



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 18ης Δεκεμβρίου 2014*

«Προδικαστικές παραπομπές — ΦΠΑ — Έκτη οδηγία — Μεταβατικό καθεστώς των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών — Αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται εντός της Κοινότητας — Απάτη διαπραχθείσα εντός του κράτους μέλους αφίξεως — Συνεκτίμηση της απάτης εντός του κράτους μέλους αποστολής — Άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής — Απουσία διατάξεων του εθνικού δικαίου»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-131/13, C-163/13 και C-164/13,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου και της 8ης Μαρτίου 2013, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 18 Μαρτίου και στις 2 Απριλίου 2013, στο πλαίσιο των δικών

Staatssecretaris van Financiën,

κατά

Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (C-131/13),

και

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13),

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin (εισηγητή), Α. Borg Barthet, Ε. Levits και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Μ. Szpunar

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης Ιουνίου 2014,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof, εκπροσωπούμενη από τον A. de Ruiter,
- η Turbu.com BV και η Turbu.com Mobile Phone's BV, εκπροσωπούμενες από τον J. Vetter, advocaat,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Bulterman, C. Schillemans και B. Koorman,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον L. Christie και την S. Brighthouse, επικουρούμενους από τους P. Moser, QC, και G. Peretz, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και A. Cordewener,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 17, παράγραφοι 2 και 3, και 28β, Α, παράγραφος 2, 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 ενδίκων διαφορών μεταξύ, αφενός, του Staatssecretaris van Financiën (στο εξής: Staatssecretaris) και της Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (στο εξής: Italmoda) και, αφετέρου, των Turbu.com BV (στο εξής: Turbu.com), και Turbu.com Mobile Phone's BV (στο εξής: TMP) και του Staatssecretaris, όσον αφορά την άρνηση απαλλαγής, εκπτώσεως ή επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αντιτάχθηκε στις εταιρίες αυτές λόγω συμμετοχής σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 17, παράγραφοι 2, στοιχεία α' και δ', και 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, ορίζει τα εξής:

«2. Στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]

- δ) τον [ΦΠΑ] που οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

3. Τα κράτη μέλη παρέχουν επίσης σε κάθε υποκείμενο στο φόρο την προαναφερομένη στην παράγραφο 2 έκπτωση ή επιστροφή του [ΦΠΑ], στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες:

[...]

- β) πράξεών του που απαλλάσσονται σύμφωνα με [...] το άρθρο 28γ, τίτλοι Α [...].»

- 4 Το άρθρο 28α της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Υπόκεινται επίσης στον [ΦΠΑ]:

- α) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από ένα υποκείμενο στο φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από ένα μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι ένα υποκείμενο στον φόρο, ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της ατέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 24, ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη φράση, ή στις διατάξεις του άρθρου 28β, σημείο Β, παράγραφος 1.

[...]

3. Θεωρείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού”, η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ως κύριος ενσώματο κινητό αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα ή από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο ανεχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

[...]»

- 5 Το άρθρο 28β, Α, της οδηγίας αυτής, τιτλοφορούμενο «Τόπος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών», ορίζει τα εξής:

«1. Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται το μέρος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τη στιγμή της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.

2. Πάντως, με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ βάσει του οποίου ο αποκτών διενήργησε την απόκτηση αυτή, εφόσον ο αποκτών δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση φορολογήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 1.

Αν όμως η απόκτηση υπόκειται, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, στον φόρο, στο κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, αφού προηγουμένως είχε φορολογηθεί κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η φορολογητέα βάση μειούται αναλόγως στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ υπό τον οποίο ο αποκτών διενήργησε την απόκτηση αυτή.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι υπόκειται στον φόρο σύμφωνα με την παράγραφο 1 όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση με σκοπό να προβεί εν συνεχεία σε παράδοση αγαθού εντός του κράτους μέλους του αναφερόμενου στην παράγραφο 1, για την οποία παράδοση ο παραλήπτης υπέχει υποχρέωση καταβολής του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 28γ, τίτλος Ε, παράγραφος 3,
- ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις δήλωσης περί των οποίων το άρθρο 22, παράγραφος 6, στοιχείο β', τελευταίο εδάφιο.»

6 Το άρθρο 28γ, Α, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και υπό τις προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη καθορίζουν ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο:

- α) τις παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους που αναφέρεται στο άρθρο 3 αλλά εντός της Κοινότητας, τις πραγματοποιούμενες προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

[...]

