

Υπόθεση C-114/22

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

18 Φεβρουαρίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

23 Νοεμβρίου 2021

Αναιρεσείων:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Αναιρεσίβλητη:

W. Sp. z o.o.

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ): δικαίωμα έκπτωσης

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Οδηγία ΦΠΑ: άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν τα άρθρα 167, 168, στοιχείο α', 178, στοιχείο α' και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2016, L 347, σ.1, όπως έχει τροποποιηθεί), καθώς και οι αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις όπως το άρθρο 88, παράγραφος 3α, στοιχείο 4, σημείο c), του ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμου της 11ης Μαρτίου 2004 περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, Dz. U. του 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί), το

οποίο στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ λόγω μεταβίβασης δικαιώματος (πράγματος) της οποίας διαπιστώθηκε η εικονικότητα κατά την έννοια των εθνικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα, ανεξάρτητα από το αν το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα της συναλλαγής συνίστατο σε φορολογικό πλεονέκτημα του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε σε έναν ή περισσότερους σκοπούς της οδηγίας και εάν αποτελούσε τον κύριο σκοπό της σύμβασης που συνήφθη;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ): άρθρα 167, 168, στοιχείο α', 178, στοιχείο α', και 273

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, Dz.U. του 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 88, παράγραφος 3α, στοιχείο 4, σημείο c):

3α. Τα τιμολόγια και τελωνειακά έγγραφα δεν αποτελούν βάση για τη μείωση του οφειλόμενου φόρου και για την επιστροφή της διαφοράς του φόρου ή την επιστροφή του οφειλόμενου φόρου, όταν:

[...]

c) βεβαιώνουν πράξεις, στις οποίες εφαρμόζονται τα άρθρα 58 και 83 του Αστικού Κώδικα, στο βαθμό που αφορούν τέτοιες πράξεις.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (νόμος της 23ης Απριλίου 1964, Αστικός Κώδικας, ενοποιημένο κείμενο, Dz. U. του 2020, θέση 1740, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: ΑΚ)

Άρθρο 58

1 Δικαιοπραξία η οποία είναι αντίθετη προς τον νόμο ή αποβλέπει στην καταστρατήγηση του νόμου είναι άκυρη, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από άλλη σχετική διάταξη, ιδίως αν προβλέπεται ότι οι άκυρες διατάξεις της δικαιοπραξίας αντικαθίστανται από τις σχετικές διατάξεις του νόμου.

2 Δικαιοπραξία αντίθετη προς τους κανόνες της κοινωνικής συμβίωσης είναι άκυρη.

[...]

Άρθρο 83

1 Δήλωση βούλησης απευθυνόμενη προς αντισυμβαλλόμενο με σκοπό τη συναίνεσή του σε εικονική δικαιοπραξία είναι άκυρη. Όταν μια τέτοια δήλωση έγινε με σκοπό την απόκρυψη άλλης δικαιοπραξίας, το κύρος της δήλωσης εκτιμάται σε συνάρτηση με τη φύση της εν λόγω δικαιοπραξίας.

2 Η εικονικότητα της δήλωσης βούλησης δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα της εξ επαχθούς αιτίας δικαιοπραξίας που καταρτίζεται δυνάμει εικονικής δήλωσης, εφόσον συνεπεία αυτής τρίτο πρόσωπο αποκτά το δικαίωμα ή απαλλάσσεται από υποχρέωση, εκτός αν ενεργεί κακόπιστα.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας και κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων

