

Υπόθεση C-276/24**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως****Ημερομηνία καταθέσεως:**

19 Απριλίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Nejvyšší správní soud (Τσεχική Δημοκρατία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

10 Απριλίου 2024

Πρωτοδίκως προσφεύγουσα και νυν αναιρεσίβλητη:

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

Πρωτοδίκως καθής και νυν αναιρεσείουσα:

Odvolací finanční ředitelství

ΔΙΑΤΑΞΗ

Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) [...], δικάζοντας την υπόθεση μεταξύ της KONREO, v. o. s., [...] insolvenční správce úpadce (συνδίκου πτωχεύσεως) της FAU s. r. o., [...] και της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας οικονομικής διεύθυνσης, Τσεχική Δημοκρατία) [...] με αντικείμενο την από 26 Μαΐου 2020 απόφαση της δεύτερης, [...], κατόπιν αναίρεσης που εκείνη άσκησε κατά της απόφασης της 10ης Φεβρουαρίου 2023 του Krajský soud v Brně (περιφερειακού δικαστηρίου Brno, Τσεχική Δημοκρατία) (αριθμός υποθέσεως: 29 Af 48/2020–276),

διατάσσει τα εξής:

[...] **Υποβάλλει** στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Έχει το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική πρακτική κατ' εφαρμογήν της οποίας ο αποδέκτης φορολογητέας παροχής μπορεί να ευθύνεται για την καταβολή του

οφειλόμενου από τον προμηθευτή φόρου προστιθέμενης αξίας ακόμη και στην περίπτωση που οι φορολογικές αρχές έχουν αρνηθεί να αναγνωρίσουν στον αποδέκτη της φορολογητέας παροχής το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας λόγω συμμετοχής του σε φορολογική απάτη;

[...]

Σκεπτικό:

I. Αντικείμενο της κύριας δίκης

- 1 Η πρωτοδίκως προσφεύγουσα είναι σύνδικος πτωχέυσεως της τσεχικής εταιρίας FAU s.r.o. (στο εξής: FAU). Όλα τα πραγματικά περιστατικά που εκτίθενται κατωτέρω και οι εκδοθείσες επ' αυτών αποφάσεις αφορούν τις φορολογικές περιόδους από τον Μάιο έως τον Οκτώβριο του 2013. Η FAU προμηθευόταν καύσιμα από την τσεχική εταιρεία VERAMI International Company s.r.o. (στο εξής: VERAMI). Και οι δύο εταιρίες ήταν υπόχρεες σε καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Η Finanční správa České republiky (φορολογική αρχή της Τσεχικής Δημοκρατίας) διενήργησε φορολογικό έλεγχο και στις δύο. Διαπίστωσε ότι στην εμπορική αλυσίδα, στην οποία συμμετείχαν η VERAMI και η FAU, είχε διαπραχθεί φορολογική απάτη. Οι απώλειες φορολογικών εσόδων από τον εισπρακτέο ΦΠΑ προέκυψαν από τη δράση προσώπων που προηγούνταν της VERAMI και της FAU στην εμπορική αλυσίδα και που δεν υπήρξαν άμεσοι προμηθευτές καυσίμων της VERAMI. Ωστόσο, δεδομένων των ασυνήθων εμπορικών περιστάσεων που διαπιστώθηκαν στην υπόθεση, οι δύο εταιρείες ενδέχεται να γνώριζαν ότι τελούνταν φορολογική απάτη στον ευρύτερο συναλλακτικό τους κύκλο. Εντούτοις, δεν είχαν λάβει μέτρα προκειμένου να αποφύγουν την εμπλοκή τους στην απάτη.
- 2 Στηριζόμενη στα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή εξέδωσε σε βάρος της VERAMI τις από 5 Ιανουαρίου και 2 Φεβρουαρίου 2015 πράξεις της, με τις οποίες της επέβαλε πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις. Ειδικότερα, δυνάμει των πράξεων αυτών, η φορολογική αρχή αρνήθηκε να αναγνωρίσει στη VERAMI το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών από την αγορά των καυσίμων, τα οποία εκείνη στη συνέχεια παρέδωσε στη FAU, με αποτέλεσμα να της επιβάλει πρόσθετο ΦΠΑ. Στις 27 Φεβρουαρίου 2015 το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο Brno) εξέδωσε διάταξη με την οποία κήρυξε την VERAMI σε πτώχευση και διέταξε την έναρξη εργασιών εκκαθάρισης των περιουσιακών της στοιχείων. Η πτωχευτική διαδικασία βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη.
- 3 Στις 14 Δεκεμβρίου 2016 το Krajský soud v Ostravě (περιφερειακό δικαστήριο Οστράβας, Τσεχική Δημοκρατία) κήρυξε σε πτώχευση τη FAU και διέταξε την έναρξη εργασιών εκκαθάρισης των δικών της περιουσιακών στοιχείων. Και αυτή η πτωχευτική διαδικασία βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη. Στη συνέχεια, στις 7 Φεβρουαρίου 2017, η φορολογική αρχή επέβαλε πρόσθετο ΦΠΑ και στη FAU, αρνούμενη να της αναγνωρίσει δικαίωμα σε έκπτωση φόρου. Η διοικητική

ένσταση, την οποία άσκησε η FAU κατά της πράξης που προσδιόρισε το ποσό της πρόσθετης φορολογικής οφειλής της, απορρίφθηκε από την Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμια οικονομική διεύθυνση) με τη σχετική από 25 Σεπτεμβρίου 2017 απόφαση της. Στη συνέχεια, την 1η Ιουλίου 2022, το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο Brno) απέρριψε την ένδικη προσφυγή της εταιρίας κατά της τελευταίας απόφασης. Ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) (στο εξής: ΑΔΔ) εκκρεμεί αναίρεση της FAU κατά της ανωτέρω απόφασης του Krajský soud v Brně (περιφερειακού δικαστηρίου Brno), η οποία έχει λάβει αριθμό υπόθεσης 6 Afs 255/2022. Η FAU δεν κατέβαλε τον επιβληθέντα πρόσθετο φόρο και η φορολογική αρχή ανήγγειλε την απαίτησή της στο πλαίσιο της πρωτεύουσας διαδικασίας.

