



# Θεματικό δελτίο

## ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ)

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), στοιχείο του δικαίου της Ένωσης εδώ και σχεδόν πέντε δεκαετίες<sup>1</sup>, χαρακτηρίζεται μεταξύ άλλων, αφενός, από το γεγονός ότι συνιστά φόρο κατανάλωσης γενικώς εφαρμοζόμενο στις συναλλαγές που πραγματοποιούν οι υποκείμενοι στον φόρο στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, με στόχο την αποκλειστική επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή, και, αφετέρου, από την αρχή της ουδετερότητας η οποία επιβάλλεται κατά την εφαρμογή του εν λόγω φόρου και συνεπάγεται επίσης την αρχή του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. Επομένως, στόχος του συστήματος έκπτωσης είναι να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ για το σύνολο των πράξεών του οι οποίες παρέχουν, καθεαυτές, δικαίωμα έκπτωσης. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει συχνά στη νομολογία του σχετικά με τον ΦΠΑ ότι το δικαίωμα έκπτωσης (και, επομένως, επιστροφής του καταβληθέντος φόρου) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν υπόκειται, κατ' αρχήν, σε περιορισμούς.

Εντούτοις, παρότι αυτό το δικαίωμα έκπτωσης έπρεπε, εκ πρώτης όψews, να εφαρμόζεται πάντοτε με σκοπό την επίτευξη ουδέτερης φορολογίας, επιβάλλονται σε αυτό ορισμένοι περιορισμοί. Συναφώς, το Δικαστήριο απαιτεί στη νομολογία του να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της απόκτησης του αγαθού ή της υπηρεσίας και της φορολογητέας πράξης εκρών. Με άλλα λόγια, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, η απόκτηση θα πρέπει να προορίζεται να εξυπηρετήσει την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Αντιθέτως, όταν πραγματοποιούνται αποκτήσεις στο πλαίσιο πράξεων που απαλλάσσονται ή που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατόν να εισπραχθεί κανένας φόρος επί των εκρών και δεν είναι δυνατή η έκπτωση φόρου επί των εισροών.

Στη νομολογία του, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επίσης ότι δεν επιτρέπεται η επίκληση του δικαίου της Ένωσης για σκοπούς που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση. Σε περίπτωση καταχρηστικών πρακτικών, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών μπορεί να

<sup>1</sup> Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

αποκλειστεί αναδρομικώς, εάν ασκήθηκε καταχρηστικώς. Συγκεκριμένα, το εθνικό δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης εάν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την απόκτηση αγαθού ή τη λήψη υπηρεσιών μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ και μάλιστα ακόμη 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 ιδιότητα αυτή» και της «οικονομικής δραστηριότητας».

Στη συνέχεια παρατίθενται επιλεγμένες αποφάσεις, ταξινομημένες ανά θέμα, οι οποίες παρέχουν επισκόπηση της πρόσφατης νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ.

## I. Αρχή της ουδετερότητας

Όπως προεκτέθηκε, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει, επανειλημμένως, στη νομολογία του ότι το προβλεπόμενο από την οδηγία 77/388 και την οδηγία 2006/112 καθεστώς εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ <sup>2</sup>.

Το Δικαστήριο υπογραμμίζει επίσης ότι, έστω και αν τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν μέτρα, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να διασφαλίζεται η επακριβής είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ <sup>3</sup>.

Πάντως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, διά της οποίας ο νομοθέτης της Ένωσης αποτύπωσε, στον τομέα του ΦΠΑ, τη γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, να μην αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο διαφορετικές καταστάσεις, εκτός αν η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται αντικειμενικά <sup>4</sup>.

### [Απόφαση της 1ης Μαρτίου 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Δύο φυσικά πρόσωπα, μελλοντικοί εταίροι πολωνικής ομόρρυθμης εταιρίας, είχαν αποκτήσει, τον Δεκέμβριο του 2006, ένα ακίνητο. Η απόκτηση αυτή είχε επιβεβαιωθεί από δικαστικό επιμελητή με την έκδοση τιμολογίου στο όνομα των εν λόγω μελλοντικών εταίρων. Εντούτοις, η εταιρία συστάθηκε τέσσερις μόλις μήνες αργότερα, τον Απρίλιο του 2007. Με την ευκαιρία αυτή, ο συμβολαιογράφος είχε εκδώσει απόδειξη στο όνομα της εν λόγω εταιρίας για την έκδοση του σχετικού με τη σύσταση αυτής συμβολαιογραφικού εγγράφου και των συναφών

<sup>2</sup> [Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19\)](#).

<sup>3</sup> [Απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 50\)](#).

<sup>4</sup> [Απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, σκέψεις 44 και 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία\)](#).

αντιγράφων. Ως εκ τούτου, η ενδιαφερόμενη εταιρία είχε δηλώσει ποσό ΦΠΑ επί των εισροών βάσει των δύο επίμαχων παραστατικών.

Η φορολογική αρχή είχε αρνηθεί τη ζητηθείσα έκπτωση με την αιτιολογία ότι αποκτών το ακίνητο, δυνάμει του τιμολογίου (πρώτου παραστατικού), δεν ήταν η ίδια η εταιρία, αλλά τα φυσικά πρόσωπα τα οποία, κατόπιν της σύστασης της εν λόγω εταιρίας, είχαν εισφέρει σε αυτήν το εν λόγω αγαθό ως εις είδος εισφορά. Όσον αφορά την απόδειξη (δεύτερο παραστατικό), η φορολογική αρχή είχε εκτιμήσει ότι αυτή είχε εκδοθεί πριν από την εγγραφή της εν λόγω εταιρίας στο εμπορικό μητρώο και είχε, επομένως, εκδοθεί στο όνομα εταιρίας που δεν είχε ακόμη συσταθεί. Εξάλλου, οι μελλοντικοί εταίροι δεν μπορούσαν να επικαλεστούν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των επενδυτικών δαπανών, διότι η εισφορά του επίμαχου κεφαλαιουχικού αγαθού ήταν πράξη απαλλασσόμενη από τον φόρο, κατά την εφαρμοστέα στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία.

Κατόπιν προσφυγής ασκηθείσας κατά της άρνησης έκπτωσης, το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως με την οποία ζήτησε να διευκρινιστεί, αφενός, αν η ένωση προσώπων των μελλοντικών εταίρων η οποία προβαίνει σε δαπάνες για επενδύσεις προ της τυπικής εγγραφής της εταιρίας ως εμπορικής εταιρίας και της φορολογικής καταχώρισής της για τους σκοπούς του ΦΠΑ δικαιούται, κατόπιν της εγγραφής και φορολογικής καταχώρισής της, να εκπέμπει από τον οφειλόμενο φόρο τα ποσά που καταβλήθηκαν ως δαπάνες για επενδύσεις που αφορούν υποκείμενη στον φόρο δραστηριότητά της, δυνάμει του άρθρου 9 καθώς και των άρθρων 168 και 169 της οδηγίας 2006/112, και, αφετέρου, αν η έκπτωση του φόρου αποκλείεται διότι το τιμολόγιο για την κτήση του ακινήτου εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων και όχι της εταιρίας.

Όπως είχε διαπιστώσει στις υποθέσεις *Rompelman* (263/83)<sup>5</sup> και *INZO* (C-110/94)<sup>6</sup>, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες, υπό μορφή, μεταξύ άλλων, αγοράς ακινήτων, πρέπει ήδη να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες, όπως οι προβλεπόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388 και στο άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, οι οποίες είναι δυνατό να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές πράξεις (σκέψη 28). Επιπλέον, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της εταιρίας απαιτεί να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες οι πρώτες δαπάνες επένδυσης, οι οποίες πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει μιας επιχείρησης. Συναφώς, θα ήταν αντίθετο προς την αρχή αυτή να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνον κατά τον χρόνο που υφίσταται πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, δηλαδή όταν γεννάται το φορολογητέο εισόδημα (σκέψη 29). Επομένως, οποιοσδήποτε πραγματοποιεί παρόμοιες πράξεις επένδυσης, στενά συνδεδεμένες και αναγκαίες για τη μελλοντική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 77/388 (σκέψη 30) και, συνεπώς, δύναται να επικαλεστεί δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών (σκέψη 31). Επιπλέον, κατ' εφαρμογή της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, υποκείμενος στον φόρο του οποίου ο μοναδικός σκοπός είναι να προπαρασκευάσει την οικονομική δραστηριότητα άλλου υποκειμένου στον φόρο και ο οποίος δεν πραγματοποίησε καμία φορολογητέα πράξη μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα έκπτωσης όσον αφορά φορολογητέες πράξεις του δεύτερου υποκειμένου στον φόρο (σκέψη 33). Επομένως, καθόσον κατ' εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας

<sup>5</sup> Επί της υπόθεσης αυτής εκδόθηκε η [απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

<sup>6</sup> Επί της υπόθεσης αυτής εκδόθηκε η [απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

οι εταίροι, ενώ μπορούν να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στον φόρο για τις ανάγκες του ΦΠΑ, αδυνατούν να επικαλεστούν τις φορολογητέες πράξεις που πραγματοποίησε η εν λόγω εταιρία, προκειμένου να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ που σχετίζεται με τις επενδυτικές πράξεις που γίνονται για τις ανάγκες και για τη δραστηριότητα της εν λόγω εταιρίας, η εταιρία πρέπει, προκειμένου να διασφαλισθεί η ουδετερότητα της φορολογικής επιβάρυνσης, να μπορεί να λάβει υπόψη τις επενδυτικές πράξεις κατά την έκπτωση του ΦΠΑ (σκέψη 35).

Κατά το Δικαστήριο, αυτή η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί επίσης να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές επιταγές του εφαρμοστέου στον ΦΠΑ δικαίου, ακόμη και σε περίπτωση μη τήρησης ορισμένων τυπικών επιταγών (σκέψη 43). Συνεπώς, το γεγονός ότι το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν από την καταχώριση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρίας προς τους σκοπούς του ΦΠΑ εκδόθηκε στο όνομα των μελλοντικών εταίρων και όχι στο όνομα της ίδιας της εταιρίας δεν αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης εφόσον ταυτίζονται τα πρόσωπα που όφειλαν να προκαταβάλουν τον ΦΠΑ και τα πρόσωπα που αποτελούν την ενδιαφερόμενη εταιρία. Διαφορετική προσέγγιση θα είχε ως αποτέλεσμα την εξάλειψη της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση και, επομένως, θα έθετε υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ.

#### [Απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Τον Μάιο του 2009, βουλγαρική εταιρία, της οποίας η δραστηριότητα συνίστατο στην εκμετάλλευση ξενοδοχείου στη Βάρνα (Βουλγαρία), είχε αγοράσει μια μεζονέτα, που προοριζόταν να χρησιμοποιείται ως κατοικία και βρισκόταν στη Σόφια (Βουλγαρία). Για την πώληση αυτή είχε εκπεσθεί ο ΦΠΑ, χωρίς φορολογική δήλωση για καταβολή τοπικών φόρων για το διαμέρισμα αυτό. Δεδομένου ότι η ενδιαφερόμενη εταιρία δεν είχε μεταβάλει τη χρήση του εν λόγω ακινήτου ούτε είχε ζητήσει να καταχωριστεί στο όνομά της η σύνδεση με τα δίκτυα νερού και ηλεκτρικού ρεύματος, οι φορολογικές αρχές είχαν συναγάγει το συμπέρασμα ότι το διαμέρισμα προοριζόταν για κατοικία και όχι για επαγγελματική στέγη και ότι, συνεπώς, η αγορά του δεν παρείχε δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών.

Στο πλαίσιο της προσφυγής που είχε ασκήσει ενώπιον του Administrativen sad Varna (διοικητικού πρωτοδικείου Βάρνας, Βουλγαρία), η εν λόγω εταιρία είχε αμφισβητήσει την προσέγγιση αυτή υποστηρίζοντας ότι το επίμαχο ακίνητο προοριζόταν για επαγγελματική στέγη διότι η εταιρία επιτόπιτο να το χρησιμοποιεί για τις συναντήσεις που θα πραγματοποιούνταν κατά τις διαπραγματεύσεις της με ταξιδιωτικά γραφεία. Δεδομένου ότι το άρθρο 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006) ερμηνεύθηκε με διάφορους τρόπους στο βουλγαρικό δίκαιο, το δικαστήριο αυτό ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, μεταξύ άλλων, αν, βάσει της οδηγίας 2006/112, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία καθίσταται απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε, καταρχάς, ότι η εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και, επομένως, του μηχανισμού έκπτωσης εξαρτάται από την απόκτηση του αγαθού από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (σκέψη 39) και ότι το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή όταν ενεργεί για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112 (σκέψη 40). Εν συνεχεία, το

Δικαστήριο επισήμανε ότι άρνηση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών για τις μεταγενέστερες φορολογούμενες επαγγελματικές χρήσεις του υποκειμένου στον φόρο, παρά την αρχική βούληση αυτού να εντάξει το επενδυτικό αγαθό εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του, ενόψει μελλοντικών πράξεων, δεν θα τον απάλλασσε από το σύνολο του φόρου που πλήττει το αγαθό το οποίο χρησιμοποιεί για την οικονομική δραστηριότητά του και η φορολόγηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του θα είχε τότε ως συνέπεια τη διπλή φορολόγηση, η οποία είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του φόρου που διαπνέει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (σκέψη 42). Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η αρχή αυτή απαιτεί, όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης, να θεωρούνται οι δαπάνες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και τους σκοπούς μιας επιχείρησης ως οικονομικές δραστηριότητες που συνεπάγονται το δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του οφειλόμενου ΦΠΑ εισροών (σκέψη 43). Κατά συνέπεια, ο ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, τα αποκτά ως υποκείμενος στον φόρο, ακόμη και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για τις οικονομικές αυτές δραστηριότητες (σκέψη 44).

**[Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, E. ON Global Commodities \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)**

Η ενδιαφερόμενη εταιρία ασκούσε δραστηριότητες εμπορίας ενέργειας στη ρουμανική αγορά από τον Οκτώβριο του 2005. Προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που επέβαλλε ο Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμος 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (Monitorul Oficial al României, μέρος I, αριθ. 927, της 23ης Δεκεμβρίου 2003), σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος πλην της Ρουμανίας, η εταιρία είχε ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο στη Ρουμανία και διέθετε αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη χώρα αυτή. Δεδομένου ότι η υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου καταργήθηκε όταν η Ρουμανία κατέστη μέλος της Ένωσης, ο εκπρόσωπος της ενδιαφερόμενης εταιρίας είχε σταματήσει να εκδίδει φορολογικά τιμολόγια για λογαριασμό της εν λόγω εταιρίας από την 1η Ιανουαρίου 2007, αλλά είχε συνεχίσει ωστόσο να εκπροσωπεί την εταιρία στη Ρουμανία, μεταξύ άλλων έναντι των φορολογικών αρχών. Μεταξύ 1ης Ιανουαρίου και 31ης Αυγούστου 2007, η εταιρία είχε επιδιώξει να εκπέσει τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει βάσει των τιμολογίων που είχαν εκδώσει οι εμπορικοί εταίροι της, ρουμανικά νομικά πρόσωπα, υπό την ιδιότητά τους ως παρεχόντων υπηρεσίες. Οι φορολογικές αρχές είχαν αρνηθεί στον εκπρόσωπο της εταιρίας να δεχθούν τις εκπτώσεις που αφορούσαν τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2007, διότι η εν λόγω εταιρία δεν υπέκειτο πλέον στον ΦΠΑ στη Ρουμανία για τις πράξεις παράδοσης ενέργειας, πράγμα που συνεπαγόταν ότι δεν εξέδιδε πλέον τιμολόγια και δεν εισέπραττε πλέον τον ΦΠΑ για τις εν λόγω πράξεις στη Ρουμανία, καθόσον την υποχρέωση αυτή υπείχε, από της ημερομηνίας αυτής, ο αποδέκτης της παράδοσης.

Κατόπιν της άρνησης αυτής, η ενδιαφερόμενη εταιρία είχε, μεταξύ άλλων, υποβάλει αίτηση επιστροφής βάσει της οδηγίας 79/1072<sup>7</sup> καθώς και της διάταξης του εθνικού δικαίου με την οποία αυτή μεταφέρθηκε στο ρουμανικό δίκαιο. Η αίτηση αυτή είχε απορριφθεί με την αιτιολογία ότι η εν λόγω οδηγία αφορά τους υποκειμένους στον φόρο που δεν διαθέτουν και

<sup>7</sup> Όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111).

δεν υποχρεούνται να αποκτήσουν αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία, ενώ η εταιρία είχε συνεχίσει να εκπροσωπείται φορολογικώς στη Ρουμανία και, κατά συνέπεια, διέθετε, εκ των πραγμάτων, αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία. Δεδομένου ότι η διοικητική προσφυγή που άσκησε η εταιρία κατά της απόφασης αυτής απορρίφθηκε, η εταιρία άσκησε προσφυγή ενώπιον του Cuerta de Appel Bucaresti (εφετείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία), το οποίο υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο.

Στην υπόθεση αυτή, η οποία αφορούσε την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 79/1072, το Δικαστήριο εξέτασε αν οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας είχαν την έννοια ότι το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος και ο οποίος πραγματοποίησε παραδόσεις ενέργειας εντός άλλου κράτους μέλους όρισε φορολογικό εκπρόσωπο διαθέτοντα αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός του δευτέρου αυτού κράτους είχε ως συνέπεια ότι αυτός ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να επικαλεστεί την οδηγία αυτή εντός του τελευταίου αυτού κράτους προκειμένου να του επιστραφεί ο καταβληθείς ΦΠΑ επί των εισροών. Η Ρουμανική Κυβέρνηση είχε υποστηρίξει ότι, διατηρώντας τον φορολογικό εκπρόσωπό της, η ενδιαφερόμενη εταιρία είχε δημιουργήσει ένα νομικό κενό που της στέρησε κάθε δυνατότητα επιστροφής του ΦΠΑ.

Εντούτοις, αφού υπενθύμισε ότι η οδηγία 79/1072 προβλέπει δύο σωρευτικές προϋποθέσεις προκειμένου ο υποκείμενος στον φόρο να μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας και να μπορεί να τύχει του δικαιώματος προς επιστροφή, το Δικαστήριο εξέτασε τη δεύτερη από τις προϋποθέσεις αυτές –ήτοι αυτήν που απαγορεύει στον υποκείμενο στον φόρο να πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στο κράτος μέλος επιστροφής (σκέψη 42)– και υπενθύμισε ότι, αν οι επίμαχες παραδόσεις ηλεκτρικής ενέργειας έχουν ως αποτέλεσμα να καταστήσουν ανεφάρμοστη την οδηγία 79/1072, η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών πρέπει κατ' αρχήν να επιτρέπεται αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει τηρήσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας είναι αντίθετη προς την επιβολή κύρωσης η οποία συνίσταται στη μη παροχή του δικαιώματος προς επιστροφή ή προς έκπτωση (σκέψη 55). Το δικαίωμα αυτό δεν αποκλείεται λόγω του γεγονότος και μόνον ότι η εταιρία έχει ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ εντός του τελευταίου αυτού κράτους (σκέψη 57 και διατακτικό).

### **[Απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, ο ενδιαφερόμενος μετείχε σε ποσοστό 60 % σε αστική εταιρία γερμανικού δικαίου, ενώ οι δύο άλλοι εταίροι μετείχαν ο καθένας σε ποσοστό 20 %. Η εταιρία αυτή λύθηκε την 31η Δεκεμβρίου 1994 και κάθε εταίρος ανέλαβε τμήμα του πελατολογίου. Την 31η Δεκεμβρίου 1994, ο ενδιαφερόμενος είχε συστήσει νέα αστική εταιρία στην οποία μετείχε σε ποσοστό 95 % και είχε παραχωρήσει άνευ ανταλλάγματος το πελατολόγιο το οποίο είχε περιέλθει σε αυτόν με τη λύση της προϋπάρξασας εταιρίας στη νέα εταιρία προκειμένου η τελευταία να το χρησιμοποιήσει για επιχειρηματικούς σκοπούς. Δεδομένου ότι η προϋπάρξασα εταιρία λύθηκε με υποβολή της σε διανομή, η φορολογική αρχή είχε προσδιορίσει, το 2003, τον φόρο κύκλου εργασιών για το 1994 με τον οποίο βαρυνόταν η προϋπάρξασα εταιρία λόγω της μεταβίβασης του πελατολογίου. Αφού κατέβαλε τους οφειλόμενους φόρους, ο ενδιαφερόμενος είχε εκδώσει τιμολόγιο για τη διανομή του 1994 με χωριστή αναγραφή του ΦΠΑ. Στις δηλώσεις του ΦΠΑ για το 2004, ο ενδιαφερόμενος είχε επίσης εκπέσει τα ποσά του ΦΠΑ που του είχε

χρεωθεί λόγω της απόκτησης του πελατολογίου και δηλώσει πράξεις που αφορούσαν τη διαχείριση της νέας εταιρίας. Δεδομένου ότι το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αντιπροσωπεύει το ως άνω πελατολόγιο χρησιμοποιήθηκε από τη νέα εταιρία, ήτοι επιχείρηση που πρέπει να διαχωρίζεται από τον ενδιαφερόμενο, η φορολογική αρχή είχε εκτιμήσει ότι αυτός δεν εδικαιούτο την έκπτωση του ΦΠΑ που προκατέβαλε.

Ο ενδιαφερόμενος υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι οι αρχές που διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφαση *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*<sup>8</sup>, σχετικά με το ζήτημα της ανάκτησης του φόρου επί των εισροών για τις πράξεις που διενεργήθηκαν ενόψει μελλοντικής οικονομικής δραστηριότητας την οποία θα ασκούσε ομόρρυθμη εταιρία και για τις οποίες οι μελλοντικοί εταίροι κατέβαλαν τον φόρο επί των εισροών, δεν είχαν εφαρμογή στη συγκεκριμένη υπόθεση δεδομένου ότι αυτή δεν αφορούσε την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε από ομόρρυθμη εταιρία, αλλά την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε από ιδρυτή εταίρο. Το *Bundesfinanzhof* (Ομοσπονδιακό Δικαστήριο Οικονομικών Υποθέσεων, Γερμανία) υπέβαλε τότε στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα επί του ζητήματος αυτού.

Το Δικαστήριο εξέτασε καταρχάς τις διατάξεις της οδηγίας 77/388 οι οποίες ορίζουν τον υποκείμενο στον φόρο και το δικαίωμα έκπτωσης λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, προκειμένου να διαπιστώσει αν ο ενδιαφερόμενος εδικαιούτο έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε για την απόκτηση του εν λόγω πελατολογίου, χωρίς όμως το επίμαχο πελατολόγιο να περιέρχεται στην περιουσία της νεοσυσταθείσας εταιρίας. Συναφώς, το Δικαστήριο επισήμανε ότι οι κρίσεις που διατύπωσε στην υπόθεση *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)<sup>9</sup> δεν είχαν κατ' αναλογία εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης, καθόσον τα πραγματικά περιστατικά των δύο υποθέσεων διέφεραν ουσιωδώς.