- 1 Με απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2017 ο Naczelnik Urzędu Skarbowego W (διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας στη Β.) προσδιόρισε, μεταξύ άλλων, το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου φόρου εισροών προς επιστροφή στη νυν αναιρεσίβλητη (πρωτοδίκως προσφεύγουσα), καθώς και το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου του φόρου εισροών προς έκπτωση για τις επόμενες φορολογικές περιόδους από τον Οκτώβριο 2015. Η ως άνω αρχή δήλωσε ότι η αμφισβητούμενη από αυτήν μεταβίβαση εμπορικών σημάτων στην αναιρεσίβλητη ήταν άκυρη, δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 2, του ΑΚ (αντίθεση προς τις αρχές της κοινωνικής συμβίωσης), γεγονός που αποτέλεσε τη βάση για να στερηθεί ο υποκείμενος στον φόρο, δυνάμει του άρθρου 88, παράγραφος 3α, στοιχείο 4, σημείο c), του νόμου περί ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από το τιμολόγιο της 27ης Οκτωβρίου 2015 που εκδόθηκε από τον πωλητή.
- 2 Με απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2018, ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (διευθυντής της φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας, Πολωνία, στο εξής: DIAS) επικύρωσε την ως άνω απόφαση, δεχόμενος όμως ως λόγο απόρριψης το γεγονός ότι η συναλλαγή της μεταβίβασης εμπορικών σημάτων ήταν εικονική κατά την έννοια του άρθρου 83 του ΑΚ.
- 3 Η αναιρεσίβλητη προσέφυγε κατά της απόφασης του DIAS ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικού πρωτοδικείου της περιφέρειας της Βαρσοβίας, Πολωνία), το οποίο ακύρωσε της ως άνω απόφαση, κρίνοντας ότι οι φορολογικές αρχές δεν απέδειξαν ότι η επίμαχη πώληση ήταν εικονική.
- 4 Ο DIAS άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω απόφασης ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία).

Έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 5 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η νομική βάση στην οποία στηρίχθηκε η αρχή για να αρνηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση εγείρει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητά της προς τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.
- 6 Δεν αμφισβητείται ότι η αναιρεσίβλητη περιέλαβε στο βιβλίο αγορών ΦΠΑ το τιμολόγιο της 27ης Οκτωβρίου 2015 αναφορικά με την απόκτηση των εμπορικών σημάτων και στη δήλωσή της ανέγραψε τον προς έκπτωση (επιστροφή) ΦΠΑ που προέκυπτε από το τιμολόγιο αυτό.
- 7 Δεν αμφισβητείται επίσης το γεγονός ότι ο πωλητής υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ στην οποία περιλαμβανόταν, μεταξύ άλλων, η εν λόγω πράξη με φορολογικό συντελεστή 23%, και επισημαινόταν η καταβολή του φόρου.
- 8 Ο DIAS αρνήθηκε να χορηγήσει δικαίωμα έκπτωσης για τον λόγο ότι η πράξη ήταν εικονική κατά την έννοια του άρθρου 83 του ΑΚ.
- 9 Το άρθρο 83 του ΑΚ ρυθμίζει τις συνέπειες της εικονικότητας των δηλώσεων βούλησης των μερών στο πλαίσιο δικαιοπραξιών του ιδιωτικού δικαίου.
- 10 Από το άρθρο 88, παράγραφος 3α, στοιχείο 4, σημείο c), του νόμου περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σε περίπτωση που η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι ο ενδιαφερόμενος συνήψε άκυρη δικαιοπραξία, κατά την έννοια του άρθρου 58 ή του άρθρου 83 του ΑΚ.
- 11 Αντιθέτως, από τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ ουδόλως προκύπτει η δυνατότητα απώλειας του δικαιώματος έκπτωσης λόγω του ότι μια πράξη δεν συνάδει προς τις απαιτήσεις του εθνικού αστικού δικαίου. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορίζεται. Επομένως, η ενδεχόμενη ακυρότητα δικαιοπραξίας υπό το πρίσμα του αστικού δικαίου δεν πρέπει να έχει αυτοδικαίως ως συνέπεια τον αποκλεισμό της από το δικαίωμα έκπτωσης. Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορούν η αυτοτέλεια του ΦΠΑ σε σχέση με τους κανόνες του αστικού δικαίου και η ουδετερότητά του για τους επιχειρηματίες.
- 12 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ακυρότητα μιας δικαιοπραξίας αστικού δικαίου του υποκειμένου στον φόρο δεν αρκεί προκειμένου να στερηθεί ο αποκτών, στο πλαίσιο τέτοιας δικαιοπραξίας, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, αλλά απαιτείται να διαπιστωθεί ότι η πράξη είχε ως σκοπό την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς της οδηγίας και ότι αποτελούσε τον κύριο σκοπό της συναφθείσας σύμβασης, στοιχείο που συνιστά ένδειξη κατάχρησης δικαιώματος.

