

**Υπόθεση C-108/20**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

27 Φεβρουαρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο] Berlin-Brandenburg  
(Γερμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

5 Φεβρουαρίου 2020

**Προσφεύγουσα:**

HR

**Καθού:**

Finanzamt [εφορία] Wilmersdorf

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN-BRANDENBURG**

**ΔΙΑΤΑΞΗ**

[παραλειπόμενα]

Στην υπόθεση

HR

προσφεύγουσα,

δικαστικός πληρεξούσιος: [...]

κατά

Finanzamt Wilmersdorf

καθού,

σχετικά με φόρο κύκλου εργασιών για τα έτη 2009 και 2010

το Finanzgericht Berlin-Brandenburg – 5ο τμήμα – στις 5 Φεβρουαρίου 2020  
[παραλειπόμενα]

διατάσσει:

**I. Υποβάλλεται στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:**

**Έχουν τα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγίας περί ΦΠΑ), την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική πρακτική εφαρμογής του δικαίου κατά την οποία η έκπτωση φόρου εισροών αποκλείεται και όταν έχει διαπραχθεί σε προηγούμενο στάδιο φοροδιαφυγή την οποία ο υποκείμενος σε φόρο ε γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει, χωρίς όμως ο ίδιος να έχει μετάσχει ή να έχει άλλως αναμιχθεί στην πράξη που απευθυνόταν σε αυτόν και χωρίς να έχει υποβοηθήσει ή διευκολύνει τη διαπραχθείσα φοροδιαφυγή; [σελ. του πρωτοτύπου 2]**

**II. Η διαδικασία εκδίκασης της προσφυγής αναστέλλεται μέχρι την έκδοση αποφάσεως σχετικά με την υπό I. αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.**

**Σ κ ε π τ ι κ ό:**

**I.**

1. Η προσφεύγουσα ασχολείτο –με τη συνεργασία του συζύγου της– κατά τα επίμαχα έτη 2009 και 2010 με χονδρικό εμπόριο ποτών στο [...]. Στις δηλώσεις φόρου κύκλου εργασιών για τα επίμαχα έτη προέβαλε μεταξύ άλλων έκπτωση φόρων από τιμολόγια της εταιρίας P GmbH ύψους 993 164 ευρώ (2009) και 108 417,87 ευρώ (2010). Οι παραδόσεις ποτών που αναφέρονταν στα τιμολόγια (ιδίως οινοπνευματώδη και το ποτό Red Bull) πραγματοποιήθηκαν πράγματι από την P GmbH προς την προσφεύγουσα. Τα ποσά των τιμολογίων πληρώθηκαν από την προσφεύγουσα προς την P GmbH και η P GmbH καταχώρισε, όπως και η προσφεύγουσα, τις συναλλαγές στα λογιστικά της βιβλία. Ούτε η προσφεύγουσα ούτε η P GmbH διέπραξαν φοροδιαφυγή στο πλαίσιο της σχετικής καταχώρισης των συναλλαγών. Τα τιμολόγια της P GmbH πληρούν τις απαιτήσεις των άρθρων 14 και 14a του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών – UstG). Η προσφεύγουσα μεταπώλησε περαιτέρω τα ποτά που παρέλαβε από την P GmbH, χωρίς να διαπραχθεί φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών κατά τις μεταπωλήσεις.
2. Όπως προκύπτει από δύο αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων –που έχουν έκτοτε αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου– η P GmbH διέπραξε επανειλημμένη φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την προμήθεια των ποτών που παρέδωσε στην προσφεύγουσα. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των ποινικών

δικαστηρίων, αυτό προέκυψε από τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά: ο σύζυγος της προσφεύγουσας προμήθευε ως υπεύθυνος την P GmbH με οινοπνευματώδη, καφέ και ποτά Red Bull) σε μεγάλη κλίμακα (συνολικός κύκλος εργασιών ως τον Σεπτέμβριο του 2010: περίπου 80 εκατομ. ευρώ). Για τις παραδόσεις αυτές δεν εκδίδονταν τιμολόγια. Αντί τιμολογίων, ένας συνεργάτης της P GmbH εξέδιδε εικονικά τιμολόγια για την αγορά των προϊόντων. Ακολούθως η P GmbH προέβαινε βάσει αυτών, παρανόμως, στην έκπτωση του φόρου. Ο σύζυγος της προσφεύγουσας παρείχε επίσης στην P GmbH τιμοκαταλόγους και σύστηνε πιθανούς αγοραστές των προϊόντων. Τα προϊόντα μεταπωλούνταν σε διάφορους πελάτες –μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα. Η έκπτωση φόρου που προέβαλε η P GmbH βάσει των εικονικών τιμολογίων δεν αναγνωρίστηκε από την αρμόδια εφορία μετά την αποκάλυψη των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών.

