δικαίωμα προς έκπτωση.

Το άρθρο 165, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει ότι, στις περιπτώσεις που αναφέρονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 84, παράγραφος 1, περίπτωση 2, του ίδιου νόμου, στο τιμολόγιο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, από αυτόν που αντιστοίχως παρέδωσε τα αγαθά ή παρείχε τις υπηρεσίες ή στο λογιστικό παραστατικό της συναλλαγής επισυνάπτεται τιμολόγιο που περιέχει την εκκαθάριση του φόρου. Το εν λόγω τιμολόγιο πρέπει να πληροί τις απαιτήσεις που προβλέπονται στον νόμο.

***Νομολογία του Tribunal Supremo (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ισπανία)***

Απόφαση της 25ης Μαρτίου 2009 (4608/2006): «όλες οι τυπικές υποχρεώσεις έχουν προβλεφθεί για να διευκολύνουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ, επομένως είναι ασυνεπές να θεωρείται εξίσου σημαντική η μη συμμόρφωση με τις τυπικές απαιτήσεις σε περιπτώσεις αντιστροφής της επιβάρυνσης, στις οποίες ο φορολογούμενος δεν δηλώνει τον φόρο, επειδή θεωρεί ότι η πράξη δεν υπόκειται σε αυτόν, και ερμηνεύει την ισχύουσα νομοθεσία με λογικό αλλά εσφαλμένο τρόπο, καθώς μια τέτοια ερμηνεία θα συνεπάγετο την παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας», επομένως «πρέπει να θεωρηθεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση είναι δικαίωμα ουσιαστικής φύσεως με αδιαμφισβήτητη σημασία στο σύστημα

ΕΠΙΣΗΜΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

εφαρμογής του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα μια απλή τυπική υποχρέωση, όσο δικαιολογημένη και αν είναι για τη διευκόλυνση της ορθής εφαρμογής της αντίστοιχης διοικητικής διαδικασίας, να μην μπορεί να συνεπάγεται την απώλεια του προμνησθέντος δικαιώματος προς έκπτωση».

Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2013 (3272/2010). Στην υπόθεση αυτή, προέκυψε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε ότι οι διευθύνσεις των εταιρειών, τις οποίες ο φορολογούμενος δήλωσε ως προμηθευτές στα τιμολόγιά του ήταν εικονικές και, επιπλέον, ότι δεν ήταν δυνατόν οι εταιρείες αυτές να έχουν προμηθεύσει τα αγαθά που τυπικά τιμολογήθηκαν, καθώς ήταν εταιρείες χωρίς πραγματική δραστηριότητα, προοριζόμενες, ως παρεμβαλλόμενες εταιρείες, να δημιουργήσουν την εντύπωση ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορούσε να αποκτήσει τα εν λόγω αγαθά από πραγματικούς προμηθευτές χωρίς έκδοση παραστατικών, δηλαδή, χωρίς λογιστική αποτύπωση. Για τον λόγο αυτόν, κατά τον έλεγχο απορρίφθηκε η έκπτωση των ποσών του ΦΠΑ, καθώς θεωρήθηκε ότι οι συναλλαγές που αποτυπώνονταν στα τιμολόγια δεν είχαν λάβει χώρα στην πραγματικότητα με τις εταιρείες που αναγράφονταν στα τιμολόγια αυτά, και ότι οι συναλλαγές αυτές ήταν εικονικές.

Στην προμνησθείσα απόφαση υπενθυμίζεται ότι, όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν η συναλλαγή που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο δεν συνιστά από μόνη της απάτη, το δικαίωμά του προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών δεν μπορεί να θίγεται από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων, στην οποία περιλαμβάνεται η εν λόγω συναλλαγή, μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο φορολογούμενος δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής, ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ. Γίνεται, επίσης, αναφορά στο κριτήριο που έθεσε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με το οποίο, 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 να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή, και μάλιστα ανεξαρτήτως του ζητήματος αν αποκομίζει όφελος από τη μεταπώληση των αγαθών. Συνεπώς, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ και μάλιστα ακόμα και αν η συγκεκριμένη πράξη πληροί τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και της οικονομικής δραστηριότητας.

Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μολονότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιτρέπει σε κράτος μέλος να καθιστά ένα πρόσωπο αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ, εφόσον, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία συμμετείχε, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο ΦΠΑ που αναλογεί στην πράξη αυτή, ή σε προηγούμενη ή επόμενη πράξη, δεν θα καταβληθεί και να βασίζεται συναφώς σε τεκμήρια, εντούτοις, τεκμήρια αυτού

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

του είδους δεν είναι δυνατόν να είναι τέτοιας φύσεως, ώστε να καθιστούν ουσιαστικά αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές για τον υποκείμενο στον φόρο να τα άρει διά αποδείξεως του αντιθέτου, οδηγώντας *de facto* στη θέσπιση ενός συστήματος αντικειμενικής ευθύνης, καθώς τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της ενωσιακής έννομης τάξης, ιδίως τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.

Ακολούθως, το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) έκρινε με την απόφαση αυτή ότι ο ενδιαφερόμενος εξέδιδε τα τιμολόγια γνωρίζοντας ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί καμία συναλλαγή με την εταιρεία για την οποία τιμολογούσε και ότι, στην περίπτωση αυτή, δεν ήταν εφαρμοστέα η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αδυναμία άρνησης του δικαιώματος προς έκπτωση της επιχείρησης, η οποία, στο πλαίσιο κυκλικής απάτης, δεν γνώριζε ή δεν μπορούσε να γνωρίζει την πραγματικότητα, για τον απλό λόγο ότι η εταιρεία γνώριζε εν προκειμένω ότι ανέφερε στο τιμολόγιο ως προμηθευτή άλλη εταιρεία από αυτήν με την οποία πραγματοποίησε τη συναλλαγή, η οποία δεν είχε πραγματική δραστηριότητα.

Συνεπώς, πρέπει να εφαρμοστεί το κριτήριο που έθεσε το Δικαστήριο, σύμφωνα με το οποίο, δεν πρέπει να χορηγηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση σε υποκείμενο στον φόρο για τον οποίο αποδεικνύεται ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, μέσω της απόκτησης αγαθών, συμμετείχε σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ, ακόμη και αν η πράξη πληροί τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες της παράδοσης αγαθών.

**Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης**

1 Το 2008, η αναιρεσείουσα εταιρεία Ferimet SL, απέκτησε από την εταιρεία Reciclatges de terra alta ανακτηθέντα υλικά (παλαιοσίδηρο), υποβάλλοντας δήλωση στο σύστημα αντιστροφής της επιβάρυνσης του ΦΠΑ και εκδίδοντας τα αντίστοιχα τιμολόγια με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση».

2 Η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο διαδικασίας επαλήθευσης και ελέγχου, διαπίστωσε ότι ο προμηθευτής των εν λόγω υλικών, η εταιρεία Reciclatges de terra alta, δεν διέθετε τα απαραίτητα υλικά μέσα και το αναγκαίο προσωπικό για την παράδοσή τους και ότι τα τιμολόγια που χορήγησε στον αγοραστή ήταν ψευδή. Κατά συνέπεια, έκρινε ότι επρόκειτο για εικονική συναλλαγή, καθώς, παρότι δεν μπορούσε να αμφισβητηθεί η παράδοση των υλικών, σκοπίμως αποκρύφθηκε ο πραγματικός προμηθευτής. Για τον λόγο αυτόν, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν έπρεπε η Ferimet να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών και επέβαλε σε αυτήν χρηματική κύρωση.

3 Το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (περιφερειακό οικονομικό-διοικητικό όργανο εκδίκασης προσφυγών της Καταλονίας, Ισπανία) επιβεβαίωσε την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

4 Η Ferimet προσέφυγε ενώπιον του Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (τμήματος διοικητικών υποθέσεων του ανώτατου δικαστηρίου της Καταλονίας, Ισπανία) κατά των διοικητικών αυτών αποφάσεων, επικαλούμενη τη σχετική ισπανική και ευρωπαϊκή νομοθεσία και τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και υποστηρίζοντας τα εξής:

– Ότι αποτελεί μη αμφισβητούμενο γεγονός (το οποίο έγινε δεκτό από την φορολογική αρχή) η αγορά των ανακτηθέντων υλικών που πραγματοποίησε η Ferimet.

