

Υπόθεση C-171/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

20 Μαρτίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Upravni sud u Zagrebu (Κροατία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

9 Μαρτίου 2023

Προσφεύγουσα:

UP CAFFE d.o.o.

Καθού:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[...]

Το Upravni sud u Zagrebu (διοικητικό δικαστήριο Ζάγκρεμπ) [...], στο πλαίσιο της δίκης επί της προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα: UP CAFFE d.o.o., [...] Čakovec [...]

[...]

κατά του Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας) [...], Ζάγκρεμπ, [...]

[...]

υποβάλλει

αίτημα ερμηνείας του άρθρου 19, παράγραφος 1, και του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [...]

Αντικείμενο της κύριας δίκης και κρίσιμα πραγματικά περιστατικά.

- 1 Η προσφεύγουσα – UP CAFFE d.o.o., που εδρεύει στο Čakovec [...], προσέφυγε ενώπιον του παρόντος δικαστηρίου ζητώντας να ελεγχθεί η νομιμότητα της απόφασης της Republika Hrvatska, Ministarstvo financija (Δημοκρατίας της Κροατίας, Υπουργείο Οικονομικών) [...] της 24ης Αυγούστου 2020 (στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση).
- 2 Με την προσβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε η ένσταση που υπέβαλε η προσφεύγουσα κατά της από 17 Οκτωβρίου 2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec (Δημοκρατίας της Κροατίας, Υπουργείο Οικονομικών, φορολογική διοίκηση, περιφερειακό τμήμα Čakovec) [...] (στο εξής: πράξη προσδιορισμού του φόρου) με την οποία η φορολογική οφειλή της προσφεύγουσας, όσον αφορά μη δηλωθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2018 έως τις 31 Ιουλίου 2018 και με βάση επιβολής το ποσό των 552 936,08 HRK επί του οποίου ο ΦΠΑ υπολογίστηκε με συντελεστή 25 %, προσδιορίστηκε στο ποσό των 138 234,02 HRK, πλέον τόκων ποσού 2 425,12 HRK από την ημερομηνία κατάρτισης της έκθεσης ελέγχου. Στο σημείο II του διατακτικού της πράξης προσδιορισμού του φόρου καθορίστηκε ο τρόπος με τον οποίο η προσφεύγουσα όφειλε να εξοφλήσει την φορολογική οφειλή και τους τόκους. Με το σημείο III του διατακτικού της πράξης προσδιορισμού του φόρου η προσφεύγουσα υποχρεώθηκε να προβεί, μετά την εξόφληση, στις αντίστοιχες καταχωρίσεις στα λογιστικά της βιβλία, προκειμένου να διορθώσει το ποσό της βάσης επιβολής του φόρου. Στο σημείο IV του διατακτικού της πράξης προσδιορισμού του φόρου προβλέφθηκε προθεσμία για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων, ενώ το σημείο V περιείχε προειδοποίηση σχετικά με τις συνέπειες της μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων.
- 3 Η πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε βάσει των πορισμάτων ειδικού ελέγχου τον οποίο διενήργησε το καθού και στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, ως διάδοχος της συνδεδεμένης με αυτήν δικαιοπαρόχου της εταιρίας SS-UGO d.o.o., είναι συνδεδεμένο με την τελευταία νομικό πρόσωπο και ότι αποκλειστικός λόγος ίδρυσης της προσφεύγουσας ήταν επιθετικός [φορολογικός] σχεδιασμός με σκοπό την αποφυγή της υπαγωγής στο σύστημα του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα η νεοσυσταθείσα εταιρία (η προσφεύγουσα) να πρέπει να επιβαρυνθεί κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να θεωρείται ότι ουδέποτε ιδρύθηκε νέα εταιρία, ήτοι ότι ουδέποτε έπαυσε η δραστηριότητα της δικαιοπαρόχου εταιρίας. Βάσει των ανωτέρω, στην προσφεύγουσα καταλογίστηκε φόρος προστιθέμενης αξίας και επίσης ελήφθη υπόψη ο ΦΠΑ εισροών για τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.
- 4 Κατά της ως άνω εκτεθείσας άποψης του καθού, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι είναι «μικρή επιχείρηση» η οποία, δυνάμει του άρθρου 3 της οδηγίας, επέλεξε να μην υπαχθεί στο σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Επιπλέον, επισημαίνει ότι η δυνατότητα να θεωρηθεί ως συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο το πρόσωπο που εξακολουθεί την άσκηση ορισμένης δραστηριότητας με τη χρήση του ίδιου εξοπλισμού και του ίδιου χώρου, διασφαλίζοντας τη συνέχειά της, προβλέφθηκε

