

Υπόθεση C-341/22

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

25 Μαΐου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Corte suprema di cassazione (Ιταλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

19 Μαΐου 2022

Αναιρεσείουσα:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Αναιρεσίβλητη και ανταναιρεσείουσα:

Agenzia delle Entrate

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αναίρεση κατά πράξης επιβολής φόρου με την οποία η Agenzia delle Entrate (φορολογική αρχή, Ιταλία) χαρακτήρισε την αναιρεσείουσα ως εικονική εταιρία για το φορολογικό έτος 2008 και προέβη στην είσπραξη των ποσών των σημαντικότερων άμεσων φόρων οι οποίοι δεν είχαν καταβληθεί. Περαιτέρω, με την αναιρεσιβαλλόμενη πράξη, δεν δόθηκε στην αναιρεσείουσα η δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ της, το οποίο ανερχόταν σε 42 108 ευρώ, κατά την επόμενη χρήση, καθόσον [η αναιρεσείουσα] δεν είχε πραγματοποιήσει, επί τρεις επόμενες φορολογικές περιόδους, πράξεις για τους σκοπούς του ΦΠΑ, αξίας ίσης με το ελάχιστο ποσό που θα της παρείχε τη δυνατότητα να πληροί τους, αποκαλούμενους δείκτες ελάχιστης υπόστασης που προβλέπονται από την ιταλική νομοθεσία, σε σχέση με τις εικονικές εταιρίες.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Υπό το πρίσμα του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο ζητεί διευκρινίσεις ως προς τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης των εθνικών κανόνων που

σχετίζονται με τους δείκτες ελάχιστης υπόστασης, ιδίως όσον αφορά τις συνέπειες της μη πλήρωσης των δεικτών αυτών σε σχέση με τον χαρακτηρισμό ως υποκειμένου στον φόρο καθώς και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ενδεχομένως και από την άποψη της ασφάλειας δικαίου και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Προδικαστικά ερωτήματα

«1) Έχει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι δεν αναγνωρίζει ως υποκείμενο στον φόρο και, κατά συνέπεια, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο μετακύλισης σε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί πράξεις εκροών για τους σκοπούς του ΦΠΑ μη χαρακτηριζόμενες από συνοχή –καθόσον είναι πολύ χαμηλής αξίας– σε σχέση με το ευλόγως αναμενόμενο για τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού που διαθέτει επί τρία συνεχή έτη σύμφωνα με προκαθορισμένα από τον νόμο κριτήρια, ενώ δεν είναι σε θέση να αποδείξει, προκειμένου να δικαιολογήσει αυτή την κατάσταση, την ύπαρξη αντικειμενικών κωλυμάτων;

«2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχουν το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 και οι γενικές αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας του περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως αυτή του άρθρου 30, παράγραφος 4, του νόμου 724/1994, κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο μετακύλισης για αγορές, δικαίωμα επιστροφής ή χρήσης του ΦΠΑ σε επόμενη φορολογική περίοδο, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, επί τρεις συνεχείς φορολογικές περιόδους, πραγματοποιεί πράξεις εκροών για τους σκοπούς του ΦΠΑ μη χαρακτηριζόμενες από συνοχή –καθόσον είναι πολύ χαμηλής αξίας– σε σχέση με το ευλόγως αναμενόμενο για τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού που διαθέτει επί τρία συνεχή έτη σύμφωνα με προκαθορισμένα από τον νόμο κριτήρια ενώ δεν είναι σε θέση να αποδείξει, προκειμένου να δικαιολογήσει αυτή την κατάσταση, την ύπαρξη αντικειμενικών κωλυμάτων;

«3) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, έχουν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 30, παράγραφος 4, του νόμου 724/1994, κατά την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο μετακύλισης για αγορές, δικαίωμα επιστροφής ή χρήσης του ΦΠΑ σε επόμενη φορολογική περίοδο, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, επί τρεις συνεχείς φορολογικές περιόδους, πραγματοποιεί πράξεις εκροών για τους σκοπούς του ΦΠΑ μη χαρακτηριζόμενες από συνοχή –καθόσον είναι πολύ χαμηλής αξίας– σε σχέση με το ευλόγως αναμενόμενο για τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού που διαθέτει επί τρία συνεχή έτη σύμφωνα με προκαθορισμένα από τον νόμο κριτήρια, ενώ δεν είναι σε θέση να αποδείξει, προκειμένου να δικαιολογήσει αυτή την κατάσταση, την ύπαρξη αντικειμενικών κωλυμάτων;».