- 4 Πριν ακόμη η φορολογική αρχή αρνηθεί να αναγνωρίσει στη FAU το δικαίωμά της σε έκπτωση του ΦΠΑ και συνακόλουθα της επιβάλει πρόσθετο φόρο, την είχε καλέσει να καταβάλει ανεξόφλητες οφειλές ΦΠΑ της VERAMI, ως αλληλεγγύως υπεύθυνη για τις φορολογικές υποχρεώσεις της τελευταίας. Ειδικότερα, της είχε απευθύνει έξι ειδοποιητήρια προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων που πήγαζαν από την αλληλέγγυα ευθύνη της, τα οποία φέρουν ημερομηνίες 22 Απριλίου 2015 και 7 Αυγούστου 2015. Η FAU άσκησε διοικητικές ενστάσεις κατά των ανωτέρω ειδοποιητηρίων ενώπιον της πρωτοδίκως καθής, τις οποίες εκείνη απέρριψε με τις σχετικές από 22 Σεπτεμβρίου 2016 αποφάσεις της. Οι εν λόγω αποφάσεις ακυρώθηκαν από το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο Brno) με απόφαση της 9ης Μαΐου 2019, το οποίο έκρινε ότι η πρωτοδίκως καθής δεν είχε ερμηνεύσει τις προϋποθέσεις ενεργοποίησης της αλληλέγγυας ευθύνης της εταιρίας για τον φόρο που δεν είχε καταβάλει η προμηθεύτριά της κατά τρόπο σύμφωνο προς τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΔΕΕ) και του ΑΔΔ. Οι σχετικές υποθέσεις αναπέμφθηκαν στην πρωτοδίκως καθής προς περαιτέρω εξέταση. Ακολούθως, στις 26 Μαΐου 2020, η πρωτοδίκως καθής απέρριψε εκ νέου τις διοικητικές ενστάσεις της εταιρίας. Η δεύτερη αυτή δέσμη αποφάσεων της πρωτοδίκως καθής αποτελεί το αντικείμενο του δικαστικού ελέγχου στην υπό κρίση υπόθεση.
- 5 Κατά τον δικαστικό έλεγχο των διοικητικών πράξεων λαμβάνεται υπόψη η πραγματική και νομική κατάσταση που ίσχυε κατά την ημερομηνία εκδόσής τους [§ 75 ust. 1 zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (άρθρο 75, παράγραφος 1, του νόμου 150/2002 περί κώδικα διοικητικής δικονομίας)]. Οι επίδικες πράξεις εκδόθηκαν στις 26 Μαΐου 2020. Θα πρέπει να θεωρηθεί ότι, κατά την ημερομηνία αυτή, ο πρόσθετος ΦΠΑ είχε ήδη επιβληθεί οριστικά (ως αποτέλεσμα της άρνησης αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης) τόσο στη VERAMI, όσο και στη FAU. Το συμπέρασμα αυτό δεν ανατρέπεται από το γεγονός ότι η πρωτοδίκως προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά των πράξεων με τις οποίες επιβλήθηκαν οι πρόσθετοι φόροι στη FAU και στη συνέχεια αναίρεση. Κατά την κρίσιμη για την υπό κρίση υπόθεση ημερομηνία υφίστατο οριστική απόφαση των φορολογικών αρχών περί επιβολής πρόσθετων φόρων στη FAU. Κατά τον χρόνο που η πρωτοδίκως καθής εξέταζε εκ νέου τις διοικητικές ενστάσεις της εταιρίας κατά των ειδοποιητηρίων, με τα οποία αυτή είχε κληθεί να εξοφλήσει τις φορολογικές οφειλές της VERAMI στο πλαίσιο της αλληλέγγυας ευθύνης της,

υφίστατο και οριστική απόφαση της φορολογικής αρχής, με την οποία αυτή είχε αρνηθεί να αναγνωρίσει στη FAU το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις ίδιες εμπορικές συναλλαγές. Κατ' αποτέλεσμα, η FAU κλήθηκε να καταβάλει στο Δημόσιο αντί της VERAMI τον φόρο που είχε ήδη καταβάλει μια φορά στη VERAMI εξοφλώντας τα τιμολόγια που η τελευταία είχε εκδώσει στις συναλλαγές τους. Το ποσό του φόρου, για το οποίο η FAU ευθύνεται αλληλεγγύως, αναγραφόταν στα τιμολόγια που εξέδιδε η VERAMI, ως προμηθεύτρια των αγαθών, προς την FAU, ως αποκτώσα τα αγαθά. Η FAU κατέβαλε τα αναγραφόμενα ποσά στην προμηθεύτριά της, δηλαδή στη VERAMI. Ωστόσο, δεν επιτράπη στη FAU να εκπέσει τον ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων, με την αιτιολογία ότι στην εμπορική αλυσίδα, στην οποία ανήκε, είχε διαπραχθεί απάτη περί τον ΦΠΑ.

- 6 Το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο Brno) ακύρωσε τις από 26 Μαΐου 2020 αποφάσεις της πρωτοδίκως καθής και ανέπεμψε την υπόθεση σε αυτή για περαιτέρω εξέταση. Το δικαστήριο αιτιολόγησε την απόφασή του επισημαίνοντας ότι η φορολογική αρχή, καταλογίζοντας αλληλέγγυα ευθύνη στη FAU, παρέλειψε να εφαρμόσει την αρχή της αναλογικότητας. Επρόκειτο, κατ' ουσίαν, για περίπτωση διπλής φορολόγησης για την ίδια εμπορική συναλλαγή. Η αλληλέγγυα ευθύνη της FAU διπλασιάζει, στην πράξη, τη δική της φορολογική υποχρέωση, η οποία προέκυψε από την άρνηση της φορολογικής αρχής να της αναγνωρίσει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Όμως, σκοπός του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης για φορολογικές οφειλές είναι να διασφαλιστεί ότι δεν θα υπάρξουν απώλειες φορολογικών εσόδων για το Δημόσιο, και όχι η τιμωρία του υποκειμένου στον φόρο.
- 7 Η πρωτοδίκως καθής άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του περιφερειακού δικαστηρίου. Με την αίτηση αναίρεσεως προβάλλει ότι σκοπός του μηχανισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ είναι η τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Ωστόσο, την εν λόγω αρχή δεν μπορεί να επικαλεστεί όποιος συμμετείχε εν γνώσει του σε φορολογική απάτη. Σε μια τέτοια περίπτωση, η φορολογική αρχή οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα σε έκπτωση του ΦΠΑ του προσώπου που τη ζητεί. Η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εξυπηρετεί την είσπραξη ανεξόφλητων φόρων, αλλά προστατεύει τον σκοπό και το πνεύμα της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης σε όλους τους συμμετέχοντες σε μια εμπορική αλυσίδα, εφόσον γνώριζαν ή μπορούσαν και όφειλαν να γνωρίζουν ότι στο πλαίσιο της αλυσίδας αυτής είχε διαπραχθεί φορολογική απάτη. Οι εξουσίες της φορολογικής αρχής δεν περιορίζονται στην είσπραξη του ανεξόφλητου φόρου. Αντίστοιχα, η συμμετοχή σε φορολογική απάτη δεν εξαιρείται με την καταβολή του ανεξόφλητου φόρου. Οι φορολογικές οφειλές της ίδιας της FAU θα πρέπει να διαχωριστούν από την αλληλέγγυα ευθύνη της, με την οποία εξασφαλίζεται η είσπραξη του φόρου που οφείλει πρωτογενώς η προμηθεύτριά της. Σκοπός του θεσμού της αλληλέγγυας ευθύνης είναι να εξασφαλιστεί ότι θα εκπληρωθούν οι φορολογικές υποχρεώσεις άλλου προσώπου. Μέσω του καταλογισμού της αλληλέγγυας ευθύνης επιτυγχάνεται η είσπραξη απαιτήσεων του Δημοσίου από