Επομένως, το Δικαστήριο παρατήρησε όχι μόνον ότι η άνευ ανταλλάγματος παραχώρηση του πελατολογίου στη νέα εταιρία δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια της οδηγίας 77/388, αλλά επίσης ότι δεν υφίστατο ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροής και πράξης εκροής παρέχουσας δικαίωμα προς έκπτωση, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας (σκέψεις 32 έως 37). Όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι αυτή αντικατοπτρίζεται στο σύστημα των εκπτώσεων, σκοπός του οποίου είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές καθαυτές, στον ΦΠΑ. Δεδομένου, όμως, ότι η δωρεάν παραχώρηση του πελατολογίου σε εταιρία δεν συνιστά πράξη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή (σκέψεις 40 έως 42).

<sup>8</sup> [Απόφαση της 1ης Μαρτίου 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Η απόφαση αυτή παρουσιάστηκε ανωτέρω, στο παρόν μέρος του δελτίου.

<sup>9</sup> [Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

**Απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)**

Τον Ιούνιο του 2006, η εταιρία Equoland είχε εισαγάγει στην Ιταλία μια παρτίδα εμπορευμάτων που προέρχονταν από τρίτη χώρα. Επί της τελωνειακής διασάφησης αναγραφόταν ότι τα εμπορεύματα αυτά προορίζονταν για εναπόθεση σε φορολογική αποθήκη για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Την επομένη, ο διαχειριστής της αποθήκης είχε καταχωρίσει τα εμπορεύματα στο μητρώο εισαγωγής στα αποθέματα, παρότι τα εμπορεύματα δεν είχαν εναποτεθεί ποτέ όντως στην αποθήκη, αλλά είχαν εισαχθεί σε αυτή μόνον εικονικά, δηλαδή διά της καταχωρίσεώς τους στο εν λόγω μητρώο. Τα εμπορεύματα είχαν αποσυρθεί αμέσως από το καθεστώς της φορολογικής αποθήκευσης και ο ΦΠΑ είχε καταβληθεί μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης που είχε εφαρμόσει η Equoland. Καθόσον τα επίμαχα εμπορεύματα δεν είχαν όντως εναποτεθεί στη φορολογική αποθήκη, η ιταλική τελωνειακή αρχή είχε εκτιμήσει ότι δεν είχαν τηρηθεί οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την αναστολή της καταβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Ως εκ τούτου, είχε θεωρήσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε καταβάλει τον θεωρητικά οφειλόμενο φόρο κατά την εισαγωγή και ότι η καταβολή μέσω του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης συνιστούσε εκπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ.

Κατόπιν προσφυγής, το αιτούν δικαστήριο είχε, μεταξύ άλλων, ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οδηγία 77/388 είχε την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογήν της οποίας κράτος μέλος απαιτεί την καταβολή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, παρά το γεγονός ότι ο φόρος αυτός έχει ήδη συμψηφιστεί μέσω μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης με την έκδοση τιμολογίου φέροντος την ένδειξη αυτοτιμολόγηση και καταχώριση στο βιβλίο αγορών και πωλήσεων του υποκειμένου στον φόρο.

Συναφώς, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, όταν τα κράτη μέλη, για την άσκηση των αρμοδιοτήτων που τους απονέμει το άρθρο 16, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388, λαμβάνουν μέτρα, όπως την υποχρέωση πραγματικής εναπόθεσης του εισαγομένου εμπορεύματος στη φορολογική αποθήκη, τα εν λόγω κράτη μέλη είναι επίσης αρμόδια να επιλέγουν, ελλείψει σχετικής ρύθμισης, τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες (σκέψη 32). Συνεπώς, προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και να αποτραπεί η απάτη, ένα κράτος μέλος δικαιούται να προβλέπει με την εθνική νομοθεσία του τις κατάλληλες κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμόρφωσης προς την υποχρέωση πραγματικής εναπόθεσης εισαγομένου εμπορεύματος στη φορολογική αποθήκη (σκέψη 33).

Εντούτοις, όσον αφορά τον τρόπο καθορισμού του ποσού της κύρωσης, το Δικαστήριο εκτίμησε ότι η απαίτηση για τον υποκείμενο να καταβάλει εκ νέου τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ήδη διενεργηθείσα καταβολή, αφαιρούσε, κατ' ουσίαν, από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης. Πράγματι, με τη διπλή επιβολή ΦΠΑ για την ίδια και μόνο πράξη, και με την παροχή μόνον άπαξ της δυνατότητας έκπτωσης του φόρου αυτού, ο ΦΠΑ εξακολουθεί να βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο (σκέψη 40). Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, λαμβανομένης υπόψη της εξέχουσας θέσης που έχει το δικαίωμα έκπτωσης εντός του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, η κύρωση που συνίσταται στον αποκλεισμό του δικαιώματος έκπτωσης δεν συνάδει προς την οδηγία 77/388 σε περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει διαπιστωθεί απάτη ή ζημία εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού (σκέψη 41). Το Δικαστήριο υπενθύμισε επίσης ότι ο προβλεπόμενος στην οδηγία 77/388 μηχανισμός της αντιστροφής της επιβάρυνσης παρέχει τη δυνατότητα πάταξης της απάτης και της φοροαποφυγής σε ορισμένα είδη συναλλαγών (σκέψη 42). Εντούτοις, στο μέτρο που δεν υφίσταται απάτη ή απόπειρα απάτης, το μέρος της κύρωσης που συνίσταται στην υποχρέωση



εκ νέου καταβολής του ήδη καταβληθέντος ΦΠΑ, χωρίς η εν λόγω δεύτερη καταβολή να παρέχει δικαίωμα έκπτωσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνάδει προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ (σκέψη 43).

**[Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)**

Κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου το 2013, η Guardia di Finanza (υπηρεσία δίωξης οικονομικού εγκλήματος, Ιταλία) είχε διαπιστώσει ότι ο νομικός εκπρόσωπος ιταλικής εταιρίας υποκείμενης στον ΦΠΑ δεν ήταν σε θέση να επιδείξει λογιστικά βιβλία. Ο ίδιος αυτός έλεγχος είχε αποκαλύψει ότι η εταιρία αυτή είχε εκδώσει τιμολόγια, αλλά, καθόσον δεν υπέβαλε τη σχετική δήλωση ΦΠΑ, είχε αποφύγει την καταβολή ΦΠΑ. Από τον έλεγχο αυτό είχε επίσης προκύψει ότι ο ενδιαφερόμενος δεν είχε τηρήσει τις υποχρεώσεις καταχώρισης των εκδοθέντων τιμολογίων. Κατά τη διάρκεια της ποινικής διαδικασίας, ο ενδιαφερόμενος είχε προσκομίσει τιμολόγια εκδοθέντα προς την εταιρία από τρίτες επιχειρήσεις, τα οποία είχαν εξοφληθεί μεν, συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ, αλλά δεν είχαν καταχωριστεί στα λογιστικά βιβλία της εν λόγω εταιρίας.

Στο πλαίσιο αυτό, το δικαστήριο που επιλήφθηκε της εν λόγω ποινικής διαδικασίας είχε ζητήσει, μεταξύ άλλων, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις οι οποίες αποκλείουν, επίσης από ποινική άποψη, τη δυνατότητα να ληφθούν υπόψη για την έκπτωση του ΦΠΑ τιμολόγια εξοφληθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε καταχωρίσει. Το αιτούν δικαστήριο είχε υπενθυμίσει συναφώς ότι η εθνική κανονιστική ρύθμιση εξαρτούσε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από την πλήρωση τυπικών προϋποθέσεων όπως, μεταξύ άλλων, να έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις κατά το χρονικό σημείο επίκλησης της πίστωσης φόρου από τον υποκείμενο στον φόρο και να έχουν καταχωριστεί τα σχετικά τιμολόγια στα προβλεπόμενα βιβλία. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο υποκείμενος στον φόρο δεν εδικαιούτο έκπτωση του –έστω και καταβληθέντος– ΦΠΑ επί των εισροών, εάν ο φόρος αυτός δεν είχε καταχωριστεί δεόντως. Το αιτούν δικαστήριο είχε διευκρινίσει συναφώς ότι, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ, το ιταλικό δίκαιο προέβλεπε ότι ο διαφυγών φόρος περιελάμβανε το σύνολο του οφειλόμενου φόρου, χωρίς να μπορεί να συνεκτιμηθεί, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ο φόρος που καταβλήθηκε στους προμηθευτές εάν δεν είχαν τηρηθεί οι προβλεπόμενες στον νόμο τυπικές υποχρεώσεις.

Το Δικαστήριο εξέτασε καταρχάς αν αντιβαίνει στην οδηγία 2006/112 εθνική κανονιστική ρύθμιση προβλέπουσα διετή αποκλειστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης. Σταθμίζοντας, αφενός, τον κανόνα που θέσπισε η νομολογία του, κατά τον οποίο το προβλεπόμενο από την οδηγία 2006/112 δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν είναι, κατ' αρχήν, δυνατόν να περιορίζεται και, αφετέρου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου η οποία αποκλείει ένα δικαίωμα έκπτωσης χωρίς χρονικό περιορισμό, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι η αποκλειστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση, ως κύρωση κατά όσων υποκειμένων στον φόρο δεν είναι αρκούντως επιμελείς και έχουν παραλείψει να ζητήσουν την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρείται ασυμβίβαστη με το καθεστώς που θεσπίζει η οδηγία 2006/112, εφόσον η προθεσμία αυτή, αφενός, εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο στον φορολογικό τομέα όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος

προς έκπτωση (αρχή της αποτελεσματικότητας) (σκέψη 34). Το Δικαστήριο υπενθύμισε επίσης ότι το δικαίωμα έκπτωσης έχει θεμελιώδη χαρακτήρα στο σύστημα του ΦΠΑ, ότι επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ότι το δικαίωμα αυτό δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορίζεται και ότι ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές (σκέψη 44)

## II. Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης

Όσον αφορά τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος έκπτωσης, το Δικαστήριο παραπέμπει, κατά κανόνα, στην πάγια νομολογία του κατά την οποία η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι, κατ' αρχήν, αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών, καθώς και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού<sup>10</sup>. Πάντως, το Δικαστήριο διευκρινίζει ότι αναγνωρίζεται, επίσης, η ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροής και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροής που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του και, ως εκ τούτου, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό έχει, στην περίπτωση αυτή, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο<sup>11</sup>.

### [Απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Η ενδιαφερόμενη εταιρία εκμεταλλευόταν καζίνο βάσει σύμβασης παραχώρησης που συνήφθη στις 14 Δεκεμβρίου 2001 και αφορούσε την εκμετάλλευση τυχερών παιγνίων στη μόνιμη ζώνη παιγνίων της Ρόνοα de Varzim (Πορτογαλία). Δυνάμει της σύμβασης αυτής, η εταιρία ασκούσε δραστηριότητες στον τομέα των παιγνίων, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, καθώς και της εστίασης και της αναψυχής, οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ, αλλά συγχρόνως και στον διοικητικό και χρηματοοικονομικό τομέα, με μερική απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Για τις δραστηριότητες που υπόκεινται στον ΦΠΑ, η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ πραγματοποιούνταν σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής, κατά τον Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας). Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και της σύμβασης παραχώρησης, η ενδιαφερόμενη εταιρία υποχρεούνταν να καταβάλει στο πορτογαλικό Δημόσιο ένα αρχικό χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα, αλλά και ετήσιο χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα υπολογιζόμενο βάσει των εσόδων που πραγματοποιούνταν στον τομέα των παιγνίων. Η εταιρία νομιμοποιούνταν να αφαιρέσει από το ετήσιο χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα μέρος των δαπανών στις οποίες υποβαλλόταν για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της στον τομέα της ψυχαγωγίας και της τουριστικής προώθησης. Το ποσό της έκπτωσης αυτής εξαρτιόταν τόσο από το ύψος των

<sup>10</sup> Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψη 24) της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 26), και της 8ης Φεβρουαρίου 2007, Investrand, C-435/05 (EU:C:2007:87, σκέψη 23).

<sup>11</sup> Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, σκέψη 31), και της 26ης Μαΐου 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 36).

πραγματοποιηθεισών δαπανών όσο και από το ύψος των εσόδων από τη δραστηριότητα τυχερών παιγνίων. Κατόπιν ελέγχου που διενήργησαν οι φορολογικές υπηρεσίες, η ενδιαφερόμενη εταιρία είχε λάβει συμπληρωματικά εκκαθαριστικά σημειώματα για τα έτη 2002 έως 2004. Οι διορθώσεις αυτές είχαν πραγματοποιηθεί κατόπιν αμφισβήτησης της μεθόδου που εφάρμοσε η εταιρία για τον υπολογισμό του εκπεστέου ποσού του καταβληθέντος για τους τομείς της εστίασης και της ψυχαγωγίας ΦΠΑ. Η πορτογαλική Διοίκηση εκτίμησε ότι, στο μέτρο που η αφαίρεση από το ετήσιο χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα η οποία πραγματοποιήθηκε προς αντιστάθμισμα των επιβαρύνσεων για τους τομείς της ψυχαγωγίας και της προώθησης συνιστούσε επιδότηση εκμετάλλευσης κατά την έννοια του κώδικα περί ΦΠΑ, η επιδότηση αυτή δεν υπέκειτο στον ΦΠΑ, και ότι οι δραστηριότητες εστίασης και ψυχαγωγίας έπρεπε να θεωρούνται ως μικτές δραστηριότητες. Υποστήριξε ότι η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ στους τομείς αυτούς έπρεπε να πραγματοποιείται βάσει αναλογίας που να λαμβάνει υπόψη τόσο τις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δραστηριότητες όσο και τις φορολογητέες.

Στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία), η ενδιαφερόμενη εταιρία υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η επίμαχη επιχειρηματολογία προκαλούσε στρέβλωση στον τομέα της έκπτωσης του ΦΠΑ, κατά παράβαση της οδηγίας 77/388, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Ισπανίας<sup>12</sup> και Επιτροπή κατά Γαλλίας<sup>13</sup>, με αποτέλεσμα το αιτούν δικαστήριο να αποφασίσει να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

Κατά το Δικαστήριο, δεν συνάδει προς την οδηγία αυτή σύστημα εφαρμοζόμενο από κράτος μέλος κατά το οποίο το κράτος μέλος, το οποίο επιτρέπει στους μικτούς υποκειμένους στον φόρο να πραγματοποιούν την προβλεπόμενη στις εν λόγω διατάξεις έκπτωση βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής αγαθών και υπηρεσιών, υπολογίζει το εκπεστέο ποσό, σε τομείς στους οποίους οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο πραγματοποιούν μόνο φορολογητέες πράξεις, περιλαμβάνοντας μη φορολογητέες «επιδοτήσεις» στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό της αναλογίας έκπτωσης (σκέψη 43, διατακτικό).

Αφού επισήμανε ότι, όσον αφορά τους μικτούς υποκειμένους στον φόρο, η οδηγία 77/388 προβλέπει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση υπολογίζεται βάσει αναλογίας η οποία καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής, το Δικαστήριο διευκρίνισε εντούτοις ότι το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν κάποια εκ των λοιπών μεθόδων καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που απαριθμούνται στο εδάφιο αυτό, ήτοι, μεταξύ άλλων, την καθιέρωση χωριστής αναλογίας για κάθε τομέα δραστηριότητας ή την έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα (σκέψη 38). Το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης ότι, κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388, οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή αγαθού ή υπηρεσίας φορολογούνται όπως αυτή. Όσον αφορά επιδοτήσεις πλην αυτών που συνδέονται άμεσα με την τιμή, το άρθρο 19, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να συμπεριλάβουν το ποσό των επιδοτήσεων αυτών στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας που εφαρμόζεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί ταυτοχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου (σκέψη 39). Δεδομένου ότι είχε επιτραπεί στον ενδιαφερόμενο υποκείμενο στον φόρο να πραγματοποιήσει την έκπτωση

<sup>12</sup> [Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

<sup>13</sup> [Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

φόρου σύμφωνα με άλλη μέθοδο, πλην εκείνης που στηρίζεται στην κατά το άρθρο 19 της οδηγίας 77/388 καθοριζόμενη αναλογία, ήτοι βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής των αγαθών και υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα (σκέψη 40), αλλά και ότι οι δραστηριότητες που αυτός ασκούσε στους τομείς της εστίασης και της ψυχαγωγίας υπέκειντο στον ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής αφορά το σύνολο των φόρων που επιβλήθηκαν στις πραγματοποιηθείσες πράξεις εισροών (σκέψη 41). Πράγματι, εφόσον είχε επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να πραγματοποιήσει την έκπτωση φόρου σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής, οι διατάξεις του άρθρου 19 της οδηγίας 77/388 δεν ίσχυαν και δεν μπορούσαν, ως εκ τούτου, να περιορίσουν το δικαίωμα έκπτωσης, όπως αυτό προκύπτει από την οικεία οδηγία, στους εν λόγω τομείς (σκέψη 42).

Τέλος, ως προς τη φύση της «ευθείας και άμεσης σχέσης» που πρέπει να υφίσταται μεταξύ εισροών και εκροών, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι θα ήταν εκτός πραγματικότητας οποιαδήποτε προσπάθεια ακριβέστερου προσδιορισμού της. Πράγματι, λαμβανομένης υπόψη της ποικιλίας των εμπορικών και επαγγελματικών συναλλαγών, είναι αδύνατον να δοθεί πιο πρόσφορη απάντηση ως προς το κριτήριο καθορισμού, για όλες τις περιπτώσεις, της σχέσης που πρέπει να υφίσταται μεταξύ εισροών και εκροών ώστε να μπορεί να εκπίπτει ο ΦΠΑ επί των εισροών.

### **[Απόφαση της 22ας Μαρτίου 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)**

Όπως επισημάνθηκε στο μέρος I, με τίτλο «Αρχή της ουδετερότητας», του παρόντος δελτίου, η υπόθεση αυτή αφορά τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που είχε επιβληθεί κατά την αγορά διαμερίσματος (σκέψη 2).

Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, όταν ενεργεί για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (σκέψη 40). Στην περίπτωση αυτή, η εταιρία μπορεί να εκπέσει πλήρως και αμέσως τον ΦΠΑ που βάρυνε το αγαθό που έχει ενταχθεί εξ ολοκλήρου στην περιουσία της επιχείρησής της, έστω και αν το αγαθό αυτό δεν χρησιμοποιήθηκε αμέσως για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας της (σκέψη 45). Εφόσον έχει γεννηθεί, το δικαίωμα έκπτωσης εξακολουθεί να υφίσταται εάν δεν υπάρχουν στοιχεία που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση. Επομένως, το δικαίωμα έκπτωσης ισχύει όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, για τα οποία έγινε η έκπτωση, στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει κανένας κίνδυνος απάτης ή κατάχρησης που να μπορεί να δικαιολογήσει τη μεταγενέστερη επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν (σκέψη 47).

Επομένως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει αποκτήσει επενδυτικό αγαθό ενεργώντας με την ιδιότητά του αυτή και το έχει εντάξει στην περιουσία της επιχείρησής του έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον επιβληθέντα κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού ΦΠΑ κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς (σκέψη 52).

**Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373)**

Στην πρώτη συνεκδικασθείσα υπόθεση, ο προμηθευτής είχε εκδώσει, στο πλαίσιο σύμβασης συναφθείσας μεταξύ δύο ουγγρικών εταιριών σχετικά με την προμήθεια ακατέργαστων κορμών ακακίας, δεκαέξι τιμολόγια στο όνομα του αγοραστή. Έξι από τα τιμολόγια συνοδεύονταν από παραστατικά παράδοσης. Δεδομένου ότι είχε κάνει μνεία και των δεκαέξι τιμολογίων στη φορολογική δήλωσή του, ο προμηθευτής διαβεβαίωνε ότι οι παραδόσεις αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν. Ο προμηθευτής είχε αποδώσει τον σχετικό ΦΠΑ και ο αγοραστής είχε εκπέσει τα αντίστοιχα ποσά. Εντούτοις, κατά τη διάρκεια ελέγχου με αντικείμενο τις αγορές και τις παραδόσεις που πραγματοποίησε ο προμηθευτής, οι φορολογικές αρχές συνήγαγαν το συμπέρασμα ότι αυτός δεν διέθετε αποθέματα και ότι η ποσότητα που αγοράστηκε κατά το επίμαχο έτος στην υπόθεση αυτή δεν επαρκούσε για την πραγματοποίηση των παραδόσεων στον αγοραστή. Ως εκ τούτου, με απόφασή τους οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι ο αγοραστής είχε εκκρεμή φορολογική οφειλή και του επέβαλαν πρόστιμο και τόκους υπερημερίας, εκτιμώντας ότι δεν είχε δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, διότι τα τιμολόγια δεν μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως γνήσια.

Η διοικητική ένσταση του αγοραστή κατά της εν λόγω απόφασης απορρίφθηκε από τις φορολογικές αρχές, με την αιτιολογία, μεταξύ άλλων, ότι ο προμηθευτής δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό για τις αντίστοιχες συναλλαγές και ότι ο αγοραστής δεν επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια υπό την έννοια του άρθρου 44, παράγραφος 5, του *az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* (νόμου LXXIV του 1992 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) (*Magyar Közlöny 1992/128*), καθόσον δεν είχε ελέγξει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και τα αγαθά του προμηθευτή.

Επιληφθέν της προσφυγής ακυρώσεως που άσκησε ο αγοραστής αμφισβητώντας την φορολογική οφειλή, το πρόστιμο και τους τόκους υπερημερίας, το *Baranya Megyei Biroság* (περιφερειακό δικαστήριο της *Baranya*, Ουγγαρία) ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν αντιβαίνει στο άρθρο 167, στο άρθρο 168, στοιχείο α', στο άρθρο 178, στοιχείο α', στο άρθρο 220, σημείο 1, και στο άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 εθνική πρακτική δυνάμει της οποίας η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει από το ποσό του ΦΠΑ το ποσό του οφειλόμενου ή αποδοθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με την αιτιολογία ότι ο εκδότης του τιμολογίου των υπηρεσιών αυτών, ή ένας από τους προμηθευτές του, διέπραξε παρατυπίες, χωρίς η εν λόγω αρχή να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε γνώση των παράνομων αυτών ενεργειών ή ότι είχε συμμετοχή σε αυτές.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε, καταρχάς, ότι, δεδομένου ότι το δικαίωμα έκπτωσης που καθιερώνει η οδηγία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορίζεται. Το ζήτημα του κατά πόσον ο οφειλόμενος ΦΠΑ για τις προγενέστερες ή τις μεταγενέστερες συναλλαγές των οικείων αγαθών και υπηρεσιών αποδόθηκε ή όχι στο δημόσιο ταμείο δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών (ανακοινωθέν Τύπου). Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να μην επιτρέψουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εφόσον αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται με πρόθεση την απάτη ή καταχρηστικώς. Αυτό συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο παρασχέθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποτελούν τη βάση για να θεμελιωθεί το δικαίωμα προς έκπτωση, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη αυτή έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο. Το

Δικαστήριο διαπιστώνει ότι απόκειται στη φορολογική αρχή να αποδείξει ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την ύπαρξη τέτοιας απάτης (ανακοινωθέν Τύπου).