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ιδίως: άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ άρθρο 9, παράγραφος 1· άρθρα 167, 168 και 178

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ιδίως: άρθρο 18, παράγραφος 4 και άρθρο 27, παράγραφοι 1 έως 4

Σχετική νομολογία του Δικαστηρίου

Αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu και Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C-655/19, EU:C:2021:40, σκέψεις 25, 26, 27, 28, 29 και 30· της 6ης Οκτωβρίου 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, σκέψη 20· της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392 της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Slaby κ.λπ., C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψεις 36, 37 και 45· της 20ής Ιουνίου 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, σκέψη 13· της 9ης Ιουλίου 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 23· της 13ης Ιουνίου 2019, ΙΟ (ΦΠΑ – Δραστηριότητα μέλους εποπτικού συμβουλίου), C-420/18, EU:C:2019:490, σκέψη 29· της 17ης Οκτωβρίου 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:944, σκέψη 25· της 18ης Μαρτίου 2021, Α. (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψεις 32 και 33· της 18ης Οκτωβρίου 2021, Finanzamt N (Γνωστοποίηση της απόφασης περί ένταξης), C-45/20, EU:C:2021:852, σκέψεις 31, 32 και 34· της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 39· της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 40· της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 34· της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29· της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, σκέψη 27· της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62· της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 38 και 40· της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834 της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712 της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψεις 37, 38 και 39· της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψεις 39 και 40· της 9ης Σεπτεμβρίου 2021, GE Auto Service Leasing GmbH, C-294/20, EU:C:2021:723 της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 50· της 21ης Οκτωβρίου 2021, Wilo Salmson France SAS, C-80/20, EU:C:2021:870, σκέψη 80, της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 48· της 18ης Νοεμβρίου

2020, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Επιστροφή ΦΠΑ – Τιμολόγια), C-371/19, EU:C:2020:936, σκέψη 83· της 10ης Ιουλίου 2019, Kursu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, σκέψη 35· της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψεις 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία και 29

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Νόμος 724, της 23ης Δεκεμβρίου 1994, «Μέτρα εξορθολογισμού των δημοσίων οικονομικών», ιδίως άρθρο 30, με τίτλο «Εικονικές εταιρίες. Εκτίμηση κινητών αξιών»:

«4. Για τις μη λειτουργικές εταιρίες και οντότητες, το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τη δήλωση του φόρου προστιθέμενης αξίας δεν επιστρέφεται ούτε μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συμψηφισμού [...], ή εκχώρησης [...]. Οσάκις, επί τρεις συνεχείς φορολογικές περιόδους, η μη λειτουργική εταιρία ή οντότητα δεν πραγματοποιεί πράξεις για τους σκοπούς του ΦΠΑ αξίας τουλάχιστον ίσης με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των ποσοστών που διαλαμβάνονται στην παράγραφο 1, το πιστωτικό υπόλοιπο δεν μεταφέρεται περαιτέρω προς έκπτωση του οφειλόμενου ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί στις επόμενες φορολογικές περιόδους.

4-bis. Σε περίπτωση συνδρομής αντικειμενικών περιστάσεων οι οποίες κατέστησαν αδύνατη την απόκτηση εσόδων, την αύξηση των αποθεμάτων και των κερδών, καθώς και του εισοδήματος, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ή δεν κατέστησαν δυνατή την πραγματοποίηση των σχετικών πράξεων για τους σκοπούς του κατά την παράγραφο 4 φόρου προστιθέμενης αξίας, η ενδιαφερόμενη εταιρία μπορεί να ζητήσει να μην εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις του νόμου για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής [...].»