Το ολλανδικό δίκαιο

- 7 Οι προαναφερθείσες διατάξεις της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκαν στο ολλανδικό δίκαιο με τον νόμο περί του φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329), ιδίως με τα άρθρα 9, 15, 17β και 30 του εν λόγω νόμου, όπως είχε εφαρμογή επί των διαφορών της κύριας δίκης.
- 8 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ολλανδική νομοθεσία δεν προβλέπει ότι προβάλλεται άρνηση εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο μετείχε σε φοροδιαφυγή την οποία γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-131/13

- 9 Η Italmoda, εταιρία ολλανδικού δικαίου, δραστηριοποιείται στον τομέα του εμπορίου υποδημάτων. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ήτοι μεταξύ των ετών 1999 και 2000, διενήργησε επίσης πράξεις αφορώσες υλικό πληροφορικής. Το υλικό αυτό, το οποίο η Italmoda απέκτησε στις Κάτω Χώρες και στη Γερμανία, πωλήθηκε και παραδόθηκε σε πελάτες υποκείμενους στον ΦΠΑ στην Ιταλία. Τα προερχόμενα από τη Γερμανία αγαθά αγοράστηκαν από την Italmoda, υπό τον ολλανδικό αριθμό μητρώου ΦΠΑ της εταιρίας αυτής, δεδομένου ότι επρόκειτο για αποκτήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ του κράτους που χορήγησε τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 28β, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, αλλά τα αγαθά αυτά μεταφέρθηκαν απευθείας από τη Γερμανία προς την Ιταλία.
- 10 Όσον αφορά τα αποκτηθέντα στις Κάτω Χώρες αγαθά, η Italmoda υπέβαλε όλες τις απαραίτητες δηλώσεις και εξέπεσε, στις δηλώσεις της ΦΠΑ, τον καταβληθέντα φόρο επί των εισροών. Αντιθέτως, όσον αφορά τα προερχόμενα από τη Γερμανία αγαθά, η Italmoda δεν δήλωσε ούτε την ενδοκοινοτική παράδοση που διενεργήθηκε εντός του εν λόγω κράτους μέλους ούτε την ενδοκοινοτική απόκτηση στις Κάτω Χώρες, μολονότι η πράξη αυτή απαλλάχθηκε στη Γερμανία. Στην Ιταλία, καμία από τις ενδοκοινοτικές αυτές αποκτήσεις δεν δηλώθηκε από τους οικείους αγοραστές και δεν καταβλήθηκε ο ΦΠΑ. Οι ιταλικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν στους εν λόγω αγοραστές το δικαίωμα εκπτώσεως και προέβησαν στην είσπραξη του οφειλόμενου φόρου.
- 11 Οι ολλανδικές φορολογικές αρχές, εκτιμώντας ότι η Italmoda είχε μετάσχει εν γνώσει της σε απάτη με σκοπό την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ στην Ιταλία, αρνήθηκαν να αναγνωρίσουν στην εταιρία αυτή το δικαίωμα απαλλαγής για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις εντός του εν λόγω κράτους μέλους, το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών και το δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος φόρου για τα προερχόμενα από τη Γερμανία εμπορεύματα, επέδωσαν δε, ως εκ τούτου, στην Italmoda τρεις πράξεις αναδρομικής επιβολής φόρου.
- 12 Η προσφυγή της Italmoda κατά των πράξεων αυτών αναδρομικής επιβολής φόρου έγινε δεκτή πρωτοδίκως από το Rechtbank te Haarlem (πρωτοδικείο Haarlem), το οποίο ζήτησε από τις φορολογικές αρχές να αποφανθούν εκ νέου επί της υποθέσεως αυτής.
- 13 Κατόπιν εφέσεως κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (εφετείου Άμστερνταμ), το δικαστήριο αυτό, με απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, εξαφάνισε την απόφαση του Rechtbank te Haarlem καθώς και τις επίδικες πράξεις αναδρομικής επιβολής φόρου, κρίνοντας ότι, εν προκειμένω, δεν ήταν δικαιολογημένη η παρέκκλιση από το κανονικό σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ και η άρνηση εφαρμογής της απαλλαγής ή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Συναφώς, το Gerechtshof te Amsterdam έλαβε ιδίως υπόψη το γεγονός ότι η απάτη δεν τελέσθηκε στις Κάτω Χώρες, αλλά στην Ιταλία, και ότι η Italmoda είχε τηρήσει στις Κάτω Χώρες όλες τις τυπικές εκ του νόμου προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής.
- 14 Ο Staatssecretaris van Financiën άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (ακυρωτικού δικαστηρίου). Το δικαστήριο αυτό παρατηρεί, ιδίως, ότι, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω διάστημα, η εφαρμογή της απαλλαγής ή του δικαιώματος εκπτώσεως δεν προϋπέθετε, στο ολλανδικό δίκαιο, ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε εκ προθέσεως συμμετάσχει σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ ή σε πράξη φοροαποφυγής. Ως εκ τούτου, τίθεται το ζήτημα αν η εκ προθέσεως συμμετοχή σε μια τέτοια απάτη κωλύει την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ, παρά την απουσία σχετικής διατάξεως στο εθνικό δίκαιο.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Οφείλουν οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα να αρνούνται, βάσει του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την απαλλαγή από τον ΦΠΑ μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, την ύπαρξη δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά την αγορά αγαθών τα οποία μετά την αγορά αποστέλλονται σε άλλο κράτος μέλος ή την ύπαρξη δικαιώματος επιστροφής που απορρέει από την εφαρμογή του άρθρου 28β, Α, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, αποδεικνύεται ότι, όσον αφορά τα οικεία αγαθά, πρόκειται περί φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ και ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι μετείχε σ' αυτήν, ακόμη και αν ο εθνικός νόμος δεν προβλέπει τη δυνατότητα αρνήσεως της απαλλαγής, της εκπτώσεως ή της επιστροφής υπό τις συνθήκες αυτές;
- 2) Πρέπει, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα, να μην επιτρέπεται η προμνησθείσα απαλλαγή, έκπτωση ή επιστροφή και σε περίπτωση που η φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ τελέσθηκε σε άλλο κράτος μέλος (και όχι στο κράτος μέλος από το οποίο απεστάλησαν τα αγαθά) και ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τη φοροδιαφυγή, ενώ αυτός ο υποκείμενος στον φόρο εκπλήρωσε, στο κράτος μέλος από το οποίο απεστάλησαν τα αγαθά, όλες τις (τυπικές) προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπουν οι εθνικές νομοθετικές διατάξεις για την απαλλαγή, την έκπτωση ή την επιστροφή και παρέιχε πάντοτε στη φορολογική αρχή του κράτους μέλους αυτού όλα τα απαιτούμενα στοιχεία που αφορούσαν τα αγαθά, την αποστολή και τους αγοραστές στο κράτος μέλος προορισμού των αγαθών;
- 3) Ποια είναι η έννοια, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, του όρου “φορολογήθηκε”, στο άρθρο 28β, Α, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, τελευταία φράση, της έκτης οδηγίας: η αναγραφή, στη νομοθετικώς προβλεπόμενη δήλωση ΦΠΑ, του ΦΠΑ που οφείλεται για την ενδοκοινοτική απόκτηση εντός του κράτους μέλους προορισμού των αγαθών ή μήπως η σε περίπτωση ελλείψεως προσήκουσας δηλώσεως λήψη μέτρων εκ μέρους της φορολογικής αρχής του κράτους μέλους προορισμού για την τακτοποίηση της ελλείψεως αυτής; Έχει σημασία για την απάντηση στο ερώτημα αυτό αν η οικεία πράξη αποτελεί μέρος μιας αλυσίδας πράξεων που αποσκοπεί στη φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ εντός της χώρας προορισμού των εμπορευμάτων, πράγμα το οποίο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ο υποκείμενος στον φόρο;»