3. Πέραν τούτου, η καθής εφορία απέρριψε την έκπτωση φόρου και για την προσφεύγουσα, καθόσον ποσά έκπτωσης φόρου αντιστοιχούσαν σε παροχές εισροών της P GmbH. Ως αιτιολογία ανέφερε κατ' ουσίαν ότι η προσφεύγουσα με την επιχείρησή της υπήρξε μέρος μιας [σελ. του πρωτοτύπου 3] αλυσίδας παραδόσεων στην οποία είχαν σημειωθεί περιπτώσεις φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών. Η P GmbH είχε παρακρατήσει, με τη συμμετοχή του συζύγου της προσφεύγουσας, φόρους εισροών από την πώληση διαφόρων ποτών, τα οποία ακολούθως είχαν μεταπωληθεί, μεταξύ άλλων στην προσφεύγουσα.
4. Η προσφεύγουσα προβάλλει την άποψη ότι παρανόμως απορρίφθηκε στην υπό κρίση υπόθεση η έκπτωση φόρου όσον αφορά παροχές εισροών από την P GmbH. Ισχυρίζεται ότι η ίδια πληροί τις νομικές προϋποθέσεις για την έκπτωση φόρου.
5. Η καθής προβάλλει αντιθέτως την άποψη ότι η προσφεύγουσα θα έπρεπε να έχει διακρίνει, λόγω της συμμετοχής του συζύγου της καθώς και της ασυνήθιστης επιχειρηματικής πρακτικής, ότι με την επιχείρησή της υπήρξε μέρος μιας αλυσίδας παραδόσεων στην οποία παρουσιάστηκαν περιπτώσεις φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών. Αυτό δικαιολογεί, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, τη μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου.

## II.

6. Το δικάζον τμήμα υποβάλλει προς το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ερώτημα που αναφέρεται στο διατακτικό, σύμφωνα με το άρθρο 267, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1, στοιχείο α', της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ).

## 1. Το νομικό πλαίσιο

### α. Το δίκαιο της Ένωσης

7. Το άρθρο 167 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

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

8. Το άρθρο 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως 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: [σελ. του πρωτοτύπου 4]*

*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. Σύμφωνα με το άρθρο 178, στοιχείο α΄, της οδηγίας περί ΦΠΑ, για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, οφείλει να πληροί, μεταξύ άλλων, την ακόλουθη προϋπόθεση:

*«[...] να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI.»*

### β. Η εθνική νομοθεσία

10. Το άρθρο 15, παράγραφος 1, εδάφιο 1, σημείο 1, εδάφια 1 και 2, του UStG [νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών] όπως ίσχυε κατά τα επίδικα έτη, έχει ως εξής:

*«<sup>1</sup>Ο επιχειρηματίας δύναται να εκπέσει ως φόρο εισροών τα εξής:*

- 1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για αγαθά που παραδόθηκαν και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην επιχείρησή του από άλλον επιχειρηματία. <sup>2</sup>Η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας κατέχει τιμολόγιο το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 14a».*

