

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 6ης Ιουλίου 2006 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-439/04 και C-440/04,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Cour de cassation (Βέλγιο) με αποφάσεις της 7ης Οκτωβρίου 2004, που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 19 Οκτωβρίου 2004, στο πλαίσιο των δικών

Axel Kittel (C-439/04)

κατά

État belge,

και

État belge (C-440/04)

κατά

Recolta Recycling SPRL,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (εισηγητής), U. Løhmus και A. Ó Caoimh, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της συνεδριάσεως της 9ης Φεβρουαρίου 2006,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Axel Kittel, εκπροσωπούμενος από τον J. Bublot, avocat (C-439/04),
- η Recolta Recycling SPRL, εκπροσωπούμενη από τους T. Afschrift και A. Rayet, avocats (C-440/04),
- το État belge (Βελγικό Δημόσιο), εκπροσωπούμενο από την E. Dominkovits, και στη συνέχεια, από την L. Van den Broeck, επικουρούμενες από τον B. van de Walle de Ghelcke, avocat,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον M. G. De Bellis, avvocato dello stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον J.-P. Kerpenne και την M. Afonso,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Μαρτίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο δικών, μεταξύ του A. Kittel και της εταιρίας Recolta Recycling SPRL (στο εξής: Recolta) και του Βελγικού Δημοσίου σχετικά με την άρνηση της βελγικής εφορίας να δεχθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβλήθηκε επί των εισροών για πράξεις που εμπλέκονται σε απάτες του τύπου «γαϊτανάκι».

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), όπως τροποποιήθηκε με την έκτη οδηγία (στο εξής: πρώτη οδηγία), ορίζει:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»

4 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.»

5 Κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας:

«1. Θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελματιών ή των εξομοιωμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

6 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγία, «ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

7 Το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

Η εθνική ρύθμιση

8 Το άρθρο 1131 του βελγικού Αστικού Κώδικα ορίζει ότι «η ενοχή χωρίς αιτία ή που έχει ψευδή ή παράνομη αιτία δεν παράγει αποτελέσματα».

9 Κατά το άρθρο 1133 του ίδιου κώδικα «η αιτία είναι παράνομη, όταν απαγορεύεται από τον νόμο, όταν αντιβαίνει στα χρηστά ήθη ή στη δημόσια τάξη».

Η διαφορά της κύριας δίκης

Υπόθεση C-439/04

- 10 Το αιτούν δικαστήριο ιστορεί ότι η ανώνυμη εταιρία Ang Computime Belgium (στο εξής: Computime) αγόρασε και μεταπώλησε στοιχεία συστημάτων πληροφορικής και, σύμφωνα με πράξη περί διαπιστώσεως παραβάσεως, η εφορία θεώρησε ότι η Computime μετέσχε εν γνώσει της σε απάτη περί τον ΦΠΑ τύπου «γαϊτανάκι» με σκοπό την ανάκτηση μία ή περισσότερες φορές των ποσών ΦΠΑ που είχαν χρέωση οι προμηθευτές για το ίδιο εμπόρευμα και ότι οι παραδόσεις που έγιναν προς την Computime ήταν εικονικές. Επί της βάσεως αυτής η εφορία αρνήθηκε στην Computime το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των παραδόσεων αυτών.
- 11 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο έφορος ΦΠΑ του Verviers επέδωσε στην Computime εντάλμα της 13ης Οκτωβρίου 1997. Τα ζητούμενα ποσά ανήλθαν σε 240 εκατομμύρια βελγικά φράγκα (BEF) περίπου για φόρους και σε 480 εκατομμύρια BEF περίπου για πρόστιμα (συνολικά περί τα 18 εκατομμύρια ευρώ).
- 12 Η Computime άσκησε ανακοπή κατά του εντάλματος ενώπιον του Tribunal de première instance de Verviers. Με απόφαση της 28ης Ιουλίου 1999, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε αβάσιμη την ανακοπή. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε με απόφαση του cour d'appel de Liège της 29ης Μαΐου 2002.
- 13 Στη συνέχεια ο A. Kittel, σύνδικος πτωχεύσεως της Computime, άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Cour de cassation.