πρόσωπα διαφορετικά από τον οφειλέτη (προμηθευτή του αλληλέγγυα υπευθύνου), ο οποίος δεν κατέβαλε τον οφειλόμενο φόρο. Η άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης αποσκοπεί στην αποτροπή του αδικαιολόγητου πλουτισμού του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος συμμετείχε σε φορολογική απάτη. Η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν είναι θεσμός ειδικότερος σε σχέση με αυτόν της αλληλέγγυας ευθύνης. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές αρχές δεν εμποδίζονται να εφαρμόσουν τους δύο θεσμούς συγχρόνως ως προς τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο, δηλαδή αφενός να αρνηθούν να του αναγνωρίσουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών επί παράδοσης αγαθών τα οποία ήταν αντικείμενα φορολογικής απάτης, και αφετέρου να του καταλογίσουν αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του φόρου που οφείλει ο προμηθευτής των εν λόγω αγαθών. Και οι δύο θεσμοί εφαρμόζονται υπό παρόμοιες προϋποθέσεις (συμπεριφορά στην εμπορική αλυσίδα η οποία φέρει τα χαρακτηριστικά απάτης περί τον φόρο και έλλειψη καλής πίστης του υποκειμένου στον φόρο ως προς τη νομιμότητα των συναλλαγών του). Επομένως, η συρροή τους θα πρέπει να θεωρηθεί αναμενόμενη. Θα ήταν παράδοξο εάν η αλληλέγγυα ευθύνη εφαρμοζόταν αποκλειστικά σε πρόσωπα τα οποία, όντας καλόπιστα ως προς τη νομιμότητα των συναλλαγών τους, ζητούν να τους αναγνωριστεί έκπτωση φόρου.

- 8 Με το υπόμνημα επί της αιτήσεως αναιρέσεως, η πρωτοδίκως προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης και ο καταλογισμός αλληλέγγυας ευθύνης θα πρέπει να νοηθούν ως διαδικασίες που αποκλείουν η μία την άλλη. Η ταυτόχρονη εφαρμογή τους παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και της ίσης μεταχείρισης των υποκειμένων στον φόρο. Με βάση τις προσβαλλόμενες αποφάσεις της πρωτοδίκως καθής, η FAU είναι υποχρεωμένη να καταβάλει τρεις φορές ΦΠΑ για την ίδια συναλλαγή: αρχικώς τον κατέβαλε στην προμηθεύτριά της της, στη συνέχεια τον «κατέβαλε» ως αποτέλεσμα της άρνησης του δικαιώματός της να τον εκπέσει, και τώρα καλείται να καταβάλει τον φόρο για τρίτη φορά στο πλαίσιο της αλληλέγγυας ευθύνης της για φορολογικές οφειλές της προμηθεύτριάς της. Σκοπός τόσο της άρνησης αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης όσο και του καταλογισμού αλληλέγγυας ευθύνης είναι η προστασία του κρατικού προϋπολογισμού. Επομένως, η εφαρμογή ενός από τους δύο θεσμούς επαρκεί. Η φορολογική αρχή δεν μπορεί, στο πλαίσιο της σχετικής διαδικασίας που κινεί, να αποβλέπει στη μέγιστη δυνατή φορολόγηση μιας συναλλαγής, αλλά οφείλει να προσπαθήσει να διαμορφώσει την κατάσταση, στην οποία θα βρισκόταν το Δημόσιο, εάν οι υποκείμενοι στον φόρο είχαν ενεργήσει νόμιμα. Εάν οι υποκείμενοι στον φόρο είχαν ενεργήσει νόμιμα, ο φόρος θα είχε καταβληθεί στο Δημόσιο μία φορά. Δεν υπάρχει κανένας λόγος που να δικαιολογεί την εισροή ενός διπλά επιβεβλημένου φόρου στον προϋπολογισμό του Δημοσίου. Η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των αρχών του δικαίου της Ένωσης. Το περιφερειακό δικαστήριο προέβη στην εφαρμογή της με το σκεπτικό ότι πρόκειται για αρχή που υπερισχύει της γραμματικής διατύπωσης των διατάξεων του εθνικού νόμου.

II. Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου

- 9 Το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112/EK), ορίζει τα εξής:

Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και στα άρθρα 202, 203 και 204, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.

- 10 Στο εθνικό δίκαιο, η γενική ρύθμιση της αλληλέγγυας ευθύνης για φορολογικές οφειλές περιέχεται στα άρθρα 171 και 172 του zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (νόμου 280/2009 περί φορολογικού κώδικα) (στο εξής: φορολογικός κώδικας). Το άρθρο 171 του φορολογικού κώδικα προβλέπει τα εξής:

Άρθρο 171

(1) Εφόσον ο νόμος προβλέπει αλληλέγγυα ευθύνη, η υποχρέωση καταβολής του φόρου βαρύνει και κάθε πρόσωπο που ευθύνεται αλληλέγγυα, εφόσον η φορολογική αρχή του γνωστοποιήσει, με σχετικό ειδοποιητήριο, τον φόρο για την καταβολή του οποίου ευθύνεται και τον καλέσει να τον καταβάλει εντός ορισμένης προθεσμίας· στο ειδοποιητήριο επισυνάπτεται αντίγραφο της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

(3) Ο αλληλεγγύως υπεύθυνος καλείται να καταβάλει τον φόρο εφόσον ο φόρος δεν καταβλήθηκε από τον υπόχρεο παρά το ότι αυτός κλήθηκε προς τούτο και εφόσον ο φόρος δεν εισπράχθηκε ούτε στο πλαίσιο διοικητικής εκτέλεσης σε βάρος του υπόχρεου, εκτός εάν προκύπτει σαφώς ότι η εκτέλεση θα απέβαινε άκαρπη· ο αλληλεγγύως υπεύθυνος καλείται επίσης να καταβάλει τον φόρο εφόσον έχει κινηθεί πτωχευτική διαδικασία σε βάρος του υπόχρεου.