– Ότι η αναγραφή εικονικού προμηθευτή έχει απλώς τυπική σημασία, καθώς, επί της ουσίας, η απόκτηση των αγαθών πραγματοποιήθηκε.

– Ότι δεν μπορεί να μην χορηγηθεί η έκπτωση, σύμφωνα με την ενωσιακή νομοθεσία και νομολογία, εφόσον η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί και εφόσον το καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης εγγυάται όχι μόνο την είσπραξη του ΦΠΑ και τον έλεγχό του, αλλά και την απουσία οποιουδήποτε φορολογικού πλεονεκτήματος που θα μπορούσε να αποκομίσει ο φορολογούμενος.

5 Το ανωτέρω δικαστήριο, με απόφαση που εξέδωσε στις 23 Νοεμβρίου 2017, απέρριψε την προσφυγή, με το κάτωθι σκεπτικό:

– Η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του προμηθευτή.

– Η αναγραφή του προμηθευτή, ως στοιχείο που πρέπει να συμπεριληφθεί στο τιμολόγιο με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση», δεν μπορεί να θεωρηθεί απόλυτα τυπική αναφορά, καθώς αποτελεί στοιχείο που επιτρέπει τον έλεγχο της νομιμότητας της αλυσίδας του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, διέπεται από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

– Παρότι είναι βέβαιο ότι στο καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης δεν υπάρχει, κατ' αρχήν, καμία απώλεια φορολογικών εσόδων λόγω του συμψηφισμού της οφειλής με το ποσό που εκπίπτει, αυτό δεν σημαίνει ότι, ακόμη και όταν διαπιστώνεται μια μη πραγματική συναλλαγή –εν προκειμένω σε σχέση με τον προμηθευτή– χορηγείται το δικαίωμα έκπτωσης, καθώς το εν λόγω δικαίωμα έκπτωσης εξαρτάται από την πλήρωση ουσιαστικών προϋποθέσεων, μεταξύ των οποίων και η ταύτιση του αναγραφέντος με τον πραγματικό προμηθευτή.

6 Η Ferimet άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

**Βασικοί ισχυρισμοί των διαδίκων της κύριας δίκης**

7 Με την αίτηση αναίρεσης, η Ferimet υποστηρίζει ότι από τη νομοθεσία για τον ΦΠΑ και την πλούσια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προκύπτει, αναγκαστικά, ότι είχε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε στο πλαίσιο της υπό κρίση συναλλαγής, καθώς: α) η ίδια ήταν ο πραγματικός αποδέκτης της πράξης και αγόρασε και έλαβε στην πραγματικότητα τα ανακτηθέντα υλικά, και β) δεν υπήρξε, ούτε θα μπορούσε να υπάρξει, απώλεια φορολογικών εσόδων επειδή i) δεν οφείλει ΦΠΑ, καθώς έχει υπαχθεί στο καθεστώς «αντίστροφης επιβάρυνσης», άλλως αντιστροφής του υποκειμένου στον φόρο και ii) ούτε οι προμηθευτές της όφειλαν ΦΠΑ, καθόσον δεν μπορούσαν να εισπράξουν τον ΦΠΑ, λόγω της υπαγωγής τους στο εν λόγω σύστημα αντιστροφής της επιβάρυνσης.

8 Στις παρατηρήσεις της σχετικά με την αναγκαιότητα υποβολής προδικαστικού ερωτήματος ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ferimet προέβαλε τους κάτωθι ισχυρισμούς:

– Και μόνο η εφαρμογή του καθεστώτος αντίστροφης επιβάρυνσης εγγυάται την είσπραξη του ΦΠΑ και τον έλεγχό του, έτσι ώστε δεν πρέπει ένας απλώς τυπικός όρος να ανάγεται σε αναγκαία προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όπως θα ήταν και η απαίτηση της ορθής αναγραφής στο τιμολόγιο του προμηθευτή του προϊόντος, καθώς το ίδιο το σύστημα της αντιστροφής της επιβάρυνσης εγγυάται ότι δεν υπάρχει δυνατότητα επίτευξης φορολογικού πλεονεκτήματος. φορολογικού πλεονεκτήματος.

