

**Υπόθεση C-596/21**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

28 Σεπτεμβρίου 2021

**Αιτούν δικαστήριο:**

Finanzgericht Nürnberg (Γερμανία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

21 Σεπτεμβρίου 2021

**Προσφεύγων:**

A

**Καθής:**

Finanzamt M

[παραλειπόμενα]

**Διάταξη**

Στη διαφορά

A

–προσφεύγων–

[παραλειπόμενα]

κατά

**Finanzamt M**

–καθής–,

που έχει ως αντικείμενο τον φόρο κύκλου εργασιών για το έτος 2011,

το δεύτερο τμήμα του Finanzgericht Nürnberg [φορολογικού δικαστηρίου Νιρεμβέργης, Γερμανία] [παραλειπόμενα]

εξέδωσε, στις 21 Σεπτεμβρίου 2021, την ακόλουθη διάταξη:

**I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:**

1. Μπορεί η φορολογική αρχή να αρνηθεί στον δεύτερο αγοραστή ενός αγαθού την έκπτωση του ΦΠΑ επί της αγοράς, για τον λόγο ότι αυτός όφειλε να γνωρίζει ότι ο αρχικός πωλητής, κατά την πρώτη μεταβίβαση, διέπραξε φοροδιαφυγή ως προς την καταβολή του ΦΠΑ, μολονότι και ο πρώτος αγοραστής γνώριζε επίσης ότι ο αρχικός πωλητής διέπραξε φοροδιαφυγή ως προς την καταβολή του ΦΠΑ κατά την πρώτη μεταβίβαση;
2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα: Περιορίζεται η άρνηση χορήγησης έκπτωσης στον δεύτερο αγοραστή, από απόψεως ποσού, στην απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τη φοροδιαφυγή;
3. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα: Προκύπτει το ποσό της απώλειας φορολογικών εσόδων
  - α) από τη σύγκριση του κατά νόμο οφειλόμενου φόρου, στην αλυσίδα παροχών, με τον πράγματι βεβαιωθέντα φόρο,
  - β) από τη σύγκριση του κατά νόμο οφειλόμενου φόρου, στην αλυσίδα παροχών, με τον πράγματι καταβληθέντα φόρο, ή
  - γ) με κάποιον άλλο τρόπο;

**II.** Η διαδικασία αναστέλλεται μέχρι να διαβιβαστεί η απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

[παραλειπόμενα]

**Σκεπτικό**

**I.**

- 1 Το 2011 ο προσφεύγων έμπορος αγόρασε, για την επιχείρησή του, από τον C, ο οποίος προσποιήθηκε ότι ήταν ο W, ένα μεταχειρισμένο όχημα, το οποίο ο C είχε αγοράσει, σε προγενέστερο έτος, από τρίτον. Ο W γνώριζε ότι ο C προσποιείτο ότι ήταν αυτός και είχε συναινέσει στην εν λόγω ενέργεια. Ο C εξέδωσε τιμολόγιο, με παραλήπτη τον W, σχετικά με την παράδοση του μεταχειρισμένου

οχήματος, για ποσό ύψους 52 100,84 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ύψους 9 899,16, και ο W εξέδωσε τιμολόγιο, με παραλήπτη τον προσφεύγοντα, για πόσο ύψους 64 705,88 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ύψους 12 294,12 ευρώ, το οποίο παρέδωσε στον C και αυτός, στη συνέχεια, το ενεχείρισε στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων κατέβαλε στον C συνολικό ποσό ύψους 77 000 ευρώ, το οποίο ο τελευταίος διατήρησε για δική του χρήση. Ο C έλαβε υπόψη, στα λογιστικά του βιβλία και στις φορολογικές δηλώσεις του, τίμημα πώλησης ύψους μόλις 52 100,84 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ύψους 9 899,16 ευρώ, και κατέβαλε φόρο, αντίστοιχα, μόνο στο ύψος που αναλογούσε στο εν λόγω ποσό. Ο W δεν καταχώρισε την πράξη ούτε στα λογιστικά βιβλία του ούτε στις φορολογικές δηλώσεις του και, ως εκ τούτου, δεν κατέβαλε ούτε φόρο συναφώς.