Υπόθεση C-440/04

- 14 Το αιτούν δικαστήριο ιστορεί ότι η Recolta αγόρασε από τον K. Ailliaud δεκαέξι αυτοκίνητα πολυτελείας που ο τελευταίος είχε αγοράσει από την εταιρία Auto-Mail. Για τις αγορές του K. Ailliaud δεν κατεβλήθη ΦΠΑ στο Δημόσιο Ταμείο και ο K. Ailliaud δεν απέδωσε στο Βελγικό Δημόσιο τον ΦΠΑ που κατέβαλε η Recolta. Η τελευταία μεταπώλησε τα οχήματα υπό καθεστώς απαλλαγής ΦΠΑ στην ίδια εταιρία Auto-Mail βάσει άδειας πώλησεως ενόψει εξαγωγής.
- 15 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, σύμφωνα με έρευνα της ειδικής υπηρεσίας ελέγχου της εφορίας ο K. Ailliaud και η Auto-Mail είχαν καταρτίσει ένα μηχανισμό φοροαποφυγής του τύπου «γαϊτανάκι» που περιέλαβε τις συναλλαγές με τη Recolta.
- 16 Στις 26 Οκτωβρίου 1989, ο έφορος ΦΠΑ του Verviers επέδωσε ένταλμα στη Recolta για ποσό των 4,8 εκατομμυρίων BEF για φόρους και λίγο πάνω από 9,7 εκατομμύρια BEF για πρόστιμα (συνολικά περί των 360 000 ευρώ).
- 17 Η Recolta άσκησε ανακοπή κατά του εντάλματος ενώπιον του Tribunal de première instance de Verviers. Με απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 1996, το εν λόγω δικαστήριο, αφού διαπίστωσε ότι δεν συνάγεται το συμπέρασμα ότι η Recolta και οι διευθυντές της γνώριζαν ότι είχαν εμπλακεί σε εκτεταμένο μηχανισμό απάτης, δήλωσε ότι το ένταλμα της εφορίας δεν είχε νόμιμο έρεισμα και το κήρυξε άκυρο. Για την υπόθεση αυτή κινήθηκε επίσης ποινική δίκη κατά τη διάρκεια της οποίας το Tribunal

correctionnel de Bruxelles εξέδωσε, στις 7 Ιανουαρίου 1994, διάταξη περί παύσεως της ποινικής διώξεως του διαχειριστή της Recolta.

- 18 Το Βελγικό Δημόσιο άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του cour d'appel de Liège, υποστηρίζοντας ότι οι συμβάσεις επί των οποίων εκδόθηκαν τα τιμολόγια ήταν απολύτως άκυρες κατά το εσωτερικό δίκαιο διότι το καθοριστικό κίνητρο που ώθησε τον K. Ailliaud να συμβληθεί με τη Recolta ήταν η πραγματοποίηση πράξεων αντιθέτων προς τον μηχανισμό του ΦΠΑ. Δεδομένου ότι οι επίδικες συναλλαγές είχαν παράνομη αιτία κατά την έννοια του άρθρου 1131 του Αστικού Κώδικα, δεν πληρούνται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως και, ειδικότερα, η ύπαρξη παραδόσεως αγαθών.

- 19 Το cour d'appel de Liège επικύρωσε την προσβαλλόμενη απόφαση και κατόπιν αυτού το Βελγικό Δημόσιο άσκησε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Cour de cassation.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

- 20 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί κατ' αρχάς ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη διατάξεις του Βελγικού Κώδικα περί ΦΠΑ συνιστούν τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 2, του άρθρου 4, παράγραφος 1, του άρθρου 5, παράγραφος 1, και του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