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η Agenzia delle entrate (φορολογική αρχή) κοινοποίησε στην εταιρία Vigna Ottieri s.r.l., η οποία εν συνεχεία απορροφήθηκε από τη Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a., πράξη επιβολής φόρου με την οποία, για το φορολογικό έτος 2008, τη χαρακτήρισε ως εικονική εταιρία, καθόσον είχε καταχωρίσει στα λογιστικά της βιβλία πράξεις εκροών συνολικής αξίας χαμηλότερης από το κατώτατο όριο εσόδων, κάτω από το οποίο, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, τεκμαίρεται ότι μια εταιρία δεν λειτουργεί.
- 2 Με την ίδια πράξη, η Agenzia delle entrate (φορολογική αρχή) εισέπραξε ποσά για μη δεόντως καταβληθέντες φόρους ενώ αρνήθηκε να αποδώσει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 42 108 ευρώ το οποίο διεκδικούσε η εταιρία για την επόμενη χρήση. Προς στήριξη της εν λόγω άρνησης, η Agenzia delle entrate (φορολογική αρχή) υποστήριξε ότι η εταιρία δεν πραγματοποίησε, κατά τη διάρκεια τριών συνεχών φορολογικών περιόδων, πράξεις για τους σκοπούς του

ΦΠΑ αξίας ίσης ή μεγαλύτερης από αυτή που προκύπτει από την εφαρμογή των κριτηρίων που προβλέπονται για τους δείκτες ελάχιστης υπόστασης.

- 3 Περαιτέρω, η Agenzia delle entrate (φορολογική αρχή) επισήμανε ότι, για τους σκοπούς της συμμόρφωσης με τους επίμαχους δείκτες, οι παραδόσεις ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού και του δικαιώματος χρήσης του σήματος εκ μέρους της εταιρίας, δεν ασκούσαν επιρροή, διότι συνιστούσαν μεταβίβαση κλάδου επιχείρησης και, ως εκ τούτου, δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 4 Η εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου και αμφισβήτησε, μεταξύ άλλων, ότι υπήρξε μεταβίβαση κλάδου της επιχείρησης, υποστηρίζοντας ότι δεν αποδείχθηκε η συνέχεια της εκμετάλλευσης, από την εταιρία προς την οποία έγινε η μεταβίβαση, δραστηριότητας ασκούμενης προηγουμένως από τη μεταβιβάζουσα.
- 5 Με απόφαση της 18ης Απριλίου 2012, το Commissione tributaria provinciale di Avellino (πρωτοβάθμιο επαρχιακό φορολογικό δικαστήριο του Avellino, Ιταλία) απέρριψε την εν λόγω προσφυγή.
- 6 Η εταιρία άσκησε έφεση ενώπιον του Commissione tributaria regionale della Campania (δευτεροβάθμιου περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου της Καμπανίας, Ιταλία), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2013. Ειδικότερα, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι, όπως επισήμανε η Agenzia delle entrate (φορολογική αρχή), με τη μεταβίβαση των ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού και του δικαιώματος χρήσης του σήματος, η εταιρία είχε προβεί σε μεταβίβαση κλάδου της επιχείρησης, με συνέπεια οι επίμαχες πράξεις να πρέπει να θεωρηθούν ως μη εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 7 Η εταιρία άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 8 Η αναιρεσείουσα προβάλλει παραβίαση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ιδίως του άρθρου 18, παράγραφος 4, και του άρθρου 27, παράγραφοι 1 έως 4), καθόσον η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση την εμπόδισε να χρησιμοποιήσει, κατά την επόμενη χρήση, το πιστωτικό υπόλοιπο του δηλωθέντος ΦΠΑ και υπήρξε κατ' αυτόν τον τρόπο, αδικαιολόγητος περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 9 Κατά την αναιρεσείουσα, εθνική διάταξη (όπως η εφαρμοζόμενη στην υπό κρίση υπόθεση και αποσκοπούσα στην πρόληψη της φοροδιαφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών όσον αφορά τις εικονικές εταιρίες) η οποία συνεπάγεται την επιβολή ενός τέτοιου περιορισμού μη προβλεπόμενου από την οδηγία ΦΠΑ, πρέπει να έχει προηγουμένως εγκριθεί από το Συμβούλιο ΕΕ,

ειδάλλως θα αντιτίθεται προς την εν λόγω οδηγία και θα πρέπει να μείνει ανεφάρμοστη.