- 2 Ο προσφεύγων προβάλλει δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ύψους 12 294,12 ευρώ για την αγορά του μεταχειρισμένου οχήματος. Αντιθέτως, η καθής θεωρεί ότι ο προσφεύγων ουδόλως δύναται να εκπέσει ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να του χορηγηθεί έκπτωση του ΦΠΑ, καθώς όφειλε να γνωρίζει τη φοροδιαφυγή του C.
- 3 Βάσει των στοιχείων της δικογραφίας και των συμπερασμάτων από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, υπό το πρίσμα των περιστάσεων της υπό κρίση υπόθεσης, ο προσφεύγων όφειλε, λόγω πλειάδας παραδοξοτήτων, να βεβαιωθεί για την ταυτότητα του εμπορικού του εταίρου, οπότε θα είχε διαπιστώσει, αφενός, ότι ο C απέκρυψε σκοπίμως την πραγματική του ταυτότητα, το οποίο δεν μπορεί παρά να έπραξε με σκοπό τη φοροδιαφυγή ως προς τον αναλογούντα στην πώληση του μεταχειρισμένου οχήματος ΦΠΑ, και, αφετέρου, ότι ο W αδιαφορούσε για τις φορολογικές του υποχρεώσεις και δεν ήταν πρόθυμος να τις εκπληρώσει προσηκόντως.

## II.

- 4 Το δικάζον τμήμα υποβάλλει στο Δικαστήριο το παρατιθέμενο στο διατακτικό προδικαστικό ερώτημα δυνάμει του άρθρου 267, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1, στοιχείο α', της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ).
- 5 **1. Το νομικό πλαίσιο**
- 6 **α. Το δίκαιο της Ένωσης**
- 7 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), ως παράδοση αγαθών θεωρείται:
  - 8 «[...] η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.»
  - 9 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

- 10 *«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»*
- 11 Το άρθρο 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:
- 12 *«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:*
- α) *τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο»*
- 13 Κατά το άρθρο 178, στοιχείο α΄, της οδηγίας ΦΠΑ, για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, οφείλει να πληροί, μεταξύ άλλων, την ακόλουθη προϋπόθεση:
- 14 *«[...] να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI»*
- 15 **β. Η εθνική νομοθεσία**
- 16 Το άρθρο 3, παράγραφος 3, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ορίζει τα εξής:
- «Στις περιπτώσεις συναλλαγής στο πλαίσιο παραγγελίας (άρθρο 383 του εμπορικού κώδικα), πραγματοποιείται παράδοση μεταξύ του παραγγελέα και του παραγγελιοδόχου. Στην περίπτωση της παραγγελίας πώλησης, αγοραστής θεωρείται ο παραγγελέας, ενώ στην περίπτωση της παραγγελίας αγοράς ο παραγγελιοδόχος.»*
- 17 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, πρώτη και δεύτερη περίοδος, του UStG, όπως ίσχυε κατά τα επίδικα έτη, έχει ως εξής:
- 18 *«Ο επιχειρηματίας δύναται να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά:*
1. *τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις και λοιπές παροχές που εκπληρώθηκαν από άλλον επιχειρηματία για λογαριασμό της επιχείρησής του. Προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης αποτελεί η εκ μέρους του επιχειρηματία κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 14a.»*
- 19 **2. Εκτίμηση βάσει του εθνικού δικαίου και κρισιμότητα του προδικαστικού ερωτήματος για την έκβαση της δίκης**
- 20 Βάσει των στοιχείων της δικογραφίας και των συμπερασμάτων από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στην ένδικη διαφορά τίθεται το ζήτημα της προσήκουσας

έκτασης, από απόψεως ποσού, της άρνησης χορήγησης έκπτωσης του ΦΠΑ στον προσφεύγοντα για την αγορά του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, για τον λόγο ότι ο προσφεύγων όφειλε να γνωρίζει τη φοροδιαφυγή που διέπραξε ο C.