- 21 Στη συνέχεια παρατηρεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έκτη οδηγία στηρίζεται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ότι, στον τομέα της εισπράξεως του ΦΠΑ, η αρχή αυτή δεν επιτρέπει γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ των νομίμων και των παρανόμων συναλλαγών, με εξαίρεση τις περιπτώσεις, άσχετες με την υπό κρίση υπόθεση, όπου, λόγω των ειδικών χαρακτηριστικών των εμπορευμάτων, αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νομίμου και ενός παρανόμου τομέα οικονομικής δραστηριότητας.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, κατά το εσωτερικό δίκαιο, σύμβαση που έχει ως σκοπό την οργάνωση απάτης έναντι τρίτων, εν προκειμένω του Βελγικού Δημοσίου, των οποίων τα δικαιώματα προστατεύονται από νομοθετικές διατάξεις δημοσίας τάξεως έχει παράνομη αιτία και είναι απολύτως άκυρη. Εφόσον πρόκειται για γενικό συμφέρον, αρκεί να έχει συμβληθεί ένας των συμβαλλομένων για παράνομο σκοπό και δεν απαιτείται ο σκοπός αυτός να είναι γνωστός στον αντισυμβαλλόμενο.
- 23 Στην υπόθεση C-439/04, το Cour de cassation επισημαίνει ότι το cour d'appel de Liège έκρινε ότι μια άκυρη σύμβαση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα, όπως είναι η έκπτωση του ΦΠΑ, οσάκις η παράνομη αιτία είναι η ίδια η απάτη περί τον φόρο και ότι ο A. Kittel υποστηρίζει, στο πλαίσιο του ακυρωτικού αιτήματός του, ότι ο ΦΠΑ που χρεώνεται από υποκείμενο στον φόρο για παράδοση αγαθών μπορεί να αφαιρεθεί, ακόμη και αν η παράδοση γίνεται στο πλαίσιο συμβάσεως που θεωρείται απολύτως άκυρη, κατά το εσωτερικό δίκαιο και ότι το δικαίωμα εκπτώσεως εξακολουθεί να υπάρχει ακόμη και αν η παράνομη αιτία συνίσταται ακριβώς στην απάτη περί τον ΦΠΑ.
- 24 Στην υπόθεση C-440/04, το Βελγικό Δημόσιο υποστηρίζει, στο πλαίσιο του ακυρωτικού αιτήματός του, ότι ο ΦΠΑ που χρεώνεται από υποκείμενο στον φόρο για παράδοση αγαθών δεν μπορεί να εκπέσει οσάκις η παράδοση, ακόμη και αν έχει πραγματοποιηθεί, γίνεται στο πλαίσιο συμβάσεως η οποία κατά το εσωτερικό δίκαιο είναι απολύτως άκυρη έστω και αν ο αγοραστής είναι καλόπιστος.

- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές το Cour de cassation ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Στην υπόθεση C-439/04:

- «1) Στην περίπτωση που η παράδοση αγαθών έχει αποδέκτη υποκείμενο στον φόρο ο οποίος έχει συνάψει τη σχετική σύμβαση καλοπίστως και εν αγνοία της απάτης που έχει διαπράξει ο πωλητής, αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας του [ΦΠΑ] το να συνεπάγεται η ακύρωση της συμβάσεως πωλήσεως, δυνάμει κανόνα του εθνικού αστικού δικαίου, ο οποίος καθιστά την εν λόγω σύμβαση απολύτως άκυρη ως αντικείμενη στη δημόσια τάξη συνεπεία παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, την απώλεια για τον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος για έκπτωση του φόρου;
- 2) Διαφέρει η απάντηση στην περίπτωση που η ακυρότητα οφείλεται στο ότι έχει διαπραχθεί απάτη αφορώσα αυτόν τούτον τον [ΦΠΑ];
- 3) Διαφέρει η απάντηση στην περίπτωση που η παράνομη αιτία της συμβάσεως πωλήσεως, η οποία την καθιστά απολύτως άκυρη κατά το εθνικό δίκαιο, είναι απάτη αφορώσα τον [ΦΠΑ] την οποία γνώριζαν αμφότεροι οι συμβαλλόμενοι;»

Στην υπόθεση C-440/04:

- «1) Στην περίπτωση που η παράδοση αγαθών έχει αποδέκτη υποκείμενο στον φόρο ο οποίος έχει συνάψει τη σχετική σύμβαση καλοπίστως και εν αγνοία της απάτης που έχει διαπράξει ο πωλητής, αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας

του [ΦΠΑ] το να συνεπάγεται η ακύρωση της συμβάσεως πωλήσεως, δυνάμει κανόνα του εθνικού αστικού δικαίου, ο οποίος καθιστά την εν λόγω σύμβαση απολύτως άκυρη ως αντικείμενη στη δημόσια τάξη συνεπεία παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, την απώλεια για τον υποκείμενο αυτόν στον φόρο του δικαιώματος για έκπτωση του φόρου;

2) Διαφέρει η απάντηση στην περίπτωση που η ακυρότητα οφείλεται στο ότι έχει διαπραχθεί απάτη αφορώσα αυτόν τούτον τον [ΦΠΑ];»

26 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου, της 28ης Ιανουαρίου 2005, οι υποθέσεις C-439/04 και C-440/04 ενώθηκαν προκειμένου να συνεκδικαστούν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και έκδοσης κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

27 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, που πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά τα ουσιώδη αν, στην περίπτωση που πραγματοποιείται παράδοση προς υποκείμενο στον φόρο που δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η συγκεκριμένη πράξη αποτελεί μέρος απάτης εκ μέρους του πωλητή, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντίκειται προς τον κανόνα του εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πωλήσεως, δυνάμει διατάξεως του αστικού δικαίου που ορίζει ότι η σύμβαση αυτή είναι απολύτως άκυρη διότι αντιβαίνει στη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό διαφέρει στην περίπτωση που η απόλυτη ακυρότητα προκύπτει από απάτη περί τον ΦΠΑ.

- 28 Το αιτούν δικαστήριο ρωτά επίσης αν η απάντηση στο εν λόγω ερώτημα διαφέρει, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη που εμπλέκεται σε απάτη περί τον ΦΠΑ.

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

- 29 Ο Α. Kittel φρονεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που απορρέει μεταξύ άλλων από το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας και το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν επιτρέπει να επιφέρει η κατά το εθνικό δίκαιο ακυρότητα μιας συναλλαγής την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως για τον υποκείμενο στον φόρο.
- 30 Επιπλέον, το άρθρο 5 της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθού μια πράξη που, λόγω των ειδικών χαρακτηριστικών της, εντάσσεται στο οικονομικό κύκλωμα του ανταγωνισμού ακόμα και αν ένα μέρος της παράδοσης αυτής πραγματοποιείται με σκοπό τη διάπραξη απάτης περί τον ΦΠΑ. Υπό τις συνθήκες αυτές, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι επιτρέπει το δικαίωμα εκπτώσεως του αγοραστή ο οποίος δεν ενεργεί με σκοπό την απάτη περί τον ΦΠΑ.
- 31 Ομοίως το άρθρο αυτό επιτρέπει το δικαίωμα εκπτώσεως του αγοραστή που δεν ενεργεί με σκοπό τη διάπραξη απάτης περί τον ΦΠΑ, ακόμα και αν γνώριζε τον σκοπό της εξαπάτησης που εμπνέει τον προμηθευτή του, είτε αποκομίζει όφελος από το προϊόν της απάτης είτε δεν αποκομίζει. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της

έκτης οδηγίας έχει συνεπώς την έννοια ότι επιτρέπει το δικαίωμα εκπτώσεως του αγοραστή, ακόμα και αν αυτός γνωρίζει ότι ο προμηθευτής του ενεργεί με κίνητρο την απάτη είτε ωφελείται από την απάτη είτε δεν ωφελείται.