- 10 Συνεπώς, η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι το εθνικό δικαστήριο υπέχει υποχρέωση να μην εφαρμόσει την εθνική ρύθμιση λόγω αντίθεσής της προς την οδηγία ΦΠΑ και προσθέτει ότι η άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης είναι δυνατή μόνον οσάκις η φορολογική αρχή αποδείξει ότι δεν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ή ότι το εν λόγω δικαίωμα προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς.
- 11 Η Agenzia delle entrate (φορολογική αρχή) υποστηρίζει ότι το δευτεροβάθμιο δικαστήριο εφάρμοσε ορθώς την εθνική νομοθεσία περί εικονικών εταιριών, δεδομένου ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις ώστε να αποκλειστεί ότι η εταιρία διένυε περίοδο μη κανονικής δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, κατά την άποψη της, η εταιρία παρήγαγε αγαθά και παρείχε υπηρεσίες που, μολονότι αποτελούσαν τα μέσα μιας παρεπόμενης δραστηριότητας, διέθεταν από μόνα τους εγγενή και αυτόνομη αξία η οποία κατέστησε δυνατή την αποκόμιση κέρδους.
- 12 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι σκοπός της εθνικής νομοθεσίας περί εικονικών εταιριών είναι να αποτραπεί η κατάχρηση της επιλογής σύστασης εταιρίας και η απόκτηση φορολογικών πλεονεκτημάτων από πρόσωπα τα οποία εμφανίζονται μόνον από τυπική άποψη ως ασκούντα επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ, στην πράξη, δεν είναι ενεργά. Ως εκ τούτου, ο αποκλεισμός από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ στηρίζεται στο γεγονός ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν υφίσταται υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 112/2006.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η διάταξη του άρθρου 30 του νόμου 724/1994 αποσκοπεί στην αποτροπή της σύστασης εικονικών εταιριών, ήτοι της επιλογής της σύστασης εταιρίας για την επίτευξη σκοπών διαφορετικών από αυτούς που επιτρέπονται από τον νόμο, και κάνει χρήση συναφώς του νομικού τεκμηρίου περί αδράνειας. Πράγματι, υπό κανονικές συνθήκες, δεν υφίσταται στην πράξη επιχείρηση χωρίς να υφίσταται ελάχιστη συνέχεια στα έσοδα.
- 14 Επομένως, ο νομοθέτης καθόρισε ένα ελάχιστο επίπεδο εσόδων και κερδών το οποίο συνδέεται με την αξία ορισμένων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού, η δε μη επίτευξη αυτού του ελάχιστου επιπέδου συνιστά στοιχείο από το οποίο μπορεί να συναχθεί ότι η εταιρία δεν λειτουργεί: ως εκ τούτου, υφίσταται τεκμήριο ελάχιστου εισοδήματος, το οποίο καθορίζεται βάσει των μέσων δεικτών κερδοφορίας των προαναφερθέντων στοιχείων ενεργητικού του ισολογισμού. Ωστόσο, το τεκμήριο αυτό μπορεί να ανατραπεί αν ο φορολογούμενος αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων που καθιστούν αδύνατη την επίτευξη ορισμένου ελάχιστου επιπέδου εσόδων.