Η υπόθεση C-163/13

- 16 Η Turbu.com, εταιρία ολλανδικού δικαίου, δραστηριοποιείται στο χονδρεμπόριο πληροφορικού και τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού, καθώς και λογισμικών.
- 17 Κατά το διάστημα μεταξύ του Αυγούστου και του Δεκεμβρίου του 2001, η Turbu.com προέβη σε ορισμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις κινητών τηλεφώνων, εφαρμόζοντας την προβλεπόμενη συναφώς απαλλαγή και εκπίπτοντας τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών.
- 18 Κατόπιν έρευνας των υπηρεσιών φορολογικού ελέγχου, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές έκριναν ότι κακώς η Turbu.com εκτίμησε ότι οι εν λόγω παραδόσεις ετύχχαναν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, της απηύθυναν πράξη αναδρομικής επιβολής φόρου. Εξάλλου, ασκήθηκαν ποινικές δίωξεις κατά, μεταξύ άλλων, του διευθυντή της Turbu.com λόγω φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ, οι οποίες κατέληξαν στην καταδίκη του το 2005 για πλαστογραφία και υποβολή ελλιπούς και ανακριβούς φορολογικής δηλώσεως.
- 19 Όσον αφορά την απευθυνθείσα στην Turbu.com πράξη αναδρομικής επιβολής φόρου, κατόπιν προσφυγών τις οποίες άσκησε η εταιρία αυτή, η εν λόγω πράξη επικυρώθηκε πρωτοδίκως από το Rechtbank te Breda (πρωτοδικείο Breda), στη συνέχεια δε κατ' έφεση από το Gerechtshof te

‘s-Hertogenbosch (εφετείο ‘s-Hertogenbosch), με απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2011. Στην απόφαση αυτή, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι μπορούσε ευλόγως να θεωρηθεί ότι οι οικείες παραδόσεις δεν αποτελούσαν, στην πραγματικότητα, ενδοκοινοτικές παραδόσεις και ότι η Turbu.com μετέσχε εκ προθέσεως και εν γνώσει της σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ.