Στη δεύτερη συνεκδικασθείσα υπόθεση, φυσικό πρόσωπο είχε αναλάβει, στο πλαίσιο σύμβασης έργου, την υποχρέωση να εκτελέσει διάφορες κατασκευαστικές εργασίες, μεταξύ άλλων, μέσω υπεργολάβων (σκέψη 24). Μετά την εκτέλεση της σύμβασης, είχε προκύψει από φορολογικούς ελέγχους ότι ούτε το εν λόγω φυσικό πρόσωπο ούτε ο υπεργολάβος του διέθεταν εργάτες ή τα αναγκαία υλικά μέσα για την εκτέλεση των εργασιών για τις οποίες είχαν εκδοθεί τιμολόγια. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε το φυσικό πρόσωπο δεν αντιστοιχούσαν σε υπαρκτή οικονομική πράξη και ήταν, επομένως, εικονικά. Επιπλέον, ο ενδιαφερόμενος δεν είχε επιδείξει την απαιτούμενη επιμέλεια κατά την εφαρμοστέα εν προκειμένω νομοθεσία. Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική αρχή αποφάσισε να μη δεχθεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε το φυσικό πρόσωπο, καθόσον οι επίμαχες πράξεις έπρεπε να θεωρηθούν ύποπτες (σκέψη 27), διότι δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι τα τιμολόγια αποδείκνυαν ότι η οικονομική πράξη στην οποία αυτά αντιστοιχούσαν είχε πράγματι γίνει, και, ως εκ τούτου, διαπίστωσε φορολογική οφειλή ΦΠΑ εις βάρος του φυσικού προσώπου, συνοδευόμενη από πρόστιμο και τόκους υπερημερίας (σκέψη 29)

Επιληφθέν προσφυγής του εν λόγω φυσικού προσώπου με αίτημα την ακύρωση της εν λόγω απόφασης, το Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (περιφερειακό δικαστήριο της Jász-Nagykun-Szolnok, Ουγγαρία) ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν αντιβαίνει στο άρθρο 167, στο άρθρο 168, στοιχείο α', και στο άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 εθνική πρακτική δυνάμει της οποίας η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει από το ποσό του ΦΠΑ το ποσό του οφειλόμενου ή αποδοθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν βεβαιώθηκε για την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και για τον σύννομο χαρακτήρα των ενεργειών (ανακοινωθέν Τύπου) του εκδότη των τιμολογίων που αφορούσαν τα αγαθά βάσει των οποίων ζητείται η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης (σκέψη 51 της απόφασης).

Το Δικαστήριο αποφάνθηκε σχετικά με την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να βεβαιώνεται για τον σύννομο χαρακτήρα των ενεργειών του εμπορικού εταίρου του. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, εφόσον υφίστανται ενδείξεις από τις οποίες να προκύπτουν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, ο επιμελής και συνετός επιχειρηματίας ενδέχεται να υποχρεωθεί να αναζητήσει πληροφορίες για τον άλλο επιχειρηματία προκειμένου να βεβαιωθεί ότι ο επιχειρηματίας αυτός είναι αξιόπιστος. Εντούτοις, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να υποχρεώνουν γενικώς τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ να διακρίβνουν ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια (ανακοινωθέν Τύπου).

Ειδικότερα, απόκειται στις φορολογικές αρχές να υποβάλλουν τους υποκειμένους στον φόρο στους αναγκαίους ελέγχους, προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες ή η διάπραξη απάτης περί τον ΦΠΑ, καθώς και να επιβάλλουν κυρώσεις σε όσους υποκειμένους στον φόρο έχουν διαπράξει παρατυπίες ή απάτη. Ως εκ τούτου, οι αρχές αυτές δεν μπορούν να μεταβιβάζουν τα ελεγκτικά καθήκοντά τους στους υποκειμένους στον φόρο και να μην τους επιτρέπουν να ασκήσουν το δικαίωμα έκπτωσης επειδή παρέλειψαν να εκπληρώσουν τα καθήκοντα αυτά (ανακοινωθέν Τύπου).

Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι αντιβαίνει στην οδηγία 2006/112 η πρακτική της ουγκρικής φορολογικής αρχής η οποία συνίσταται στη μη αναγνώριση σε υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ λόγω παρατυπιών από τον εκδότη του τιμολογίου βάσει του οποίου ζητείται η έκπτωση, όταν δεν αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι διαπράχθηκε απάτη σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών. Ομοίως, αντιβαίνει στην εν λόγω οδηγία εθνική πρακτική βάσει της οποίας η φορολογική αρχή αρνείται να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος δεν διέθετε ενδείξεις από τις οποίες να προκύπτουν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, δεν βεβαιώθηκε ότι ο εμπορικός εταίρος του τηρούσε τις νόμιμες υποχρεώσεις του, μεταξύ άλλων, στον τομέα του ΦΠΑ, ή με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει, πέραν του τιμολογίου, άλλα έγγραφα ικανά να αποδείξουν τον σύννομο χαρακτήρα των ενεργειών του εμπορικού εταίρου του (ανακοινωθέν Τύπου).

### [Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

Στην υπόθεση αυτή, εταιρία χαρτοφυλακίου, υπαγόμενη στην πορτογαλική νομοθεσία, παρείχε τεχνικές υπηρεσίες διοίκησης και διαχείρισης σε εταιρίες των οποίων κατείχε τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου. Στο πλαίσιο των πράξεων αυτών, η εν λόγω εταιρία είχε λάβει, υπό καθεστώς ΦΠΑ, ορισμένες υπηρεσίες από συμβούλους, τις οποίες είχε χρεώσει στις θυγατρικές της στις τιμές κτήσης, προσαυξημένες με τον ΦΠΑ. Σε ένα οικονομικό έτος, η εταιρία χαρτοφυλακίου εξέπεσε το σύνολο του ΦΠΑ των εισροών από τον ΦΠΑ των εκροών, εκτιμώντας ότι στις φορολογηθείσες πράξεις εντασσόταν αντικειμενικά η χρήση των αντίστοιχων ληφθεισών υπηρεσιών.

Η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου εις βάρος της εταιρίας χαρτοφυλακίου καθορίζοντας το ποσοστό του εκπεστέου καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών, εκτιμώντας, κατόπιν ελέγχου, ότι η εν λόγω εταιρία δεν μπορούσε να ενεργήσει έκπτωση του ΦΠΑ που βάρυνε τις ληφθείσες υπηρεσίες εισροών αλλά όφειλε να εφαρμόσει τη μέθοδο της αναλογικής έκπτωσης. Η εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, ήτοι του Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (διοικητικού και φορολογικού δικαστηρίου Λισσαβώνας, Πορτογαλία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή.

Το αιτούν δικαστήριο, Tribunal Central Administrativo Sul (κεντρικό διοικητικό δικαστήριο του Sul, Πορτογαλία), ενώπιον του οποίου ασκήθηκε έφεση κατά της απόφασης του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, ζήτησε, στο πλαίσιο αυτό, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 5, της οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία, επικουρικά σε σχέση με την κύρια δραστηριότητά της η οποία συνίσταται στην κατοχή του συνόλου ή μέρους του εταιρικού κεφαλαίου θυγατρικών εταιριών, αποκτά αγαθά και λαμβάνει υπηρεσίες για τις οποίες στη συνέχεια χρεώνει τις εν λόγω εταιρίες, δικαιούται να εκπέσει το συνολικό ποσό του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, ή μπορεί να υποχρεωθεί από την εθνική φορολογική αρχή να εκπέσει μόνο το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις φορολογηθείσες πράξεις βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 5, της ίδιας οδηγίας.

Καταρχάς, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, κατά την πάγια νομολογία του, εταιρία χαρτοφυλακίου της οποίας μοναδικό αντικείμενο είναι η κατοχή μεριδίων συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρία αυτή να αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση αυτών των

επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου υπό την ιδιότητά της ως μετόχου ή εταίρου, δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ ούτε δικαίωμα έκπτωσης. Πάντως, η ανάμειξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας 77/388 κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον ΦΠΑ (σκέψη 34).

Εν συνεχεία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές (σκέψη 35). Εντούτοις, αυτό το δικαίωμα έκπτωσης απαιτεί να παρουσιάζουν οι πράξεις εισροών ευθεία και άμεση σχέση με πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (σκέψη 36) ή να αποτελεί το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, ως τέτοιο, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει (σκέψη 37).

Συναφώς, το Δικαστήριο προσδιόρισε τρεις περιπτώσεις, ήτοι, πρώτον, εκείνη στην οποία οι ληφθείσες υπηρεσίες πρέπει να θεωρηθούν ότι συνδέονται, στο σύνολό τους, ευθέως και άμεσα με τις οικονομικές πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, δεύτερον, εκείνη στην οποία οι εν λόγω υπηρεσίες χρησιμοποιούνται συγχρόνως για τη διενέργεια τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και, τρίτον, εκείνη στην οποία οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται συγχρόνως τόσο για οικονομικές όσο και για μη οικονομικές δραστηριότητες. Στην πρώτη περίπτωση, ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ που βαρύνει τη λήψη των υπηρεσιών. Αυτό το δικαίωμα έκπτωσης δεν μπορεί να περιοριστεί μόνο για τον λόγο ότι η εθνική νομοθεσία χαρακτηρίζει, λόγω του σκοπού των εταιριών αυτών ή της γενικής δραστηριότητάς τους, τις φορολογητέες πράξεις ως επικουρικές σε σχέση με την κύρια δραστηριότητά τους. Στη δεύτερη περίπτωση, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας και τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν μία από τις μεθόδους προσδιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης. Στην τρίτη περίπτωση, η οδηγία 77/388 δεν έχει εφαρμογή και οι μέθοδοι έκπτωσης και κατανομής καθορίζονται από τα κράτη μέλη, τα οποία, κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας 77/388. Για τον σκοπό αυτό πρέπει επίσης να προβλέπουν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές δραστηριότητες (σκέψεις 45 έως 47). Συμπερασματικά, το Δικαστήριο έκρινε ότι η έκταση του δικαιώματος της εταιρίας χαρτοφυλακίου περί έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών έπρεπε να καθοριστεί ανάλογα με την περίπτωση/τις περιπτώσεις στην οποία/στις οποίες υπάγεται η δραστηριότητά της.

### **[Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)**

Εις βάρος του ιδιοκτήτη και πλειοψηφούντος εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης του γερμανικού δικαίου, της οποίας ο εταιρικός σκοπός συνίστατο στην ανάληψη έναντι ανταλλάγματος της εκτέλεσης κατασκευαστικών εργασιών υποκειμένων στον ΦΠΑ, ασκήθηκε ποινική δίωξη υπό την ιδιότητά του ως διαχειριστή και βασικού εταίρου της εταιρίας αυτής. Ο επιχειρηματίας και η εταιρία συνδέονταν ως ενιαία από φορολογικής απόψεως οντότητα. Κατά συνέπεια, λογίζονταν ως ένας και μόνον υποκείμενος στον φόρο. Ο επιχειρηματίας βαρυνόταν,



ως «ενσωματωμένη» ατομική επιχείρηση, με τις φορολογικές υποχρεώσεις του ομίλου επιχειρήσεων που απαρτιζόταν από την επιχείρησή του και την εταιρία. Λόγω υπονοιών διαφθοράς στο πλαίσιο της εκτέλεσης σύμβασης έργου που είχε ανατεθεί στην εταιρία, ο αρμόδιος εισαγγελέας άσκησε ποινική δίωξη κατά του επιχειρηματία ο οποίος κατά την επακολουθήσασα διαδικασία εκπροσωπήθηκε από δικηγόρο. Βάσει της συμφωνίας που αφορούσε την αμοιβή του εν λόγω δικηγόρου, ο επιχειρηματίας, ως κατηγορούμενος, καθώς και η εταιρία ήταν εντολείς του δικηγόρου. Τα τιμολόγια παροχής δικηγορικών υπηρεσιών εκδόθηκαν στο όνομα της εταιρίας. Ο επιχειρηματίας, ως «ενσωματωμένη» επιχείρηση της εταιρίας, προέβη, κατά την επίμαχη χρήση, σε έκπτωση του ΦΠΑ που επιβάρυνε τα εν λόγω τιμολόγια.

Η Finanzamt Köln-Nord (φορολογική διοίκηση Βόρειας Κολωνίας, Γερμανία) εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου σε βάρος του επιχειρηματία, εκτιμώντας ότι δεν ήταν δυνατή η έκπτωση του επίμαχου ΦΠΑ. Κατόπιν απόρριψης της διοικητικής ένστασης που υπέβαλε ενώπιον της Finanzamt Köln-Nord (φορολογικής διοίκησης Βόρειας Κολωνίας), ο επιχειρηματίας άσκησε προσφυγή ακυρώσεως με αίτημα την ακύρωση της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου ενώπιον του αρμόδιου πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, Finanzgericht Köln (δικαστήριο οικονομικών υποθέσεων Κολωνίας, Γερμανία), το οποίο έκανε δεκτή την προσφυγή.

Στο πλαίσιο αναιρέσεως που άσκησε η Finanzamt Köln-Nord (φορολογική διοίκηση Βόρειας Κολωνίας), το αιτούν δικαστήριο, Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Δικαστήριο Οικονομικών Υποθέσεων, Γερμανία), είχε αμφιβολίες σχετικά με την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των εισροών και των εκροών, την οποία απαιτεί η νομολογία του Δικαστηρίου για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, και ζήτησε, συγκεκριμένα, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, αφενός, αν η ύπαρξη της εν λόγω σχέσης καθορίζεται, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της υπηρεσίας και, αφετέρου, στην περίπτωση που η γενεσιουργός αιτία της παροχής αποτελεί κριτήριο, αν υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παραγγέλλει ορισμένη υπηρεσία από κοινού με έναν υπάλληλο έχει δικαίωμα ολικής ή αναλογικής μόνον έκπτωσης.

Παραπέμποντας στην προηγούμενη νομολογία του σχετικά με την απαίτηση ύπαρξης ευθείας και άμεσης σχέσης, το Δικαστήριο διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, ότι η εφαρμογή του εν λόγω κριτηρίου επιβάλλει να συνεκτιμώνται όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικώς με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο (σκέψη 22). Πράγματι, η υποχρέωση να λαμβάνεται υπόψη μόνον το αντικειμενικό περιεχόμενο της επίμαχης πράξης είναι η πλέον πρόσφορη για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, ο οποίος συνίσταται στην κατοχύρωση της ασφάλειας δικαίου και στη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του εν λόγω ΦΠΑ πράξεων (σκέψη 23). Πρέπει, επίσης, να διαπιστώνεται, βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου τους, αν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων αγαθών ή υπηρεσιών και μιας φορολογητέας πράξης εκροής ή, εξαιρετικώς, μιας φορολογητέας πράξης εισροής (σκέψη 24). Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι το γεγονός ότι η ύπαρξη της ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και του συνόλου της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της εν λόγω παροχής υπηρεσιών δεν αποκλείει τη δυνατότητα να ληφθεί επίσης υπόψη η αποκλειστική αιτία της επίμαχης πράξης, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως κριτήριο καθορισμού του αντικειμενικού περιεχομένου. Εφόσον αποδεικνύεται ότι μια πράξη δεν διενεργήθηκε για τις ανάγκες των φορολογητέων δραστηριοτήτων ενός υποκειμένου στον φόρο, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι υφίσταται ευθεία

και άμεση σχέση της πράξης αυτής με τις εν λόγω δραστηριότητες, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, ακόμη και αν η εν λόγω πράξη υπόκειται, βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της, στον ΦΠΑ (σκέψη 29).

Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έκρινε ότι, βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου τους, οι σχετικές με τις δικηγορικές υπηρεσίες αμοιβές δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι καταβλήθηκαν για τις ανάγκες του συνόλου των φορολογητέων δραστηριοτήτων της εταιρίας, στο μέτρο που, όπως προκύπτει από τις πληροφορίες του αιτούντος δικαστηρίου, η παροχή δικηγορικών υπηρεσιών σκοπούσε ευθέως και αμέσως στην προστασία των ιδιωτικών συμφερόντων του κατηγορουμένου, ο οποίος εδιώκετο για ποινικά αδικήματα λόγω της προσωπικής συμπεριφοράς του, και που οι διώξεις αυτές ασκήθηκαν μόνον κατά των κατηγορουμένων ατομικώς και όχι κατά της εταιρίας, καίτοι ήταν νομικώς δυνατή η άσκηση ποινικής δίωξης και εις βάρος της (σκέψη 30).

Το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι το γεγονός ότι το εθνικό αστικό δίκαιο υποχρεώνει μια επιχείρηση, όπως η ενδιαφερόμενη στην υπόθεση της κύριας δίκης, να αναλάβει τα έξοδα που συνδέονται με την υπεράσπιση, σε ποινικό επίπεδο, των συμφερόντων των οργάνων της είναι άνευ σημασίας για την ερμηνεία και την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Πράγματι, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμενικού συστήματος ΦΠΑ που τίθεται σε εφαρμογή με το σύστημα αυτό, καθοριστικής σημασίας είναι μόνον η αντικειμενική σχέση μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών και της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (σκέψη 32). Ως εκ τούτου, η παροχή δικηγορικών υπηρεσιών, με σκοπό να αποτραπεί η επιβολή ποινικών κυρώσεων σε βάρος φυσικών προσώπων, διαχειριστών επιχείρησης του υποκειμένου στον φόρο, δεν παρέχει στην επιχείρηση αυτή το δικαίωμα να εκπέσει ως φόρο εισροών τον οφειλόμενο επί των εν λόγω παρασχεθεισών υπηρεσιών ΦΠΑ (σκέψη 33).

#### **[Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, υποκείμενος στον φόρο συνέστησε, βάσει της εθνικής νομοθεσίας περί συντάξεων, ταμείο συντάξεων υπό τη μορφή φορέα που απολαύει νομικής και φορολογικής αυτοτέλειας, προκειμένου να διασφαλίσει τα συνταξιοδοτικά δικαιώματα των υπαλλήλων του και των πρώην υπαλλήλων του. Θυγατρική του υποκειμένου στον φόρο συνήψε, με διάφορους φορείς παροχής υπηρεσιών, συμβάσεις σε σχέση με τη διαχείριση των συνταξιοδοτικών κεφαλαίων και των περιουσιακών στοιχείων του ταμείου συντάξεων, τα δε ποσά που καταβλήθηκαν προς εκτέλεση των συμβάσεων αυτών βάρυναν τη θυγατρική, χωρίς να μετακυλιστούν στο ταμείο συντάξεων. Ο υποκείμενος στον φόρο εξέπεσε ως φόρο εισροών τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εν λόγω ποσών στη διάρκεια καθορισμένης περιόδου.

Εν συνεχεία εκδόθηκε κατά του υποκειμένου στον φόρο διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ για το ίδιο χρονικό διάστημα. Όταν απορρίφθηκε η ένσταση που υπέβαλε ενώπιον του Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (εφοριακού επιθεωρητή Βορρά, γραφείο του Groningen, Κάτω Χώρες), ο υποκείμενος στον φόρο προσέφυγε κατά της απόφασης του εν λόγω επιθεωρητή ενώπιον του Rechtbank Leeuwarden (δικαστηρίου του Leeuwarden, Κάτω Χώρες), το οποίο απέρριψε την προσφυγή του.

Επιληφθέν της έφεσης που ασκήθηκε κατά της απόφασης του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, το Gerechtshof te Leeuwarden (εφετείο του Leeuwarden, Κάτω Χώρες), αιτούν δικαστήριο εν

προκειμένου, ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το άρθρο 17 της οδηγίας 77/388 επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος συνέστησε χωριστό ταμείο συντάξεων να εκπέσει τον φόρο που έχει καταβάλει για υπηρεσίες που του παρέχονται στο πλαίσιο της λειτουργίας και της διαχείρισης του εν λόγω ταμείου.

Αφού υπενθύμισε τις προϋποθέσεις αναγνώρισης δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, το Δικαστήριο έκρινε, όσον αφορά τη διαπίστωση της ύπαρξης ευθείας και άμεσης σχέσης, ότι η ύπαρξη τέτοιας σχέσης προϋποθέτει ότι το κόστος των παροχών εισροής ενσωματώνεται, αντιστοίχως, στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροής ή στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει εντός του πλαισίου των οικονομικών του δραστηριοτήτων (σκέψη 23).

Προκειμένου να εξακριβωθεί αν, παρά το γεγονός ότι το ταμείο συντάξεων που σύστησε ο υποκείμενος στον φόρο αποτελεί, από νομικής απόψεως, φορέα διακριτό έναντι αυτού, προέκυπτε από το σύνολο των περιστάσεων των επίμαχων οικονομικών πράξεων η ύπαρξη τέτοιας σχέσης στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Δικαστήριο διαπίστωσε καταρχάς ότι ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε τις επίμαχες υπηρεσίες προκειμένου να διασφαλίσει τη διαχείριση των συντάξεων των υπαλλήλων του καθώς και των περιουσιακών στοιχείων του ταμείου που συστάθηκε για τη χορήγηση των εν λόγω συντάξεων. Με τη σύσταση του ταμείου αυτού, ο υποκείμενος στον φόρο εκπλήρωσε νόμιμη υποχρέωση που υπείχε ως εργοδότης οπότε, στο μέτρο που το κόστος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο αυτό αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του, συνιστούσε συστατικό στοιχείο της τιμής των προϊόντων του υποκειμένου στον φόρο (σκέψη 25).

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού ότι η απόκτηση των υπηρεσιών εισροών έχει ως αποκλειστική αιτία τις φορολογητέες δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο με αποτέλεσμα να διαπιστώνεται η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης (σκέψη 26). Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, σε περίπτωση που δεν αναγνωριζόταν δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου εισροών, όχι μόνο θα έχανε ο υποκείμενος στον φόρο το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από την εφαρμογή του καθεστώτος εκπτώσεων λόγω της επιλογής του νομοθέτη να προστατεύσει τις συντάξεις μέσω του νομικού διαχωρισμού του εργοδότη και του ταμείου συντάξεων, αλλά επιπλέον θα έπαυε να διασφαλίζεται και η ουδετερότητα του ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, προκειμένου να διασφαλίσει τα συνταξιοδοτικά δικαιώματα των υπαλλήλων του και των πρώην υπαλλήλων του, έχει συστήσει ταμείο συντάξεων υπό τη μορφή φορέα που απολαύει νομικής και φορολογικής αυτοτέλειας δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ τον οποίο έχει καταβάλει για υπηρεσίες σχετικές με τη διαχείριση και λειτουργία του εν λόγω ταμείου συντάξεων, υπό τον όρο ότι από το σύνολο των περιστάσεων των οικείων οικονομικών πράξεων διαπιστώνεται η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης (διατακτικό).

#### **[Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)**

Δύο υποκείμενοι στον φόρο συνήψαν σύμβαση-πλαίσιο με αντικείμενο εργασίες κατασκευής και συναρμολόγησης κτιρίου εκτροφής χοίρων και εργασίες εκσυγχρονισμού χοιροστασίου. Στο πλαίσιο της σύμβασης αυτής, ο πάροχος των επίμαχων υπηρεσιών εξέδωσε διάφορα τιμολόγια για την πληρωμή προκαταβολών υπό το καθεστώς της αντιστροφής της

επιβάρυνσης. Εν συνεχεία, ο πάροχος των υπηρεσιών, εφαρμόζοντας τους συνήθεις κανόνες περί ΦΠΑ, εξέδωσε τιμολόγιο το οποίο περιελάμβανε τη συνολική αξία των πραγματοποιηθεισών εργασιών, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ. Ο αποδέκτης των υπηρεσιών κατέβαλε τον αναγραφόμενο ΦΠΑ στον πάροχο των υπηρεσιών. Εν συνεχεία, ο πάροχος των υπηρεσιών πτώχευσε και δεν μπόρεσε να καταβάλει τον ΦΠΑ στη φορολογική αρχή.