– Εφόσον ο φορολογούμενος δεν αποκόμισε αδικαιολόγητο φορολογικό πλεονέκτημα, δεν έχει σημασία, κατ' εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας, η ενδεχόμενη πρόθεση απάτης άλλου φορέα, εκτός του υποκειμένου στον ΦΠΑ, ο οποίος παρενέβη στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων, δοθέντος ότι «κάθε συναλλαγή πρέπει να εξετάζεται αυτοτελώς», σύμφωνα με το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

9 Ο εκπρόσωπος του Κράτους, αντιτάχθηκε στην αίτηση αναίρεσης, επισημαίνοντας τα κάτωθι τρία σημεία: α) είναι αδιαμφισβήτητη η εικονικότητα λόγω της αναγραφής μη πραγματικού προμηθευτή των υλικών, β) η απόκρυψη αυτή από την Hacienda Pública (Υπουργείο Οικονομικών, Ισπανία) της ταυτότητας του πραγματικού προμηθευτή πρέπει να θεωρηθεί ότι συνδέεται με απάτη αφορώσα τόσο τον ΦΠΑ όσο και τους άμεσους φόρους, και γ) η αναιρεσείουσα δεν απέδειξε την απουσία του φορολογικού πλεονεκτήματος που επικαλείται.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

**Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως για την υποβολή της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

***Ως προς το καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης του ΦΠΑ***

10 Το Tribunal Supremo αναφέρει ότι, γενικά, ο υποκείμενος στον φόρο είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που, υπό την επαγγελματική ή επιχειρηματική του ιδιότητα, εκδίδει τιμολόγιο και χρεώνει τον ΦΠΑ στον πελάτη του, ώστε να καταβάλει στη συνέχεια στην Hacienda κάθε τρεις μήνες το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που έχει εισπράξει. Γι' αυτό –κατά κανόνα– ο υποκείμενος στον φόρο είναι αυτός που εκδίδει το τιμολόγιο και ο οποίος, στη συνέχεια, υποβάλλει τη σχετική φορολογική δήλωση και καταβάλλει τον ΦΠΑ στο Δημόσιο Ταμείο.

11 Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις, τις οποίες προβλέπει το άρθρο 84 του Ley del IVA (ισπανικού νόμου περί ΦΠΑ), στις οποίες ο παραλήπτης του τιμολογίου είναι αυτός που οφείλει να δηλώνει και να καταβάλλει τον ΦΠΑ και όχι ο εκδότης αυτού. Μία από αυτές τις περιπτώσεις «αντιστροφής της επιβάρυνσης» είναι αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 84, παράγραφος 1, περίπτωση 2, στοιχείο c, δηλαδή στην περίπτωση των επιχειρήσεων των οποίων η οικονομική δραστηριότητα συνίσταται στην αγορά και πώληση ανακτηθέντων υλικών (παλαιοσίδηρο). Σύμφωνα με το εν λόγω καθεστώς, ο πωλητής του αγαθού αυτού εκδίδει τιμολόγιο με το οποίο δεν χρεώνεται ο ΦΠΑ και ο αγοραστής του αγαθού εκδίδει ένα τιμολόγιο (με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση»), στο οποίο συμπεριλαμβάνεται ο αναλογούν ΦΠΑ. Επειδή στο τιμολόγιο με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση» ο εκδότης συμπίπτει με τον λήπτη, ο αγοραστής του αγαθού οφείλει να αναγράψει τόσο τον ΦΠΑ που χρεώθηκε όσο και τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε, αμφότερα τα οποία αντιστοιχούν στο ίδιο ποσό και τα οποία θα συμπεριλάβει στην τριμηνιαία δήλωση ΦΠΑ.

***Ως προς την υπό κρίση διαφορά της κύριας δίκης***

12 Η υπό κρίση διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ που αυτό-χρεώθηκε και, ταυτόχρονα, αυτό-καταβλήθηκε, από την αναιρεσείουσα με την έκδοση τιμολογίου με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση» σύμφωνα με το καθεστώς της αντίστροφης επιβάρυνσης, όταν i) η συναλλαγή έχει όντως πραγματοποιηθεί (ζήτημα που δεν αμφισβητείται) και ii) αποκρύπτεται ο πραγματικός προμηθευτής των αγαθών που αποκτήθηκαν.