- 20 Η Turbu.com άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι, σε περίπτωση που αποδειχθεί, κατόπιν αναπομπής στο εφετείο, ότι οι επίμαχες παραδόσεις εντάσσονταν σε σειρά πράξεων που σκοπούσαν στην καταστρατήγηση των κανόνων περί ΦΠΑ και ότι η Turbu.com το γνώριζε ή όφειλε να το γνωρίζει, ανακύπτουν θέματα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης. Συναφώς, διερωτάται ιδίως μήπως πρέπει να μη χορηγείται απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε περίπτωση φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ, έστω και αν το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει νομική βάση προς τούτο.
- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα βάσει του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης να μη δέχονται την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στην περίπτωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως, όταν βάσει αντικειμενικών στοιχείων είναι βέβαιο ότι πρόκειται για φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ σε σχέση με τα οικεία αγαθά και ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σ' αυτή, αν ο εθνικός νόμος δεν προβλέπει ότι υπ' αυτές τις συνθήκες το δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορεί να γίνει δεκτό;»

Η υπόθεση C-164/13

- 22 Η TMP, εταιρία ολλανδικού δικαίου, δραστηριοποιείται στον τομέα του εμπορίου κινητών τηλεφώνων.
- 23 Τον Ιούλιο του 2003, πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις κινητών τηλεφώνων, εφαρμόζοντας την προβλεπόμενη απαλλαγή και ζητώντας την επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για την απόκτηση των τηλεφώνων αυτών από εταιρίες εγκατεστημένες στο έδαφος των Κάτω Χωρών.
- 24 Οι ολλανδικές φορολογικές αρχές, αφού διαπίστωσαν πλείονες παρατυπίες στις δηλώσεις που υπέβαλε η TMP, τόσο ως προς τις πράξεις εισροών όσο και ως προς τις εν λόγω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αρνήθηκαν τη ζητηθείσα επιστροφή. Η απόφαση αυτή περί αρνήσεως επιστροφής ακυρώθηκε από το Rechtbank te Breda, του οποίου η απόφαση εξαφανίστηκε με απόφαση του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch της 25ης Φεβρουαρίου 2011. Στην απόφαση αυτή, το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch έκρινε ότι η TMP δεν μπορούσε να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών, κυρίως λόγω του ότι η εταιρία αυτή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι επρόκειτο περί πράξεως που συνιστούσε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ.
- 25 Η TMP άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden. Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι, σε περίπτωση που αποδειχθεί, κατόπιν αναπομπής στο εφετείο, ότι οι επίμαχες παραδόσεις εντάσσονταν σε σειρά πράξεων που σκοπούσαν στην καταστρατήγηση των κανόνων περί ΦΠΑ και ότι η TMP το γνώριζε ή όφειλε να το γνωρίζει, ανακύπτουν θέματα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης. Συναφώς, παρατηρεί ειδικότερα ότι, κατά την κρίσιμη χρήση, η ολλανδική νομοθεσία δεν εξαρτούσε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ από την προϋπόθεση να μην έχει ο υποκείμενος στον φόρο εμπλακεί εν γνώσει του σε πράξη φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ.

- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα βάσει του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης να μη δέχονται το δικαίωμα εκπτώσεως, όταν βάσει αντικειμενικών στοιχείων είναι βέβαιο ότι πρόκειται για φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ σε σχέση με τα οικεία αγαθά και ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι συμμετείχε σ' αυτή, αν ο εθνικός νόμος δεν προβλέπει ότι υπ' αυτές τις συνθήκες το δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορεί να γίνει δεκτό;»

Επί του παραδεκτού των αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση C-131/13