- 11 Η αλληλέγγυα ευθύνη για τον ΦΠΑ ρυθμίζεται στο άρθρο 109 του zákon č. 235/2004 Sb., o daní z přidané hodnoty (νόμου 235/2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ):

Άρθρο 109

Αλληλέγγυα ευθύνη του αποδέκτη φορολογητέας παράδοσης αγαθών ή φορολογητέας παροχής υπηρεσιών

(1) Ο υπόχρεος ο οποίος αποδέχεται φορολογητέα παράδοση αγαθών ή φορολογητέα παροχή υπηρεσιών από άλλον υπόχρεο με τόπο παροχής εντός της χώρας ή προβαίνει σε πληρωμή για την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας (στο εξής: αποδέκτης φορολογητέας παροχής αγαθού ή υπηρεσίας), ευθύνεται αλληλεγγύως για τον μη καταβληθέντα φόρο από την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας, εφόσον κατά τον χρόνο της αποδοχής τους γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι:

- a) ο φόρος που αναγραφόταν στο σχετικό τιμολόγιο δεν θα καταβαλλόταν, εσκεμμένα, ή
- b) ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος παραδίδει το εν λόγω αγαθό ή παρέχει την εν λόγω υπηρεσία ή λαμβάνει πληρωμή για αυτά (στο εξής: προμηθευτής επί φορολογητέας παροχής αγαθού ή υπηρεσίας) είχε περιέλθει ή θα περιερχόταν σκοπίμως σε κατάσταση η οποία δεν του επιτρέπει να καταβάλει τον φόρο, ή
- c) θα προσδιοριζόταν φόρος μικρότερος από τον πραγματικά οφειλόμενο ή θα αντλούνταν αδικαιολόγητα φορολογικά πλεονεκτήματα.

(2) Ο αποδέκτης φορολογητέας παροχής αγαθού ή υπηρεσίας ευθύνεται αλληλέγγυα για τον μη καταβληθέντα φόρο που βαρύνει την παράδοση του αγαθού ή την παροχή της υπηρεσίας και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η πληρωμή για το αγαθό ή την υπηρεσία:

- a) εμφανίζει προφανή απόκλιση από τη συνήθη τιμή τους, χωρίς αυτό να δικαιολογείται από οικονομική άποψη, ή
- b) πραγματοποιείται εν όλω ή εν μέρει με μεταφορά χωρίς μετρητά σε λογαριασμό που τηρείται σε πάροχο υπηρεσιών πληρωμών στην αλλοδαπή, ή
- c) πραγματοποιείται εν όλω ή εν μέρει με μεταφορά σε λογαριασμό διαφορετικό από τον λογαριασμό του προμηθευτή επί της φορολογητέας παροχής αγαθού ή υπηρεσίας, ο οποίος δημοσιεύεται από τη φορολογική αρχή κατά τρόπο που να επιτρέπει την εξ αποστάσεως πρόσβαση.

- 12 Στην υπό κρίση υπόθεση, η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό αλληλέγγυας ευθύνης με βάση το άρθρο 109, παράγραφος 2, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ. Το ΑΔΔ ασχολήθηκε με την ερμηνεία της συγκεκριμένης διάταξης στην απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2018, αριθμός υποθέσεως: 5 Afs 78/2017-33, KOVAŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33. Το ΑΔΔ τόνισε την υποχρέωση η εν λόγω διάταξη να ερμηνεύεται κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης, δηλαδή σε συμφωνία με τις απαιτήσεις που έχει θέσει το ΔΕΕ για τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αλληλέγγυας ευθύνης κατά το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Επομένως, προκειμένου να καταλογιστεί αλληλέγγυα ευθύνη σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαιτείται, πέραν της απλής πραγματοποίησης της πληρωμής σε λογαριασμό που τηρείται σε πάροχο υπηρεσιών πληρωμών στην αλλοδαπή, να συντρέχουν, περαιτέρω, περιστάσεις από τις οποίες να προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη πληρωμή γνώριζε ή μπορούσε να γνωρίζει ότι σκοπός της πραγματοποίησής της κατ' αυτόν τον τρόπο ήταν ακριβώς η αποφυγή καταβολής του φόρου.

- 13 Στο πλαίσιο της έκδοσης της δεύτερης δέσμης αποφάσεών της, η πρωτοδίκως καθής εξέτασε, πλέον, κατά πόσον συνέτρεξαν περαιτέρω περιστάσεις από τις οποίες θα μπορούσε να συναχθεί ότι η FAU γνώριζε ή μπορούσε και όφειλε να γνωρίζει ότι η VERAMI, ως προμηθεύτριά της, δεν επρόκειτο να καταβάλει το ποσό του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια που είχε εκδώσει.
- 14 Η έννοια της αλληλέγγυας ευθύνης στο εθνικό φορολογικό δίκαιο βασίζεται στην έννοια του θεσμού στο γενικό ιδιωτικό δίκαιο. Από τη σχετική νομολογία του ΑΔΔ προκύπτει ότι η αλληλέγγυα ευθύνη εξασφαλίζει και συμπληρώνει την κύρια υποχρέωση. Έχει παρεπόμενο χαρακτήρα και, συνεπώς, η ύπαρξή της εξαρτάται από την ύπαρξη και την τύχη της ασφαλιζόμενης κύριας υποχρέωσης. Η έκταση της αλληλέγγυας ευθύνης επίσης προσδιορίζεται από την κύρια υποχρέωση. Η αλληλέγγυα ευθύνη παύει με την απόσβεση της κύριας υποχρέωσης, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. Ένα επιπλέον χαρακτηριστικό της αλληλέγγυας ευθύνης είναι ο επικουρικός της χαρακτήρας, ο οποίος συνίσταται στο γεγονός ότι ένα πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί ότι ευθύνεται αλληλέγγυα μόνο εφόσον ο πρωτοφειλέτης δεν εκπληρώνει (ολικά ή μερικά) την υποχρέωση, την οποία εξασφαλίζει η αλληλέγγυα ευθύνη (βλ. αντί άλλων την προαναφερθείσα απόφαση του ΑΔΔ, KOVÁŘ plus). Εάν τελικά η κύρια υποχρέωση εκπληρωθεί από τον αλληλεγγύως υπεύθυνο, ο τελευταίος διατηρεί αναγωγικό δικαίωμα έναντι του πρωτοφειλέτη (υποκατάσταση). Επομένως, ο αλληλεγγύως υπεύθυνος αποκτά αξίωση κατά του πρωτοφειλέτη και συγκεκριμένα μπορεί να αναζητήσει ό,τι κατέβαλε στον δανειστή αντί εκείνου, με σκοπό την εκπλήρωση της κύριας υποχρέωσης. Η ιδιωτικού δικαίου αναγωγική αξίωση αποκτάται και από τον εκ του νόμου αλληλεγγύως υπεύθυνο για ανεξόφλητες φορολογικές οφειλές τρίτου [βλ. απόφαση του velký senát Nejvyšší soud České republiky (τμήματος μείζονος συνθέσεως του Ανώτατου Δικαστηρίου της Τσεχικής Δημοκρατίας) της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, αριθμός υποθέσεως: 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, η οποία αναφέρεται στις σχετικές διατάξεις του αστικού δικαίου που ίσχυαν έως τις 31 Δεκεμβρίου 2013· για τις ρυθμίσεις που ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 βλ. άρθρα 1937 και 1938 του zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (νόμου 89/2012 περί αστικού κώδικα)].
- 15 Ωστόσο, εάν ληφθούν υπόψη οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να καταλογιστεί η αλληλέγγυα ευθύνη στο φορολογικό δίκαιο (βλ. το προπαρατεθέν άρθρο 171, παράγραφος 3, του φορολογικού κώδικα), η ικανοποίηση των αναγωγικών αξιώσεων του αλληλεγγύως υπευθύνου μέσω αναγκαστικής εκτέλεσης θα πρέπει να θεωρηθεί δυσχερής. Και τούτο διότι η φορολογική αρχή δύναται να καλέσει τον αλληλεγγύως υπεύθυνο να καταβάλει τη φορολογική οφειλή μόνο εφόσον δεν κατάφερε να ικανοποιηθεί μέσω διοικητικής εκτέλεσης σε βάρος του κυρίως οφειλέτη. Η δε διοικητική εκτέλεση μπορεί να παραλειφθεί μόνο στις περιπτώσεις όπου θα ήταν προφανώς ατελέσφορη ή όπου ο κυρίως οφειλέτης τελεί υπό πτώχευση. Στην υπό κρίση υπόθεση, κατά την ημερομηνία που η αλληλεγγύως υπεύθυνη εταιρία κλήθηκε, μέσω των σχετικών ειδοποιητηρίων, να καταβάλει τους φόρους που όφειλε η VERAMI, η τελευταία είχε κηρυχθεί σε πτώχευση και βρισκόταν σε εξέλιξη η διαδικασία εκκαθάρισης