- 32 Το Βελγικό Δημόσιο υποστηρίζει ότι, όταν η παράδοση αγαθών προορίζεται για υποκείμενο στον φόρο που συνεβλήθη καλόπιστα, αγνοώντας την απάτη εκ μέρους του πωλητή, η άρνηση στον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος εκπτώσεως, εφόσον αποδεικνύεται ότι ελλείπουν στο πρόσωπό του οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος αυτού, δεν προσκρούει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 33 Αυτό συμβαίνει ιδίως στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο μετέχει σε απάτη τύπου «γαϊτανάκι» εν αγνοία του, στο μέτρο που δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ωφελούμενος από την παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας ή ότι χρησιμοποιεί τα αγαθά για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του ή ακόμα στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο δεν κατέχει τιμολόγιο ανταποκρινόμενο στις διατάξεις των άρθρων 18, παράγραφος 1, και 22, παράγραφος 3, της οδηγίας αυτής.
- 34 Ομοίως άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως δεν χωρεί οσάκις αποδεικνύεται ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως ή καταχρηστικώς.
- 35 Η Recolta καθώς και η Ιταλική Κυβέρνηση φρονούν ότι στο πρώτο ερώτημα αρμόζει καταφατική απάντηση και στο δεύτερο αρνητική.

- 36 Ωστόσο, όταν η παράνομη αιτία της σύμβασης πωλήσεως είναι η απάτη περί τον ΦΠΑ, γνωστή σε αμφοτέρους τους συμβαλλομένους, η Ιταλική Κυβέρνηση φρονεί ότι η αρχή που απαγορεύει την κατάχρηση του κοινοτικού δικαιώματος δεν επιτρέπει να αναγνωρίζεται στον αποκτώντα το δικαίωμα εκπτώσεως του εξοφληθέντος φόρου.
- 37 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υποστηρίζει ότι η παράδοση αγαθών που προορίζεται για υποκείμενο στον φόρο ο οποίος συνεβλήθη καλόπιστα αγνοώντας την απάτη του πωλητή συνιστά παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, που γεννά δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο, 17, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, και ότι η άρνηση στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, βιάσει διάταξης του εθνικού δικαίου που θεωρεί απολύτως άκυρη τη σύμβαση αυτή ως αντίθετη προς τη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, προσκρούει στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου αυτού.
- 38 Κατά την Επιτροπή, η απάντηση στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου δεν διαφέρει στην περίπτωση που η παράνομη αιτία της σύμβασης πωλήσεως, η οποία συνεπάγεται την απόλυτη ακυρότητά της κατά το εσωτερικό δίκαιο, είναι η απάτη περί τον ΦΠΑ, γνωστή σε αμφοτέρους τους συμβαλλομένους, εκτός αν αποδεικνύεται ότι η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως συνιστά κατάχρηση του δικαιώματος αυτού εκ μέρους του αγοραστή.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 39 Η έκτη οδηγία θεσπίζει ένα κοινό σύστημα ΦΠΑ που στηρίζεται, ιδίως, στον ομοίμορφο εννοιολογικό προσδιορισμό των φορολογητέων πράξεων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 38, και της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 36).

- 40 Η οδηγία αυτή οριοθετεί ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ περιλαμβάνοντας στο άρθρο 2, που αφορά τις φορολογητέες πράξεις, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (απόφαση *Optigen κ.λπ.*, προαναφερθείσα, σκέψη 37).
- 41 Η ανάλυση των εννοιών της παραδόσεως αγαθών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και των οικονομικών δραστηριοτήτων αποδεικνύουν ότι οι έννοιες αυτές, που καθορίζουν τις φορολογητέες συναλλαγές δυνάμει της έκτης οδηγίας, έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων συναλλαγών (βλ., κατά αυτήν την έννοια, απόφαση *Optigen κ.λπ.*, προαναφερθείσα, σκέψεις 43 και 44).
- 42 Όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 24 της απόφασης της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, *BLP Group* (Συλλογή 1995, σ. I-983), η υποχρέωση της εφορίας να διενεργεί ελέγχους με σκοπό να διαπιστώσει την πρόθεσή του υποκειμένου στον φόρο θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ, δηλαδή την επίτευξη ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων με το γεγονός ότι λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική φύση της οικείας πράξεως πλην εξαιρετικών περιπτώσεων.
- 43 Κατά μείζονα λόγο, θα ήταν αντίθετη προς τους εν λόγω σκοπούς η υποχρέωση της φορολογικής αρχής, προκειμένου να καθορίσει αν μια δεδομένη συναλλαγή συνιστά παράδοση που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και οικονομική δραστηριότητα, να λαμβάνει υπόψη της την πρόθεση άλλου, εκτός του οικείου υποκειμένου στον φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο (απόφαση *Optigen κ.λπ.*, προαναφερθείσα, σκέψη 46).