- 21 Οι προβλεπόμενες στο άρθρο 15, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG προϋποθέσεις εφαρμογής της έκπτωσης συντρέχουν όσον αφορά τον αναγραφόμενο στο τιμολόγιο του W φόρο κύκλου εργασιών. Επειδή ο W συναίνεσε στην πράξη του C, συντρέχει άτυπη περίπτωση παραγγελίας πώλησης, με την ιδιαιτερότητα ότι ο παραγγελιοδόχος –ήτοι ο C– είναι ταυτόχρονα αντιπρόσωπος του παραγγελέα. Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι το όχημα πρώτα παραδόθηκε από τον C στον W και, στη συνέχεια, παραδόθηκε από τον W στον προσφεύγοντα.
- 22 Ωστόσο, κατ' αρχήν, συντρέχουν και οι προϋποθέσεις άρνησης χορήγησης της έκπτωσης. Κατά την εθνική νομολογία των ανωτάτων δικαστηρίων, η οποία στηρίζεται, συναφώς, στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., για παράδειγμα, διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), δεν χορηγείται η έκπτωση, όταν, μολονότι συντρέχουν πράγματι οι προϋποθέσεις της έκπτωσης, ωστόσο, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, είναι βέβαιο ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την αγορά που πραγματοποίησε, μετείχε σε πράξη η οποία σχετιζόταν με φοροδιαφυγή που διαπράχθηκε από τον προμηθευτή ή άλλον επιχειρηματία σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων (απόφαση του BFH της 18ης Φεβρουαρίου 2016).
- 23 Βάσει της νομολογίας αυτής, η άρνηση χορήγησης ΦΠΑ στον προσφεύγοντα θα πρέπει, ενδεχομένως, να ανέλθει σε ποσό ύψους 12 294,12 ευρώ, μολονότι η φοροδιαφυγή την οποία διέπραξε ο C αφορούσε μόνον ποσό ΦΠΑ ύψους 2 394,296 ευρώ και, στην αλυσίδα παροχών από τον C προς τον προσφεύγοντα, μέσω του W, ο πράγματι καταβληθείς φόρος υπολείπεται, συνολικά, μόνον κατά το ποσό αυτό του οφειλόμενου σε περίπτωση ομαλής εξέλιξης της επιχειρηματικής συναλλαγής φόρου.

### 24 3. Εκτίμηση βάσει του δικαίου της Ένωσης

- 25 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του ανωτέρω συμπεράσματος με την οδηγία ΦΠΑ, όπως αυτή ερμηνεύεται από το Δικαστήριο.
- 26 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η άρνηση χορήγησης δικαιωμάτων σε περίπτωση συμμετοχής σε φοροδιαφυγή αποσκοπεί στην αποφυγή της εσφαλμένης φορολόγησης (βλ. απόφαση του τμήματος μείζονος συνθέσεως της 7ης Δεκεμβρίου 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 52, σχετικά με την άρνηση χορήγησης απαλλαγής από τον φόρο όσον αφορά ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και στη διασφάλιση των απαιτήσεων του Δημοσίου (αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahageben και David, C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 48, και της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2007:774, σκέψη 42). Η άρνηση αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι στον εμπλεκόμενο σε φοροδιαφυγή

μπορεί να καταλογιστεί ότι η φοροδιαφυγή συνεπάγεται απώλεια φορολογικών εσόδων (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, σκέψη 34). Τούτο συνηγορεί, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, υπέρ της άρνησης χορήγησης δικαιωμάτων μόνο στο μέτρο που είναι αναγκαίο για να αντισταθμιστούν οι απώλειες φορολογικών εσόδων.