των περιουσιακών της στοιχείων. Το ποσοστό, κατά το οποίο ικανοποιούνται οι απαιτήσεις των πιστωτών από το προϊόν της εκκαθάρισης στις πτωχευτικές διαδικασίες είναι, στην Τσεχική Δημοκρατία, ιδιαίτερα χαμηλό. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι, εάν ο αλληλεγγύως υπεύθυνος για τις φορολογικές οφειλές της VERAMI (εν προκειμένω, η FAU) προέβαινε στην καταβολή τους στη φορολογική αρχή, θα μπορούσε να ικανοποιήσει αποτελεσματικά τις αναγωγικές του αξιώσεις κατά της εταιρίας. Θα πρέπει, επομένως, να γίνει δεκτό ότι ο αλληλεγγύως υπεύθυνος κατά κανόνα δεν θα ανακτήσει από τον κυρίως οφειλέτη (τον προμηθευτή του) τα ποσά που κατέβαλε στη φορολογική αρχή προς εξόφληση των φορολογικών οφειλών του τελευταίου.

III. Ανάλυση του προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Το ΑΔΔ παρατηρεί ότι στο υποβαλλόμενο ερώτημα διασταυρώνονται δύο ζητήματα που αφορούν την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας. Τα ζητήματα αυτά είναι, πρώτον, η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου και, δεύτερον, η αλληλέγγυα ευθύνη του αποδέκτη φορολογητέας παροχής αγαθού ή υπηρεσίας για τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο προμηθευτής τους.

Η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

- 17 Το πρώτο ζήτημα αφορά τη διαμόρφωση των φορολογικών υποχρεώσεων της ίδιας της FAU, για την οποία καθοριστική είναι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των αγαθών που απέκτησε από τη VERAMI. Σύμφωνα με το εθνικό φορολογικό δίκαιο, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του φόρου, η οποία ρυθμίζεται στον φορολογικό κώδικα. Η συγκεκριμένη διαδικασία απέληξε στην επιβολή πρόσθετου φόρου στη FAU για κάθε ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε να αναγνωρίσει στη FAU το κατά το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/EK δικαίωμα έκπτωσης, με την αιτιολογία ότι οι συναλλαγές για τις οποίες ζήτησε έκπτωση έγιναν στο πλαίσιο εμπορικής αλυσίδας στην οποία είχε διαπραχθεί φορολογική απάτη. Το ζήτημα αυτό δεν είναι αντικείμενο του δικαστικού ελέγχου στην υπό κρίση υπόθεση. Ωστόσο, δεν θα μπορούσε να αγνοηθεί, διότι συμπληρώνει το πλαίσιο εντός του οποίου υποβάλλεται η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.
- 18 Η φορολογική αρχή επέβαλε στη FAU και στην προμηθευτήριά της, τη VERAMI, πρόσθετη υποχρέωση προς καταβολή του οφειλόμενου φόρου για τις φορολογητέες συναλλαγές στις οποίες μετείχαν (ΦΠΑ επί των εκροών), ενώ επίσης τους αρνήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών. Ο λόγος ήταν ότι η απόκτηση των ίδιων φορολογητέων αγαθών τόσο από τη VERAMI, όσο και από τη FAU, έλαβε χώρα στην ίδια εμπορική αλυσίδα, στο πλαίσιο της οποίας εντοπίστηκαν απώλειες φορολογικών εσόδων από τον εισπρακτέο ΦΠΑ λόγω της δράσης προσώπων που προηγούνταν των δύο αυτών εταιριών στην αλυσίδα. Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τόσο η VERAMI όσο και η FAU γνώριζαν ή μπορούσαν και όφειλαν να γνωρίζουν ότι σε σχέση με τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών των οποίων ήταν αποδέκτες είχε διαπραχθεί

φορολογική απάτη. Εντούτοις, δεν είχαν λάβει μέτρα προκειμένου να αποφύγουν την εμπλοκή τους στην απάτη.