- 13 Προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, πρέπει, αφενός, οι επίμαχες πράξεις, παρά την πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, να έχουν ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό.
- 14 Αφετέρου, πρέπει επίσης να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών περιστάσεων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν σκοπός των επίμαχων πράξεων ήταν η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, πρέπει να προσδιοριστεί το πραγματικό περιεχόμενο και η σημασία των εν λόγω πράξεων.
- 15 Η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών δεν ασκεί επιρροή οσάκις οι επίμαχες πράξεις μπορούν να έχουν άλλη δικαιολόγηση πλην της απλής επίτευξης φορολογικών πλεονεκτημάτων (απόφαση της 21 Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax, EU:C:2006:121, σκέψη 75).
- 16 Αντιθέτως, στην απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze κατά Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 58), κρίθηκε ότι, προκειμένου να εκτιμηθεί αν μια πράξη μπορεί να θεωρηθεί καταχρηστική, «το αιτούν δικαστήριο πρέπει να ελέγξει, καταρχάς, αν το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα συνίσταται σε φορολογικό πλεονέκτημα του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε σε έναν ή περισσότερους σκοπούς της έκτης οδηγίας και, εν συνεχεία, αν το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα αποτελεί τον κύριο σκοπό της σύμβασης που τελικώς συνήφθη».
- 17 Στον νόμο περί ΦΠΑ, από την 1η Ιουλίου 2016 ισχύουν διατάξεις σχετικά με την έννοια της κατάχρησης δικαιώματος.
- 18 Το άρθρο 5, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι σε περίπτωση κατάχρησης δικαιώματος, οι πράξεις της παραγράφου 1 παράγουν μόνον τις φορολογικές συνέπειες οι οποίες θα επέρχονταν σε περίπτωση επαναφοράς της κατάστασης που θα επικρατούσε αν οι πράξεις που συνιστούν κατάχρηση δικαιώματος δεν είχαν καταρτιστεί.
- 19 Αντιθέτως, το άρθρο 5, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει ότι ως κατάχρηση δικαιώματος νοείται η σύναψη δικαιοπραξίας για την οποία γίνεται λόγος στην παράγραφο 1, στο πλαίσιο συναλλαγής η οποία, παρά την πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων που προβλέπονται νομοθετικά, αποσκοπεί στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος η χορήγηση του οποίου θα αντέβαινε στον σκοπό των εν λόγω διατάξεων.
- 20 Οι διατάξεις αυτές αντιστοιχούν, κατ' ουσίαν, στην έννοια της καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου, όπως αυτή διατυπώνεται στη νομολογία του Δικαστηρίου.

- 21 Το ζήτημα ωστόσο έγκειται στο γεγονός ότι ο ορισμός του άρθρου 5, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ για την έννοια της κατάχρησης δικαιώματος δεν οδήγησε σε τροποποίηση των εθνικών διατάξεων που ρυθμίζουν τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο στερείται το δικαίωμα έκπτωσης. Ουδείς από τους κανόνες του άρθρου 88 του νόμου περί ΦΠΑ αφορά τη ρύθμιση του άρθρου 5, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ, καθώς και τις συνέπειες από πλευράς ΦΠΑ των πράξεων που πραγματοποιούνται υπό συνθήκες καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου. Στην εθνική φορολογική πρακτική έχει γίνει δεκτό ότι οι συνέπειες της καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου θα πρέπει να συνάγονται από το άρθρο 88, παράγραφος 3α, στοιχείο 4, σημείο c), του νόμου περί ΦΠΑ. Ωστόσο, στο πλαίσιο αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, όπως έχει επανειλημμένα κρίνει το Δικαστήριο, το δικαίωμα έκπτωσης των άρθρων 167 και επόμενα της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. μεταξύ άλλων τις αποφάσεις: της 21ης Μαρτίου 2001, από C-110/98 έως C-147/98, *Gabalfrisa κ.λπ.*, EU:C:2000:145, σκέψη 43· της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, *Axel Kittel και Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, σκέψη 47).
- 22 Συγκεκριμένα, σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες σε ΦΠΑ (βλ. μεταξύ άλλων τις αποφάσεις: της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, *Halifax κ.λπ.*, C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 78· της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, *Axel Kittel και Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, σκέψη 48).
- 23 Από το ανωτέρω προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό ή έγινε αποδέκτης υπηρεσίας με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υπόχρεου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί αυτό το αγαθό ή αυτή την υπηρεσία για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το εν λόγω αγαθό ή την εν λόγω υπηρεσία (βλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 24 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι οι παρεκκλίσεις από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις των οδηγιών που διέπουν τον εν λόγω φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, *Ampfrance και Sanofi*, EU:C:2000:470, σκέψη 34) και ερμηνεύονται στενώς (απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, *Magoora*, EU:C:2008:766, σκέψη 28).