Η φορολογική αρχή έκανε δεκτή με απόφασή της την αίτηση του αποδέκτη των υπηρεσιών περί επιστροφής του ΦΠΑ που αφορούσε το ως άνω τιμολόγιο. Στο πλαίσιο αυτό, κατόπιν δεύτερου φορολογικού ελέγχου, η ρουμανική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι δεν είχαν τηρηθεί τα μέτρα απλοποίησης που διέπουν το σύστημα της αντιστροφής της επιβάρυνσης. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε εις βάρος του αποδέκτη των υπηρεσιών πράξη επιβολής φόρου, συνοδευόμενη από τόκους υπερημερίας και απόφαση ανάκτησης του ποσού του ΦΠΑ που αφορούσε το εν λόγω τιμολόγιο. Κατόπιν απόρριψης, ως αβάσιμης, της προσφυγής ακυρώσεως της απόφασης περί ανάκτησης και της πράξης επιβολής φόρου από το Tribunalul Bihor (πρωτοβάθμιο δικαστήριο του Bihor, Ρουμανία), απόρριψης, ως αβάσιμης, της αίτησης αναίρεσεως της απόφασης του Tribunalul Bihor (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου του Bihor) και απόρριψης, ως απαράδεκτης, αίτησης αναθεώρησης, ο αποδέκτης των υπηρεσιών άσκησε ενώπιον του Curtea de Appel Oradea (εφετείου της Oradea, Ρουμανία) αίτηση αναίρεσης κατά της απόφασης με την οποία απορρίφθηκε η αίτηση αναθεώρησης.

Το Curtea de Appel Oradea (εφετείο της Oradea), αιτούν δικαστήριο εν προκειμένω, ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αντιτίθενται, στο πλαίσιο δραστηριότητας εμπόπουσας στο καθεστώς αντιστροφής της επιβάρυνσης, στην απώλεια από τον αποδέκτη υπηρεσιών του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο υπηρεσιών βάσει ενός εσφαλμένως εκδοθέντος τιμολογίου, ακόμη και όταν η διόρθωση του σφάλματος αυτού είναι αδύνατη λόγω πτώχευσης του εν λόγω παρόχου.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι φορολογούμενος ο οποίος ως αποδέκτης υπηρεσιών είναι υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού με αυτές ΦΠΑ δεν υποχρεούται να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις τυπικές προϋποθέσεις της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης και ότι οφείλει να τηρεί μόνο τις διατυπώσεις τις οποίες έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 178, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 (σκέψη 33). Η έκταση των διατυπώσεων τις οποίες καθιερώνει το οικείο κράτος μέλος και οι οποίες πρέπει να τηρούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν πρέπει να υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης και για τη διασφάλιση της είσπραξης του ΦΠΑ (σκέψη 34).

Στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι το επίμαχο τιμολόγιο δεν περιείχε την ένδειξη «αντιστροφή της επιβάρυνσης», αντιθέτως προς τις επιταγές της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας, και ότι ο αποδέκτης των υπηρεσιών δεν είχε λάβει τα αναγκαία μέτρα κατά την εν λόγω νομοθεσία προκειμένου να τακτοποιήσει την έλλειψη αυτή. Επιπλέον, ο ενδιαφερόμενος αποδέκτης των υπηρεσιών είχε καταβάλει εσφαλμένως στον πάροχο των υπηρεσιών τον ΦΠΑ που κακώς μνημονεύεται στο εν λόγω τιμολόγιο, ενώ, κατ' εφαρμογή του προμνησθέντος καθεστώτος, θα έπρεπε, ως αποδέκτης των υπηρεσιών, να καταβάλει τον ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές βάσει της οδηγίας 2006/112. Επομένως, πέραν του ότι το επίμαχο τιμολόγιο δεν πληρούσε τις προβλεπόμενες από την εθνική νομοθεσία τυπικές προϋποθέσεις, δεν είχε τηρηθεί ένας ουσιαστικός όρος του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης (σκέψη 37).

Κατά το Δικαστήριο, η κατάσταση αυτή συνεπάγεται το ενδεχόμενο απώλειας φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος (σκέψη 38). Εξάλλου, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ που κατέβαλε ο αποδέκτης των υπηρεσιών στον πάροχο των υπηρεσιών δεν ήταν οφειλόμενος και δεδομένου ότι με την καταβολή αυτή δεν τηρείται μια ουσιαστική επιταγή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, ο αποδέκτης των υπηρεσιών δεν μπορεί να προβάλει δικαίωμα έκπτωσης του εν λόγω ΦΠΑ (σκέψη 40). Επομένως, το Δικαστήριο έκρινε ότι η απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης, στην προκειμένη περίπτωση, δεν αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης (σημείο 1 του διατακτικού).

**[Απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, SGI και Valérieane \(C-459/17 και C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)**

Στις υποθέσεις αυτές, γαλλικές εταιρίες εδρεύουσες στη Réunion (Γαλλία), δραστηριοποιούνται στην υλοποίηση επενδύσεων για τις οποίες προβλέπεται μείωση του φόρου δυνάμει εθνικής διάταξης. Η γαλλική φορολογική αρχή είχε αμφισβητήσει το δικαίωμα των δύο αυτών υποκειμένων στον φόρο προς έκπτωση του ΦΠΑ που περιλαμβάνονταν σε διάφορα τιμολόγια κτήσης κεφαλαιουχικών αγαθών, για τον λόγο ότι, μεταξύ άλλων, τα εν λόγω τιμολόγια δεν αντιστοιχούσαν σε καμία πραγματική παράδοση αγαθών. Η φορολογική αρχή εξέδωσε συμπληρωματικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ εις βάρος των εταιριών για διάφορες περιόδους.

Κατόπιν απόφασης του *cour administrative d'appel de Bordeaux* (διοικητικού εφετείου του Bordeaux, Γαλλία), η οποία επικύρωσε την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, το οποίο είχε επιληφθεί προσφυγής κατά των συμπληρωματικών πράξεων επιβολής ΦΠΑ, οι εταιρίες άσκησαν αναίρεση ενώπιον του *Conseil d'État* (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία).

Το *Conseil d'État* (Συμβούλιο της Επικρατείας), αιτούν δικαστήριο, ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το άρθρο 17 της οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι, για να αρνηθεί η φορολογική αρχή στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που μνημονεύεται στο εν λόγω τιμολόγιο, αρκεί αυτή να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το εν λόγω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά ή αν πρέπει η εν λόγω φορολογική αρχή να αποδείξει επίσης την έλλειψη καλής πίστης του εμπλεκόμενου υποκειμένου στον φόρο.

Το Δικαστήριο διαπίστωσε καταρχάς ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος καθίσταται απαιτητός (σκέψη 34). Επομένως, το δικαίωμα προς έκπτωση συνδέεται με την πραγματική υλοποίηση της παράδοσης των οικείων αγαθών ή της παροχής των οικείων υπηρεσιών (σκέψη 35). Συναφώς, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν καλύπτει φόρο ο οποίος οφείλεται αποκλειστικά επειδή μνημονεύονται σε κάποιο τιμολόγιο (σκέψη 37). Η καλή ή κακή πίστη του υποκειμένου στον φόρο που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ δεν επηρεάζει το ζήτημα αν πραγματοποιήθηκε η παράδοση, κατά την έννοια της οδηγίας 77/388. Συγκεκριμένα, η έννοια της «παράδοσης αγαθού» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και πρέπει να ερμηνεύεται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων, η δε φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της πρόθεσης του υποκειμένου στον φόρο ή ακόμη να λαμβάνει υπόψη την πρόθεση άλλου συναλλασσόμενου ο οποίος παρεμβαίνει στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων (σκέψη 38).

Επομένως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, για να μπορεί η φορολογική αρχή να αρνηθεί στον υποκείμενο στον φόρο αποδέκτη ενός τιμολογίου το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που

μνημονεύεται στο τιμολόγιο αυτό, αρκεί η εν λόγω αρχή να αποδείξει ότι οι πράξεις στις οποίες αντιστοιχεί το ως άνω τιμολόγιο δεν έλαβαν χώρα πραγματικά (διατακτικό της απόφασης).

**[Απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)**

Εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία είχε ως εταιρικό σκοπό τη διαχείριση συμμετοχών σε πολλές θυγατρικές του ομίλου, στις οποίες εκμίσθωνε ένα ακίνητο, προέβη σε μεταβιβάσεις και αγορές τίτλων, στο πλαίσιο αναδιάρθρωσης. Η εταιρία εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ με τον οποίο βαρύνονταν τα έξοδα που συνδέονταν με την εν λόγω αναδιάρθρωση. Η φορολογική αρχή αμφισβήτησε αυτή την έκπτωση του ΦΠΑ για τον λόγο ότι οι δαπάνες για τις οποίες η εταιρία ζήτησε να υπάρξει έκπτωση του ΦΠΑ ήταν αποτέλεσμα πράξεων κεφαλαιουχικής φύσης που δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος έκπτωσης. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή εξέδωσε εις βάρος της εταιρίας διορθωτικές πράξεις όσον αφορά τον ΦΠΑ, τις οποίες η εταιρία προσέβαλε ανεπιτυχώς ενώπιον του πρωτοβάθμιου και του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου.

Επιληφθέν αίτησης αναιρέσεως, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία), αιτούν δικαστήριο, ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου στη θυγατρική της συνιστά ανάμειξη στη διαχείριση της τελευταίας, η οποία πρέπει να θεωρείται οικονομική δραστηριότητα κατά την οδηγία 77/388, παρέχουσα δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η εταιρία για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο της εν λόγω θυγατρικής και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, υπό ποιες προϋποθέσεις.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε καταρχάς ότι, όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης εταιρίας χαρτοφυλακίου, η ανάμειξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτά συμμετοχή συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής (σκέψεις 29 και 30). Επισημάνε επίσης ότι τα παραδείγματα δραστηριοτήτων που συνιστούν ανάμειξη της εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των θυγατρικών της, τα οποία διατυπώνονται στη νομολογία του, δεν αποτελούν εξαντλητική απαρίθμηση (σκέψη 31).

Αφού διαπίστωσε ότι οι μόνες υπηρεσίες που η εταιρία χαρτοφυλακίου παρέσχε στις θυγατρικές για τις οποίες υποβλήθηκε σε δαπάνες ενόψει αγοράς των τίτλων τους αφορούσαν την εκμίσθωση ακινήτου, το οποίο χρησιμοποιούνταν ως νέα εγκατάσταση παραγωγής από μια θυγατρική δραστηριοποιούμενη σε επιχειρησιακό επίπεδο, και αφού υπενθύμισε το περιθώριο διακριτικής ευχέρειας που έχουν στη διάθεσή τους τα κράτη μέλη όσον αφορά τη φορολόγηση των πράξεων που αφορούν μίσθωση ακινήτου (σκέψη 33), το Δικαστήριο έκρινε ότι η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου στη θυγατρική της συνιστά ανάμειξη στη διαχείριση της τελευταίας, η οποία πρέπει να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα παρέχουσα δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η εταιρία για την αγορά τίτλων της εν λόγω θυγατρικής, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα, πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας και είναι φορολογητέα, πράγμα που συνεπάγεται ότι η ως άνω εκμίσθωση θα πρέπει να μην απαλλάσσεται από τον φόρο και ότι θα πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της αντιπαροχής που καταβάλλει ο λήπτης της υπηρεσίας (σκέψη 35).

Όσον αφορά ειδικότερα την έκταση του δικαιώματος έκπτωσης, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται, για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών της εταιριών, μια εταιρία χαρτοφυλακίου η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών και η οποία επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα πρέπει να θεωρούνται ως τμήμα των γενικών εξόδων της και ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά πρέπει κατ' αρχήν να εκπίπτει εξ ολοκλήρου (σκέψη 36). Εντούτοις, το απεριόριστο αυτό δικαίωμα δεν ισχύει για τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών εταιριών της όταν αυτή μετέχει στη διαχείριση ορισμένων μόνο από τις θυγατρικές της και, αντιθέτως, δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα έναντι των λοιπών θυγατρικών της. Στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα αυτά πρέπει να θεωρούνται εν μέρει μόνο ως τμήμα των γενικών εξόδων της, οπότε ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τα έξοδα αυτά μπορεί να εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία των εξόδων που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα, σύμφωνα με κριτήρια που καθορίζουν τα κράτη μέλη εφαρμόζοντας μέθοδο η οποία να αντανakλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί αφενός στην οικονομική και αφετέρου στη μη οικονομική δραστηριότητα (σκέψη 37).

#### **[Απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, η πρώτη εταιρία είχε προβεί σε δημόσια προσφορά εξαγοράς (ΔΠΕ) για το σύνολο των μετοχών της άλλης εταιρίας, πραγματοποιώντας στο πλαίσιο αυτό δαπάνες για συμβουλευτικές και άλλες υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν σε σχέση με τη σκοπούμενη εξαγορά. Εντούτοις, δεδομένου ότι η εξαγορά δεν πραγματοποιήθηκε πλήρως με αποτέλεσμα η πρώτη εταιρία να μπορέσει να εξαγοράσει μέρος μόνον του εταιρικού κεφαλαίου της δεύτερης εταιρίας (σκέψη 8), η πρώτη εταιρία είχε ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τις δαπάνες αυτές, προβάλλοντας ότι πρόθεσή της ήταν, μετά την απόκτηση του ελέγχου επί της εταιρίας- στόχου, να αναμιγνύεται στη διαχείρισή της, παρέχοντας σε αυτήν διαχειριστικές υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η αρμόδια φορολογική αρχή αρνήθηκε την επίμαχη έκπτωση του ΦΠΑ και η εταιρία που ζήτησε την έκπτωση άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής απόφασης, το εθνικό δικαστήριο που επιλήφθηκε της υπόθεσης ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η οδηγία 77/388 επιτρέπει την έκπτωση όταν υπάρχει πρόθεση εξαγοράς του συνόλου των μετοχών εταιρίας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή, στην εν λόγω εταιρία, διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ.

Εξετάζοντας, καταρχάς, τις προϋποθέσεις για την απόκτηση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, το Δικαστήριο παρέπεμψε στις διαπιστώσεις του, μεταξύ άλλων, στην υπόθεση Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt, (C-108/14 και C-109/14)<sup>14</sup>, επιμένοντας στην απαίτηση άμεσης ή έμμεσης ανάμειξης στη διαχείριση της εταιρίας στην οποία αποκτήθηκε η συμμετοχή για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (σκέψεις 16 και 17). Εν συνεχεία, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες και ότι, επομένως, 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 (σκέψη 18). Το Δικαστήριο συμπέρανε εξ αυτού ότι εταιρία που πραγματοποιεί

<sup>14</sup> Επί της υπόθεσης αυτής εκδόθηκε η απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496).

προπαρασκευαστικές πράξεις εντασσόμενες στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης απόκτησης μετοχών άλλης εταιρίας, με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην ανάμιξη στη διαχείριση της εταιρίας αυτής διά της παροχής διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 77/388.

Το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι, δυνάμει της απόφασης INZO<sup>15</sup>, το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν τελικά δεν πραγματοποιηθούν φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας. Δυνάμει των αποφάσεων Midland Bank<sup>16</sup> και Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)<sup>17</sup>, το ίδιο ισχύει επίσης αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως προς τα οποία υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του (σκέψη 25).

Επιπλέον, υπάρχει δυνατότητα πλήρους έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση που οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες έχουν κατ' αρχήν ως αποκλειστική αιτία τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα, δηλαδή την παροχή υποκείμενων σε ΦΠΑ διαχειριστικών υπηρεσιών στην εταιρία-στόχο. Σε περίπτωση που οι δαπάνες αυτές σχετίζονται εν μέρει και με απαλλασσόμενη ή μη οικονομικής φύσεως δραστηριότητα, ο καταβληθείς ΦΠΑ εκπίπτει μόνον εν μέρει (σκέψη 30).

Συμπερασματικά, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η οδηγία 77/388 παρέχει σε εταιρία η οποία προτίθεται να εξαγοράσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρίας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή, στην εν λόγω εταιρία, διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών όσον αφορά δαπάνες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι οποίες καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ΔΠΕ, ακόμη και αν εν τέλει δεν άσκησε την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, εφόσον οι δαπάνες αυτές έχουν ως αποκλειστική αιτία τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα (διατακτικό).

**[Απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, εταιρία χρηματοπιστωτικού χαρακτήρα παρείχε υπηρεσίες χρηματοδότησης οι οποίες προορίζονταν αποκλειστικά για την απόκτηση αυτοκινήτων που φέρουν τα σήματα του ομίλου επιχειρήσεων του οποίου ήταν μέλος η εν λόγω εταιρία. Επομένως, παρείχε μεταξύ άλλων υπηρεσίες εκμίσθωσης-πώλησης των εν λόγω αυτοκινήτων. Αυτό σημαίνει ότι αγόραζε το αυτοκίνητο από τον διανομέα και το έθετε στη διάθεση του πελάτη, πλην όμως η κυριότητα του αυτοκινήτου μεταβιβαζόταν στον πελάτη μόνο εφόσον κατά τη λήξη της σύμβασης είχαν πραγματοποιηθεί όλες οι οφειλόμενες πληρωμές. Το τίμημα που καταβαλλόταν στην εταιρία χρηματοπιστωτικού χαρακτήρα για την απόκτηση του αυτοκινήτου δεν περιελάμβανε κανένα περιθώριο κέρδους. Αντιθέτως, στο πλαίσιο του καθορισμού του επιτοκίου για το τμήμα της πράξης που αφορά τη χρηματοδότηση, η εταιρία

<sup>15</sup> [Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

<sup>16</sup> [Απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

<sup>17</sup> [Απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).



πρόσθετε στα δικά της έξοδα χρηματοδότησης ένα περιθώριο για τα γενικά έξοδα, ένα περιθώριο κέρδους και μια πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις. Για τον λόγο αυτό, το τμήμα των επιστροφών που αντιστοιχούσε στους τόκους περιλαμβανόταν στον κύκλο εργασιών, σε αντίθεση με το τμήμα που αντιστοιχεί στην επιστροφή της τιμής αγοράς του αυτοκινήτου.

Δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας στον τομέα του εφαρμοστέου ΦΠΑ στις πράξεις εκμίσθωσης-πώλησης, οι συμβάσεις εκμίσθωσης-πώλησης, παρότι συνιστούσαν ενιαία εμπορική πράξη, περιελάμβαναν περισσότερες αυτοτελείς παροχές, περιλαμβανομένων, αφενός, της παράδοσης του αυτοκινήτου (φορολογητέα πράξη) και, αφετέρου, της χορήγησης πίστωσης (απαλλασσόμενη πράξη). Όσον αφορά τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε επί των εισροών η εταιρία χρηματοπιστωτικού χαρακτήρα για όλες τις δραστηριότητές της, ένα μέρος του αφορούσε αποκλειστικά φορολογητέες ή αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις, ενώ το άλλο μέρος αφορούσε πράξεις και των δύο ειδών. Αυτό το τελευταίο είδος ΦΠΑ χαρακτηριζόταν «υπολειπόμενος ΦΠΑ» και περιελάμβανε γενικά έξοδα που αφορούσαν την καθημερινή διαχείριση.

Δεδομένου ότι η εταιρία είχε καθεστώς εν μέρει απαλλασσόμενου εμπόρου, οι διάδικοι έριζαν ως προς τον βαθμό κατά τον οποίον η εταιρία μπορούσε να εκπέσει τον προμνησθέντα υπολειπόμενο ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η ενδιαφερόμενη εταιρία πρότεινε να κατανέμεται ο υπολειπόμενος ΦΠΑ στους τομείς δραστηριότητάς της με βασικό κριτήριο τον κύκλο εργασιών κάθε τομέα, εξαιρώντας από αυτόν την αξία των μεταπωλούμενων αυτοκινήτων. Εν συνεχεία, για τον ποσοτικό προσδιορισμό του εκπεστέου υπολειπόμενου ΦΠΑ για κάθε τομέα, η εταιρία πρότεινε την εφαρμογή ειδικής μεθόδου, με κριτήριο την αναλογία του αριθμού των φορολογητέων πράξεων προς τον συνολικό αριθμό των πράξεων στον εν λόγω τομέα, αριθμός ο οποίος αντιστοιχούσε όχι στον αριθμό των συμβάσεων, αλλά στον αριθμό των πληρωμών που πραγματοποιούνται δυνάμει των συμβάσεων αυτών. Αντιθέτως, η φορολογική αρχή υποστήριζε κατανομή μεταξύ των φορολογητέων και των απαλλασσόμενων πράξεων ανάλογα με την αξία των πράξεων αυτών, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αρχική αξία του οχήματος κατά την παράδοσή του, μειώνοντας έτσι αισθητά το μέρος του εκπεστέου υπολειπόμενου ΦΠΑ δεδομένου ότι η αξία αυτή συνδεόταν σε μεγάλο βαθμό με τη χρηματοδότηση (απαλλασσόμενη παροχή).

Επιληφθέν αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως η οποία ανέκυψε στο πλαίσιο της διαφοράς αυτής, το Δικαστήριο εξέτασε αν το άρθρο 168 και το άρθρο 173, παράγραφος 2, στοιχείο γ' , της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, αφενός, ακόμη και όταν τα γενικά έξοδα που αφορούν υπηρεσίες εκμίσθωσης-πώλησης κινητών αγαθών δεν μετακυλίνουν στο ποσό που οφείλεται από τον πελάτη για τη παράδοση του αγαθού, δηλαδή στο φορολογητέο σκέλος της πράξης, αλλά στο ποσό του τόκου το οποίο οφείλεται για το σκέλος της πράξης που αφορά τη χρηματοδότηση, δηλαδή στο απαλλασσόμενο σκέλος της, αυτά τα γενικά έξοδα πρέπει πάντως να θεωρούνται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ως συστατικό στοιχείο της τιμής της εν λόγω παράδοσης και, αφετέρου, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μέθοδο κατανομής η οποία δεν λαμβάνει υπόψη την αρχική αξία του αγαθού κατά την παράδοσή του (σκέψη 27).

Αφού υπογράμμισε την απαίτηση ύπαρξης ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, το Δικαστήριο επισήμανε, εντούτοις, ότι δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο σε έκπτωση, ακόμη και αν δεν υφίσταται τέτοια ευθεία και άμεση σχέση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του

υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό (σκέψη 42). Συναφώς, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε αποφασίσει να συμπεριλάβει τα έξοδα αυτά όχι στην τιμή των φορολογητέων πράξεων, αλλά αποκλειστικά στην τιμή των απαλλασσομένων πράξεων. Εντούτοις, τα εν λόγω γενικά έξοδα, στο μέτρο που όντως πραγματοποιήθηκαν, τουλάχιστον σε ορισμένο βαθμό, για την παράδοση αυτοκινήτων, η οποία αποτελεί φορολογητέα πράξη, ανήκουν, κατά το Δικαστήριο, καθεαυτά στα συστατικά στοιχεία της τιμής των πράξεων αυτών (σκέψη 44).