- 27 Πρώτον, η Italmoda υποστηρίζει ότι το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-131/13 είναι απαράδεκτο, καθόσον αφορά την ερμηνεία του εθνικού δικαίου.
- 28 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι είναι πρόδηλο ότι το εν λόγω ερώτημα δεν αφορά την ερμηνεία του εθνικού δικαίου, αλλά του δικαίου της Ένωσης και, ειδικότερα, των διατάξεων της έκτης οδηγίας.
- 29 Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί η ένσταση απαραδέκτου της Italmoda όσον αφορά το εν λόγω προδικαστικό ερώτημα.
- 30 Δεύτερον, η Επιτροπή αμφισβητεί το παραδεκτό του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος που υποβλήθηκε στην υπόθεση αυτήν. Κατά την Επιτροπή, η περίπτωση την οποία αφορά το ερώτημα αυτό δεν αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η Italmoda δεν είχε ενημερώσει προσηκόντως τις ολλανδικές φορολογικές αρχές για τις οικείες πράξεις.
- 31 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, ως προς τα αφορώντα την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητηθείσα ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, σκέψη 63, Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, σκέψη 15, καθώς και Melki και Abdeli, C-188/10 και C-189/10, EU:C:2010:363, σκέψη 27).
- 32 Εν προκειμένω, καθόσον η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η υπό κρίση κατάσταση ουδόλως αντιστοιχεί στην περιγραφόμενη στο δεύτερο υποβληθέν ερώτημα, δεδομένου ακριβώς ότι η Italmoda δεν εκπλήρωσε προσηκόντως, έναντι των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους αποστολής των οικείων αγαθών, όλες τις υποχρεώσεις πληροφόρησης τις οποίες υπείχε, επισημαίνεται, πρώτον, ότι από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει άνευ ετέρου ότι δεν εκπληρώθηκαν προσηκόντως οι εν λόγω υποχρεώσεις πληροφόρησης των φορολογικών αρχών. Το αιτούν δικαστήριο προτίθεται μάλλον να δεχθεί τον λόγο που βάλλει, αποκλειστικώς λόγω ελλείψεως αιτιολογίας, κατά της διαπιστώσεως του εφετείου ότι οι φορολογικές αρχές έλαβαν προσηκόντως πληροφόρηση, διότι κρίνει ότι η διαπίστωση αυτή δεν ήταν δυνατή με μόνη αιτιολογία ότι οι δηλώσεις της Italmoda δεν είχαν αντικρουσθεί.

- 33 Δεύτερον και σε αυτό το πλαίσιο, υπογραμμίζεται ότι αντικείμενο του εν λόγω προδικαστικού ερωτήματος αποτελεί, μεταξύ άλλων ζητημάτων, αυτή καθαυτή η λυσιτέλεια του ζητήματος αν εκπληρώθηκαν οι υποχρεώσεις πληροφόρησης, προκειμένου να εκτιμηθούν τα δικαιώματα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ. Συνεπώς, δεν προκύπτει προδήλως ότι το ερώτημα αυτό είναι υποθετικής φύσεως ή άσχετο προς το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 34 Συνεπώς, το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-131/13 πρέπει επίσης να κριθεί παραδεκτό.

Επί του παραδεκτού των αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως στις υποθέσεις C-163/13 και C-164/13

- 35 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στις υποθέσεις C-163/13 και C-164/13 είναι υποθετικά και, ως εκ τούτου, απαράδεκτα. Συγκεκριμένα, τα ουσιώδη πραγματικά και νομικά στοιχεία δεν έχουν ακόμη προσδιορισθεί στις διαφορές της κύριας δίκης.
- 36 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο υποχρεούται κατ' αρχήν να αποφαινεται επί των προδικαστικών ερωτημάτων τα οποία αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, εκτός αν προκύπτει προδήλως ότι η ζητηθείσα ερμηνεία ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, αν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή αν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί.
- 37 Επισημαίνεται ότι τούτο συμβαίνει πάντως όσον αφορά τις αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως που αποτελούν το αντικείμενο των υποθέσεων C-163/13 και C-164/13.
- 38 Στις υποθέσεις αυτές, το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει αν και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, υπό ποιες προϋποθέσεις οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να μην αναγνωρίζουν τα δικαιώματα απαλλαγής και εκπτώσεως του ΦΠΑ σε περίπτωση φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ.
- 39 Από το σκεπτικό των αποφάσεων περί παραπομπής προκύπτει ότι το Hoge Raad der Nederlanden δεν διαπίστωσε την ύπαρξη φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ στις επίμαχες στις κύριες δίκες πράξεις. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν με τις αποφάσεις αυτές προϋποθέτουν ακριβώς την ύπαρξη τέτοιας φοροδιαφυγής, πρέπει να θεωρηθούν ως υποθετικά όσον αφορά τις διαφορές της κύριας δίκης.
- 40 Ως εκ τούτου, πρέπει να κριθούν απαράδεκτα τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στις υποθέσεις C-163/13 και C-164/13.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων της υποθέσεως C-131/13

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 41 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν εάν εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνούνται να αναγνωρίσουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ, το δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα απαλλαγής, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, καθώς και το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 28β, Α, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, σε περίπτωση που το εθνικό δίκαιο δεν περιέχει διατάξεις που προβλέπουν την άρνηση αυτή.