## 2. Κρίση βάσει του εθνικού δικαίου και σημασία του προδικαστικού ερωτήματος για την απόφαση

11. Στην υπό κρίση υπόθεση έχει σημασία για την απόφαση το ζήτημα αν η έκπτωση φόρου για παροχές εισροών από την P GmbH δεν πρέπει να αναγνωριστεί στην προσφεύγουσα, διότι όφειλε να έχει λάβει γνώση για περιπτώσεις φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών που έλαβαν χώρα σε προηγούμενο στάδιο εκροών.
12. Για τον φόρο κύκλου εργασιών που προκύπτει από τα τιμολόγια της P GmbH συντρέχουν οι πραγματικές προϋποθέσεις της έκπτωσης φόρου σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, εδάφιο 1, σημείο 1, του UStG. **[σελ. του πρωτοτύπου 5]**
13. Εξεταστέο είναι μόνον αν είναι νόμιμη η μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου λόγω του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα όφειλε να έχει λάβει γνώση των περιπτώσεων φοροδιαφυγής από την P GmbH, συμπεριλαμβανομένου ενός προηγούμενου σταδίου εκροών.
14. Η μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως φόρου υπό την ανωτέρω έννοια δεν προβλεπόταν νομοθετικώς κατά τα επίμαχα έτη. Εντούτοις, η εθνική νομολογία των ανωτάτων δικαστηρίων θεωρεί –με επίκληση της νομολογίας του ΔΕΕ– μια τέτοια άρνηση αναγνώρισεως ως επιβεβλημένη «*όταν βάσει αντικειμενικών στοιχείων είναι βέβαιο ότι ο υποκείμενος σε φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ... 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 φόρο προστιθέμενης αξίας*» [παραλείπόμενα].
15. Βάσει των ανωτέρω, κατά το εθνικό δίκαιο είναι κρίσιμο για την απόφαση επί της υπό κρίση υποθέσεως αν το γεγονός ότι η προσφεύγουσα όφειλε να γνωρίζει τη δόλια άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης φόρου από την P GmbH επιφέρει τη μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως φόρου, όχι μόνο για την P GmbH, αλλά και για την επακόλουθη σχέση πωλήσεων μεταξύ της P GmbH και της προσφεύγουσας. Κρίσιμη είναι για τον σκοπό αυτό η ερμηνεία του όρου «αλυσίδα παραδόσεων». Εάν οι πωλήσεις μεταξύ της P GmbH και της προσφεύγουσας θεωρηθούν μαζί με τη δόλια αγορά των ποτών από την P GmbH κατά το προηγούμενο στάδιο εισροών ως τμήμα μιας ενιαίας αλυσίδας παραδόσεων, πρέπει στην υπό κρίση υπόθεση να κριθεί νόμιμη η μη αναγνώριση της έκπτωσης φόρου. Εάν, αντιθέτως, δεν συντρέχει τέτοια ενιαία αλυσίδα παραδόσεων, πρέπει να αναγνωριστεί το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου.

## 3. Κρίση βάσει του δικαίου της Ένωσης

16. Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ενδεδειγμένη ερμηνεία του όρου «αλυσίδα παραδόσεων» λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του

δικαίου της Ένωσης και ως προς τη δυνατότητα υπαγωγής των σχέσεων πωλήσεων της κύριας δίκης στον όρο αυτό. Δεδομένου ότι η έννοια της «αλυσίδας παραδόσεων» έχει διαμορφωθεί από το ΔΕΕ σε συνάρτηση με τη μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου εισροών, πρόκειται για πρόβλημα ερμηνείας που σχετίζεται με το δίκαιο της Ένωσης. **[σελ. του πρωτοτύπου 6]**

17. Το ΔΕΕ σε πάγια νομολογία του έχει κρίνει ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία περί ΦΠΑ. Επομένως, οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Τούτο συμβαίνει όχι μόνον όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει, αλλά και όταν ένας υποκείμενος σε φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την οικεία πράξη, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ ή ότι σε μια άλλη πράξη της αλυσίδας παραδόσεων, η οποία προηγείται ή έπεται της πράξης που έγινε από τον υποκείμενο σε φόρο, διαπράχθηκε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, C-624/15, Litdana, [παραλειπόμενα] σκέψη 35· ΔΕΕ, απόφαση της 22ης Οκτωβρίου 2015, C-277/14, PPUH Stehcepr, [παραλειπόμενα] σκέψη 47-49· ΔΕΕ, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, C-107/13, FIRIN, [παραλειπόμενα] σκέψη 42· ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, C-78/12, Evita-K, [παραλειπόμενα] σκέψη 41· ΔΕΕ, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, C-642/11, Stroy trans, [παραλειπόμενα] σκέψη 48· ΔΕΕ, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, C-643/11, LVK-56, [παραλειπόμενα] σκέψη 60· ΔΕΕ, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, C-285/11, Bonik, [παραλειπόμενα] σκέψη 41· ΔΕΕ, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και David, [παραλειπόμενα] σκέψη 47).
18. Βάσει των ανωτέρω αρχών του δικαίου της Ένωσης η μη αναγνώριση της έκπτωσης φόρου εισροών στην κύρια δίκη μπορεί να εξεταστεί στις ακόλουθες τρεις περιπτώσεις:
- Η προσφεύγουσα διέπραξε η ίδια φοροδιαφυγή σε σχέση με τις επίδικες παραδόσεις της P GmbH προς αυτήν,
  - η P GmbH παρακράτησε τον φόρο κύκλου εργασιών από τις παραδόσεις προς την προσφεύγουσα ή
  - οι επίδικες πράξεις αποτελούσαν μέρος μιας αλυσίδας παραδόσεων, στο πλαίσιο της οποίας έλαβε χώρα φοροδιαφυγή.