13 Για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, πρέπει να διευκρινιστεί i) εάν η παράλειψη αναγραφής του προμηθευτή αυτών των αγαθών αποτελεί απαίτηση αμιγώς τυπική, ii) ποια είναι η επίπτωση της ψευδούς αναγραφής του προμηθευτή και του γεγονότος ότι η εν λόγω ψευδής δήλωση είναι γνωστή στον αγοραστή και iii) εάν συνάγεται αναπόδραστα από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι –ακόμη και σε περιπτώσεις κακής πίστης– η έκπτωση μπορεί να μην χορηγηθεί μόνο «όταν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το κράτος μέλος», λαμβανομένου υπόψη ότι, στο καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης, καταρχήν δεν υπάρχει οφειλή προς το Δημόσιο Ταμείο.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

14 Το Tribunal Supremo δεν θεωρεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει απαραίτητα να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μια φορολογική αρχή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αρνηθεί την έκπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι τα αγαθά πράγματι παραδόθηκαν και αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο. Ούτε προκύπτει από την εν λόγω νομολογία ότι η αναγραφή εικονικού προμηθευτή στο παραστατικό που αποδεικνύει τη συναλλαγή (τιμολόγιο με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση») αποτελεί καθαρά τυπική παράβαση, η οποία δεν σχετίζεται με τους σκοπούς χορήγησης της έκπτωσης όταν η συναλλαγή είναι πραγματική.

15 Το Tribunal Supremo γνωρίζει ότι το κριτήριο που εφαρμόζει το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τη μη παροχή της δυνατότητας επιβολής περιορισμών μέσω της εσωτερικής νομοθεσίας ή των εθνικών φορολογικών αρχών στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (απαραίτητο για την εγγύηση της ουδετερότητας), οι οποίοι βαίνουν πέραν των απαιτήσεων που έχουν τεθεί για την πρόληψη της απάτης ή που καθιστούν εξαιρετικά δύσκολη την άσκηση αυτού του δικαιώματος. Ωστόσο, το ίδιο το Δικαστήριο έχει επίσης επιβεβαιώσει ότι δεν πρέπει να ζητείται και να χορηγείται η έκπτωση όταν ο αιτών έχει μετάσχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ, ακόμη και αν η συγκεκριμένη πράξη πληροί τα αντίστοιχα αντικειμενικά κριτήρια. Για τους λόγους αυτούς, το Tribunal Supremo διατηρεί αμφιβολίες σχετικά με το εάν το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος γνωρίζει ότι έχει αναγραφεί εικονικός προμηθευτής και όχι ο πραγματικός συνεπάγεται ότι η πράξη μπορεί να χαρακτηριστεί ως καταχρηστική ή δόλια.

16 Επιπροσθέτως, σχετικά με την έννοια του «φορολογικού πλεονεκτήματος» –το οποίο απαιτείται επίσης από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε διάφορες περιπτώσεις ως απαραίτητη προϋπόθεση για τη μη χορήγηση της έκπτωσης–, δεν καθίσταται σαφές από τη νομολογία του Δικαστηρίου εάν η έννοια του «φορολογικού πλεονεκτήματος» πρέπει να εξετάζεται μόνο σε σχέση με το πρόσωπο που ζητεί την έκπτωση και όχι σε σχέση με άλλα πιθανά μέρη της συναλλαγής, από την οποία δημιουργείται το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση. Με άλλα λόγια, δεν είναι ξεκάθαρο τι πρέπει να λαμβάνεται απαραίτητα υπόψη σχετικά με τη συμπεριφορά του προμηθευτή των αγαθών κα μάλιστα όταν –σε περιπτώσεις απόκρυψης της ταυτότητας του εν λόγω προμηθευτή, η οποία συντελείται εν γνώσει του λήπτη των αγαθών– μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο η άμεση φορολογία, καθώς για τον μεν πραγματικό προμηθευτή η εν λόγω συναλλαγή είναι φορολογικά αδιαφανής, για το δε Δημόσιο Ταμείο ανύπαρκτη.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