- 19 Το ΔΕΕ, στην απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2022, Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, επισήμανε ότι η άγνοια της ύπαρξης φορολογικής απάτης συνιστά σιωπηρή ουσιαστική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Συνακόλουθα, απαιτείται να μην επιτραπεί σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν πληροί την προϋπόθεση αυτή να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση. Σκοπός της υποχρέωσης την οποία υπέχουν οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση είναι να επιβάλλει στους υποκείμενους στον φόρο να επιδεικνύουν την ευλόγως απαιτούμενη επιμέλεια. Ως τέτοια θα πρέπει να νοηθεί η απαίτηση οι υποκείμενοι στον φόρο να βεβαιώνονται, κατά τη διενέργεια των οικονομικών πράξεών τους, ότι αυτές δεν συνεπάγονται συμμετοχή σε φοροδιαφυγή. Πλην όμως, ένας τέτοιος σκοπός δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί αποτελεσματικά αν η άρνηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιοριζόταν, ώστε να καλύπτει, από τα ποσά τα οποία καταβλήθηκαν ως οφειλόμενος ΦΠΑ, μόνον εκείνο το μέρος το οποίο αντιστοιχεί στο ποσό της απάτης. Με τον τρόπο αυτό, οι υποκείμενοι στον φόρο θα παρακινούνταν μόνο να λαμβάνουν κατάλληλα μέτρα για τον περιορισμό των συνεπειών ενδεχόμενης απάτης, αλλά όχι κατ' ανάγκην μέτρα που να διασφαλίζουν ότι οι πράξεις τις οποίες διενεργούν δεν συνεπάγονται τη συμμετοχή τους σε φοροδιαφυγή ή τη διευκόλυνσή της. Το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο αγόρασε αγαθά ή υπηρεσίες ενώ γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, διά της αγοράς τους, συμμετείχε σε πράξη η οποία διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης που είχε διαπραχθεί σε προγενέστερο στάδιο αρκεί για να θεωρηθεί ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μετέσχε στην απάτη. Συνεπώς, αρκεί και για να στερηθεί το δικαίωμά του προς έκπτωση, χωρίς καν να απαιτείται να αποδειχθεί η ύπαρξη κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 20 Από τη νομολογία του ΔΕΕ προκύπτει ότι υποκείμενος στον φόρο που μετέσχε σε απάτη δεν μπορεί να προβάλει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας με σκοπό να του χορηγηθεί δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (διάταξη της 14ης Απριλίου 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 Από την παραπάνω νομολογία του ΔΕΕ, το ΑΔΔ συνάγει ότι σκοπός της άρνησης του δικαιώματος έκπτωσης για τον λόγο ότι στην εμπορική αλυσίδα διαπράχθηκε φορολογική απάτη δεν είναι η αντιστάθμιση των απολεσθέντων εσόδων του Δημοσίου, αλλά η προστασία του συστήματος ΦΠΑ από την απάτη. Το μέτρο αυτό αποσκοπεί κυρίως στην πρόληψη της φορολογικής απάτης και, υπό αυτήν την έννοια, έχει χαρακτήρα αποτρεπτικό. Η πρόληψη δεν θα ήταν αποτελεσματική εάν ο ανεξόφλητος φόρος μπορούσε να επιβληθεί προσθέτως σε έναν μόνο από τους συμμετέχοντες στην εμπορική αλυσίδα στην οποία διαπράχθηκε η απάτη. Συνεπώς, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι κανένα από τα πρόσωπα τα οποία εν γνώσει τους συμμετείχαν στη φορολογική απάτη δεν δικαιούται οποιαδήποτε έκπτωση φόρου. Εάν η φορολογική αρχή αρνείτο να αναγνωρίσει το δικαίωμα σε έκπτωση με γνώμονα αποκλειστικά την είσπραξη του ανεξόφλητου φόρου, θα προέβαινε σε άνιση μεταχείριση, τόσο σε βάρος του

προσώπου στο οποίο θα επέβαλε τον πρόσθετο φόρο (καθότι αυτό θα υφίστατο συνέπειες από τη συμμετοχή του στην απάτη, ενώ οι λοιποί συμμετέχοντες στην εμπορική αλυσίδα, οι οποίοι επίσης μπορούσαν να γνωρίζουν την απάτη, δεν θα υφίσταντο καμία επιβάρυνση), όσο και σε βάρος των έντιμων συμμετεχόντων στην αλυσίδα, οι οποίοι θα αδικούνταν αδικαιολόγητα από την συμπεριφορά αυτή σε σχέση με τους ανέντιμους συμμετέχοντες. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δύναται να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης σε όλους τους συμμετέχοντες στην εμπορική αλυσίδα στο πλαίσιο της οποίας διαπράχθηκε φορολογική απάτη (βλ. τις εξής αποφάσεις του ΑΔΔ: της 19ης Ιανουαρίου 2023, αριθμός υποθέσεως: 1 Afs 101/2021-42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42, της 26ης Ιανουαρίου 2023, αριθμός υποθέσεως: 1 Afs 164/2021-52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52, της 29ης Μαρτίου 2023, αριθμός υποθέσεως: 2 Afs 298/2021-69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69, της 27ης Απριλίου 2023, αριθμός υποθέσεως: 7 Afs 160/2021-89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89, της 25ης Οκτωβρίου 2023, αριθμός υποθέσεως: 1 Afs 1/2023-71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71 και της 7ης Σεπτεμβρίου 2021, αριθμός υποθέσεως: 6 Afs 158/2019-63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).

- 22 Με βάση τα ανωτέρω συμπεράσματα από τη νομολογία του ΔΕΕ και τη συναφή νομολογία του ΑΔΔ είναι σαφές ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η φορολογική αρχή απέκλινε κατά τρόπο επιτρεπτό από την αρχή φορολογικής ουδετερότητας, καθώς το δικαίωμα έκπτωσης αποκλείστηκε όχι μόνο ως προς τη FAU αλλά και ως προς την προμηθευτή της, τη VERAMI. Η άρνηση της φορολογικής αρχής να τους αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης ήρθε ως αποτέλεσμα της συμμετοχής των δύο αυτών εταιριών σε φορολογική απάτη. Επομένως, η συγκεκριμένη πτυχή του σύνθετου πραγματικού της υπό κρίση υπόθεσης έχει αντιμετωπιστεί επαρκώς στη νομολογία του ΔΕΕ και δεν συντρέχει ανάγκη υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως για το ζήτημα αυτό. Τούτο, άλλωστε, δεν θα ήταν καν δυνατό, δεδομένου ότι το συγκεκριμένο ζήτημα, το οποίο αφορά το στάδιο της φορολογικής διαδικασίας κατά το οποίο γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου, δεν είναι αντικείμενο του δικαστικού ελέγχου στην υπό κρίση υπόθεση.

Η αλληλέγγυα ευθύνη για τον φόρο που δεν καταβλήθηκε από τον προμηθευτή επί φορολογητέας παροχής αγαθού ή υπηρεσίας

- 23 Το άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK αναγνωρίζει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προβλέψουν την αλληλέγγυα ευθύνη τρίτων προσώπων για την καταβολή του φόρου που οφείλει ο υπόχρεος, χωρίς όμως να καθορίζει τις προϋποθέσεις της παραπάνω ευθύνης. Το ΔΕΕ έχει αποφανθεί ως ένα βαθμό επί του ζητήματος των προϋποθέσεων αυτών, αρχικά σε σχέση με το ομοίου περιεχομένου άρθρο 21, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 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 (77/388/ΕΟΚ).