για πρώτη φορά, δυνάμει του άρθρου 49, παράγραφος 1, σημείο 4, του *Opći porezni zakon* (φορολογικού κώδικα), μετά τη λήξη της επίμαχης φορολογικής περιόδου. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η αναδρομική ισχύς των διατάξεων αντιβαίνει στο *Ustav Republike Hrvatske* (Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Κροατίας) και ότι η Δημοκρατία της Κροατίας μετέφερε, εν προκειμένω, στο εσωτερικό δίκαιο τα άρθρα 19, 59 και 80 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ μόλις την 1η Ιανουαρίου 2020, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη.

- 5 Το καθού δεν αμφισβητεί τα ανωτέρω (ότι η επίμαχη πράξη αφορά περίοδο κατά την οποία δεν υπήρχε νομική βάση για την έκδοσή της), αλλά επισημαίνει ότι, βάσει του άρθρου 2, πρώτη περίπτωση, του *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας) (*Narodne novine*, αριθ. 77/13) η έκτη οδηγία ΦΠΑ μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη της Δημοκρατίας της Κροατίας και, ως εκ τούτου, η Δημοκρατία της Κροατίας ανέλαβε την υποχρέωση να τηρεί το κεκτημένο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Βάσει της περίπτωσης αυτής και του κεκτημένου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το καθού συμπεραίνει ότι δεν μπορεί να αναγνωριστεί η ισχύς ενεργειών που γίνονται με αποκλειστικό σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς την επιδίωξη οποιουδήποτε άλλου οικονομικού σκοπού, όταν οι προϋποθέσεις για την άσκηση της δραστηριότητας δημιουργούνται τεχνητά. Το καθού επικαλείται τη νομολογία που διαμορφώθηκε με τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax* κ.λπ., C-255/02, και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti* κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, κατά την οποία το κράτος μέλος μπορεί, βάσει οδηγίας που δεν έχει μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο, να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος μετέχει ή γνωρίζει ότι μετέχει σε φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

Σχετικές διατάξεις του κροατικού δικαίου

- 6 Το άρθρο 5 του *Opći porezni zakon* (φορολογικού κώδικα) (*Narodne novine*, αριθ. 115/16 και 106/18) προβλέπει ότι, στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο των γενεσιουργών γεγονότων του φόρου.
- 7 Το άρθρο 49, παράγραφος 1, σημείο 4, του *Opći porezni zakon* (φορολογικού κώδικα) ορίζει ότι ως συνδεδεμένα μεταξύ τους πρόσωπα κατά την έννοια του κώδικα αυτού νοούνται τα πρόσωπα ως προς τα οποία συντρέχει μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: δύο ή περισσότερα φυσικά και/ή νομικά πρόσωπα τα οποία για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική έννομη σχέση και υπό το πρίσμα του κινδύνου αποτελούν ενιαία μονάδα λόγω της συνέχειας της άσκησης της δραστηριότητάς τους στον ίδιο χώρο και με τη χρήση του ίδιου εξοπλισμού.
- 8 Το άρθρο 90, παράγραφος 4, του *Ustav Republike Hrvatske* (Συντάγματος της Δημοκρατίας της Κροατίας) (*Narodne novine*, αριθ. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 και 5/14) ορίζει ότι οι νόμοι και οι λοιπές κανονιστικές πράξεις των

οργάνων του κράτους και των φορέων δημόσιας εξουσίας δεν μπορούν να έχουν αναδρομική ισχύ.