- 42 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, υπενθυμίζεται, κατ' αρχάς, ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71, Kittel και Recolta Recycling, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 54, καθώς και Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 41).
- 43 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει επανειλημμένως ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, EU:C:2006:446, σκέψη 54, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 32, και Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 26).
- 44 Το Δικαστήριο έχει συναγάγει εντεύθεν, στο πλαίσιο πάγιας νομολογίας αφορώσας το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ το οποίο προβλέπει η έκτη οδηγία, ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια 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, αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, EU:C:2006:446, σκέψη 55, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 37, καθώς και Maks Pen, EU:C:2014:69, σκέψη 26).
- 45 Δεύτερον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η εν λόγω συνέπεια την οποία επισύρουν οι καταχρήσεις ή οι απάτες επέρχεται και ως προς το δικαίωμα απαλλαγής λόγω ενδοκοινοτικής παραδόσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 55, και Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54).
- 46 Τρίτον, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 50 έως 52 των προτάσεών του, στο μέτρο που η ενδεχόμενη άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος αντλούμενου από την έκτη οδηγία αντικατοπτρίζει τη γενική αρχή, μνεία της οποίας έγινε στη σκέψη 43 της παρούσας αποφάσεως, κατά την οποία κανένας δεν πρέπει να απολαύει καταχρηστικώς ή δολίως των δικαιωμάτων που προβλέπει το νομικό σύστημα της Ένωσης, η άρνηση αυτή εναπόκειται, κατά κανόνα, στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια, όποιο και αν είναι το σχετικό με τον ΦΠΑ δικαίωμα που επηρεάζεται από την απάτη, συμπεριλαμβανομένου, ως εκ τούτου, του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ.
- 47 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το συμπέρασμα αυτό δεν αποδυναμώνεται από το γεγονός ότι το ανωτέρω δικαίωμα είναι ιδιάζουσας φύσεως κατά το ότι συνιστά διορθωτικό μηχανισμό που καθιστά δυνατή τη διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ σε ορισμένες περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 48 Συναφώς, επισημαίνεται ότι από την παρατεθείσα στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως νομολογία προκύπτει ότι η βασική λειτουργία την οποία επιτελεί το προβλεπόμενο στο άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δικαίωμα εκπτώσεως στο πλαίσιο του μηχανισμού του ΦΠΑ, προς διασφάλιση της πλήρους ουδετερότητας του φόρου, δεν απαγορεύει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος αυτού σε υποκείμενο στον φόρο, σε περίπτωση συμμετοχής του σε απάτη (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις Bonik, EU:C:2012:774, σκέψεις 25 έως 27 και 37, καθώς και Maks Pen, EU:C:2014:69, σκέψεις 24 έως 26). Ομοίως, η ειδική λειτουργία την οποία επιτελεί το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δεν αποκλείει την άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος αυτού σε υποκείμενο στον φόρο σε μια τέτοια περίπτωση.
- 49 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, εναπόκειται, κατ' αρχήν, στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνούνται την αναγνώριση δικαιωμάτων προβλεπομένων από την έκτη οδηγία, η επίκληση των οποίων γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για δικαιώματα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ ο οποίος αφορά ενδοκοινοτική παράδοση, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη.