- 24 Ιδιαίτερα σημαντική υπήρξε η απόφαση της 11ης Μαΐου 2006, *Federation of Technological Industries κ.λπ.*, C-384/04, EU:C:2006:309. Στην απόφαση αυτή το ΔΕΕ τόνισε ότι τα κράτη μέλη, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι οδηγίες της Ένωσης, οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της εννόμου τάξεως της Ένωσης, ιδίως δε τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας. Σε ό,τι αφορά ειδικότερα την αρχή της αναλογικότητας, μολονότι είναι θεμιτό να διώκεται με τα μέτρα που λαμβάνει κράτος μέλος, βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, η αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου. Το άρθρο 21, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ επιτρέπει σε κράτος μέλος να καθιστά ένα πρόσωπο αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου εφόσον, κατά το χρόνο της παραδόσεως σ' αυτό, γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι ο φόρος που αναλογεί στην πράξη αυτή, ή σε προηγούμενη ή επόμενη πράξη, δεν θα καταβληθεί. Το κράτος μέλος μπορεί να βασίζεται συναφώς σε τεκμήρια, εντούτοις, τεκμήρια αυτού του είδους δεν είναι δυνατόν να είναι τέτοιας φύσεως ώστε να καθιστούν ουσιαστικά αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές για τον υποκείμενο στον φόρο να τα άρει διά αποδείξεως του αντιθέτου. Η χρήση τεκμηρίων δεν θα πρέπει να οδηγήσει στην *de facto* θέσπιση ενός συστήματος αντικειμενικής ευθύνης, το οποίο θα έβαινε πέραν του αναγκαίου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου μέτρου. Τα πρόσωπα που λαμβάνουν κάθε αντικειμενικά εύλογο μέτρο προκειμένου να διασφαλίσουν ότι οι πράξεις τους δεν εντάσσονται σε αλυσίδα στην οποία περιλαμβάνεται και πράξη που ενέχει φορολογική απάτη, πρέπει να μπορούν να εμπιστεύονται την νομιμότητα των πράξεών τους χωρίς να διακινδυνεύουν να καταστούν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνοι για την καταβολή του φόρου που οφείλεται από άλλον υποκείμενο στον φόρο.
- 25 Το ΔΕΕ επιβεβαίωσε τις παραπάνω κρίσεις του στην απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 Στην απόφαση της 20ής Μαΐου 2021, «ALTI» OOD, C-4/20, EU:C:2021:397, το ΔΕΕ ασχολήθηκε με την ερμηνεία του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι η εν λόγω διάταξη δεν προσδιορίζει επακριβώς ούτε τα πρόσωπα τα οποία τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα ούτε τις περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να συμβαίνει αυτό. Συνεπώς, εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τους όρους για τη θεμελίωση της αλληλέγγυας ευθύνης. Λαμβανομένων υπόψη των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, ερμηνευόμενων όπως στις προαναφερθείσες αποφάσεις, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο διαφορετικό από τον υπόχρεο προκειμένου να διασφαλίσουν την αποτελεσματική είσπραξη του φόρου. Το μέτρο αυτό θα πρέπει να δικαιολογείται από την πραγματική ή/και νομική σχέση με την οποία συνδέονται τα δύο πρόσωπα. Εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίζουν τις ειδικές περιστάσεις υπό τις οποίες πρόσωπο όπως αυτό προς το οποίο πραγματοποιείται φορολογητέα παράδοση πρέπει να καθίσταται αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του οφειλόμενου από τον αντισυμβαλλόμενο του φόρου, παρά το γεγονός ότι έχει ήδη

καταβάλει τον φόρο διά της εξοφλήσεως του τιμήματος. Ακολούθως, το ΔΕΕ επανέλαβε τις προπαρατεθείσες κρίσεις του από την απόφαση Federation of Technological Industries κ.πλ. και προσέθεσε ότι στην περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής που αφορά τον ΦΠΑ, η αρμόδια φορολογική αρχή θα πρέπει, για λόγους αποτελεσματικότητας, να έχει τη δυνατότητα να εισπράττει τον οφειλόμενο φόρο και το σύνολο των στοιχείων που συνδέονται με αυτόν από κάθε αντισυμβαλλόμενο ο οποίος συμμετείχε στην καταχρηστική πρακτική.

- 27 Συνεπώς, με βάση τη νομολογία του ΔΕΕ, ο προσδιορισμός των προϋποθέσεων της αλληλέγγυας ευθύνης για φορολογικές οφειλές απόκειται στα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη θα πρέπει, ωστόσο, να τηρούν τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας. Θα πρέπει, συνεπώς, να αποκλειστεί η δυνατότητα εφαρμογής ενός συστήματος αντικειμενικής ευθύνης στο οποίο τα πρόσωπα που βαρύνονται με αλληλέγγυα ευθύνη δεν θα μπορούσαν να απαλλαγούν από αυτή σε περίπτωση που υπήρξαν καλόπιστα, όπως προκύπτει από τη λήψη κάθε μέτρου που ο νόμος μπορεί να αξιώσει από αυτά, προκειμένου να αποφύγουν την εμπλοκή τους σε φορολογική απάτη.
- 28 Το ΑΔΔ έχει υπόψη του ότι το ΔΕΕ πρόκειται να προβεί σε ερμηνεία του άρθρου 205 της οδηγίας 2006/112/EK και στο πλαίσιο της υπόθεσης C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Με βάση τα δημοσίως διαθέσιμα στοιχεία της συγκεκριμένης υπόθεσης, και ιδίως με βάση το περιεχόμενο των προδικαστικών ερωτημάτων, δεν αναμένεται το ΔΕΕ να λάβει θέση επί των ζητημάτων που απασχολούν το ΑΔΔ στην υπό κρίση υπόθεση.
- 29 Το ΔΕΕ δεν έχει ως σήμερα αποφανθεί επί του ζητήματος κατά πόσο είναι συμβατό με την αρχή της αναλογικότητας να εφαρμόζονται συνδυαστικά αφένος ο καταλογισμός αλληλέγγυας ευθύνης για φόρους που δεν καταβλήθηκαν από τον προμηθευτή και αφετέρου η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης λόγω συμμετοχής σε φορολογική απάτη στο πλαίσιο των ίδιων εμπορικών συναλλαγών, όταν ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος υφίσταται τα δύο αυτά μέτρα, γνώριζε ή τουλάχιστον μπορούσε και όφειλε να γνωρίζει ότι, αποδεχόμενος τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών, συμμετείχε σε φορολογική απάτη και ότι ο προμηθευτής του δεν επρόκειτο να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο για τις παραδόσεις αυτές. Συνεπώς, το ζήτημα αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί ούτε *acte éclairé* ούτε όμως, λόγω της ασάφειας του, και *acte clair*.
- 30 Το ΑΔΔ επισημαίνει συναφώς ότι η συνδυαστική εφαρμογή της άρνησης του δικαιώματος έκπτωσης και της αλληλέγγυας ευθύνης για φόρους που βαρύνουν τον προμηθευτή δεν ρυθμίζεται ευθέως στο εθνικό δίκαιο. Αυτή έχει προκύψει στη διοικητική πρακτική των φορολογικών αρχών, η δε νομιμότητά της δεν έχει κριθεί ακόμη από το ΑΔΔ. Η συστηματική ερμηνεία των διατάξεων του εθνικού δικαίου δεν φαίνεται να αποκλείει την ταυτόχρονη επιβολή των δύο μέτρων. Η άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος σε έκπτωση φόρου είναι μέτρο που επιβάλλεται κατά το στάδιο της διαδικασίας προσδιορισμού του. Επίσης, αφορά την πρωτογενή φορολογική υποχρέωση ενός προσώπου, εν προκειμένω δηλαδή της ίδιας της FAU. Από την άλλη πλευρά, η αλληλέγγυα ευθύνη για φορολογικές