- 25 Επιπλέον, το Δικαστήριο έκρινε ότι η καταπολέμηση ενδεχομένης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταστρατήγησης αποτελεί στόχο τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις: της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., EU:C:2006:121, σκέψη 71· της 7ης Δεκεμβρίου 2010, C-285/09, R., EU:C:2010:742, σκέψη 36). Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι οι ιδιώτες δεν μπορούν να επικαλούνται δολίως ή καταχρηστικώς κανόνες του δικαίου της Ένωσης (βλ. ειδικότερα την απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, EU:C:2005:128, σκέψη 32).
- 26 Συναφώς, οι εθνικές διοικητικές και δικαστικές αρχές θα πρέπει να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, σκέψη 32).
- 27 Δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λάβουν μέτρα προς διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και προς αποφυγή της απάτης. Ειδικότερα, ελλείψει διατάξεων του δικαίου της Ένωσης ως προς το ζήτημα αυτό, σε περίπτωση μη τήρησης των προβλεπόμενων με τη νομοθεσία της Ένωσης προϋποθέσεων άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, C-712/17, EN.SA., EU:C:2019:374, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Τα κράτη μέλη οφείλουν πάντως να ασκούν τις αρμοδιότητές τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, τηρώντας τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας (βλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, C-564/15, Spliethoff's Bevrachtingskantoor/Επιτροπή, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Στο πλαίσιο αυτό, προκύπτει ότι η άρνηση αναγνώρισης στον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ θα απαιτούσε, λαμβάνοντας υπόψη τα άρθρα 167, 168, 178, καθώς και τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, την καθιέρωση στην εθνική έννομη τάξη ρητών κανόνων, οι οποίοι να ορίζουν ότι δεν συνιστούν βάση για μείωση του οφειλόμενου φόρου ή για επιστροφή της διαφοράς του φόρου που προκύπτει από τιμολόγια και τελωνειακά έγγραφα, στην περίπτωση όπου τα εκδοθέντα τιμολόγια, τα διορθωτικά τιμολόγια ή τα τελωνειακά έγγραφα βεβαιώνουν πράξεις συνδεόμενες με φοροδιαφυγή ή καταστρατήγηση του φορολογικού δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 30 Ένας κανόνας, όπως το άρθρο 88, παράγραφος 3α, στοιχείο 4, σημείο c), του νόμου περί ΦΠΑ, ο οποίος παραπέμπει στο πλαίσιο αυτό σε «πράξεις, στις οποίες εφαρμόζονται τα άρθρα 58 και 83 του Αστικού Κώδικα», δεν μπορεί να θεωρηθεί ταυτόσημος με κανόνα αναφερόμενο στην έννοια της καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου, μεταξύ άλλων κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ.