Εάν δεν συντρέχει κάποια από τις ανωτέρω περιπτώσεις, η μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου της προσφεύγουσας –ανεξαρτήτως της γνώσεώς της ως προς τη φοροδιαφυγή σε προηγούμενο στάδιο εισροών– δεν είναι επιτρεπτή. **[σελ. του πρωτοτύπου 7]**

19. Δεδομένου ότι ούτε η προσφεύγουσα με την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου από τις παραδόσεις ποτών της P GmbH ούτε η P GmbH ως προμηθευτής

των εμπορευμάτων διέπραξαν φοροδιαφυγή με τις επίδικες πράξεις, σημασία για την απόφαση στην κύρια δίκη έχει μόνο το ζήτημα αν οι επίδικες πράξεις αποτέλεσαν μέρος μιας «αλυσίδα παραδόσεων» στο πλαίσιο της οποίας έλαβε χώρα φοροδιαφυγή.

20. Ο όρος «αλυσίδα παραδόσεων» που χρησιμοποιείται από το ΔΕΕ δεν έχει –όπως φαίνεται– προσδιοριστεί από αυτό πιο συγκεκριμένα ως σήμερα.
21. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ως πιθανή την ερμηνεία ότι ήδη και μόνον η γνώση ή η υποχρέωση γνώσεως ενός υποκειμένου σε φόρο σχετικά με φοροδιαφυγή που διαπράχθηκε σε (οποιοδήποτε) προηγούμενο στάδιο εισροών οδηγεί στη μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου. Αυτό θα ίσχυε εάν ο όρος «αλυσίδα παραδόσεων» ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι αρκεί να εκτελεστούν περισσότερες διαδοχικές πράξεις σε σχέση με το ίδιο παραδοτέο αγαθό. Σε αυτή την περίπτωση, η σχέση ή η σύνδεση με τη φοροδιαφυγή που διαπράχθηκε σε προηγούμενο στάδιο εισροών θα συνίσταται μόνο στο γεγονός ότι η φοροδιαφυγή αφορά το ίδιο παραδοτέο αγαθό. Η υποβοήθηση ή υποστήριξη της φοροδιαφυγής μέσω της επίμαχης πράξεως (π.χ. δια της αποκρύψεως των σχέσεων εφοδιασμού ή παρόμοιας μεθοδεύσεως) δεν θα είναι αναγκαία.
22. Εντούτοις, το αιτούν τμήμα τείνει προς την άποψη ότι μια τέτοια ερμηνεία του όρου «αλυσίδα παραδόσεων» θα ήταν υπερβολικά ευρεία, λαμβανομένων υπόψη των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας του δικαίου της Ένωσης.
23. Από τη νομολογία του ΔΕΕ προκύπτει ότι η μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής και καταχρηστικής πρακτικής σε σχέση με μια αλυσίδα παραδόσεων δικαιολογείται μόνο όταν ο απατηλός χαρακτήρας των πράξεων αυτών ως σύνολο απορρέει ακριβώς από τον συγκεκριμένο συνδυασμό περισσότερων αλληπάλλληλων συναλλαγών (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, Italmoda, [παραλειπόμενα] σκέψη 67). Αυτό θα μπορούσε π.χ. να γίνει δεκτό ότι συντρέχει όταν οι αλληπάλλληλες παραδόσεις είναι τμήμα ενός συνολικού σχεδίου με το οποίο επιδιώκεται να δυσχεραθεί η ανιχνευσιμότητα των παραδοθέντων αγαθών και ως εκ τούτου η αποκάλυψη των πράξεων φοροδιαφυγής εντός της αλυσίδας παραδόσεων. Στην κατηγορία αυτή θα μπορούσαν να εμπίπτουν ιδίως συναλλαγές που είναι τμήμα μιας λεγόμενης «αλυσιδωτής απάτης» ή απάτης του τύπου «γαϊτανάκι». Επιπλέον θα μπορούσαν κατά περίπτωση να εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή αλυσιδωτές συναλλαγές, εφόσον επιδιώκεται η συγκάλυψη των σχέσεων συναλλαγής δια της μεσολαβήσεως επιχειρήσεων στις οποίες δεν παραδίδεται πραγματικά το παραδοτέο αγαθό [σελ. του πρωτοτύπου 8]. Το αποτέλεσμα μιας τέτοιας ερμηνείας θα ήταν ότι η «αλυσίδα παραδόσεων» θα περιλαμβάνει μόνο συναλλαγές που υποβοηθούν ή διευκολύνουν με συγκεκριμένο τρόπο τη φοροδιαφυγή που λαμβάνει χώρα σε προηγούμενο ή σε επόμενο στάδιο συναλλαγών.