- 44 Στη σκέψη 51 της προαναφερθείσας απόφασης Optigen κ.λπ., το Δικαστήριο κατέληξε στην κρίση ότι οι συναλλαγές, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, που δεν ενέχουν οι ίδιες απάτη περί τον ΦΠΑ συνιστούν παραδόσεις αγαθών από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, 4 και 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες, ανεξαρτήτως της προθέσεως άλλου, εκτός του οικείου υποκειμένου στον φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.
- 45 Το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί τέτοιες συναλλαγές να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών δεν μπορεί να θίγεται από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων στην οποία περιλαμβάνονται οι συναλλαγές αυτές μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο φορολογούμενος δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο τελευταίος, ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ (απόφαση Optigen κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 52).
- 46 Το συμπέρασμα αυτό δεν διαφέρει οσάκις οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο απάτης που διαπράττει ο πωλητής, χωρίς να το γνωρίζει ή να μπορεί να το γνωρίζει ο υποκείμενος στον φόρο.
- 47 Συγκεκριμένα, το δικαίωμα εκπτώσεως που θεσπίζουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί, να περιοριστεί. Ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που επιβάρυναν τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43).

- 48 Το σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει δηλαδή ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, *Abbey National* Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24, και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, *HE*, Συλλογή σ. I-3123, σκέψη 70).
- 49 Το ζήτημα αν ο ΦΠΑ επί των προγενεστέρων ή μεταγενεστέρων πωλήσεων των οικείων αγαθών καταβλήθηκε ή όχι στο Δημόσιο Ταμείο δεν επηρεάζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, *Transport Service*, Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψη 26). Σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που είναι συμφυής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ και απορρέει από το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας και της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του φόρου που επιβάλλει απ' ευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, *Midland Bank*, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 29 της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, *Zita Modes*, Συλλογή 2003, σ. I-14393, σκέψη 37, και *Ortigen* κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 54).
- 50 Στο πλαίσιο αυτό και κατά πάγια νομολογία, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει μια γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ νομίμων και παρανόμων συναλλαγών. Εξ αυτού προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός μιας συμπεριφοράς ως αξιόποινης δεν συνεπάγεται από μόνος του εξαίρεση από την επιβολή φόρου, αλλά ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνο σε ειδικές καταστάσεις όπου, λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών ορισμένων εμπορευμάτων ή ορισμένων παροχών, αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Ιουνίου 1999, C-158/98, *Coffeeshop «Siberië»* Συλλογή 1999, σ. I-3971, σκέψεις 14 και 21, καθώς και της 29ης Ιουνίου 2000, *Salumets* κ.λπ., C-455/98, Συλλογή 2000, σ. I-4993, σκέψη 19). Δεν αμφισβητείται ότι αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση των επιδικών στις κύριες δίκες στοιχείων συστημάτων πληροφορικής ή οχημάτων.

- 51 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι επιχειρηματίες που λαμβάνουν κάθε μέτρο που θα μπορούσε ευλόγως να προσδοκείται από αυτούς προκειμένου να εξασφαλίσουν ότι οι πράξεις τους δεν εμπλέκονται σε απάτη, είτε πρόκειται για απάτη περί τον ΦΠΑ ή για άλλου είδους απάτη, πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επικαλεστούν τη νομιμότητα των πράξεων αυτών χωρίς να κινδυνεύουν να χάσουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries, Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψη 33).
- 52 Εξ αυτών προκύπτει ότι, όταν πραγματοποιείται παράδοση από υποκείμενο στον φόρο που δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η συγκεκριμένη πράξη εμπλέκεται σε απάτη που διαπράττει ο πωλητής, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντίκειται στον κανόνα εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πωλήσεως, βάσει διατάξεως του αστικού δικαίου που ορίζει ότι η σύμβαση αυτή είναι απολύτως άκυρη ως αντίθετη προς τη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Συναφώς δεν ασκεί επιρροή το ζήτημα αν η εν λόγω ακυρότητα προκύπτει από απάτη περί τον ΦΠΑ ή άλλου είδους απάτη.
- 53 Αντιστρόφως, τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και της οικονομικής δραστηριότητας δεν πληρούνται στην περίπτωση φορολογικής απάτης που διαπράττει ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο (βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 59).
- 54 Συγκεκριμένα, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η καταπολέμηση της απάτης, της φοροδιαφυγής, και των ενδεχομένων καταχρήσεων είναι στόχος τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η έκτη οδηγία (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76). Οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κοινοτικούς