- 27 Ωστόσο, η προμνησθείσα απόφαση Finanzamt Wilmersdorf περιέχει εκτιμήσεις κατά τις οποίες ο σκοπός της άρνησης βαίνει, ενδεχομένως, πέραν της αποζημίωσης ή της ευθύνης λόγω φοροδιαφυγής. Κατά τις σκέψεις 35 επ. της εν λόγω απόφασης, η άρνηση αυτή δεν εξαρτάται από το αν ο εμπλεκόμενος σε φοροδιαφυγή αποκόμισε κατ' αυτόν τον τρόπο φορολογικό ή οικονομικό πλεονέκτημα, αλλά αποσκοπεί στην παρεμπόδιση δόλιων πρακτικών, απαγορεύοντας τη διακίνηση στην αγορά αγαθών και υπηρεσιών που αποτέλεσαν αντικείμενο πράξης που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο φοροδιαφυγής και, ως εκ τούτου, συμβάλλοντας στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Κατά το Δικαστήριο, τούτο δεν συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.
- 28 Σε περίπτωση όμως περιορισμού της άρνησης, από απόψεως ποσού, στην προκληθείσα απώλεια φορολογικών εσόδων, η άρνηση αυτή θα μπορούσε να αποβεί, σε μεγάλο βαθμό, αναποτελεσματική, αν για τον υπολογισμό της απώλειας φορολογικών εσόδων ληφθούν υπόψη μόνον οι βεβαιώσεις φόρου, δεδομένου ότι η άρνηση χορήγησης της έκπτωσης είναι, κατά κανόνα, δυνατή μόνο μετά την εξιχνίαση της φοροδιαφυγής, οπότε και οι φορολογικές αρχές διορθώνουν συνήθως τις ανακριβείς αρχικές βεβαιώσεις φόρου. Αντιθέτως, η σύγκριση μεταξύ του βεβαιωτέου και του εισπραχθέντος φόρου λαμβάνει υπόψη τη συνήθη περίπτωση κατά την οποία οι φορολογικές αρχές, μολονότι, μετά την εξιχνίαση της φοροδιαφυγής αρνούνται τη χορήγηση δικαιωμάτων και διορθώνουν τις βεβαιώσεις φόρου των φοροδιαφευγόντων, ωστόσο δεν μπορούν να εισπράξουν τα οφειλόμενα βάσει των διορθωμένων φορολογικών βεβαιώσεων πρόσθετα ποσά, επειδή οι φοροδιαφεύγοντες έχουν αναλώσει ή έχουν κρύψει τα ποσά που αποκόμισαν από τη φοροδιαφυγή.
- 29 Λαμβανομένης ιδίως υπόψη της προμνησθείσας απόφασης R., το αιτούν δικαστήριο κλίνει υπέρ του να δεχθεί ότι η άρνηση πρέπει να περιοριστεί στο ποσό της προκληθείσας απώλειας φορολογικών εσόδων και ότι για τον υπολογισμό της απώλειας αυτής πρέπει να συγκριθεί ο φόρος που θα οφειλόταν συνολικά κατά νόμο, στην αλυσίδα παραδόσεων, σε περίπτωση ομαλής εξέλιξης της επιχειρηματικής συναλλαγής, με τον πράγματι καταβληθέντα φόρο. Με βάση την ερμηνεία αυτή, ο προσφεύγων θα μπορεί, στην ένδικη διαφορά, να εκπέσει ΦΠΑ ύψους 9 899,16 ευρώ και η άρνηση χορήγησης του δικαιώματος έκπτωσης στον προσφεύγοντα θα μπορεί να εκτείνεται μόνο μέχρι του ύψους του υπερβάλλοντος ποσού το οποίο αντιστοιχεί στην απώλεια φορολογικών εσόδων.

[παραλειπόμενα]