οφειλές του προμηθευτή ενεργοποιείται κατά το στάδιο της καταβολής του φόρου το οποίο έπεται της διαδικασίας προσδιορισμού του (βλ. αποφάσεις του ΑΔΔ: της 18ης Δεκεμβρίου 2018, αριθμός υποθέσεως 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV ΜΙΣΤΕΚ, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56 και της 24ης Ιανουαρίου 2022, αριθμός υποθέσεως 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). Η αλληλέγγυα ευθύνη της FAU δεν αφορά τις δικές της φορολογικές υποχρεώσεις, αλλά τον ΦΠΑ που οφειλόταν για τις φορολογητέες παραδόσεις που πραγματοποιούσε προς αυτήν η VERAMI, το ποσό του οποίου η τελευταία (ως προμηθεύτρια της FAU) προσδιόριζε στα τιμολόγια που εξέδιδε και το οποίο όφειλε να καταβάλει στο Δημόσιο. Επομένως, μολονότι τόσο ο καταλογισμός αλληλέγγυας ευθύνης, όσο και η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης, αφορούν την ίδια εμπορική συναλλαγή (τη φορολογητέα παράδοση αγαθών), αναφέρονται στις φορολογικές υποχρεώσεις διαφορετικών υποκειμένων στον φόρο. Η αλληλέγγυα ευθύνη αναφέρεται στη φορολογική υποχρέωση της VERAMI (ΦΠΑ επί των εκροών), ενώ η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης αναφέρεται στην υποχρέωση της FAU (ΦΠΑ επί των εισροών).

- 31 Το μόνο σημείο, το οποίο εγείρει αμφιβολίες ως προς το επιτρεπτό της ταυτόχρονης επιβολής των δύο μέτρων σε βάρος της FAU, είναι το ζήτημα κατά πόσο είναι συμβατό με την αρχή της αναλογικότητας να της καταλογίζεται αλληλέγγυα ευθύνη όταν αυτή έχει ήδη στερηθεί, με οριστική απόφαση, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις ίδιες φορολογητέες παραδόσεις αγαθών. Εφαρμοζόμενη στο άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112/EK, η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι τα μέτρα με τα οποία ένα κράτος μέλος επιδιώκει να διασφαλίσει όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερα την είσπραξη των οφειλών προς το Δημόσιο δεν θα πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο. Στην υπό κρίση υπόθεση, είναι κρίσιμο να δοθεί απάντηση στο ερώτημα κατά πόσο η άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης στη FAU με την αιτιολογία ότι η επίμαχη φορολογητέα συναλλαγή έγινε στο πλαίσιο εμπορικής αλυσίδας στην οποία διαπράχθηκε φορολογική απάτη αποτελεί επαρκές μέτρο για τη διασφάλιση της είσπραξης των απαιτήσεων του Δημοσίου, καθώς και για την καταπολέμηση της φορολογικής απάτης. Εάν η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης στη FAU δεν θεωρηθεί επαρκής για την προστασία των δύο αυτών πτυχών του δημοσίου συμφέροντος και συνεπώς θα χρειαζόταν, για την επίτευξη των αντίστοιχων νόμιμων σκοπών, να χρησιμοποιηθούν επιπλέον μέσα είσπραξης του φόρου που δεν καταβλήθηκε από τη VERAMI, τότε θα πρέπει να αξιολογηθεί εάν (δεδομένων των περιστάσεων της υπό κρίση υπόθεσης) είναι συμβατό με την αρχή της αναλογικότητας να θεωρηθεί η FAU αλληλεγγύως υπεύθυνη για την καταβολή του.
- 32 Το ΑΔΔ εκτιμά ότι η FAU δεν θα μπορούσε να επικαλεστεί τον κανόνα που έχει διατυπωθεί στη νομολογία του ΔΕΕ σύμφωνα με τον οποίο η κατανομή του κινδύνου μεταξύ των προμηθευτών και της φορολογικής αρχής, κατόπιν απάτης που διέπραξε τρίτος, πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). Και τούτο διότι η FAU μπορούσε, τουλάχιστον, και όφειλε να

γνωρίζει ότι αποδεχόμενη φορολογητέες παραδόσεις αγαθών από τη VERAMI θα γινόταν συμμετοχος σε φορολογική απάτη.

- 33 Περαιτέρω, αξίζει να αναδειχθούν δύο στοιχεία του πραγματικού της υπό κρίση υπόθεσης, στα οποία βέβαια έχει γίνει ήδη αναφορά ανωτέρω, και τα οποία ενδέχεται να αξιολογηθούν ως σημαντικά από το ΔΕΕ για την απάντησή του στο υποβαλλόμενο προδικαστικό ερώτημα. Πρώτον, η φορολογική αρχή πράγματι αρνήθηκε στην εταιρεία FAU το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου επί των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών από τη VERAMI, ωστόσο αυτή η άρνηση έλαβε χώρα μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στο πλαίσιο της διαδικασίας προσδιορισμού του πρόσθετου οφειλόμενου φόρου. Κατά συνέπεια, στη FAU επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος τον οποίο, εντούτοις, δεν κατέβαλε καθότι πτώχευσε. Επομένως, η FAU παρέλειψε να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της έναντι του Δημοσίου, οι οποίες συνδέονται άμεσα με την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Τα παραπάνω εκθέτει στην αίτηση αναιρέσεως η πρωτοδίκως καθής. Ωστόσο, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιορισθείσες φορολογικές οφειλές της FAU πλέον μπορούν κατ' αρχήν να διεκδικηθούν από την εταιρία. Επισημαίνεται ότι αυτό είναι δυνατό μόνο σύμφωνα με τους κανόνες της πτωχευτικής διαδικασίας.
- 34 Δεύτερον, εάν η FAU καταβάλει τον οφειλόμενο από την προμηθευτριά της φόρο στο πλαίσιο της αλληλέγγυας ευθύνης της, είναι απίθανο, λαμβάνοντας υπόψη τον επικουρικό χαρακτήρα της αλληλέγγυας ευθύνης για φορολογικές οφειλές σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, να ανακτήσει στη συνέχεια το ποσό του καταβληθέντος φόρου από την προμηθευτριά της (βλ. ανωτέρω τις σχετικές λεπτομέρειες).

[...] [επανάληψη του προδικαστικού ερωτήματος]

[...] [στοιχεία της διαδικασίας ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου]

[...]