- 50 Επιπλέον, επιβάλλεται να επισημανθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, τούτο συμβαίνει όχι μόνον όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει, αλλά και όταν αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την οικεία πράξη, μετείχε σε πράξη που συνιστά φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ, διαπραχθείσα από τον προμηθευτή ή άλλον επιχειρηματία ο οποίος ενεργεί σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, EU:C:2006:446, σκέψεις 45, 46, 56 και 60, καθώς και Bonik, EU:C:2012:774, σκέψεις 38 έως 40).
- 51 Όσον αφορά το ζήτημα αν η άρνηση αυτή εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια ακόμη και αν δεν υπάρχουν ειδικές σχετικές διατάξεις στην εθνική έννομη τάξη, επισημαίνεται, πρώτον, ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση επέμεινε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι δεν υπήρχαν κενά στο ολλανδικό δίκαιο όσον αφορά τη μεταφορά της έκτης οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη και ότι η πρόληψη της απάτης εφαρμόζοταν ως γενική αρχή του δικαίου κατά την εφαρμογή των εθνικών διατάξεων περί μεταφοράς της οδηγίας αυτής στο εσωτερικό δίκαιο.
- 52 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά το μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οικείας οδηγίας, προκειμένου να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο με την οδηγία αποτέλεσμα, πράγμα το οποίο απαιτεί να πράττει ο εθνικός δικαστής ό,τι εμπίπτει στην αρμοδιότητά του, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο του εσωτερικού δικαίου και εφαρμόζοντας μεθόδους ερμηνείας που αναγνωρίζονται από το δίκαιο αυτό (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Αδενέλερ κ.λπ., C-212/04, EU:C:2006:443, σκέψη 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, σκέψη 45, και Maks Pen, EU:C:2014:69, σκέψη 36).
- 53 Κατά συνέπεια, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει αν υφίστανται στο ολλανδικό δίκαιο, όπως υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση, κανόνες δικαίου, είτε πρόκειται περί συγκεκριμένης διατάξεως είτε περί γενικής αρχής, κατά τους οποίους απαγορεύεται η κατάχρηση δικαιώματος ή άλλες διατάξεις αφορώσες τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή που θα μπορούσαν να ερμηνευθούν σύμφωνα με τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης όσον αφορά την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, όπως οι επιταγές αυτές υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 49 και 50 της παρούσας αποφάσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Kofoed, EU:C:2007:408, σκέψη 46, και Maks Pen, EU:C:2014:69, σκέψη 36).
- 54 Αν εντούτοις διαπιστωθεί, δεύτερον, ότι, εν προκειμένω, το εθνικό δίκαιο δεν περιέχει τέτοιου είδους κανόνες οι οποίοι είναι δυνατό να ερμηνευθούν σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, δεν πρέπει να συναχθεί εντεύθεν ότι οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια κωλύονται, υπό συνθήκες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, να τηρήσουν τις εν λόγω επιταγές και, ως εκ τούτου, να αρνηθούν να παράσχουν πλεονέκτημα αντλούμενο από δικαίωμα προβλεπόμενο από την έκτη οδηγία, σε περίπτωση απάτης.
- 55 Κατ' αρχάς, καίτοι είναι αληθές ότι, όπως υποστήριξε η Italmoda, μια οδηγία, αυτή και μόνη, δεν γεννά υποχρεώσεις εις βάρος ιδιώτη και επομένως κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεσθεί αυτή καθεαυτήν την οδηγία κατά του ιδιώτη αυτού (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Pfeiffer κ.λπ., C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψη 108, και Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, σκέψη 46), εντούτοις η άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος, όπως εν προκειμένω, συνεπεία απάτης δεν εμπίπτει στην περίπτωση την οποία αφορά η νομολογία αυτή.
- 56 Αντιθέτως, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 43 και 46 της παρούσας αποφάσεως, η άρνηση αυτή στηρίζεται στην αρχή κατά την οποία ουδείς μπορεί να επικαλείται δολίως ή καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, η εφαρμογή των οποίων δεν μπορεί να επεκταθεί στις καταχρηστικές ή ακόμη και στις συνιστώσες απάτη πρακτικές (βλ., υπό την έννοια αυτή, Halifax κ.λπ., EU:C:2006:121, σκέψεις 68 και 69, καθώς και Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 38).