24. Αυτό το ερμηνευτικό συμπέρασμα μπορεί να βρει έρεισμα, κατά την άποψη του αιτούντος τμήματος, σε αρκετές αποφάσεις του ΔΕΕ, στις οποίες το ΔΕΕ θέτει ως προϋπόθεση για τη μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου

- τη «συμμετοχή» του υποκειμένου σε φόρο, με την συναλλαγή του, στη φοροδιαφυγή που διαπράχθηκε σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο συναλλαγής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, C-653/18, Unitel, [παραλειπόμενα] σκέψη 33· ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-275/18, Vins, [παραλειπόμενα] σκέψη 33· ΔΕΕ, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, C-495/17, Cartrans Spedition, [παραλειπόμενα] σκέψη 41· ΔΕΕ, απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [παραλειπόμενα] σκέψη 35· ΔΕΕ, απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, C-101/16, Paper Consult, [παραλειπόμενα] σκέψη 52· ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, C-624/15, Litdana, [παραλειπόμενα] σκέψεις 33 επ.: ΔΕΕ, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, C-21/16, Euro Tyre, [παραλειπόμενα] σκέψη 40· ΔΕΕ, απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, C-81/15, Καπνοβιομηχανία Καρέλια, [παραλειπόμενα] σκέψη 42· ΔΕΕ, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και David, [παραλειπόμενα] σκέψη 54),
- τη «σχέση» των πράξεων του υποκειμένου σε φόρο με απάτη που διαπράχθηκε σε άλλο στάδιο συναλλαγών (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και David, [παραλειπόμενα] σκέψη 53) ή
- το να αποτελούν οι πράξεις που διενήργησε ο συγκεκριμένος υποκείμενος στον φόρο «μέρος» της φοροδιαφυγής που έλαβε χώρα σε άλλο στάδιο συναλλαγών (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-275/18, Vins, [παραλειπόμενα] σκέψη 33· ΔΕΕ, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, C-495/17, Cartrans Spedition, [παραλειπόμενα] σκέψη 41· ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [παραλειπόμενα] σκέψη 35· ΔΕΕ, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, C-21/16, Euro Tyre, [παραλειπόμενα] σκέψη 40).

Προκειμένου να κριθεί ότι συντρέχει τέτοια «συμμετοχή», «σχέση» ή ιδιότητα «μέρους» δεν αρκεί, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, απλώς η γνώση ή η υποχρέωση γνώσεως της διαπραχθείσας φοροδιαφυγής **[σελ. του πρωτοτύπου 9]**. Αντιθέτως, οι έννοιες της «συμμετοχής», της «σχέσης» ή του «μέρους» προϋποθέτουν ίδια συμβολή στη φοροδιαφυγή, τουλάχιστον υπό την έννοια της υποβοήθησης ή διευκόλυνσης. Η κακή πίστη, ως αμιγώς υποκειμενική περίπτωση, δεν δύναται κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου να αντικαταστήσει την ενεργό συμμετοχή, που είναι αναγκαία για τη «συμμετοχή», τη «σχέση» ή την ιδιότητα «μέρους».