- 15 Όσον αφορά τον ΦΠΑ, από το τεκμήριο περί αδράνειας απορρέει, κατά το άρθρο 30, παράγραφος 4, του νόμου 724/1994, ότι ο υποκείμενος στον φόρο στερείται του δικαιώματος να ζητήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει από τη δήλωση ή να χρησιμοποιήσει το εν λόγω υπόλοιπο υπό μορφή συμψηφισμού ή εκχώρησης σε τρίτους, με αποτέλεσμα να εξακολουθεί να έχει μόνο το δικαίωμα μεταφοράς του [υπολοίπου] προς έκπτωση του οφειλόμενου ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί στις επόμενες φορολογικές περιόδους.
- 16 Εντούτοις, κατά την ίδια διάταξη, το δικαίωμα μεταφοράς του πιστωτικού αυτού υπολοίπου προς έκπτωση του οφειλόμενου ΦΠΑ ο οποίος αναλογεί στις επόμενες φορολογικές περιόδους αποκλείεται οσάκις, επί τρεις συνεχείς φορολογικές περιόδους, η μη λειτουργική εταιρία δεν πραγματοποιεί πράξεις για τους σκοπούς του ΦΠΑ αξίας τουλάχιστον ίσης με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των ποσοστών που προβλέπονται για τους δείκτες ελάχιστης υπόστασης.
- 17 Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο στερείται οριστικώς του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο μετακύλισης για πραγματοποιηθείσες αγορές: σύμφωνα με την Agenzia delle entrate (φορολογική αρχή), για την αναιρεσείουσα ισχύει ακριβώς η περιγραφόμενη κατάσταση και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσε να μεταφέρει το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυψε για το έτος 2008 στην επόμενη φορολογική περίοδο.
- 18 Κατόπιν τούτων, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει τρεις ενδεχόμενες πτυχές ασυμβατότητας της εθνικής νομοθεσίας με την οδηγία 2006/112 και τη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 19 Η πρώτη πτυχή σχετίζεται με την έννοια του «υποκειμένου στον φόρο», η οποία ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, και αφορά τη δυνατότητα ερμηνείας της εν λόγω διάταξης υπό την έννοια ότι επιτρέπει τη μη αναγνώριση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο και, κατά συνέπεια, του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο μετακύλισης, οσάκις εταιρία δεν πληροί τους προβλεπόμενους από την εθνική νομοθεσία δείκτες ελάχιστης υπόστασης ούτε είναι σε θέση να αποδείξει, προκειμένου να δικαιολογήσει αυτή την κατάσταση, την ύπαρξη αντικειμενικών προς τούτο κωλυμάτων.
- 20 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι μια τέτοια ερμηνεία της διάταξης της οδηγίας θα είχε ως αποτέλεσμα στο ιταλικό φορολογικό σύστημα να χαρακτηρίζεται μια οντότητα η οποία δεν πληροί τους δείκτες ελάχιστης υπόστασης επί τρία συνεχή έτη ως οντότητα μη ασκούσα οικονομική δραστηριότητα προς τους σκοπούς του ΦΠΑ –και, επομένως, να μην θεωρείται υποκείμενη στον φόρο– ενώ εξακολουθεί να υπόκειται, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες, στη φορολογία εισοδήματος εμπορικών οντοτήτων, βάσει του τυπικού νομικού χαρακτηρισμού της.
- 21 Επομένως, σε περίπτωση όπως η υπό κρίση, λόγω μη πλήρωσης των δεικτών ελάχιστης υπόστασης, δεν αναγνωρίζεται η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο

λόγω (τεκμαιρόμενης) έλλειψης άσκησης οικονομικής δραστηριότητας, ήτοι, βάσει συγκεκριμένου ποσοτικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται σε μη προσήκοντα όγκο φορολογητέων πράξεων σε σχέση με τα στοιχεία ενεργητικού που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο.