- 31 Όπως ήδη επισημάνθηκε, τα άρθρα 58 και 83 του ΑΚ αφορούν περιπτώσεις ακυρότητας πράξεων από την άποψη του αστικού δικαίου και όχι από την άποψη της καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου. Το ζήτημα της ακυρότητας των πράξεων στις αστικού δικαίου σχέσεις λόγω εικονικότητας δεν ασκεί επιρροή για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όταν οι επίμαχες πράξεις μπορούν να έχουν άλλη δικαιολόγηση πλην της αποκλειστικής επίτευξης φορολογικών πλεονεκτημάτων.
- 32 Τα αποτελέσματα μιας τέτοιας ρύθμισης εκδηλώνονται στο πλαίσιο της υπό κρίση υπόθεσης, κατά την οποία η φορολογική αρχή επικεντρώθηκε στην απόδειξη της ακυρότητας της αστικού δικαίου δικαιοπραξίας λόγω της εικονικότητάς της και αναφέρθηκε λακωνικά στο ζήτημα της καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου.
- 33 Εφόσον ο κανόνας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ έχει δικαίωμα έκπτωσης του οφειλόμενου φόρου από τιμολόγια που βεβαιώνουν την απόκτηση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών και το δικαίωμα αυτό δεν αποτελεί κάποιου είδους ελάφρυνση ή απαλλαγή, αλλά βασικό χαρακτηριστικό του μηχανισμού του ΦΠΑ, το οποίο εξασφαλίζει την ουδετερότητα του εν λόγω φόρου για τους υποκείμενους στον ΦΠΑ, τότε όλοι οι περιορισμοί του επίμαχου δικαιώματος, συμπεριλαμβανομένων όσων προκύπτουν από το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, θα πρέπει από κανονιστικής άποψης να είναι ρητώς καθορισμένοι για τους υποκείμενους στον φόρο και να ερμηνεύονται αυστηρά σύμφωνα με τους εν λόγω κανόνες και όχι με τρόπο που δεν προκύπτει από το περιεχόμενο των νομοθετικών διατάξεων. Πράγματι, μόνο σε μια τέτοια περίπτωση μπορεί ο υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, να είναι βέβαιος για τα νόμιμα όρια της δραστηριότητάς του, εντός των οποίων δεν θα υποστεί αρνητικές φορολογικές συνέπειες (ασφάλεια δικαίου). Η επίμαχη ρύθμιση στον νόμο περί ΦΠΑ καθιστά αβέβαιη την κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο, στο μέτρο που συνεπάγεται ότι η αρχή, καθοδηγούμενη από κριτήρια ακυρότητας αντλούμενα εκ του αστικού δικαίου, μπορεί να έχει ως σκοπό να στερήσει από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα έκπτωσης συνάγοντας ότι η εν λόγω ακυρότητα παράγει αποτελέσματα στη σφαίρα του φορολογικού δικαίου, όπως καταδεικνύει η σχετική εθνική φορολογική πρακτική.
- 34 Είναι προφανές ότι, εφαρμόζοντας το εθνικό δίκαιο, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να ερμηνεύει το δίκαιο αυτό, στο μέτρο του δυνατού, υπό το πρίσμα του γράμματος και του σκοπού της οδηγίας, προκειμένου να επιτευχθεί ο επιδιωκόμενος από αυτήν σκοπός. Φαίνεται, ωστόσο, ότι η διόρθωση αυτής της κατάστασης από την εθνική νομολογία, η οποία επιβάλλει την ερμηνεία διάταξης όπως το άρθρο 88, παράγραφος 3α, στοιχείο 4, σημείο c), του νόμου περί ΦΠΑ υπό το πρίσμα της έννοιας της καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου, υπονομεύει την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία νοείται ως σύστημα σαφών και ρητών κανόνων που καθιστούν εφικτή στους αποδέκτες τους την πρόβλεψη της νομικής κατάστασης και των έννομων συνεπειών που επιφέρουν οι πράξεις τους, διότι στο πλαίσιο των δομικών στοιχείων του μηχανισμού του ΦΠΑ, όπως είναι το δικαίωμα έκπτωσης που αποτελεί εκδήλωση της αρχής της ουδετερότητας, απαιτείται ο περιορισμός του εν λόγω δικαιώματος με βάση

κριτήρια που δεν προκύπτουν από τον προαναφερθέντα νομικό κανόνα. Τούτο θα ισοδυναμούσε με επίκληση του αμέσου αποτελέσματος της οδηγίας έναντι των φυσικών και νομικών προσώπων (υποκειμένων στον φόρο), διά της εφαρμογής σύμφωνης προς τον σκοπό της οδηγίας ερμηνείας, όταν το κρίσιμο κριτήριο, σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ, του ουσιώδους περιορισμού των δικαιωμάτων του υποκειμένου στον φόρο ουδόλως περιλαμβάνεται στο γράμμα της ερμηνευόμενης διάταξης.

- 35 Επομένως, μια σύμφωνη προς τους σκοπούς της οδηγίας ερμηνεία της διάταξης θα έβαινε πέραν των πιθανών ερμηνευτικών ορίων εντός των οποίων μπορεί να αποφανθεί το αιτούν δικαστήριο χωρίς να θίξει τις εγγυήσεις ασφάλειας δικαίου που ισχύουν υπέρ του υποκείμενου στον φόρο.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