25. Εφόσον η κακή πίστη δεν συνοδεύεται από υποβοήθηση ή διευκόλυνση της φοροδιαφυγής, πολλά στοιχεία συνηγορούν κατά τη γνώμη του αιτούντος δικαστηρίου υπέρ της άποψης ότι δεν μπορεί να μην αναγνωριστεί σε έναν υποκείμενο σε φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου για τις παροχές εισροών του. Αυτό δύναται να ισχύει ιδίως όταν οι σχέσεις προμήθειας –όπως εκείνες της κύριας δίκης– γνωστοποιούνται πλήρως στις φορολογικές αρχές μέσω εκδόσεως τιμολογίων και καταγραφής στα λογιστικά βιβλία και στις δηλώσεις φόρου κύκλου εργασιών. Σε μια τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει συγκάλυψη των σχέσεων προμήθειας ή των προμηθευτών. Η φοροδιαφυγή που διαπράχθηκε σε προηγούμενο στάδιο συναλλαγών (εν προκειμένω: έκπτωση φόρου όσον αφορά την αγορά ποτών από την P GmbH) είναι πλήρως τετελεσμένη και δεν μπορεί πλέον να υποβοηθηθεί ή να διευκολυνθεί μέσω των πράξεων του επομένου σταδίου συναλλαγών (εν προκειμένω: μεταπώληση των ποτών από την P GmbH στην προσφεύγουσα). Η πράξη μεταξύ της P GmbH και της προσφεύγουσας εμφανίζεται περισσότερο ως περαιτέρω σχέση προμήθειας που είναι ανεξάρτητη από την πράξη που αφορά η φοροδιαφυγή, η οποία έλαβε χώρα σε προηγούμενο στάδιο συναλλαγών. Κατά τούτο ελλείπει ένα συνολικό σχέδιο, σύμφωνα με το οποίο οι παραδόσεις αυτές πρέπει να αποτελούν μέρος φοροδιαφυγής που εκτείνεται σε περισσότερες πράξεις. Σύμφωνα με αυτή την ερμηνεία του όρου «αλυσίδα παραδόσεων», η «αλυσίδα παραδόσεων» μπορεί να θεωρηθεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, ότι περατώθηκε με την P GmbH. Οι μεταγενέστερες της φοροδιαφυγής παραδόσεις της P GmbH –είτε προς την προσφεύγουσα είτε σε άλλους αμέτοχους τρίτους– δεν θα είναι, κατά την ερμηνεία αυτή, τμήμα μιας αλυσίδας παραδόσεων εντός της οποίας διαπράχθηκε φοροδιαφυγή, αλλά νέες σχέσεις προμήθειας, που πρέπει να εκτιμηθούν ανεξαρτήτως της φοροδιαφυγής που προηγήθηκε.
26. Για τον λόγο αυτό θα μπορούσε, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, να θεωρηθεί ως άνευ σημασίας το ζήτημα αν ο σύζυγος της προσφεύγουσας υπέδειξε στην P GmbH τους παραλήπτες των αγαθών. Τούτο διότι η κατάσταση αυτή δεν αναιρεί το γεγονός ότι οι παραδόσεις της P GmbH προς την προσφεύγουσα δεν ασκούν επιρροή στην προηγηθείσα φοροδιαφυγή της P GmbH. Η απολύτως διαφανής σχέση προμήθειας μεταξύ της P GmbH και της προσφεύγουσας δεν δύναται πλέον να διευκολύνει τις ήδη ολοκληρωθείσες πράξεις φοροδιαφυγής. Ακόμη και [σελ. του πρωτοτύπου 10] η εκ των υστέρων συγκάλυψη των σχέσεων προμήθειας είναι αδύνατη λόγω της διαφάνειας.
27. Το συμπέρασμα αυτό μπορεί να θεωρηθεί ότι επιβεβαιώνεται από τη νομολογία του ΔΕΕ, κατά την οποία η μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως φόρου σε περιπτώσεις καταχρηστικής πρακτικής επιτρέπεται μόνον όταν η αναγνώριση της επίδικης εκπτώσεως έχει ως αποτέλεσμα την απόκομιση φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η παροχή θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, C-273/18, Kuršu zeme, [παραλειπόμενα] σκέψη 35). Κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, αυτό μπορεί π.χ. να συμβαίνει όταν ο υποκείμενος σε φόρο επιδιώκει μέσω των συναλλαγών τη συγκάλυψη των πραγματικών προμηθευτών, ώστε να δυσχεράνει κατ' αυτόν τον τρόπο τη φορολόγηση των συναλλαγών, ή όταν με την επίμαχη

πράξη επιδιώκεται ακριβώς η αποκόμιση αθέμιτου φορολογικού πλεονεκτήματος (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2019, C-273/18, Kuršu zeme, [παραλειπόμενα] σκέψεις 36 επ.). Τέτοια περίπτωση καταχρηστικής ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου, ωστόσο, δεν φαίνεται να συντρέχει σε περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης. Δεδομένου ότι ο προμηθευτής των αγαθών (η P GmbH) αποδεικνύεται από τα τιμολόγια, ο έλεγχος της φορολόγησης των πράξεων επί των αγαθών από τις φορολογικές αρχές είναι διασφαλισμένος. Δεν μπορεί να διαπιστωθεί συγκάλυψη των προμηθευτών μέσω των πράξεων της P GmbH προς την προσφεύγουσα. Επιπλέον οι εν προκειμένω επίδικες πράξεις δεν έγιναν με σκοπό φοροδιαφυγής. Αντιθέτως –όπως εκτέθηκε ανωτέρω– η ενδεχόμενη φοροδιαφυγή της P GmbH είχε ήδη ολοκληρωθεί όταν έλαβε χώρα η παράδοση των ποτών στην προσφεύγουσα. Έτσι όμως αποκλείεται ήδη από λογικής απόψεως το ενδεχόμενο να επιδιωκόταν με την αγορά των ποτών από την προσφεύγουσα η φοροδιαφυγή που είχε ήδη πραγματοποιηθεί από την P GmbH.