- 22 Τούτο δεν συνάδει με τις αρχές της νομολογίας του Δικαστηρίου στον τομέα του «υποκειμένου στον φόρο», έννοια η οποία πρέπει να προσδιοριστεί σε σχέση με την έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας». Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει, μεταξύ άλλων, ότι, προκειμένου να καθοριστεί αν μια δραστηριότητα συνιστά οικονομική δραστηριότητα, το μέγεθος των πωλήσεων δεν μπορεί να αποτελεί κριτήριο διακρίσεως μεταξύ των δραστηριοτήτων ενός ιδιώτη επενδυτή, οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112, και εκείνων ενός επενδυτή του οποίου οι πράξεις συνιστούν οικονομική δραστηριότητα.
- 23 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η φορολογική αρχή δύναται να μην αναγνωρίσει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο οσάκις αποδεικνύει ότι η δήλωση της πρόθεσης έναρξης της σκοπούμενης οικονομικής δραστηριότητας δεν πραγματοποιήθηκε καλόπιστα από τον ενδιαφερόμενο, ο οποίος προσποιήθηκε ότι ήθελε να ξεκινήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, εντούτοις, στην πραγματικότητα, επιδίωκε να αγοράσει αγαθά δυνάμενα να αποτελέσουν αντικείμενο έκπτωσης.
- 24 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η μη πλήρωση των δεικτών ελάχιστης υπόστασης ασκεί επιρροή μόνον ως έρεισμα του νομικού τεκμηρίου περί μη συνδρομής της προϋπόθεσης της άσκησης οικονομικής δραστηριότητας, ωστόσο δεν ισοδυναμεί με απόδειξη της έλλειψης της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο. Πράγματι, ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει τη συνδρομή αντικειμενικών περιστάσεων, ανεξαρτήτων της θέλησής του, οι οποίες δεν του επέτρεψαν να πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις για κύκλο εργασιών συνεπή προς τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία διαθέτει.
- 25 Η δεύτερη πτυχή ενδεχόμενης συμβατότητας αφορά το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 και τις γενικές αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας του περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 26 Όσον αφορά το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το δικαίωμα αυτό συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο ΦΠΑ επί των εισροών αν πληρούνται ορισμένες ουσιαστικές προϋποθέσεις (ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να

χρησιμοποιηθούν εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται, αντιστοίχως, από άλλον υποκείμενο στον φόρο) και η εθνική φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να επιβάλει πρόσθετες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας άσκησης του εν λόγω δικαιώματος.

- 27 Επιπλέον, η εξάρτηση της οριστικής αποδοχής των εκπτώσεων του ΦΠΑ από τα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο, θα δημιουργούσε, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων σε ακίνητα, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ επιχειρήσεων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά και ασκούν την ίδια δραστηριότητα.
- 28 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η απαγόρευση, την οποία επιβάλλει η εθνική νομοθεσία, της έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο πλαίσιο μετακύλισης για αγορές, της επιστροφής ή της χρήσης του σε επόμενη φορολογική περίοδο, οσάκις, επί τρεις συνεχείς φορολογικές περιόδους, δεν πληρούνται οι δείκτες ελάχιστης υπόστασης (όπως προβλέπεται στο άρθρο 30, παράγραφος 4, του νόμου 724/1994), είναι συμβατή με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 και με τις γενικές αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας του περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 29 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, οι δε πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς και, επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς.
- 30 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον ο κίνδυνος κατάχρησης της επιλογής σύστασης εταιρίας, για τον οποίο ο εθνικός νομοθέτης εισήγαγε την επίμαχη διάταξη, και η συνακόλουθη ανάγκη αποτροπής του ενδεχομένου να μπορεί μια εταιρία να τύχει αδικαιολογήτως πλεονεκτημάτων φορολογικής φύσης τα οποία συνδέονται με τη μορφή της συσταθείσας εταιρίας, μπορούν να δικαιολογήσουν την εν λόγω εθνική διάταξη, υπό το πρίσμα της προσβολής του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 31 Η τρίτη πτυχή ενδεχόμενης ασυμβατότητας αφορά τη συνοχή των εθνικών κανόνων που προβλέπονται στο ανωτέρω άρθρο 30, παράγραφος 4, του νόμου 724/1994, με τις αρχές της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ασφάλειας δικαίου και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης: το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι οι εν λόγω αρχές πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις,

ούτως ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν. Επομένως, οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να γνωρίζουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις προτού προβούν σε συναλλαγή.

- 32 Και σε σχέση με αυτή την πτυχή, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του εθνικού κανόνα με το δίκαιο της Ένωσης: πράγματι, ο υποκείμενος στον φόρο τελεί σε κατάσταση αβεβαιότητας κατά τον χρόνο πραγματοποίησης φορολογητέας πράξης όσον αφορά την ικανότητα της πράξης αυτής να καθορίσει το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ, δεδομένου ότι το δικαίωμα αυτό εξαρτάται από την πραγματοποίηση ορισμένου επιπέδου εσόδων, το οποίο υπολογίζεται με βάση χρονικό διάστημα τριών ετών.