Αφού υπενθύμισε ότι η έκταση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ποικίλλει αναλόγως της χρήσης για την οποία προορίζονται τα εν λόγω αγαθά και οι υπηρεσίες (σκέψη 46), το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι γενικά έξοδα που αφορούσαν αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν όσο και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης απαιτούσαν να καθοριστεί αναλογία έκπτωσης, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2006/112. Συναφώς, δεδομένου ότι ο γενικός κανόνας που προκρίνει τη χρησιμοποίηση του κύκλου εργασιών ως βάσης για τον υπολογισμό της εν λόγω αναλογίας επιδέχεται εξαιρέσεις που επιτρέπουν τη χρήση μεθόδου ή κλείδας κατανομής διαφορετικής από αυτή που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών (σκέψη 51), το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η δυνατότητα αυτή απαιτεί ακόμη πιο ακριβή καθορισμό της αναλογίας, έστω και αν δεν χρειάζεται κατ' ανάγκην να είναι ο πλέον ακριβής (σκέψη 53). Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, λαμβανομένου υπόψη του θεμελιώδους χαρακτήρα του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν για τον υπολογισμό της έκπτωσης δεν λαμβάνεται υπόψη η πραγματική και μη αμελητέα χρήση μέρους των γενικών εξόδων για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αντανάκλαται αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών για μικτή χρήση, το οποίο μπορεί να αποδοθεί στις εν λόγω πράξεις. Κατά συνέπεια, η σχετική μέθοδος, ως εκ της φύσεώς της, δεν εξασφαλίζει κατανομή ακριβέστερη από εκείνη που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών (σκέψη 57).

Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, ακόμη και όταν τα γενικά έξοδα που σχετίζονται με πράξεις εκμίσθωσης-πώλησης κινητών αγαθών δεν μετακυλίνουν στο ποσό που οφείλεται από τον πελάτη ως αντίτιμο για την παράδοση του αγαθού, δηλαδή για το φορολογητέο σκέλος της πράξης, αλλά στο ποσό του οφειλόμενου τόκου για το σκέλος της πράξης που αφορά τη χρηματοδότηση, δηλαδή για το απαλλασσόμενο σκέλος της πράξης, τα εν λόγω γενικά έξοδα πρέπει, πάντως, να θεωρούνται, για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας, ως συστατικό στοιχείο του τιμήματος για την εν λόγω παράδοση, καθώς και ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόζουν μέθοδο κατανομής η οποία δεν λαμβάνει υπόψη την αρχική αξία του αγαθού κατά την παράδοσή του, εφόσον η μέθοδος αυτή, ως εκ της φύσεώς της, δεν εξασφαλίζει κατανομή ακριβέστερη από εκείνη που θα προέκυπτε από την εφαρμογή της κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών (διατακτικό).

## 1. Ευθεία και άμεση σχέση

### [Απόφαση της 30ής Μαΐου 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Η εταιρία X κατείχε το 30 % των εταιρικών μεριδίων της A και ασκούσε δραστηριότητες διεύθυνσης της A έναντι αμοιβής. Το 1996, η X και οι λοιποί κάτοχοι των εταιρικών μεριδίων

της Α πώλησαν τη συμμετοχή τους στην εταιρία D, και δόθηκε τέλος στις διευθυντικές δραστηριότητες που ασκούσε η εταιρία αυτή υπέρ της Α. Σχετικά με αυτή την πώληση συμμετοχής, διάφορες υπηρεσίες παρασχέθηκαν στην Χ με αναγραφή του ΦΠΑ στα τιμολόγια. Η Χ είχε προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε, θεωρώντας ότι η μεταβίβαση της συμμετοχής της συνιστούσε μεταβίβαση συνόλου αγαθών και υπηρεσιών και ότι τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της πράξης αυτής έπρεπε να θεωρηθούν μέρος των γενικών εξόδων που συνδέονταν με το σύνολο της οικονομικής της δραστηριότητας και, επομένως, μπορούσαν να εκπέσουν εξ ολοκλήρου.

Το αιτούν δικαστήριο είχε ζητήσει, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η μεταβίβαση του 30 % των μεριδίων εταιρίας, για την οποία ο μεταβιβάζων παρέχει υπηρεσίες υποκειμένες σε ΦΠΑ, συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών ή υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας 77/388. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, το δικαστήριο αυτό ζήτησε να διευκρινιστεί αν ασκεί οποιαδήποτε επιρροή το γεγονός ότι οι λοιποί κάτοχοι εταιρικών μεριδίων μεταβιβάζουν σχεδόν συγχρόνως στο ίδιο πρόσωπο τα υπόλοιπα εταιρικά μερίδια της εταιρίας αυτής και ότι η μεταβίβαση αυτή συνδέεται στενά με τις διευθυντικές δραστηριότητες που ασκήθηκαν για την ίδια εταιρία.

Καταρχάς, το Δικαστήριο εξήγησε ότι η απλώς και μόνον κτήση, κατοχή και πώληση μεριδίων συμμετοχής σε εταιρία δεν συνιστά, από μόνη της, οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια της οδηγίας 77/388, δεδομένου ότι η απόκτηση απλώς οικονομικής συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις δεν συνιστά εκμετάλλευση αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα (σκέψη 36). Κατά συνέπεια, η μεταβίβαση των μετοχών/εταιρικών μεριδίων εταιρίας δύναται, ανεξαρτήτως του μεγέθους της συμμετοχής, να εξομοιωθεί με μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών μόνον αν η συμμετοχή ανήκει σε αυτοτελή μονάδα που καθιστά δυνατή την άσκηση αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας και η δραστηριότητα αυτή συνεχίζεται από τον αποκτώντα. Πάντως, η μεταβίβαση και μόνον εταιρικών μεριδίων που δεν συνοδεύεται από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων δεν παρέχει στον προς τον η μεταβίβαση τη δυνατότητα να συνεχίσει αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα ως έλκων το δικαίωμα του μεταβιβάσαντος (σκέψη 38). Συναφώς, οι μέτοχοι/κάτοχοι εταιρικών μεριδίων δεν είναι κύριοι των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στην οποία έχουν συμμετοχή, αλλά είναι κύριοι του μεριδίου συμμετοχής και, ως εκ τούτου, έχουν δικαίωμα λήψης μερισμάτων καθώς και πληροφοριών και έχουν δυνατότητα ανάμειξης στη λήψη των σημαντικών αποφάσεων για τη διαχείριση της επιχείρησης. Συνεπώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι συμμετοχή 30 % σε μια εταιρία παρέχει περιορισμένο μόνο δικαίωμα επί της εταιρίας αυτής (σκέψη 39) και ότι η μεταβίβαση του 30 % των μεριδίων εταιρίας δεν είναι δυνατόν να εξομοιωθεί με μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών υπό την έννοια της οδηγίας 77/388 (σκέψη 40). Το Δικαστήριο διαπίστωσε επίσης ότι κάθε πράξη πρέπει να αξιολογείται ατομικώς και αυτοτελώς (σκέψη 47).

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι δικαίωμα έκπτωσης υφίσταται όταν οι πράξεις εισροής έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τις πράξεις εκροής που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Αν δεν συμβαίνει αυτό, πρέπει να εξετάζεται αν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών εισροής αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων που συνδέονται με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Τόσο στη μία όσο και στην άλλη περίπτωση, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης προϋποθέτει ότι το κόστος των παροχών εισροής ενσωματώνεται, αντιστοίχως, στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροής ή στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που ο υποκειμένος στον φόρο παρέχει εντός του πλαισίου των οικονομικών δραστηριοτήτων του (σκέψη 55).

Εξ αυτού το Δικαστήριο συνήγαγε ότι η μεταβίβαση του 30 % των εταιρικών μεριδίων εταιρίας, για την οποία ο μεταβιβάζων παρέχει υπηρεσίες που υπόκεινται σε ΦΠΑ, δεν συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών ή υπηρεσιών υπό την έννοια της οδηγίας 77/388, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι οι λοιποί κάτοχοι των εταιρικών μεριδίων μεταβιβάζουν σχεδόν συγχρόνως στο ίδιο πρόσωπο τα υπόλοιπα εταιρικά μερίδια της εταιρίας αυτής και ότι η μεταβίβαση αυτή συνδέεται στενά με τις διευθυντικές δραστηριότητες που ασκήθηκαν για την ίδια εταιρία (διατακτικό).

### **Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888)**

Η C&D Foods ήταν η μητρική εταιρία της Arovit Holding A/S, στην οποία ανήκε η Arovit Petfood. Πριν από την 1η Μαρτίου 2007, η κύρια δραστηριότητα της C&D Foods ήταν ότι αποτελούσε τη μητρική εταιρία της Arovit Holding. Κατά την ημερομηνία αυτή η C&D Foods συνήψε σύμβαση διαχείρισης με τη θυγατρική της εταιρία χαμηλότερης βαθμίδας Arovit Petfood για την παροχή υπηρεσιών διοίκησης και πληροφορικής. Τον Αύγουστο του 2008, χρηματοπιστωτικό ίδρυμα εξαγόρασε τον όμιλο Arovit έναντι του ποσού του ενός ευρώ λόγω παύσης πληρωμών του πρώην ιδιοκτήτη του ομίλου αυτού κατά την αποπληρωμή δανείου που του είχε χορηγηθεί. Το εν λόγω ίδρυμα είχε συνάψει, κατά τη διάρκεια της περιόδου από τον Δεκέμβριο του 2008 έως τον Μάρτιο του 2009, συμβάσεις παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών για λογαριασμό της C&D Foods με σκοπό να προετοιμάσει τη μεταβίβαση όλων των μετοχών της Arovit Petfood που είχε στην κατοχή της, προκειμένου να παύσει να είναι πιστωτής του ομίλου αυτού. Αφού κατέβαλε τις δαπάνες που αφορούσαν αυτό το σχέδιο μεταβίβασης, η C&D Foods είχε εκπέσει τον αντίστοιχο ΦΠΑ. Δεδομένου ότι δεν βρέθηκε κανένας ενδιαφερόμενος αγοραστής, η διαδικασία μεταβίβασης εγκαταλείφθηκε το 2009.

Το αιτούν δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν εταιρία χαρτοφυλακίου έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που επιβάρυνε τις δαπάνες που αφορούσαν σχεδιαζόμενη αλλά μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση μεριδίων θυγατρικής χαμηλότερης βαθμίδας στην οποία η εν λόγω εταιρία χαρτοφυλακίου παρέχει υπηρεσίες διοίκησης και πληροφορικής.

Το Δικαστήριο επισήμανε, πρώτον, ότι εταιρία της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, χωρίς να παρεμβαίνει άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των εταιριών αυτών δεν έχει ούτε δικαίωμα έκπτωσης ούτε την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, καθόσον μόνη η κτήση και η κατοχή μετοχών δεν συνιστούν, αυτές καθαυτές, οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112 (σκέψη 30). Ωστόσο, τα πράγματα έχουν άλλως όταν η οικονομική συμμετοχή σε άλλη εταιρία συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση της εταιρίας, στο κεφάλαιο της οποίας αποκτάται η συμμετοχή, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο αποκτών τη συμμετοχή υπό την ιδιότητά του ως μετόχου ή εταίρου, στον βαθμό που μια τέτοια ανάμιξη συνεπάγεται την πραγματοποίηση συναλλαγών υποκειμένων στον ΦΠΑ όπως είναι η παροχή διοικητικών, λογιστικών και μηχανογραφικών υπηρεσιών (σκέψη 32).

Δεύτερον, το Δικαστήριο έκρινε ότι, για να μπορεί μια μεταβίβαση μετοχών να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πρέπει η εν λόγω πράξη, κατ' αρχήν, να έχει την άμεση αποκλειστική αιτία της στη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της επίμαχης μητρικής εταιρίας ή να συνιστά άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση της δραστηριότητας αυτής. Τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν η εν λόγω πράξη πραγματοποιείται προκειμένου το προϊόν της μεταβίβασης αυτής να χρησιμοποιηθεί ευθέως στη φορολογητέα δραστηριότητα της επίμαχης μητρικής

εταιρίας ή στην οικονομική δραστηριότητα που ασκείται από τον όμιλο του οποίου αυτή είναι η μητρική εταιρία (σκέψη 38). Επομένως, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι μια σχεδιαζόμενη αλλά μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση μετοχών, όπως η επίμαχη, η οποία δεν έχει την άμεση αποκλειστική αιτία της στη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της οικείας εταιρίας ή δεν συνιστά την άμεση, μόνιμη και αναγκαία προέκταση αυτής της οικονομικής δραστηριότητας δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (σκέψη 42 και διατακτικό).

**[Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα είχε αναλάβει να υλοποιήσει έργο διαδρομής αναψυχής, στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας σχετικής με τον αγροτικό τουρισμό και τον τουρισμό αναψυχής, καθώς και να παράσχει στο κοινό δωρεάν πρόσβαση σε αυτή για διάστημα πέντε ετών. Είχε εκπέσει τον ΦΠΑ που σχετιζόταν με την κτήση ή την παραγωγή αγαθών επένδυσης στο πλαίσιο υλοποίησης του έργου της επίμαχης διαδρομής αναψυχής. Η φορολογική αρχή, επιληφθείσα αιτήσεως του νομικού προσώπου για την επιστροφή των επίμαχων ποσών ΦΠΑ, είχε αποφασίσει ότι δεν δικαιολογούνταν επιστροφή των ποσών αυτών, καθόσον δεν αποδείχθηκε ότι τα αποκτηθέντα αγαθά και οι ληφθείσες υπηρεσίες προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες δραστηριότητας υποκείμενης σε ΦΠΑ. Με το αιτιολογικό αυτό, η φορολογική αρχή είχε απορρίψει την έκπτωση των συγκεκριμένων ποσών.

Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των δαπανών που σχετίζονται με τις πραγματοποιηθείσες εργασίες και των οικονομικών δραστηριοτήτων που σκοπεύει να ασκήσει το νομικό πρόσωπο, λαμβανομένου υπόψη του ότι το κοινό θα χρησιμοποιούσε κατ' αρχήν δωρεάν τη διαδρομή αναψυχής.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε καταρχάς ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό με την ιδιότητά του αυτή, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το αγαθό αυτό (σκέψη 18). Συναφώς, είναι δυνατή η κτήση αγαθών και η λήψη υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας, ακόμη και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα (σκέψη 19). Πρόσωπο που προβαίνει σε δαπάνες επένδυσης με πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Υπό την ιδιότητα αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να εκπίπτει αμέσως τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των δαπανών επένδυσης που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (σκέψη 20). Το ζήτημα αν πρόσωπο ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο συνιστά πραγματικό ζήτημα το οποίο πρέπει να εκτιμηθεί από το αιτούν δικαστήριο (σκέψη 21). Εντούτοις, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι από την περιγραφή του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η διαδρομή αναψυχής μπορεί να θεωρηθεί μέσο προσέλκυσης επισκεπτών προς τον σκοπό παροχής προς αυτούς αγαθών και υπηρεσιών (σκέψη 22). Αυτό υποδείκνυε ότι το ενδιαφερόμενο νομικό πρόσωπο είχε αποκτήσει ή παραγάγει τα επίμαχα προϊόντα επένδυσης έχοντας την πρόθεση να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα και, κατά συνέπεια, ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο (σκέψη 23).

Όσον αφορά την ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ υφίσταται ακόμη και ελλείψει τέτοιας σχέσης, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό (σκέψεις 27 και 28). Πρέπει να συνεκτιμώνται όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις, και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο (σκέψη 29).

Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η άμεση χρήση αγαθών επένδυσης δεν αναιρεί την ύπαρξη άμεσης και ευθείας σχέσης, καθόσον η θέση στη διάθεση του κοινού της επίμαχης διαδρομής αναψυχής δεν εμπίπτει στην προβλεπόμενη από την οδηγία 2006/112 απαλλαγή, και οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε το ενδιαφερόμενο νομικό πρόσωπο για τη διαχείριση της εν λόγω διαδρομής μπορούν να αποδοθούν στην οικονομική δραστηριότητα που σκοπεύει να ασκήσει (σκέψεις 33 έως 35).

**[Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)**

Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, βουλγαρική εταιρία είχε αποκτήσει πολλά οικοπέδα σε παραθεριστικό οικισμό προκειμένου να ανεγείρει κτίρια προοριζόμενα για εποχιακή διαμονή. Είχε συνάψει σύμβαση με τον δήμο ο οποίος διέθετε οικοδομική άδεια για να αναδιαμορφώσει σταθμό άντλησης ακάθαρτων υδάτων που εξυπηρετούσε τον εν λόγω ευρισκόμενο στην περιφέρειά του παραθεριστικό οικισμό. Η εταιρία που απέκτησε τα οικοπέδα ανέθεσε εργασίες κατασκευής σε τρίτη εταιρία. Κατά την πρώτη αυτή εταιρία, υφίστατο σχέση μεταξύ των δαπανών για την αναδιαμόρφωση του σταθμού άντλησης και των υπηρεσιών που όφειλε να παράσχει μετά την κατασκευή επί των οικοπέδων της των κτιρίων για τα οποία έχει λάβει οικοδομική άδεια.

Το αιτούν δικαστήριο ζήτησε, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στην κατασκευή ή αναβάθμιση ακινήτου που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτον, όταν ο τελευταίος απολαύει άνευ ανταλλάγματος του αποτελέσματος των υπηρεσιών αυτών και αυτές χρησιμοποιούνται τόσο από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο όσο και από τον τρίτο στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε, πρώτον, ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης πρέπει να αξιολογηθεί με γνώμονα το αντικειμενικό περιεχόμενο των σχετικών πράξεων (σκέψη 31). Εάν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (σκέψη 30).

Επομένως, εν προκειμένω, έπρεπε να εξακριβωθεί κατά πόσον υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, αυτής της υπηρεσίας αναδιαμόρφωσης του σταθμού άντλησης ακάθαρτων υδάτων και, αφετέρου, μιας υποκείμενης στον φόρο πράξης εκροών της εταιρίας ή της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας αυτής (σκέψη 32). Από τις περιστάσεις της υπόθεσης προέκυπτε ότι, χωρίς την αναδιαμόρφωση αυτού του σταθμού άντλησης, θα ήταν

αδύνατη η σύνδεση με τον σταθμό αυτό των κτιρίων που σχεδίαζε να κατασκευάσει η εταιρία. Ελλείψει της αναδιαμόρφωσης αυτής, η εταιρία δεν θα μπορούσε να ασκήσει την οικονομική δραστηριότητά της (σκέψη 33). Το γεγονός ότι ο δήμος επωφελείται και αυτός από την εν λόγω υπηρεσία δεν μπορεί να δικαιολογήσει την άρνηση αναγνώρισης στην εταιρία του δικαιώματος έκπτωσης εάν αποδειχθεί η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης (σκέψη 35).

Το Δικαστήριο εξήγησε περαιτέρω ότι απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν αυτή η υπηρεσία αναδιαμόρφωσης είχε περιοριστεί σε ό,τι ήταν απαραίτητο για να διασφαλιστεί η σύνδεση των κτιρίων που κατασκεύασε η εταιρία με τον επίμαχο στην κύρια δίκη σταθμό άντλησης ακάθαρτων υδάτων ή αν είχε υπερβεί το αναγκαίο για τον σκοπό αυτό μέτρο (σκέψη 37). Συναφώς, το Δικαστήριο επισήμανε ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για παροχή υπηρεσιών συνιστάμενων στην κατασκευή ή αναβάθμιση ακινήτου που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτον, όταν ο τελευταίος απολαύει άνευ ανταλλάγματος του αποτελέσματος των υπηρεσιών αυτών και αυτές χρησιμοποιούνται τόσο από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο όσο και από τον εν λόγω τρίτο στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, στον βαθμό που οι εν λόγω υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο προκειμένου να μπορέσει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να πραγματοποιήσει φορολογούμενες πράξεις εκροών και στον βαθμό που το κόστος τους περιλαμβάνεται στην τιμή των πράξεων αυτών (σκέψη 40 και διατακτικό). Στην περίπτωση που οι εργασίες κατασκευής ή αναβάθμισης θα υπερέβαιναν τις ανάγκες που δημιουργούν αυτά καθεαυτά τα κτίρια που κατασκεύασε ο υποκείμενος στον φόρο, δικαίωμα έκπτωσης θα έπρεπε να αναγνωριστεί μόνο για τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε το τμήμα των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε για την κατασκευή ή την αναβάθμιση το οποίο είναι αντικειμενικώς αναγκαίο για να μπορέσει ο υποκείμενος στον φόρο να πραγματοποιήσει τις φορολογούμενες πράξεις του (σκέψη 39).

## 2. Αντίκτυπος της απάτης στο δικαίωμα έκπτωσης

### [Απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

Στην υπόθεση αυτή, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές είχαν διαπιστώσει ότι δεν υπήρχαν αποδεικτικά στοιχεία για την εκτέλεση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων σιταριού και ηλίανθων τις οποίες βουλγαρική εταιρία είχε δηλώσει ότι είχε πραγματοποιήσει προς ρουμανική εταιρία. Οι φορολογικές αρχές είχαν προβεί σε διασταυρώσεις στοιχείων σε δύο προμηθευτές της προσφεύγουσας της κύριας δίκης καθώς και σε τρεις προμηθευτές αυτών. Από τις διασταυρώσεις των στοιχείων δεν αποδείχθηκε ότι οι τρεις τελευταίοι προμηθευτές είχαν πράγματι παραδώσει εμπορεύματα στους δύο πρώτους προμηθευτές, οπότε οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές είχαν συναγάγει ότι οι προμηθευτές της προσφεύγουσας της κύριας δίκης δεν διέθεταν τις αναγκαίες ποσότητες εμπορευμάτων για να πραγματοποιήσουν τις παραδόσεις στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι δεν υπήρξαν στην πραγματικότητα παραδόσεις μεταξύ των εταιριών αυτών και της προσφεύγουσας της κύριας δίκης. Στο πλαίσιο αυτό, υποβλήθηκε προδικαστικό ερώτημα σχετικά με τον ορισμό της έννοιας της «φοροδιαφυγής» και τα όριά της.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε, καταρχάς, ότι, βάσει της πάγιας νομολογίας του επί του θέματος αυτού –ήτοι, μεταξύ άλλων, των αποφάσεων Halifax κ.λπ.<sup>18</sup>, Kittel και Recolta Recycling<sup>19</sup>, καθώς και Mahagében και Dávid<sup>20</sup>–, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά στην οποία προβαίνει μετέχει σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ πρέπει, για τους σκοπούς της οδηγίας 2006/112, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή, και μάλιστα ανεξαρτήτως του ζητήματος αν αποκομίζει όφελος από τη μεταπώληση των αγαθών ή από τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων τις οποίες διενεργεί ο ίδιος σε μεταγενέστερο στάδιο (σκέψη 39).

Αντιθέτως, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος έκπτωσης που προβλέπεται στην οδηγία περί ΦΠΑ η επιβολή κύρωσης στον υποκείμενο στον φόρο, με τη μορφή της μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης, εφόσον αυτός δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη διενεργήθηκε 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 φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ (σκέψη 41).

Κατά συνέπεια, αφού ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, απόκειται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμο τα αντικειμενικά στοιχεία με βάση τα οποία καθίσταται δυνατό να συναχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προκειμένου να θεμελιωθεί δικαίωμα προς έκπτωση πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο ή επόμενο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων (σκέψη 43).