κανόνες δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-367/96, Κεφάλας κ.λπ., Συλλογή 1998, σ. I-2843, σκέψη 20 της 23ης Μαρτίου 2000, C-373/97, Διαμαντής, Συλλογή 2000, σ. I-1705, σκέψη 33 και της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03, Fini H, Συλλογή 2005, σ. I-1599, σκέψη 32).

- 55 Αν η φορολογική διοίκηση διαπιστώσει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε δολίως δικαιούται να ζητήσει αναδρομικά την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 24 της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, Συλλογή 1996, σ. I-857, σκέψη 24, και Gabalfrisa κ.λπ., προαναφερθείσα, σκέψη 46) και στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό προβάλλεται δολίως (βλ. απόφαση Fini H, προαναφερθείσα, σκέψη 34).
- 56 Ομοίως, ο υποκείμενος στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ πρέπει, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή και δι ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ωφελείται ή όχι από τη μεταπώληση των αγαθών.
- 57 Πράγματι, στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο συνδράμει τους αποδουργούς της απάτης και καθίσταται συνένοχος στη διάπραξή της.
- 58 Εξάλλου, η ερμηνεία αυτή είναι ικανή να παρεμποδίσει τις δόλιες πράξεις δεδομένου ότι τις καθιστά δυσχερέστερες.
- 59 Συνεπώς, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο

γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ και μάλιστα ακόμα 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 ιδιότητά του αυτή και της οικονομικής δραστηριότητας.

- 60 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι στα προδικαστικά ερωτήματα αρμόζει απάντηση ότι οσάκις πραγματοποιείται παράδοση προς υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η συγκεκριμένη πράξη εμπλέκεται σε απάτη που διαπράττει ο πωλητής, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντίκειται στον κανόνα του εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πωλήσεως, βάσει διατάξεως του αστικού δικαίου που θεωρεί τη σύμβαση αυτή απολύτως άκυρη ως αντίθετη προς τη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέλαβε ο εν λόγω υπόχρεος στον φόρο. Συναφώς δεν ασκεί επιρροή το ζήτημα αν η ακυρότητα προκύπτει από απάτη περί τον ΦΠΑ ή από άλλου είδους απάτη.

- 61 Αντιστρόφως, όταν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι η παράδοση πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως στον εν λόγω υπόχρεο στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει έναντι των διαδίκων της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την υποβολή παρατηρήσεων στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Οσάκις πραγματοποιείται παράδοση προς υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι η συγκεκριμένη πράξη εμπλέκεται σε απάτη που διαπράττει ο πωλητής, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι αντίκειται στον κανόνα του εθνικού δικαίου κατά τον οποίο η ακύρωση της σύμβασης πώλησεως, βάσει διατάξεως του αστικού δικαίου που θεωρεί τη σύμβαση αυτή απολύτως άκυρη ως αντίθετη προς τη δημόσια τάξη λόγω παράνομης αιτίας στο πρόσωπο του πωλητή, συνεπάγεται την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέλαβε ο εν λόγω υπόχρεος στον φόρο. Συναφώς δεν ασκεί επιρροή το ζήτημα αν η ακυρότητα προκύπτει από απάτη περί τον ΦΠΑ ή από άλλου είδους απάτη.

Αντιστρόφως, όταν αποδεικνύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων ότι η παράδοση πραγματοποιείται προς υποκείμενο στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως στον εν λόγω υπόχρεο στον φόρο.

(υπογράφες)