- 9 Δυνάμει του άρθρου 1 του Zakon o izmjenama i dopunama Orćeg poreznog zakona (νόμου για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση του φορολογικού κώδικα) (*Narodne novine*, αριθ. 121/19), προστέθηκε στον Orći porezni zakon (φορολογικό κώδικα) άρθρο 12a, το οποίο ορίζει ότι ο φορολογούμενος ο οποίος αποκομίζει φορολογικά πλεονεκτήματα χρησιμοποιώντας το φορολογικό καθεστώς μέσω της επιλογής οργανωτικής μορφής που υπόκειται σε χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι όμως δεν προορίζονται για συγκεκριμένη κατηγορία φορολογουμένων, θεωρείται ότι αποκομίζει τα φορολογικά αυτά πλεονεκτήματα κατά τρόπο που αντιβαίνει στον σκοπό του νόμου, ιδίως στην περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας αλλάζει συχνά το οργανωτικό σχήμα άσκησης της δραστηριότητάς του ή χρησιμοποιεί για κάθε επιμέρους συναλλακτική πράξη διαφορετική οργανωτική μορφή την οποία στη συνέχεια αντικαθιστά από άλλη, για την οποία ισχύει χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής, ή αποφεύγει την εκπλήρωση άλλων φορολογικών υποχρεώσεων.

Το δίκαιο της Ένωσης

- 10 Το άρθρο 11 της οδηγίας ορίζει ότι, μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: επιτροπή ΦΠΑ), κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.
- 11 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, δεν πραγματοποιήθηκε παράδοση αγαθών και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.
- 12 Το άρθρο 28 της οδηγίας ορίζει ότι όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.
- 13 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι, για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί, ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης δυνάμει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177,

β) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης βάσει των άρθρων 167 έως 171 και των άρθρων 173 έως 177, και η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών τυγχάνει απαλλαγής σύμφωνα με τα άρθρα 132, 135, 136, 371, 375, 376 και 377, το άρθρο 378, παράγραφος 2, το άρθρο 379, παράγραφος 2, και τα άρθρα 380 έως 390,

γ) όταν η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177.

Σκεπτικό της απόφασεως περί παραπομπής

- 14 Κατ' αρχάς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το παρόν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά τον χρόνο του γενεσιουργού γεγονότος της φορολογικής οφειλής, δεν υπήρχαν διατάξεις του εθνικού δικαίου που να απαγορεύουν την αποκόμιση φορολογικών πλεονεκτημάτων μέσω φορολογικού σχεδιασμού που περιλαμβάνει αλλαγή οργανωτικής μορφής και, ως εκ τούτου, τέτοιες διατάξεις δεν μπορούν να εφαρμοστούν εν προκειμένω. Επιπλέον, κατά τον χρόνο του γενεσιουργού γεγονότος της φορολογικής οφειλής, στο εθνικό δίκαιο δεν υπήρχε γενική ρύθμιση η οποία να απαγορεύει κάθε συμπεριφορά που θα μπορούσε να συνιστά καταστρατήγηση των διατάξεων του φορολογικού δικαίου. Προς διευκρίνιση του σημείου αυτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, το παρόν δικαστήριο εκτιμά ότι το γενεσιουργό γεγονός της φορολογικής οφειλής (ή ακριβέστερα η αποφυγή της φορολογικής οφειλής μέσω της νέας οργανωτικής μορφής) συνέβη το 2018 (από την 1η Ιανουαρίου έως τις 31 Ιουλίου 2018), ενώ ο Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (νόμος για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση του φορολογικού κώδικα), με τον οποίο ο εθνικός νομοθέτης θέσπισε κανόνα κατά τον οποίο μπορεί να φορολογηθεί η αλλαγή της οργανωτικής μορφής η οποία γίνεται με σκοπό φοροαποφυγής, άρχισε να ισχύει την 1η Ιανουαρίου 2020.
- 15 Αντιθέτως, το δίκαιο της Ένωσης, κατά τον χρόνο της άσκησης οικονομικής δραστηριότητας εκ μέρους της προσφεύγουσας, περιελάμβανε γενική διάταξη η οποία απαγορεύει κάθε συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο η οποία συνιστά καταστρατήγηση των διατάξεων του φορολογικού δικαίου και τα κράτη μέλη όφειλαν να τη μεταφέρουν στις εσωτερικές έννομες τάξεις τους, όπερ η Δημοκρατία της Κροατίας έπραξε μόνο μετά την επέλευση των γενεσιουργών γεγονότων του φόρου στην προκείμενη περίπτωση.
- 16 Εν συνεχεία, το παρόν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μια οδηγία δεν μπορεί αφ' εαυτής να γεννά υποχρεώσεις εις βάρος ιδιώτη και επομένως δεν χωρεί επίκλησή της έναντι αυτού ενώπιον εθνικού

δικαστηρίου (βλ. αποφάσεις Pfeiffer κ.λπ., C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψη 108, και Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, σκέψη 46).