28. Περαιτέρω, από τις εν προκειμένω επίμαχες πράξεις δεν προκλήθηκε ζημία σχετική με τον φόρο κύκλου εργασιών, διότι η P GmbH όφειλε να καταβάλει τον φόρο που περιλήφθηκε στα τιμολόγια. Επομένως δεν προέκυψε από τις πράξεις αυτές αθέμιτο φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο θα αντέβαινε στους σκοπούς της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αντιθέτως θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η συστημική αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, στην οποία βασίζεται το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, επιβάλλει την αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου για τις παροχές εισροών της κύριας δίκης. Θα αποτελούσε, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, υπέρμετρο περιορισμό της ανωτέρω αρχής της ουδετερότητας η τυχόν αποδοχή μιας συνεχιζόμενης επίδρασης της φοροδιαφυγής που έλαβε χώρα σε προηγούμενο στάδιο επί του συνόλου των μεταγενέστερων πράξεων μόνο λόγω γνώσεως ή υποχρεώσεως γνώσεως της φοροδιαφυγής. Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι η μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου δεν επιτρέπεται να έχει χαρακτήρα κυρώσεως. Το γεγονός και μόνον ότι τα αγαθά τα οποία αφορούσαν οι συναλλαγές ενδεχομένως αποκτήθηκαν κατά παράνομο τρόπο δεν σημαίνει ότι επιτρέπεται να τεθεί εκτός ισχύος η αρχή της **[Or. 11]** φορολογικής ουδετερότητας ως προς τον ΦΠΑ. Η έκπτωση φόρου θα πρέπει να αποκλείεται μόνον όταν η παροχή καθιστά δυνατή ή διευκολύνει άμεσα την καταχρηστική πρακτική.
29. Υπέρ της ανωτέρω νομικής ερμηνείας μπορεί επίσης να συνηγορήσει το γεγονός ότι για την έκπτωση φόρου είναι ουσιαστικά άνευ σημασίας το αν ο ΦΠΑ που οφειλόταν για προηγούμενες ή επόμενες πωλήσεις των αντίστοιχων αγαθών, καταβλήθηκε πράγματι στο Δημόσιο (πρβλ. ΔΕΕ, διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service, Συλλογή 2004, I-1991, σκέψη 26· ΔΕΕ, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, I-483, σκέψη 54· ΔΕΕ, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και David, [παραλειπόμενα] σκέψη 40). Σε αυτό το πλαίσιο, το ΔΕΕ έχει παγίως τονίσει την ανάγκη να μην βαίνουν τα μέτρα που λαμβάνονται για την προστασία των απαιτήσεων του δημοσίου ταμείου – συμπεριλαμβανομένης της προστασίας των φορολογικών εσόδων– πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών «της επακριβούς εισπράξεως του

φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων» (ΔΕΕ, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, [παραλειπόμενα] σκέψη 26· ΔΕΕ, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Téleos, [παραλειπόμενα] 70, σκέψη 46· ομοίως και ΔΕΕ, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και David, [παραλειπόμενα] σκέψη 48). Ως προς τα μέτρα υπό την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ΔΕΕ έκρινε ρητώς ότι: «*Επιπλέον, τα μέτρα που έχουν την ευχέρεια να λάβουν τα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να διασφαλιστεί η ακριβής είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο. Επομένως, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να τίθεται συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, η ουδετερότητα του ΦΠΑ η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ*» (ΔΕΕ, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και David, [παραλειπόμενα] σκέψη 57).