### **[Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)**

Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στη βουλγαρική εταιρία, προσφεύγουσα στην κύρια δίκη της υπόθεσης αυτής, η βουλγαρική φορολογική αρχή είχε διερωτηθεί ως προς τη βασιμότητα της έκπτωσης του ΦΠΑ όπως αυτή υπολογίστηκε βάσει του φόρου που αναγραφόταν στα τιμολόγια επτά εκ των παρόχων της. Συγκεκριμένα, για ορισμένους από τους εν λόγω παρόχους, ή για τους υπεργολάβους αυτών, δεν είχε προκύψει από τις πληροφορίες που τους είχε ζητηθεί να παράσχουν στο πλαίσιο του ελέγχου ότι διέθεταν τα απαραίτητα μέσα για την παροχή των χρεωθεισών υπηρεσιών. Η φορολογική αρχή, κρίνοντας είτε ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι όντως εκτελέστηκαν οι εργασίες ορισμένων υπεργολάβων είτε ότι οι εργασίες αυτές δεν είχαν πραγματοποιηθεί από τους παρόχους που αναγράφονταν στα τιμολόγια, είχε εκδώσει διορθωτική πράξη επιβολής φόρου αμφισβητώντας τη δυνατότητα έκπτωσης του αναγραφόμενου ΦΠΑ στα τιμολόγια των επτά αυτών επιχειρήσεων.

<sup>18</sup> [Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

<sup>19</sup> [Απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006 \(C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

<sup>20</sup> [Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012 \(C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Σχετικά με την απόφαση αυτή, βλ. επίσης μέρος II, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», και μέρος V, με τίτλο «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης», του παρόντος δελτίου.



Παραπέμποντας στην απόφαση Bonik<sup>21</sup>, το Δικαστήριο έκρινε, πρώτον, ότι, το γεγονός και μόνον ότι η υπηρεσία που παρασχέθηκε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν είχε όντως πραγματοποιηθεί από τον αναγραφόμενο στα τιμολόγια πάροχο ή από τον υπεργολάβο του, ιδίως διότι αυτοί δεν διέθεταν το προσωπικό, τα υλικά μέσα και τα στοιχεία ενεργητικού που ήταν αναγκαία για την παροχή των υπηρεσιών, ότι το κόστος της παροχής δεν τεκμηριώθηκε στα λογιστικά βιβλία τους και ότι εκδόθηκαν πλαστά έγγραφα από πρόσωπα που τα υπέγραψαν ως πάροχοι δεν αρκεί, αφ' εαυτού, για να αποκλειστεί το δικαίωμα προς έκπτωση (σκέψη 31). Ο αποκλεισμός αυτός θα τελεί υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι τα περιστατικά συνιστούν απάτη και, αφετέρου, ότι αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος έκπτωσης έλαβε χώρα στο πλαίσιο της εν λόγω απάτης, προϋπόθεση τη συνδρομή της οποίας οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο (σκέψη 32).

Δεύτερον, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί του δικονομικού ζητήματος που αφορούσε την υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου να διαπιστώσει αυτεπαγγέλτως τη φοροδιαφυγή. Συναφώς, το Δικαστήριο επισήμανε ότι, μολονότι ένας κανόνας του εθνικού δικαίου χαρακτηρίζει τη φοροδιαφυγή ως ποινικό αδίκημα και ο χαρακτηρισμός αυτός απόκειται στον ποινικό δικαστή και μόνον, δεν προκύπτει ότι ο κανόνας αυτός αποκλείει τη δυνατότητα του δικαστή που είναι επιφορτισμένος με την εκτίμηση της νομιμότητας μιας διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου, με την οποία αμφισβητείται η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο έκπτωση του ΦΠΑ, να στηριχθεί στα αντικειμενικά στοιχεία που παρέσχον οι φορολογικές αρχές για να αποδείξουν την ύπαρξη, στην περίπτωση αυτή, απάτης, ενώ, σύμφωνα με άλλη διάταξη του εθνικού δικαίου, ο «αχρεωστήτως επιβληθείς» ΦΠΑ δεν εκπίπτει (σκέψη 38). Συγκεκριμένα, το δίκαιο της Ένωσης απαιτεί από τις εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Περαιτέρω, έστω και αν οι διάδικοι δεν επικαλούνται το δίκαιο της Ένωσης, ο εθνικός δικαστής πρέπει να εξετάσει αυτεπαγγέλτως τους νομικούς ισχυρισμούς που στηρίζονται σε δεσμευτικό κανόνα του δικαίου της Ένωσης, οσάκις, βάσει του εθνικού δικαίου, τα εθνικά δικαστήρια έχουν την ίδια υποχρέωση ή ευχέρεια και για τους δεσμευτικούς εθνικούς κανόνες (σκέψη 34).

#### **[Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcamp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης πολωνική επιχείρηση είχε προβεί σε πλείονες αγορές καυσίμων ντίζελ τα οποία χρησιμοποίησε στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητάς της. Εν συνεχεία, η εν λόγω εταιρία εξέπεσε τον ΦΠΑ που κατέβαλε για τις εν λόγω αγορές καυσίμων. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή είχε αρνηθεί να της αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του εν λόγω ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που αφορούσαν τις εν λόγω αγορές καυσίμων είχαν εκδοθεί από ανύπαρκτο επιχειρηματία. Η διαπίστωση περί της ανυπαρξίας του επιχειρηματία στηριζόταν σε ένα σύνολο στοιχείων, ιδίως στο ότι η εταιρία αυτή δεν ήταν καταχωρισμένη στα μητρώα ΦΠΑ, δεν υπέβαλλε φορολογική δήλωση και δεν κατέβαλλε φόρους.

<sup>21</sup> [Απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

Καταρχάς, όσον αφορά την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης, το Δικαστήριο υπενθύμισε τη νομολογία Bonik<sup>22</sup> και Maks Pen<sup>23</sup>, διευκρινίζοντας εν συνεχεία ότι, όταν πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία 77/388 για τη γένεση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπεται στην οδηγία αυτή η επιβολή κύρωσης, με την άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος προς έκπτωση, στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα παράδοσης περιλαμβανόταν άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που διενήργησε ο υποκείμενος στον φόρο, η οποία συνιστά φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ (σκέψη 49).

Κατά το Δικαστήριο, απόκειται στη φορολογική αρχή η οποία έχει διαπιστώσει ότι ο εκδότης του τιμολογίου διέπραξε απάτες ή παρατυπίες να αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία και χωρίς να απαιτεί από τον παραλήπτη του τιμολογίου να προβεί σε ελέγχους τους οποίους δεν οφείλει να διενεργήσει, ότι ο παραλήπτης αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας έγινε επίκληση προς στήριξη του δικαιώματος έκπτωσης εντασσόταν στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει (σκέψη 50).

### III. Αναλογία έκπτωσης

#### [Απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης αυτής περιγράφηκαν ήδη ανωτέρω, στην ενότητα II «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης». Επομένως, αρκεί να υπομνησθεί απλώς στο σημείο αυτό ότι η υπόθεση αφορά μικτούς υποκειμένους στον φόρο και το δικαίωμά τους να εκπέσουν ΦΠΑ επί των εισροών βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής αγαθών και υπηρεσιών, υπολογίζοντας το εκπεστέο ποσό, σε τομείς στους οποίους οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο πραγματοποιούν μόνο φορολογητέες πράξεις, περιλαμβάνοντας μη φορολογητέες «επιδοτήσεις» στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό της αναλογίας έκπτωσης.

Παραπέμποντας στην απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005 στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-243/03)<sup>24</sup>, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, όσον αφορά τους μικτούς υποκειμένους στον φόρο, ακόμη και αν το δικαίωμα προς έκπτωση υπολογίζεται βάσει καθορισμένης αναλογίας, βασισμένης σε κλάσμα με αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 77/388, και με παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να

<sup>22</sup> [Απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

<sup>23</sup> [Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

<sup>24</sup> [Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

προβλέπουν κάποια εκ των λοιπών μεθόδων καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που απαριθμούνται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, ήτοι, μεταξύ άλλων, την καθιέρωση χωριστής αναλογίας για κάθε τομέα δραστηριότητας ή την έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα (σκέψη 38). Συναφώς, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή αγαθού ή υπηρεσίας φορολογούνται όπως αυτή. Όσον αφορά επιδοτήσεις πλην αυτών που συνδέονται άμεσα με την τιμή, τα κράτη μέλη μπορούν να συμπεριλάβουν το ποσό των επιδοτήσεων αυτών στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας που εφαρμόζεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί ταυτόχρονα πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου (σκέψη 39).

Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, δεδομένου ότι είχε επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο της κύριας δίκης να πραγματοποιήσει την έκπτωση φόρου σύμφωνα με άλλη μέθοδο, πλην εκείνης που στηρίζεται στην καθοριζόμενη αναλογία βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής των αγαθών και υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα (σκέψη 40), οι δραστηριότητες που ασκούσε στους τομείς της εστίασης και της ψυχαγωγίας υπέκειντο στον ΦΠΑ και το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής αφορά το σύνολο των φόρων που επιβλήθηκαν στις πραγματοποιηθείσες πράξεις εισροών (σκέψη 41). Επομένως, κατά το Δικαστήριο, η οδηγία 77/388 απαγορεύει σε κράτος μέλος, το οποίο επιτρέπει στους μικτούς υποκειμένους στον φόρο να πραγματοποιούν την προβλεπόμενη από την εν λόγω οδηγία έκπτωση βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής αγαθών και υπηρεσιών, να υπολογίζει το εκπεστέο ποσό, σε τομείς στους οποίους οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο πραγματοποιούν μόνο φορολογητέες πράξεις, περιλαμβάνοντας μη φορολογητέες «επιδοτήσεις» στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό της αναλογίας έκπτωσης (σκέψη 43).

#### **[Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο, γερμανική εταιρία, είχε κατασκευάσει κτίριο το οποίο περιελάμβανε τόσο κατοικίες όσο και επαγγελματικούς χώρους. Μετά την αποπεράτωση του κτιρίου αυτού, ο υποκείμενος στον φόρο είχε προβεί σε εκμίσθωσή του, η οποία εν μέρει απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ και εν μέρει υπέκειτο σε αυτόν. Στη δήλωση του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο είχε εκπέσει μέρος του φόρου εισροών που αντιστοιχούσε στο ως άνω κτίριο, υπολογίζοντας τον εκπεστέο ΦΠΑ εφαρμόζοντας αναλογία καθοριζόμενη με βάση τη σχέση μεταξύ του κύκλου εργασιών που αφορούσε τις επαγγελματικές μισθώσεις και του κύκλου εργασιών που προέκυπτε από τις λοιπές μισθώσεις.

Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι ο εκπεστέος ΦΠΑ επί των εισροών έπρεπε να καθοριστεί με βάση την αναλογία μεταξύ του εμβαδού των επαγγελματικών χώρων και του εμβαδού των χώρων που προορίζονταν για κατοικίες, με συνέπεια την αναθεώρηση προς τα κάτω του εκπεστέου ΦΠΑ, εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο.

Στο πλαίσιο της διαφοράς αυτής, το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο προκειμένου να διευκρινιστεί αν η διάταξη της οδηγίας 77/388 για τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να προκρίνουν άλλη κλείδα κατανομής για τους σκοπούς του εν λόγω υπολογισμού του ΦΠΑ επί των εισροών για την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσης και όχι εκείνη που βασίζεται στον κύκλο εργασιών.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε, καταρχάς, ότι, βάσει του γενικού κανόνα που θεσπίζει η οδηγία 77/388, ο υπολογισμός της αναλογίας σημαίνει ότι επιτρέπεται η έκπτωση μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί σε πράξεις αναφερόμενες στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 17 της εν λόγω οδηγίας, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (σκέψη 13). Εντούτοις, παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν άλλη μέθοδο καθορισμού του δικαιώματος έκπτωσης, ήτοι χωριστή αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητας ή έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα ή, ακόμη, αποκλεισμό του δικαιώματος έκπτωσης υπό την επιφύλαξη της τήρησης ορισμένων προϋποθέσεων (σκέψη 15). Συναφώς, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμει η ως άνω διάταξη, να διασφαλίσουν την πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας 77/388 καθώς και τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και ιδίως τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας (σκέψη 16). Εθνική νομοθεσία η οποία εισάγει γενική παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό θα έθετε σε κίνδυνο την επίτευξη του σκοπού της οδηγίας 77/388 κατά τον οποίο ο υπολογισμός της αναλογίας έκπτωσης πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη (σκέψη 17). Στο πλαίσιο αυτό, απόκειται στα κράτη μέλη να θεσπίσουν, εντός των ορίων που θέτουν η τήρηση του δικαίου της Ένωσης καθώς και οι αρχές επί των οποίων στηρίζεται το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, μεθόδους και κανόνες για τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών. Κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής, τα εν λόγω κράτη υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της ως άνω οδηγίας (σκέψη 22).

Κατά το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη πρέπει επίσης να μεριμνούν ώστε ο υπολογισμός της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών να είναι όσο το δυνατόν ακριβέστερος (σκέψη 23). Συνεπώς, η οδηγία 77/388 δεν απαγορεύει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν, για συγκεκριμένη πράξη, μέθοδο ή κλείδα κατανομής διαφορετική από τη μέθοδο που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, όπως, μεταξύ άλλων, η επίμαχη στην κύρια δίκη μέθοδος του εμβαδού, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγουν εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών από εκείνον που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου που βασίζεται στον κύκλο εργασιών (σκέψη 24).

### **[Απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)**

Η υπόθεση αυτή αφορά πιστωτικό ίδρυμα με έδρα τη Γαλλία, το οποίο είχε υποκαταστήματα σε κράτη μέλη της Ένωσης και σε τρίτες χώρες. Κατά τη διάρκεια ελέγχου, η φορολογική αρχή είχε αρνηθεί στο εν λόγω ίδρυμα, ως υποκείμενο στον φόρο, να συνυπολογίσει το ποσό των τόκων των δανείων που είχε χορηγήσει η έδρα του τραπεζικού ιδρύματος στα υποκαταστήματά της που ήταν εγκατεστημένα εκτός του γαλλικού εδάφους στον αριθμητή και στον παρονομαστή της αναλογίας έκπτωσης.

Το Δικαστήριο, στο οποίο το εθνικό δικαστήριο υπέβαλε τέσσερα ερωτήματα σχετικά με τον καθορισμό της αναλογίας της έκπτωσης του ΦΠΑ, εξέτασε καταρχάς αν η οδηγία 77/388 έχει την έννοια ότι, για τον εν λόγω καθορισμό, εταιρία, της οποίας η έδρα βρίσκεται εντός κράτους μέλους, μπορεί να λάβει υπόψη τον κύκλο εργασιών που πραγματοποίησαν τα υποκαταστήματά της που είναι εγκατεστημένα εντός άλλων κρατών μελών.

Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, στον βαθμό που ο υπολογισμός της αναλογίας έκπτωσης συνιστά ένα στοιχείο του καθεστώτος εκπτώσεων που προβλέπεται στην οδηγία 77/388, ο

τρόπος κατά τον οποίον πρέπει να πραγματοποιείται ο υπολογισμός αυτός εμπίπτει, μαζί με το εν λόγω καθεστώς εκπτώσεων, στη σφαίρα εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ με την οποία πρέπει να συνδέεται φορολογικώς μια δραστηριότητα ή μια πράξη (σκέψη 30). Συγκεκριμένα, απόκειται στις φορολογικές αρχές κάθε κράτους μέλους να καθορίσουν τη μέθοδο καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση, οι δε αρχές αυτές μπορούν, βάσει της εν λόγω οδηγίας, να προβλέψουν χωριστή αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητας ή έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα ή, ακόμη, αποκλεισμό του δικαιώματος έκπτωσης υπό ορισμένες συνθήκες (σκέψη 31). Συναφώς, ο τρόπος ανάκτησης του ΦΠΑ, είτε με έκπτωση είτε με επιστροφή, εξαρτάται αποκλειστικά από τον «τόπο εγκατάστασης» του υποκειμένου στον φόρο (σκέψη 32). Η έννοια αυτή δεν αφορά αποκλειστικά την έδρα του υποκειμένου στον φόρο, αλλά και τις μόνιμες εγκαταστάσεις (σκέψη 33). Στον βαθμό που μόνιμη εγκατάσταση η οποία βρίσκεται εντός κράτους μέλους, και η κύρια εγκατάσταση η οποία βρίσκεται εντός άλλου κράτους μέλους δεν συνιστούν παρά έναν και τον αυτό υποκείμενο στον ΦΠΑ, εντεύθεν προκύπτει ότι ένας και ο αυτός υποκείμενος στον φόρο υπόκειται, παράλληλα με το καθεστώς που ισχύει εντός του κράτους της έδρας του, σε τόσα εθνικά καθεστώτα εκπτώσεως όσα και τα κράτη μέλη εντός των οποίων διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις (σκέψη 34).

Εφόσον όμως ο τρόπος υπολογισμού της αναλογίας συνιστά βασικό στοιχείο του καθεστώτος εκπτώσεων, δεν μπορεί, χωρίς να τεθούν σοβαρά εν αμφιβόλω τόσο η ορθολογική κατανομή των σφαιρών εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών περί ΦΠΑ όσο και ο λόγος ύπαρξης της εν λόγω αναλογίας, να ληφθεί υπόψη, κατά τον υπολογισμό της αναλογίας που εφαρμόζεται στην κύρια εγκατάσταση υποκειμένου στον φόρο εγκατεστημένου εντός κράτους μέλους, ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησαν όλες οι μόνιμες εγκαταστάσεις που διαθέτει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο εντός των άλλων κρατών μελών (σκέψη 35). Συγκεκριμένα, πρώτον, ένας τέτοιος τρόπος υπολογισμού της αναλογίας δεν είναι ικανός να διασφαλίσει καλύτερη τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ σε σχέση με ένα σύστημα χωριστής αναλογίας για κάθε κράτος μέλος στο οποίο ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει μόνιμη εγκατάσταση (σκέψη 37). Δεύτερον, θα υπήρχε στρέβλωση της αξίας της εφαρμοστέας αναλογίας έκπτωσης (σκέψη 38). Τρίτον, ο εν λόγω τρόπος καθορισμού της αναλογίας έκπτωσης είναι δυνατόν να θίξει την πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας 77/388 (σκέψη 39).

**[Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schifffahrt \(C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, δύο εταιρίες χαρτοφυλακίου είχαν εκπέσει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ τον οποίο είχαν καταβάλει, η πρώτη εταιρία, για την απόκτηση, από τρίτο, κεφαλαίων που χρησιμοποίησε για να χρηματοδοτήσει την απόκτηση μεριδίων στις θυγατρικές της και την παροχή των υπηρεσιών της και, η δεύτερη εταιρία, για την έκδοση νέων μετοχών σε σχέση με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της. Για την πρώτη εταιρία, η φορολογική αρχή είχε δεχθεί την έκπτωση αυτή μόνον εν μέρει, καθόσον έκρινε ότι η απλώς και μόνο κατοχή μεριδίων σε θυγατρικές εταιρίες δεν γεννά δικαίωμα έκπτωσης. Όσον αφορά τη δεύτερη εταιρία, η φορολογική αρχή είχε επίσης αρνηθεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

Το επιληφθέν της διαφοράς στην υπόθεση αυτή εθνικό δικαστήριο είχε υποβάλει στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικά με την περίπτωση κατά την οποία η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών επιτρέπεται μόνον όταν οι δαπάνες στις οποίες έχει υποβληθεί ο υποκείμενος στον φόρο συναρτώνται εν μέρει μόνο προς την οικονομική δραστηριότητά του. Ειδικότερα, το

εθνικό δικαστήριο ζήτησε να διευκρινιστεί ο τρόπος υπολογισμού, κατά τον οποίο ο ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε εταιρία χαρτοφυλακίου σε σχέση με την άντληση κεφαλαίων για την κτήση μεριδίων θυγατρικών εταιριών της έπρεπε να επιμερισθεί μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων της εν λόγω εταιρίας.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε καταρχάς ότι δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης κατά την οδηγία 77/388 η εταιρία χαρτοφυλακίου της οποίας μοναδικός σκοπός είναι η κατοχή μεριδίων συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρία αυτή να αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων (σκέψη 18). Εντούτοις, οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται μια εταιρία χαρτοφυλακίου για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο θυγατρικών εταιριών της, η οποία μετέχει στη διαχείριση των θυγατρικών αυτών και επομένως ασκεί οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρούνται ως εξυπηρετούσες την οικονομική δραστηριότητα της εταιρίας αυτής και, για τον ΦΠΑ που έχει καταβληθεί για τις δαπάνες αυτές, παρέχεται δικαίωμα πλήρους έκπτωσης (σκέψη 25).

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι σύστημα έκπτωσης της αναλογίας του ΦΠΑ αφορά μόνον τις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια συγχρόνως τόσο οικονομικής φύσης πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και οικονομικής φύσης πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (σκέψη 26). Το σύστημα αυτό αφορά τον ΦΠΑ επί των εισροών που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται αποκλειστικά με οικονομικές δραστηριότητες. Αντιθέτως, ο καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων επιμερισμού του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων απόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών (σκέψη 27). Δεδομένου ότι οι ενδιαφερόμενες εταιρίες χαρτοφυλακίου είχαν υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ για την οικονομική δραστηριότητα που αντιπροσώπευαν οι παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας προς όλες τις θυγατρικές τους, ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί σε σχέση με τις δαπάνες απόκτησης των υπηρεσιών αυτών θα πρέπει να θεωρείται μέρος των γενικών εξόδων και να εκπίπτει εξ ολοκλήρου, εκτός αν οι οικονομικής φύσης πράξεις εισροών απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης θα μπορεί να ασκηθεί μόνο υπό τις προϋποθέσεις της αναλογίας (σκέψη 28).

**[Απόφαση της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und D'. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο, γερμανική αστική εταιρία ακινήτων, είχε εκτελέσει, επί ιδιόκτητου οικοπέδου της, εργασίες κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και ανέγερσης κτιρίου κατοικιών και γραφείων. Το κτίριο περιελάμβανε έξι μονάδες κατοικιών και γραφείων και δέκα υπόγειες θέσεις στάθμευσης. Ορισμένες εκ των εν λόγω μονάδων και θέσεων είχαν εκμισθωθεί.

Ο υποκείμενος στον φόρο είχε υπολογίσει το δικαίωμά του προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ για τις εργασίες κατεδάφισης και ανέγερσης εφαρμόζοντας κλείδα κατανομής με βάση την αναλογία μεταξύ του κύκλου εργασιών από την υποκείμενη στον ΦΠΑ εκμίσθωση των εμπορικών χώρων ή των συνδεδόμενων με αυτούς θέσεων στάθμευσης και εκείνου από τις λοιπές απαλλασσόμενες του ΦΠΑ πράξεις εκμίσθωσης. Εντούτοις, ορισμένα τμήματα του κτιρίου, για τα οποία ο αρχικός σχεδιασμός ήταν να διατεθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, είχαν τελικώς εκμισθωθεί στο πλαίσιο συμβάσεων μίσθωσης απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ. Εκτιμώντας ότι η έκπτωση του ΦΠΑ έπρεπε να

πραγματοποιηθεί βάσει ακριβέστερης κλείδας κατανομής με γνώμονα τον κύκλο εργασιών, ήτοι κλείδα κατανομής με βάση το εμβαδόν, η γερμανική φορολογική αρχή είχε εφαρμόσει την κλείδα αυτή και είχε μειώσει το επιτρεπόμενο ποσοστό έκπτωσης.