- 17 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί επίσης ότι το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, ότι «Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αντιτάξουν σε υποκείμενο στον φόρο, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου οι οποίες να προβλέπουν τέτοια άρνηση, αν έχει αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη που επικαλείται για να θεμελιώσει το οικείο δικαίωμα, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο προστιθεμένης αξίας διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας παραδόσεων».
- 18 Αναλύοντας την ανωτέρω απόφαση, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, εν προκειμένω, η περίπτωση είναι εντούτοις διαφορετική. Πράγματι, με την ανωτέρω απόφαση δίνεται σαφής απάντηση σε ερώτημα που αφορά την περίπτωση κατά την οποία αντιτάσσεται στον υποκείμενο στον φόρο «άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ». Η κρίση αυτή βασίζεται στη διαπίστωση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ότι: «στην περίπτωση αυτή πρόκειται [...] περί της αδυναμίας του υποκειμένου στον φόρο να επικαλεσθεί δικαίωμα προβλεπόμενο από την έκτη οδηγία, της οποίας τα αντικειμενικά κριτήρια για τη χορήγηση του δικαιώματος δεν πληρούνται, [...] λόγω απάτης». Το δικαίωμα που προβλέπει η έκτη οδηγία αποτελεί, στην περίπτωση αυτή, δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών.
- 19 Το παρόν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η επιστροφή του φόρου είναι ενωσιακό δικαίωμα που θεσπίζει η οδηγία, αλλά επισημαίνει ότι, εν προκειμένω, δεν πρόκειται για επιστροφή φόρου αλλά για προσδιορισμό της φορολογικής οφειλής, όπερ σημαίνει ότι η υπό κρίση περίπτωση είναι διαφορετική από εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η ανωτέρω απόφαση.

Το προδικαστικό ερώτημα

- 20 Κατόπιν των ανωτέρω, το Upravni sud u Zagrebu (διοικητικό δικαστήριο Ζάγκρεμπ) έχει τις ακόλουθες αμφιβολίες σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης όσον αφορά τη δυνατότητα των δημόσιων αρχών να προσδιορίζουν την φορολογική οφειλή (αντί να αρνούνται το δικαίωμα επιστροφής, ζήτημα το οποίο έχει ήδη επιλυθεί από το Δικαστήριο με την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου

2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13) βάσει γενικής διάταξης της οδηγίας η οποία δεν έχει μεταφερθεί στην εσωτερική έννομη τάξη και στην περίπτωση κατά την οποία το εθνικό δίκαιο δεν περιέχει συναφώς καμία σχετική διάταξη.

- 21 Προκειμένου να μπορέσει να εξετάσει τη νομιμότητα της ανωτέρω συμπεριφοράς των δημόσιων αρχών, το Upravni sud (διοικητικό δικαστήριο) ανέστειλε τη διοικητική δίκη, βάσει των άρθρων 45, παράγραφος 2, σημείο 1, του Zakon o upravnim sporovima (νόμου περί πολιτικής δικονομίας) (*Narodne novine*, αριθ. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 και 110/21), με τη διάταξη υπ' αριθ. Usl - 3014/2020-15 της 9ης Μαρτίου 2023 και υπέβαλε στο Δικαστήριο το εξής αίτημα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης:

Μπορεί να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση που οι αντικειμενικές περιστάσεις της υπόθεσης υποδηλώνουν ότι υπήρξε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ μέσω της ίδρυσης νέας εταιρίας, ήτοι μέσω της διακοπής της συνέχειας της φορολογητέας δραστηριότητας της προηγούμενης εταιρίας, και ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι μετέχει σε φοροδιαφυγή, το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια την υποχρέωση προσδιορισμού της οφειλής φόρου προστιθέμενης αξίας (και όχι την υποχρέωση μη αναγνώρισης του δικαιώματος επιστροφής του φόρου) και όταν το εθνικό δίκαιο κατά τον χρόνο του γενεσιουργού γεγονότος της φορολογικής οφειλής δεν προέβλεπε τέτοιο προσδιορισμό της οφειλής;

[...]