30. Μια διασταλτική ερμηνεία του όρου «αλυσίδα εφοδιασμού» σε σχέση με τη μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου σε περιπτώσεις καταχρήσεως θα μπορούσε να οδηγήσει, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, σε μια τέτοιου είδους συστηματική αμφισβήτηση του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου και της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Εάν στην έννοια της αλυσίδας εφοδιασμού, στην οποία βασίζεται η απόρριψη της εκπτώσεως φόρου, περιληφθούν και πράξεις που δεν υποβοηθούν ούτε διευκολύνουν πράξεις φοροδιαφυγής που αναφέρονται σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο συναλλαγών, το αποτέλεσμα θα ήταν μια ευρεία και δυσανάλογα δυσμενής κυρωτική λειτουργία της απόρριψης της εκπτώσεως φόρου σε περιπτώσεις καταχρήσεως. Όσο ορθή και αν είναι η απόρριψη της εκπτώσεως φόρου για συναλλαγές που σχετίζονται άμεσα με **[σελ. του πρωτοτύπου 12]** καταχρηστική πρακτική και φοροδιαφυγή, προκειμένου να αποτραπεί αποτελεσματικά η φοροδιαφυγή και η καταχρηστική πρακτική, τόσο αντισυστημικό θα ήταν επίσης να γίνει δεκτό για λόγους αποτροπής καταχρηστικών πρακτικών ότι η απόρριψη της εκπτώσεως φόρου ασκεί εκτεταμένη επιρροή σε αρκετά μεταγενέστερα ή προγενέστερα στάδια συναλλαγών όταν αυτά δεν παρουσιάζουν εμφανή σχέση, υπό την έννοια της υποβοήθησης, με τη διαπραχθείσα φοροδιαφυγή. Εάν γινόταν δεκτή μια τέτοια ευρεία επιρροή, το αποτέλεσμα θα ήταν μια αδικαιολόγητη πολλαπλή σώρευση του βάρους του φόρου κύκλου εργασιών, που θα υπερέβαινε στο πολλαπλάσιο τη φορολογική ζημία που προκλήθηκε από τη φοροδιαφυγή. Η αποδοχή μιας τέτοιας «βεβαρυμένης με απάτη πράξης» θα οδηγούσε κατ' αποτέλεσμα σε μια κυρωτική λειτουργία που ισούται με πρόστιμο και ως εκ τούτου στερείται νομικού ερείσματος στην οδηγία περί ΦΠΑ. Ο φόρος κύκλου εργασιών δεν επιτρέπεται να εργαλειοποιηθεί ως κύρωση για την αθέμιτη συμπεριφορά ενός υποκειμένου σε φόρο [παραλειπόμενα].
31. Επίσης το δικάζον τμήμα διατηρεί επιφυλάξεις έναντι μιας διασταλτικής ερμηνείας του όρου «αλυσίδα παραδόσεων» και για τον λόγο ότι δεν είναι σαφές ότι η απόρριψη της εκπτώσεως φόρου σε επόμενα στάδια συναλλαγών χωρίς συμβολή στη φοροδιαφυγή είναι πρόσφορη για την επίτευξη του σκοπού που έχει

τεθεί από το ΔΕΕ περί αποτροπής της καταχρηστικής πρακτικής και της φοροδιαφυγής ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών. Και τούτο διότι όταν –όπως εν προκειμένω στην κύρια δίκη– η φοροδιαφυγή που διαπράχθηκε σε προηγούμενο στάδιο συναλλαγών έχει ήδη ολοκληρωθεί και η επόμενη συναλλαγή –εν προκειμένω: μεταξύ της P GmbH και της προσφεύγουσας– δεν μπορεί πια να διευκολύνει ή να υποβοηθήσει τη συναλλαγή, η μη αναγνώριση εκπτώσεως φόρου στην προσφεύγουσα δεν μπορεί πλέον να αποτρέψει πράξεις φοροδιαφυγής.

32. Η άποψη ότι η μη αναγνώριση της εκπτώσεως φόρου υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης είναι εσφαλμένη θα μπορούσε εν τέλει να στηριχθεί και στην πάγια νομολογία του ΔΕΕ, σύμφωνα με την οποία δεν πρέπει να γίνεται διάκριση από πλευράς φόρου κύκλου εργασιών μεταξύ «επιτρεπτών» και «μη επιτρεπτών» συναλλαγών. Το ζήτημα αν μια πράξη αποδοκιμάζεται από τον νόμο δεν έχει σημασία για τη φορολόγησή της, διότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ως προς τον ΦΠΑ επιβάλλει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι πράξεις (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, [παραλειπόμενα] σκέψη 50· ΔΕΕ, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., [παραλειπόμενα] σκέψη 49). Εφόσον όμως το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας περιλαμβάνει και «μη επιτρεπτές» πράξεις, θα πρέπει για λόγους ουδετερότητας να επιτρέπεται για αυτές και η έκπτωση φόρου. Αυτό θα μπορούσε, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να συνεπάγεται ότι σε ένα προηγούμενο στάδιο συναλλαγής υπάρχει μεν πράξη **[σελ. του πρωτοτύπου 13]** αποδοκιμαστέα από το δίκαιο λόγω της συμμετοχής του συζύγου της προσφεύγουσας σε φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο κύκλου εργασιών, αλλά οι επόμενες πράξεις υπόκεινται, ανεξαρτήτως αυτής της αποδοκιμασίας του νόμου, σε φόρο κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αποκλειστεί το δικαίωμα έκπτωσης φόρου.

#### 4. Αναστολή της διαδικασίας

33. [παραλειπόμενα] [Παρατηρήσεις ως προς τη διαδικασία εθνικού δικαίου]
34. [παραλειπόμενα] [Παρατηρήσεις ως προς τη διαδικασία εθνικού δικαίου]  
[παραλειπόμενα]