Η διαφορά αυτή οδήγησε το εθνικό δικαστήριο να ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν, στην περίπτωση που κύριο χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση πράξεων εκρών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και άλλων πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν ως εισροές για την ανέγερση ή την κτήση του κτιρίου αυτού υπάγονται, καταρχάς, αποκλειστικώς στη μία ή στην άλλη κατηγορία των πράξεων αυτών, προκειμένου, στη συνέχεια, μόνον το δικαίωμα προς έκπτωση για εκείνα τα αγαθά και εκείνες τις υπηρεσίες που δεν υπήχθησαν κατά τον τρόπο αυτό να καθορίζεται με την εφαρμογή κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών ή, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αυτή εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας της έκπτωσης, με βάση το εμβαδόν. Επιπλέον, το εθνικό δικαστήριο είχε ζητήσει να διευκρινιστεί αν η απάντηση που το Δικαστήριο καλείται να δώσει επί του ερωτήματος αυτού θα ίσχυε και για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρήση, τη διατήρηση ή τη συντήρηση κτιρίου μικτής χρήσης.

Αφού διαπίστωσε ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται, κατ' αρχήν, να προβλέπουν ότι οι υποκείμενοι στον φόρο, για τον καθορισμό του ποσού του δικαιώματός τους προς έκπτωση, οφείλουν, καταρχάς, να υπαγάγουν τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που έλαβαν ως εισροές στις διάφορες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν ως εκροές, για τις οποίες τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες προορίζονταν, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, ακολούθως, απόκειται στις αρμόδιες αρχές αυτών των κρατών να εφαρμόσουν, για αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, το σύστημα έκπτωσης που αντιστοιχεί στην υπαγωγή τους, εξυπακουσμένου ότι, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που δεν αφορούν ένα είδος πράξης, επιβάλλεται η εφαρμογή του συστήματος που προβλέπει η οδηγία 77/388 (σκέψη 26).

Συναφώς, το Δικαστήριο εξήγησε ότι είναι επιτρεπτή η παροχή, βάσει εθνικής ρύθμισης, της δυνατότητας στους υποκείμενους στον φόρο να μην προβούν στην υπαγωγή αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών, ανεξαρτήτως της χρήσης τους, όταν τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες αφορούν την κτήση ή την ανέγερση κτιρίου μικτής χρήσης και η υπαγωγή αυτή είναι, στην πράξη, δυσχερώς πραγματοποιήσιμη (σκέψη 28). Αντιθέτως, αν η υπαγωγή αυτή είναι ευκόλως πραγματοποιήσιμη στην πράξη, το κράτος μέλος δεν μπορεί να προβλέψει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο απαλλάσσονται από την υποχρέωση υπαγωγής των αγαθών και υπηρεσιών στις διάφορες πράξεις που πραγματοποιούνται ως εκροές διά του κτιρίου αυτού (σκέψη 30).

Όσον αφορά τον υπολογισμό της έκπτωσης, το Δικαστήριο υπενθύμισε, ως προς τα αγαθά και τις υπηρεσίες που υπάγονται ταυτοχρόνως σε πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, ότι το ποσό αυτό υπολογίζεται κατ' αρχήν βάσει αναλογίας καθοριζόμενης για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο (σκέψη 31). Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν διαφορετική μέθοδο υπολογισμού υπό την προϋπόθεση ότι αυτή εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών από εκείνον που προκύπτει από την εφαρμογή της πρώτης αυτής μεθόδου (σκέψη 32).

Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προβλέπουν ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν ως εισροές για την ανέγερση, κτήση, χρήση, συντήρηση ή διατήρηση του κτιρίου αυτού υπάγονται, καταρχάς, σε αυτές τις διαφορετικές

πράξεις, όταν η υπαγωγή αυτή είναι δυσχερώς πραγματοποιήσιμη, προκειμένου, στη συνέχεια, μόνον το δικαίωμα προς έκπτωση που γεννάται για εκείνα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν ταυτοχρόνως για ορισμένες πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και άλλες που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση να καθορίζεται κατ' εφαρμογήν κλείδας κατανομής με βάση τον κύκλο εργασιών, ή, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αυτή εγγυάται ακριβέστερο καθορισμό της αναλογίας της έκπτωσης, με βάση το εμβαδόν (σκέψη 36).

#### IV. Περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης

Η έννοια των περιορισμών στο παρόν μέρος είναι ευρύτερη από εκείνη των περιορισμών που προβλέπονται στο άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112. Συγκεκριμένα, πρόκειται μάλλον για τα όρια του δικαιώματος έκπτωσης.

Συναφώς, παρουσιάζονται τρεις αποφάσεις, ήτοι οι αποφάσεις Maks Pen<sup>25</sup>, Gemeente Woerden<sup>26</sup>, και Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16<sup>27</sup>.

##### [Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Στην απόφαση αυτή, το δικαστήριο επισήμανε ότι η ευχέρεια που προβλέπεται για τα κράτη μέλη από το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, δυνάμει της οποίας αυτά μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης, δεν μπορεί, όπως ορίζει το δεύτερο εδάφιο του ίδιου άρθρου, να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων, πέραν των καθοριζόμενων στην εν λόγω οδηγία (σκέψη 42). Συγκεκριμένα, κατά το Δικαστήριο, ενδεχόμενη μη τήρηση από τον παρέχοντα υπηρεσίες επιταγών λογιστικής φύσεως δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του αποδέκτη των παρεχόμενων υπηρεσιών όσον αφορά τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αυτές, όταν τα σχετικά με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τιμολόγια περιέχουν όλες τις πληροφορίες που απαιτεί το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 (σκέψη 47). Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η οδηγία 2006/112 αντιτίθεται σε εθνική διάταξη κατά την οποία η υπηρεσία θεωρείται παρασχεθείσα κατά τον χρόνο κατά τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις αναγνώρισης του προερχόμενου από την οικεία παροχή εσόδου (σκέψη 48 και σημείο 3 του διατακτικού).

##### [Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

Στην υπόθεση αυτή, δήμος στις Κάτω Χώρες, ο οποίος είχε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, είχε κατασκευάσει κτίρια και τα είχε πωλήσει σε τιμή μικρότερη του κόστους κατασκευής σε αποκτώντα ο οποίος είχε παραχωρήσει δωρεάν τη χρήση τμήματος των εν λόγω κτιρίων σε τρίτο. Τα λοιπά τμήματα είχαν εκμισθωθεί έναντι

<sup>25</sup> [Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Βλ., επίσης, στο μέρος II του παρόντος δελτίου, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», ενότητα «2. Αντίκτυπος της απάτης στο δικαίωμα έκπτωσης».

<sup>26</sup> [Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

<sup>27</sup> [Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Βλ., επίσης, στο μέρος II του παρόντος δελτίου, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», ενότητα «1. Ευθεία και άμεση σχέση».



αμοιβής σε διαφόρους μισθωτές. Το αιτούν δικαστήριο είχε ζητήσει να διευκρινιστεί αν, σε τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του ΦΠΑ που χρεώθηκε για την κατασκευή των κτιρίων ή μόνο μερικής έκπτωσης, σε αναλογία με τα τμήματα των εν λόγω κτιρίων τα οποία ο αγοραστής χρησιμοποιεί για οικονομικές δραστηριότητες, ήτοι για εκμίσθωση εξ επαχθούς αιτίας.

Συναφώς, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η οδηγία 2006/112 δεν εξαρτά το δικαίωμα έκπτωσης από προϋπόθεση σχετική με τη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών εκ μέρους εκείνου προς τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, διότι αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα κάθε πράξη που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο με αποκτώντα αγαθά ή λήπτη υπηρεσιών ο οποίος δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα, όπως οι ιδιώτες, να περιορίζει το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο σε έκπτωση (σκέψη 36).

Επιπλέον, κατά το Δικαστήριο, προϋπόθεση σύμφωνα με την οποία η χρήση των αγαθών από τον αποκτώντα ή των υπηρεσιών από τον λήπτη τους καθορίζει το δικαίωμα έκπτωσης του προμηθευτή ή παρόχου θα είχε ως αποτέλεσμα να εξαρτάται το δικαίωμα έκπτωσης του υποκείμενου στον φόρο από μεταγενέστερη πράξη του αποκτώντος ή του λήπτη, ο οποίος θα είχε πάντοτε το δικαίωμα να μεταβάλει τη χρήση του αγαθού βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα (σκέψη 37).

Το Δικαστήριο έκρινε ότι το αποτέλεσμα της οικονομικής πράξης δεν ασκεί επιρροή στο δικαίωμα έκπτωσης του υποκείμενου στον φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι η δραστηριότητα υπόκειται στον ΦΠΑ, και, ως εκ τούτου, ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την κατασκευή των κτιρίων και όχι μόνο μερικής έκπτωσης του φόρου αυτού, κατ' αναλογίαν των τμημάτων των εν λόγω κτιρίων τα οποία ο αγοραστής χρησιμοποιεί για οικονομικές δραστηριότητες (σκέψεις 40 και 42).

**[Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)**

Η υπόθεση αυτή αφορά κυρίως την προϋπόθεση της ύπαρξης ευθείας και άμεσης σχέσης<sup>28</sup>.

Όσον αφορά τους περιορισμούς κατά την έννοια του άρθρου 176 της οδηγίας 2006/112, το Δικαστήριο έκρινε στην απόφαση αυτή ότι, μολονότι η επίμαχη διάταξη του βουλγαρικού δικαίου προβλέπει εξαίρεση από το δικαίωμα έκπτωσης η οποία ίσχυε κατά την ημερομηνία προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το εν λόγω άρθρο 176 επιτρέπει τη διατήρηση τέτοιων εξαιρέσεων μόνον στο μέτρο που δεν προβλέπουν γενικές εξαιρέσεις από το καθεστώς έκπτωσης που καθιερώνει η οδηγία 2006/112 και, μεταξύ άλλων, το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής. Υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει της εν λόγω διάταξης του βουλγαρικού δικαίου, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δεν υφίστατο όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονταν για παραδόσεις ή παροχές εκ χαριστικής αιτίας ή για δραστηριότητες ξένες προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο (σκέψη 21).

<sup>28</sup> Βλ., επίσης, μέρος II του παρόντος δελτίου, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαίματος έκπτωσης», ενότητα «1. Ευθεία και άμεση σχέση».

## V. Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης

### [Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid \(C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Η υπόθεση αυτή, η οποία παρουσιάστηκε ήδη ανωτέρω, περιέχει επίσης πτυχές που αφορούν τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης <sup>29</sup>.

Συναφώς, στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να υποχρεώνουν γενικώς τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, αφενός, να διακριβώνουν ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών και των υπηρεσιών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, ότι είχε στη διάθεσή του τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τέλος, ότι έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να διαθέτουν έγγραφα σχετικά με τα ως άνω στοιχεία (σκέψη 61).

Κατά το Δικαστήριο, καίτοι το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει να μπορεί να απαιτείται από τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία να λάβει οποιοδήποτε μέτρο που θα μπορούσε ευλόγως να του ζητηθεί προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η πράξη την οποία αυτός πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φορολογική απάτη, η δυνατότητα που προβλέπεται στο άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, δεν μπορεί να χρησιμοποιείται, κατά το δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου, προκειμένου να επιβάλλονται επιπλέον υποχρεώσεις τιμολόγησης πέραν όσων καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 το οποίο επιγράφεται «Τιμολόγηση», του τίτλου XI, ο οποίος επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκειμένων στον φόρο», της εν λόγω οδηγίας, και ιδίως στο άρθρο 226 αυτής (σκέψη 56).

Ειδικότερα, απόκειται, κατ' αρχήν, στις φορολογικές αρχές να υποβάλλουν τους υποκειμένους στον φόρο στους αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες ή η διάπραξη απάτης περί τον ΦΠΑ καθώς και να επιβάλλουν κυρώσεις σε όσους υποκειμένους στον φόρο έχουν διαπράξει παρατυπίες ή απάτη (σκέψη 62), οι δε φορολογικές αρχές δεν μπορούν να μεταβιβάσουν τα ελεγκτικά καθήκοντά τους στους υποκειμένους στον φόρο.

### [Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Η υπόθεση αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης <sup>30</sup>. Στην υπόθεση αυτή, τέθηκε το ζήτημα αν, βάσει του δικαίου της Ένωσης, η προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης εταιρία, αποδέκτης υπηρεσιών, ήταν δυνατόν να απολέσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει αχρεωστήτως στον πάροχο υπηρεσιών βάσει εσφαλμένως εκδοθέντος τιμολογίου, ακόμη και όταν η διόρθωση του σφάλματος αυτού είναι αδύνατη λόγω πτώχευσης του εν λόγω παρόχου.

<sup>29</sup> Βλ., επίσης, μέρος II του παρόντος δελτίου, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης».

<sup>30</sup> Βλ., για το πραγματικό πλαίσιο, μέρος II του παρόντος δελτίου, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης».

Το Δικαστήριο υπενθύμισε, αφενός, ότι κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, καμία καταβολή του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις πραγματοποιηθείσες δραστηριότητες, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο φόρο ούτως ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές (σκέψη 29).

Όσον αφορά, αφετέρου, τις απαριθμούμενες στο άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112 προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έκρινε ότι εφαρμόζονται μόνον οι μνημονευόμενες στο στοιχείο στ' του εν λόγω άρθρου 178, εφόσον πρόκειται για διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης εμπίπτουσα στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο α', της προμνησθείσας οδηγίας (σκέψη 32).

Συναφώς, φορολογούμενος ο οποίος ως αποδέκτης υπηρεσιών είναι υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού με αυτές ΦΠΑ δεν υποχρεούται να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις τυπικές προϋποθέσεις της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του έκπτωσης, οφείλει δε μόνον να τηρεί τις διατυπώσεις τις οποίες έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 178, στοιχείο στ' (σκέψη 33). Η έκταση των διατυπώσεων τις οποίες καθιερώνει το οικείο κράτος μέλος και οι οποίες πρέπει να τηρούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν πρέπει να υπερβαίνουν το απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης και προς διασφάλιση της είσπραξης του ΦΠΑ (σκέψη 34).

Συναφώς, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, στο πλαίσιο του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, 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 ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (σκέψη 35).

Εντούτοις, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, πέραν του ότι το επίμαχο τιμολόγιο δεν πληρούσε τις προβλεπόμενες από την εθνική νομοθεσία τυπικές προϋποθέσεις, δεν τηρήθηκε ένας ουσιαστικός όρος του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ που κατέβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στον πάροχο υπηρεσιών δεν ήταν οφειλόμενος και δεδομένου ότι με την καταβολή αυτή δεν τηρείται μια ουσιαστική επιταγή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβάρυνσης, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπορούσε να προβάλει δικαίωμα έκπτωσης του εν λόγω ΦΠΑ (σκέψη 40).

#### **[Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)**

Στην υπόθεση αυτή, η γερμανική φορολογική αρχή είχε αρνηθεί να δεχθεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που είχε καταβάλει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, χονδρέμπορος κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, για τα έτη έκδοσης των τιμολογίων που αυτή κατείχε, με την αιτιολογία ότι τα εν λόγω τιμολόγια, στο πρωτότυπό τους, δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας. Δυνάμει της νομοθεσίας αυτής, η διόρθωση τιμολογίου η οποία αφορούσε υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δεν παρήγε αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται βάσει του

διορθωμένου τιμολογίου αφορά όχι το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο, αλλά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε η σχετική διόρθωση.

Συγκεκριμένα, οι διακανονισμοί προμήθειας της επιχείρησης αυτής με τους εμπορικούς αντιπροσώπους της καθώς και τα τιμολόγια διαφημιστικής επιχείρησης για τα έτη 2009 έως 2011 δεν ανέγραφαν τον αριθμό φορολογικού μητρώου ή τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ του αποδέκτη τους, κατάσταση η οποία διορθώθηκε το 2013 κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η φορολογική αρχή.

Παρά τις περιστάσεις αυτές, η φορολογική αρχή είχε εκδώσει διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη 2008 έως 2011, με τις οποίες είχε μειώσει, βάσει των διαπιστώσεων του επιτόπιου ελέγχου, τα ποσά τα οποία εδικαιούτο να εκπέσει η προσφεύγουσα ως ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την εν λόγω έκπτωση για τα ως άνω έτη και ότι αυτές πληρούνταν μόνον τον χρόνο πραγματοποίησης της διόρθωσης των τιμολογίων, δηλαδή κατά τη διάρκεια του έτους 2013.

Ως εκ τούτου, στην ίδια αυτή υπόθεση, το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί επί του ζητήματος των διαχρονικών αποτελεσμάτων της διόρθωσης εσφαλμένων τιμολογίων επί της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.

Συναφώς, το Δικαστήριο υπενθύμισε, πρώτον, ότι από το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να ασκείται, κατ' αρχήν, ως προς την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας, αφενός, γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα και, αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (σκέψη 35). Δεύτερον, το Δικαστήριο υπενθύμισε επίσης ότι το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορίζεται και ότι το εν λόγω δικαίωμα ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Εντούτοις, κατά το Δικαστήριο, εθνική ρύθμιση που επιβάλλει τόκους υπερημερίας στα ποσά ΦΠΑ τα οποία θεωρεί ως οφειλόμενα πριν από μια διόρθωση του αρχικώς εκδοθέντος τιμολογίου, επιβάλλει φορολογική επιβάρυνση προκύπτουσα από τον ΦΠΑ στις οικονομικές αυτές δραστηριότητες ως προς τις οποίες το κοινό σύστημα ΦΠΑ εγγυάται ωστόσο την ουδετερότητα του εν λόγω φόρου (σκέψη 37).

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Πάντως, η κατοχή τιμολογίου που να περιέχει τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 συνιστά τυπική και όχι ουσιαστική προϋπόθεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (σκέψη 38).

Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι αρκετές διατάξεις της οδηγίας 2006/112, και ιδίως εκείνες που αφορούν τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, αντιτίθενται σε τέτοια εθνική ρύθμιση (σκέψη 43).

**Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690)**

Στην υπόθεση αυτή, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, εταιρία εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, είχε προσβάλει την απόρριψη από την Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή υπηρεσία, Πορτογαλία) του αιτήματος περί έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών της ίδιας, ως αποδέκτη νομικών υπηρεσιών που παρέσχε δικηγορικό γραφείο, για τον λόγο ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε το γραφείο αυτό δεν πληρούσαν τις τυπικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία. Το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο στο Δικαστήριο αφορούσε, πρώτον, ορισμένα στοιχεία, όπως το εύρος και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και η ημερομηνία παροχής των υπηρεσιών που πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια, και, δεύτερον, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να αρνηθεί αίτημα έκπτωσης του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή δεν αναγράφονταν στα τιμολόγια τα εν λόγω στοιχεία.

Καταρχάς, αφού αναγνώρισε ότι τιμολόγια στα οποία αναγράφεται απλώς η ένδειξη «παροχή νομικών υπηρεσιών από [συγκεκριμένη ημερομηνία] μέχρι σήμερα» δεν πληρούσαν, κατ' αρχήν, τις απαιτήσεις του σημείου 6 του άρθρου 226 της οδηγίας 2006/112, και ότι τιμολόγια στα οποία αναγράφεται απλώς η ένδειξη «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα» δεν πληρούσαν, κατ' αρχήν, τις απαιτήσεις ούτε του εν λόγω σημείου 6 ούτε εκείνες του σημείου 7 του εν λόγω άρθρου, το Δικαστήριο ζήτησε από το αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει αν τα συμπληρωματικά έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης περιέχουν αναλυτικότερη περιγραφή των επίμαχων στην κύρια δίκη νομικών υπηρεσιών και μπορούν να εξομοιωθούν με τιμολόγιο βάσει του άρθρου 219 της εν λόγω οδηγίας, ως έγγραφα που τροποποιούν το αρχικό τιμολόγιο και παραπέμπουν σε αυτό ειδικώς και άνευ αμφισημίας (σκέψη 35).

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να αρνηθεί αίτημα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112, σε περίπτωση κατά την οποία διαθέτει όλα τα στοιχεία για να διακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος αυτού (σκέψη 43). Συγκεκριμένα, κατά το Δικαστήριο, η φορολογική αρχή δεν πρέπει να περιορίζεται στην εξέταση αυτού καθαυτού του τιμολογίου και μόνον, αλλά πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο (σκέψη 44).

**Απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)**

Τέλος, στην υπόθεση αυτή, κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια του 2011, η πορτογαλική φορολογική αρχή είχε προβεί σε διορθωτικές πράξεις επιβολής ΦΠΑ σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ Φεβρουαρίου 2008 και Μαΐου 2010, για τις οποίες η προσφεύγουσα της κύριας δίκης κακώς είχε εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ αντί του κανονικού συντελεστή. Η εταιρία αυτή είχε προβεί τότε σε διακανονισμό του ΦΠΑ καταβάλλοντας συμπληρωματικό ΦΠΑ και είχε ζητήσει την επιστροφή του από τον εμπορικό εταίρο της, υποκείμενο στον ΦΠΑ, απευθύνοντας σε αυτόν χρεωστικά σημειώματα. Ο εμπορικός εταίρος, ο οποίος είχε λάβει τα αγαθά που πώλησε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, είχε αρνηθεί να πληρώσει τον συμπληρωματικό ΦΠΑ με την αιτιολογία, μεταξύ άλλων, ότι δεν μπορούσε να τον εκπέσει δεδομένου ότι είχε παρέλθει η τετραετής

προθεσμία που προέβλεπε η εθνική νομοθεσία, και ότι δεν έπρεπε να υποστεί ο ίδιος τις συνέπειες ενός σφάλματος για το οποίο αποκλειστικώς υπεύθυνη ήταν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης.

Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι, μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ ακόμη και εάν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, ήτοι κατά τον χρόνο που ο φόρος κατέστη απαιτητός, με την επιφύλαξη, όμως, της τήρησης των όρων και των διαδικασιών που καθορίζουν οι εθνικές νομοθεσίες (σκέψη 35).

Το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι η αποσβεστική προθεσμία της οποίας η παρέλευση συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ως κύρωση εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο που δεν είναι αρκούντως επιμελής και έχει παραλείψει να ζητήσει την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ασυμβίβαστη με το καθεστώς που καθιερώνει η οδηγία 2006/112, εφόσον η προθεσμία αυτή σέβεται τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας (σκέψη 37).

Κατά το Δικαστήριο, ήταν αντικειμενικώς αδύνατον για τον εμπορικό εταίρο της προσφεύγουσας της κύριας δίκης να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση πριν από τον εκ μέρους της διακανονισμό του ΦΠΑ, καθότι δεν διέθετε προηγουμένως τα διορθωτικά των αρχικών τιμολογίων έγγραφα ούτε γνώριζε ότι οφειλόταν συμπληρωματικός ΦΠΑ (σκέψη 42).

Πράγματι, μόνον κατόπιν του διακανονισμού αυτού συνέτρεξαν οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για τη θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και μπορούσε, επομένως, ο εμπορικός εταίρος να ζητήσει να απαλλαγεί από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ σύμφωνα με την οδηγία 2006/112 και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι ο εν λόγω εμπορικός εταίρος δεν επέδειξε αμέλεια πριν από τη λήψη των χρεωστικών σημειωμάτων και εν απουσία καταχρηστικής συμπεριφοράς ή αθέμιτης συμπαιγνίας με την προσφεύγουσα της κύριας δίκης με σκοπό την απάτη, δεν ήταν δυνατόν να αντιταχθεί νομίμως στην άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μια προθεσμία η οποία είχε αρχίσει από την ημερομηνία έκδοσης των αρχικών τιμολογίων και, για ορισμένες συναλλαγές, είχε παρέλθει πριν από τον διακανονισμό αυτόν (σκέψη 43).

## VI. Διακανονισμός των εκπτώσεων

### [Απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Στην υπόθεση αυτή, η καθής της κύριας δίκης είχε αποκτήσει ένα ακίνητο και είχε επιλέξει τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής, όπως είχε πράξει προηγουμένως ο δικαιοπάροχος της όταν το είχε αποκτήσει. Εν συνεχεία, η εταιρία αυτή είχε εκμισθώσει το εν λόγω ακίνητο, πράξη η οποία είχε απαλλαγεί από τον ΦΠΑ και κατόπιν το είχε πωλήσει, παράδοση επίσης απαλλαγμένη από τον ΦΠΑ. Εκτιμώντας ότι η παράδοση προς την καθής της κύριας δίκης εταιρία δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις των εθνικών διατάξεων και ότι, κατά συνέπεια, η παράδοση αυτή έπρεπε να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ, η ολλανδική φορολογική αρχή είχε προβεί σε διορθωτική βεβαίωση ΦΠΑ εις βάρος της εταιρίας αυτής ποσού που αντιστοιχεί στο ποσό που οφείλεται κατόπιν του διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ στην οποία ο δικαιοπάροχος

είχε προβεί σχετικά με την από αυτόν απόκτηση του ακινήτου που αργότερα παραδόθηκε από αυτόν στην εταιρία.

Επιληφθέν της διαφοράς αυτής, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) είχε ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν επιτρέπεται η είσπραξη ποσών, οφειλομένων κατόπιν του διακανονισμού μιας έκπτωσης του ΦΠΑ, από άλλον υποκείμενο στον φόρο εκτός από εκείνον ο οποίος προέβη στην έκπτωση αυτή.

Συναφώς, το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι ο μηχανισμός διακανονισμού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης του ΦΠΑ (σκέψη 33). Πράγματι, οι κανόνες σχετικά με τον διακανονισμό των εκπτώσεων αποβλέπουν στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι πράξεις αναγόμενες στο προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης μόνο στο μέτρο που χρησιμεύουν για τη χορήγηση παροχών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Σκοπός είναι να δημιουργηθεί στενή και άμεση σχέση μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου εισροών και της χρήσης των περιών πρόκειται αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις οι οποίες πλήττονται με φόρο εκροών (σκέψη 34).

Το Δικαστήριο επισήμανε ότι δεν επιτρέπεται είσπραξη ποσών, οφειλομένων κατόπιν του διακανονισμού μιας έκπτωσης του ΦΠΑ, από άλλον υποκείμενο στον φόρο εκτός από εκείνον ο οποίος προέβη στην έκπτωση αυτή (σκέψη 47 και διατακτικό). Αντίθετη ερμηνεία θα ήταν, κατά το Δικαστήριο, ασύμβατη με τους σκοπούς που επιδιώκονται με τον διακανονισμό των εκπτώσεων. Στο πλαίσιο αυτό, η ευχέρεια να οριστεί ότι πρόσωπο, άλλο από τον υποκείμενο στον φόρο, ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για την καταβολή του φόρου, δεν δύναται να ερμηνευθεί ως επιτρέπουσα την επιβολή αυτοτελούς φορολογικής υποχρέωσης εις βάρος του προσώπου αυτού (σκέψη 39). Επιπλέον, σε περίπτωση διαδοχικών παραδόσεων ακινήτου, το ενδεχόμενο ένας από τους περιών πρόκειται υποκειμένους στον φόρο να μην τηρήσει, όσον αφορά την παράδοση στην οποία έλαβε μέρος τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος επιλογής για τη φορολόγηση δεν δύναται να έχει ως συνέπεια να υποχρεωθεί αυτός ο υποκείμενος στον φόρο να καταβάλει τη φορολογική απαίτηση που οφείλεται κατόπιν του διακανονισμού μιας έκπτωσης του ΦΠΑ η οποία πραγματοποιήθηκε από άλλον υποκείμενο στον φόρο σχετικά με μια από τις παραδόσεις με την οποία δεν έχει σχέση αυτός ο πρώτος υποκείμενος στον φόρο (σκέψη 40).

#### **[Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)**<sup>31</sup>

Στην υπόθεση αυτή, το αιτούν δικαστήριο ζήτησε, μεταξύ άλλων, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η αρχή της ασφάλειας δικαίου αντιτίθεται σε διοικητική πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών συνιστάμενη στην ανάκληση απόφασης με την οποία οι εν λόγω αρχές αναγνώρισαν στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και του επέβαλαν, κατόπιν νέου ελέγχου, την υποχρέωση να αποδώσει τον εν λόγω ΦΠΑ μετά τόκων υπερημερίας.

Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου δεν αντιτίθεται σε διοικητική πρακτική των ρουμανικών φορολογικών αρχών συνιστάμενη στην ανάκληση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, μιας τέτοιας απόφασης.

---

<sup>31</sup> Βλ., όσον αφορά το πραγματικό πλαίσιο, μέρος V του παρόντος δελτίου, με τίτλο «Τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης».

Ασφαλώς, η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι των φορολογικών αρχών (σκέψη 46). Εντούτοις, εθνική ρύθμιση, η οποία επιτρέπει, κατ' εξαίρεση, εντός της προθεσμίας παραγραφής, τη διενέργεια νέου ελέγχου αναφορικά με συγκεκριμένη περίοδο, εάν προκύψουν πρόσθετα στοιχεία, των οποίων δεν είχαν γνώση οι οικονομικοί έφοροι κατά τον χρόνο των ελέγχων, ή σφάλματα υπολογισμού που έχουν αντίκτυπο στα αποτελέσματα των ελέγχων, συνάδει προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου (σκέψεις 47 και 48).

Αναφορικά με τους τόκους υπερημερίας, το Δικαστήριο έκρινε ότι, ελλείψει εναρμόνισης της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τήρησης των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία αυτή, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, και την αρχή της αναλογικότητας (σκέψεις 50, 51 και σημείο 2 του διατακτικού).

**[Απόφαση της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und D'. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)**<sup>32</sup>

Στην απόφαση αυτή, το αιτούν δικαστήριο είχε, κατ' ουσίαν, ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, σε σχέση με διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ, αν η οδηγία 77/388 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη διενέργεια τέτοιου διακανονισμού των εκπτώσεων για αγαθά ή υπηρεσίες που εμπίπτουν στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας, μετά την τροποποίηση, κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου διακανονισμού, της κλείδας κατανομής του ΦΠΑ που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό των εν λόγω εκπτώσεων. Είχε ζητήσει επίσης να διευκρινιστεί αν αντιβαίνει στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εθνική νομοθεσία η οποία ούτε προβλέπει ρητώς διακανονισμό, κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας 77/388, του φόρου επί των εισροών μετά την τροποποίηση της κλείδας κατανομής του ΦΠΑ η οποία χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό ορισμένων εκπτώσεων, ούτε προβλέπει μεταβατική ρύθμιση.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία 77/388 απαιτεί τη διενέργεια διακανονισμού των εκπτώσεων του ΦΠΑ που πραγματοποιήθηκαν για αγαθά ή υπηρεσίες που εμπίπτουν στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας μετά την έκδοση, κατά τη διάρκεια της περιόδου του εξεταζόμενου διακανονισμού, κλείδας κατανομής του ΦΠΑ χρησιμοποιηθείσας για τον υπολογισμό των εκπτώσεων αυτών η οποία αποκλίνει από τη μέθοδο καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η ίδια οδηγία (σκέψη 47 και σημείο 2 του διατακτικού). Συγκεκριμένα, οι αρχικώς ενεργηθείσες εκπτώσεις πρέπει να υπόκεινται σε διακανονισμό όταν επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού αυτών των εκπτώσεων μετά την υποβολή της δήλωσης βάσει της οποίας προσδιορίσθηκε η έκπτωση (σκέψη 38). Πάντως, η κλείδα κατανομής και, ως εκ τούτου, η εφαρμοζόμενη μέθοδος υπολογισμού του ποσού της έκπτωσης συνιστούν στοιχεία τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων (σκέψη 42).

<sup>32</sup> Βλ., όσον αφορά το πραγματικό πλαίσιο, μέρος III του παρόντος δελτίου, με τίτλο «Αναλογία έκπτωσης».



Το Δικαστήριο επισήμανε επίσης ότι οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία δεν προβλέπει ρητώς διακανονισμό μετά την τροποποίηση της κλείδας κατανομής του ΦΠΑ που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό ορισμένων εκπτώσεων, ούτε προβλέπει μεταβατική ρύθμιση, ενώ η κατανομή του φόρου επί των εισροών στην οποία προέβη ο υποκείμενος στον φόρο βασιζόμενος στην κλείδα κατανομής που εφαρμοζόταν προ της τροποποίησης αυτής είχε αναγνωρισθεί εν γένει ως προσήκουσα από το ανώτατο δικαιοδοτικό όργανο (σκέψη 65 και σημείο 3 του διατακτικού).

Συνεπώς, κατά το Δικαστήριο, οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν μπορούν να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, προκειμένου να επιβληθεί διακανονισμός του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση τροποποίησης της μεθόδου υπολογισμού του δικαιώματος αυτού, πρέπει να έχει γίνει ρητή μνεία του υποχρεωτικού χαρακτήρα του διακανονισμού στην εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας επήλθε η εν λόγω τροποποίηση (σκέψη 54). Ωστόσο, σε ειδικές περιπτώσεις, όταν οι εν λόγω αρχές το απαιτούν, η εισαγωγή τέτοιας ρύθμισης προσαρμοσμένης στις περιστάσεις μπορεί να είναι επιβεβλημένη (σκέψη 57). Επομένως, μπορεί να συντρέχει παραβίαση εκ μέρους του εθνικού νομοθέτη των εν λόγω αρχών όταν θεσπίζει, αιφνίδια και απρόβλεπτα, νέα νομοθεσία η οποία καταργεί δικαίωμα του οποίου απήλαυαν έως τότε οι υποκείμενοι στον φόρο, χωρίς να αφήνει σε αυτούς τον αναγκαίο χρόνο για να προσαρμοστούν στη νέα νομοθεσία, και τούτο ενώ ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν το απαιτούσε (σκέψη 58). Τούτο επιβάλλεται ιδίως καθόσον οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να διαθέτουν χρόνο προσαρμογής όταν η κατάργηση δικαιώματος του οποίου απήλαυαν έως τότε τους υποχρεώνει να προβούν σε οικονομικές προσαρμογές (σκέψη 59).

Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε, αφενός, ότι η τροποποίηση της μεθόδου υπολογισμού δεν συνεπάγεται την κατάργηση του δικαιώματος προς έκπτωση το οποίο έχουν οι υποκείμενοι στον φόρο, αλλά ρυθμίζει την έκτασή του (σκέψη 61). Αφετέρου, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι μια τέτοια τροποποίηση κατ' αρχήν δεν συνεπάγεται αυτή καθαυτήν ότι συνακόλουθες οικονομικές προσαρμογές εκ μέρους των υποκειμένων στον φόρο, οπότε δεν διαφαίνεται ότι είναι απολύτως αναγκαίος ορισμένος χρόνος προσαρμογής (σκέψη 62).

## VII. Επιστροφές

Το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκείμενου στον φόρο να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως ρυθμίζεται από την οδηγία 2008/9/ΕΚ<sup>33</sup>, είναι το αντίστοιχο του δικαιώματος, που προβλέπει υπέρ αυτού η οδηγία 2006/112, να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών στο δικό του κράτος μέλος. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να προβαίνουν σε έκπτωση, από τον οφειλόμενο ΦΠΑ, του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σχετικά με τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που έλαβαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος του ΦΠΑ.

<sup>33</sup> Οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

**[Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)**

Στην απόφαση αυτή, η εθνική φορολογική αρχή είχε αρνηθεί να επιστρέψει τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει η καθής κατά τη διάρκεια του 1999. Η αίτηση επιστροφής είχε υποβληθεί στις 27 Ιουλίου 2000. Προς αιτιολόγηση της άρνησής της, η φορολογική αρχή είχε επικαλεστεί το εκπρόθεσμο της αίτησης, η οποία έπρεπε να έχει υποβληθεί έως τις 30 Ιουνίου 2000.

Το αιτούν δικαστήριο είχε ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η προβλεπόμενη από την οδηγία 79/1072 προθεσμία για την υποβολή, από τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, των αιτήσεων επιστροφής του ΦΠΑ συνιστούσε αποκλειστική προθεσμία.

Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η προθεσμία που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, τελευταία περίοδος, της οδηγίας 79/1072 δεν πρέπει να θεωρείται προθεσμία διαδικαστικού χαρακτήρα, ήτοι προθεσμία που δεν επισύρει την έκπτωση από το δικαίωμα. Συγκεκριμένα, λαμβανομένων υπόψη τόσο του γράμματος της επίμαχης διάταξης όσο και του σκοπού της οδηγίας 79/1072, ήτοι «να τεθεί τέρμα στις διαφορές μεταξύ των διατάξεων που ισχύουν σήμερα στα κράτη μέλη και προκαλούν ενίοτε εκτροπές εμπορίου και στρεβλώσεις ανταγωνισμού», το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η προθεσμία των έξι μηνών την οποία προβλέπει η οδηγία για την υποβολή αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται προθεσμία που επισύρει την έκπτωση από το δικαίωμα (σκέψεις 24, 28, 34 και διατακτικό).

**[Απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Daimler και Widex \(C-318/11 και C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)**

Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ επιχείρησης εγκατεστημένης στη Γερμανία και επιχείρησης εγκατεστημένης στη Δανία, αφενός, και της Skatteverket (σουηδικής φορολογικής αρχής), αφετέρου, όσον αφορά τη νομιμότητα αποφάσεων της αρχής αυτής με τις οποίες απορρίφθηκαν οι αιτήσεις των εταιριών για την επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίο οι εταιρίες αυτές κατέβαλαν στη Σουηδία κατά την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών. Η φορολογική αρχή αποφάσισε να μην χορηγήσει τη ζητηθείσα επιστροφή με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις είχαν μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία. Η επιχείρηση, η οποία έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας στη Γερμανία, δοκίμαζε αυτοκίνητα υπό χειμερινές συνθήκες σε εγκαταστάσεις δοκιμών στη Βόρεια Σουηδία, όπου είχε μια θυγατρική η οποία της ανήκει κατά 100 % και η οποία της παρέχει χώρους, πίστες δοκιμών και υπηρεσίες βοηθητικές της διεξαγωγής δοκιμών. Η εν λόγω επιχείρηση είχε αποκτήσει αγαθά και υπηρεσίες στο πλαίσιο των δοκιμών αυτοκινήτων. Η επιχείρηση αυτή, η οποία είχε την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας στη Δανία, διέθετε ένα τμήμα ερευνών στη Σουηδία. Είχε επίσης αποκτήσει αγαθά και υπηρεσίες για τις ανάγκες της ερευνητικής δραστηριότητας που διεξάγει στο τμήμα αυτό. Καμία από τις δύο αυτές επιχειρήσεις δεν είχε διενεργήσει φορολογητέες πράξεις εκρών στη Σουηδία μέσω των υπηρεσιών τους τεχνικών δοκιμών και ερευνών.

Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο είχε ζητήσει από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, μεταξύ άλλων, αν ένας υποκείμενος στον ΦΠΑ εγκατεστημένος εντός κράτους μέλους ο οποίος, εντός άλλου κράτους μέλους, πραγματοποιεί μόνον τεχνικές δοκιμές ή διεξάγει ερευνητικές δραστηριότητες, χωρίς να διενεργεί φορολογητέες πράξεις, μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει,

εντός αυτού του άλλου κράτους μέλους, «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις», υπό την έννοια της οδηγίας 2008/9.

Το Δικαστήριο επισήμανε καταρχάς ότι η φράση «μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις» περιέχει δύο σωρευτικές προϋποθέσεις οι οποίες συνίστανται, αφενός, στην ύπαρξη «μόνιμης εγκαταστάσεως» και, αφετέρου, στη διενέργεια «πράξεων» από την εγκατάσταση αυτή (σκέψη 32). Προκειμένου να αποκλεισθεί το δικαίωμα επιστροφής, πρέπει να διαπιστώνεται η πραγματική διενέργεια φορολογητέων πράξεων από τη μόνιμη εγκατάσταση εντός του κράτους υποβολής της αίτησης επιστροφής και όχι μια απλή ικανότητα διενέργειας τέτοιων πράξεων από την εν λόγω εγκατάσταση (σκέψη 37).

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, στις διαφορές των κύριων δικών, δεν αμφισβητούνταν ότι οι οικείες επιχειρήσεις δεν διενεργούσαν φορολογητέες πράξεις εκρών εντός του κράτους μέλους υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, μέσω των υπηρεσιών τους τεχνικών δοκιμών και ερευνών (σκέψη 38). Υπό τις συνθήκες αυτές, έπρεπε να αναγνωρισθεί δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, χωρίς να είναι ανάγκη να εξετασθεί, εξάλλου, αν οι εν λόγω επιχειρήσεις διέθεταν «μόνιμη εγκατάσταση», δεδομένου ότι οι δύο προϋποθέσεις του κριτηρίου της «μόνιμης εγκαταστάσεως από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις» είναι σωρευτικές (σκέψη 39). Η ερμηνεία αυτή δεν αναιρείται, επειδή ο υποκείμενος στον φόρο έχει, εντός του κράτους μέλους στο οποίο υπέβαλε την αίτηση επιστροφής, θυγατρική η οποία του ανήκει κατά 100 % και η οποία έχει ως σχεδόν αποκλειστικό σκοπό την παροχή ορισμένων υπηρεσιών στον υποκείμενο στον φόρο οι οποίες είναι σχετικές με τις διενεργούμενες δοκιμές (σκέψη 51 και διατακτικό). Πράγματι, μια τέτοια θυγατρική κατά 100 % αποτελεί νομικό πρόσωπο υποκείμενο αυτοτελώς στον φόρο (σκέψη 48).

#### [Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

Στην υπόθεση αυτή, κατά τη διάρκεια των ετών 2004 έως 2010, εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία και δύο εταιρίες εγκατεστημένες στη Σλοβακία (στο εξής: εταιρίες Hella) είχαν παραδώσει στη Volkswagen AG, εταιρία εγκατεστημένη στη Γερμανία, καλούπια προοριζόμενα για την κατασκευή προβολέων αυτοκίνητων. Στο πλαίσιο αυτό, οι εταιρίες Hella είχαν καταρτίσει τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ, θεωρώντας ότι επρόκειτο για «οικονομικές αντισταθμίσεις», απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ. Το 2010, οι εταιρίες Hella διαπίστωσαν ότι ο τρόπος με τον οποίο ενεργούσαν δεν ήταν σύμφωνος με το σλοβακικό δίκαιο. Ως εκ τούτου, εξέδωσαν τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν ο ΦΠΑ που όφειλε η Volkswagen για τις παραδόσεις των επίμαχων αγαθών, υπέβαλαν συμπληρωματικές φορολογικές δηλώσεις για το σύνολο των ετών 2004 έως 2010 και κατέβαλαν τον ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο. Την 1η Ιουλίου 2011, η Volkswagen AG υπέβαλε στη σλοβακική φορολογική αρχή αίτηση επιστροφής του εφαρμοσθέντος επί των παραδόσεων αυτών ΦΠΑ.

Η φορολογική αρχή δέχθηκε εν μέρει την εν λόγω αίτηση διατάσσοντας την επιστροφή του ΦΠΑ ο οποίος αντιστοιχούσε στις παραδόσεις αγαθών που είχαν πραγματοποιηθεί κατά τα έτη 2007 έως 2010. Αντιθέτως, απέρριψε την αίτηση καθόσον αφορούσε την περίοδο μεταξύ των ετών 2004 και 2006, λόγω παρέλευσης της κατά το σλοβακικό δίκαιο αποσβεστικής προθεσμίας των πέντε ετών. Έκρινε, συναφώς, ότι το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ γεννήθηκε κατά την ημερομηνία παράδοσης των αγαθών. Το αιτούν δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει εθνική ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας, υπό περιστάσεις υπό τις οποίες ο ΦΠΑ χρεώθηκε στον υποκείμενο

στον φόρο και καταβλήθηκε από αυτόν μετά πάροδο πολλών ετών από την παράδοση των επίμαχων αγαθών, δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι η αποσβεστική προθεσμία που προβλέπεται στην εν λόγω ρύθμιση για την άσκηση του δικαιώματος αυτού είχε αρχίσει από την ημερομηνία της παράδοσης και είχε παρέλθει πριν από την υποβολή της αίτησης επιστροφής.

Το Δικαστήριο υπενθύμισε καταρχάς ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων (σκέψη 40). Παρότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ γεννάται κατά την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος γίνεται απαιτητός, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος είναι κατ' αρχήν δυνατή, μόνον αφ' ης στιγμής ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (σκέψη 43). Μπορεί να επιτραπεί στον υποκείμενο στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ ακόμη και εάν δεν έχει ασκήσει το δικαίωμά του κατά τη διάρκεια της περιόδου κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό, με την επιφύλαξη της τήρησης των όρων και των διαδικασιών που καθορίζουν οι εθνικές ρυθμίσεις (σκέψη 45).

Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, ήταν αντικειμενικώς αδύνατο για τη Volkswagen να ασκήσει το δικαίωμά της επιστροφής πριν από τον διακανονισμό στον οποίο είχαν προβεί οι εταιρίες Hella, καθώς δεν είχε προηγουμένως στην κατοχή της τα τιμολόγια ούτε γνώριζε ότι οφειλόταν ο ΦΠΑ (σκέψη 49). Πράγματι, μόνον κατόπιν του διακανονισμού αυτού είχαν συντρέξει οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την παροχή του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και μπορούσε, επομένως, η Volkswagen AG να ζητήσει να απαλλαγεί από το βάρος του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η Volkswagen AG δεν είχε επιδείξει αμέλεια και δεν συνέτρεξε καταχρηστική πρακτική ή συμπαιγνία με τις εταιρίες Hella με σκοπό την απάτη, δεν μπορούσε νομίμως να αντιταχθεί στο δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ αποσβεστική προθεσμία η οποία είχε αρχίσει από την ημερομηνία της παράδοσης των αγαθών και είχε παρέλθει, ως προς ορισμένες περιόδους, πριν από τον διακανονισμό αυτόν (σκέψη 50).

Πάντως, κατά το Δικαστήριο, η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ χωρίς χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου (σκέψη 46). Η προθεσμία πρέπει να εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στα φορολογικά δικαιώματα που στηρίζονται στο εσωτερικό δίκαιο όσο και στα αντίστοιχα δικαιώματα που στηρίζονται στο δίκαιο της Ένωσης και δεν πρέπει να καθιστά στην πράξη αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ (σκέψη 47). Περαιτέρω, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης, πλην όμως τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα όρια του αναγκαίου για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών και δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση την ουδετερότητα του ΦΠΑ (σκέψη 48).

\* \* \*

*Οι αποφάσεις που παρατίθενται στο παρόν δελτίο περιέχονται στο Ευρετήριο της νομολογίας στις ενότητες xxx.*