- 57 Ως εκ τούτου, στο μέτρο που συνιστώντα κατάχρηση ή απάτη πραγματικά περιστατικά δεν είναι δυνατό να θεμελιώσουν δικαίωμα προβλεπόμενο από τη νομική τάξη της Ένωσης, η άρνηση παροχής πλεονεκτήματος βάσει, εν προκειμένω, της έκτης οδηγίας δεν ισοδυναμεί με επιβολή υποχρέωσης στον οικείο ιδιώτη δυνάμει της οδηγίας αυτής, αλλά αποτελεί απλώς τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που απαιτούνται προκειμένου να παρασχεθεί το επιδιωκόμενο πλεονέκτημα, οι οποίες προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία όσον αφορά το δικαίωμα αυτό, στην πραγματικότητα δεν πληρούνται (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, EU:C:2006:446, σκέψη 53, καθώς και FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 41).
- 58 Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή πρόκειται μάλλον περί της αδυναμίας του υποκειμένου στον φόρο να επικαλεσθεί δικαίωμα προβλεπόμενο από την έκτη οδηγία, της οποίας τα αντικειμενικά κριτήρια για τη χορήγηση του δικαιώματος δεν πληρούνται, είτε λόγω απάτης βαρύνουσας την πράξη που διενήργησε ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο είτε λόγω απάτης την οποία συνιστά μια αλυσίδα πράξεων στο σύνολό της, στην οποία μετείχε ο υποκείμενος στον φόρο, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως.
- 59 Σε μια τέτοια περίπτωση, δεν απαιτείται ρητή πρόβλεψη προκειμένου οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια να είναι σε θέση να αρνηθούν την παροχή πλεονεκτήματος βάσει του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, δεδομένου ότι η συνέπεια αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως εγγενής στο εν λόγω σύστημα.
- 60 Περαιτέρω, αντιθέτως προς όσα υποστήριξε η Italmoda, είναι πρόδηλο ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει δημιουργήσει τις συνθήκες κτήσεως δικαιώματος μόνο μετέχοντας σε πράξεις που συνιστούν απάτη, αβασίμως επικαλείται τις αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή της ασφάλειας δικαίου προκειμένου να αντιταχθεί στην άρνηση αναγνώρισεως του οικείου δικαιώματος (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 38, και Halifax κ.λπ., EU:C:2006:121, σκέψη 84).
- 61 Τέλος, δεδομένου ότι η άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος που απορρέει από το κοινό σύστημα του ΦΠΑ σε περίπτωση εμπλοκής του υποκειμένου στον φόρο σε απάτη αποτελεί την απλή συνέπεια της μη συνδρομής των προϋποθέσεων που απαιτούν προς τούτο οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας, η άρνηση αυτή δεν έχει, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών του, τον χαρακτήρα ποινής ή κυρώσεως, κατά την έννοια του άρθρου 7 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950, ή του άρθρου 49 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, σκέψη 56, Halifax κ.λπ., EU:C:2006:121, σκέψη 93, και Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, σκέψη 43).
- 62 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αντιτάξουν σε υποκείμενο στον φόρο, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου οι οποίες να προβλέπουν τέτοια άρνηση, αν έχει αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη που επικαλείται για να θεμελιώσει το οικείο δικαίωμα, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας παραδόσεων.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 63 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει, κατ' ουσίαν, αν επηρεάζουν την ενδεχόμενη υποχρέωση αρνήσεως αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, όπως αυτή ορίσθηκε στο πλαίσιο του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος, περιστάσεις κατά τις οποίες, αφενός, η φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ

διαπράχθηκε εντός κράτος μέλους διαφορετικού από αυτό εντός του οποίου ζητήθηκε η αναγνώριση των διαφορών αυτών δικαιωμάτων και, αφετέρου, ο οικείος υποκείμενος στον φόρο έχει τηρήσει, εντός του δεύτερου κράτους μέλους αυτού, τις τυπικές προϋποθέσεις που προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την αναγνώριση των εν λόγω δικαιωμάτων.

- 64 Συναφώς, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως, κατά πάγια νομολογία, θεωρείται ως συνιστώσα απάτη συμπεριφορά ενός υποκειμένου στον φόρο ικανή να συνεπάγεται, έναντι αυτού, την άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος προβλεπόμενου από την έκτη οδηγία όχι μόνον η κατάσταση στην οποία η φοροδιαφυγή διαπράττεται άμεσα από τον ίδιο τον φορολογούμενο και μόνον, αλλά και εκείνη στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με τη διενεργηθείσα απόκτηση ή παράδοση, μετείχε σε πράξη που συνιστά φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ, διαπραχθείσα από τον προμηθευτή ή άλλον επιχειρηματία ο οποίος ενεργεί σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της ίδιας αλυσίδας παραδόσεων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, EU:C:2006:446, σκέψεις 45, 46 και 56, Mahagében και Dávid, EU:C:2012:373, σκέψη 46, καθώς και Bonik, EU:C:2012:774, σκέψη 40).
- 65 Δεν υφίσταται κανένας αντικειμενικός λόγος για τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι η κατάσταση έχει άλλως απλώς και μόνο διότι η αλυσίδα παραδόσεων που βαρύνεται με απάτη εκτείνεται σε δύο ή περισσότερα κράτη μέλη ή διότι η πράξη με την οποία διαπράχθηκε η φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ διενεργήθηκε εντός κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει εμπλακεί στη συνιστώσα απάτη διενέργεια των οικείων πράξεων επιδιώκει να του αναγνωρισθεί δικαίωμα που απορρέει από την έκτη οδηγία.
- 66 Ομοίως, δεν επηρεάζει την άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος προβλεπόμενου από την έκτη οδηγία αυτή καθαυτή η διαπίστωση ότι, υπό το πρίσμα της έννομης τάξεως μόνον του κράτους μέλους που καλείται να αποφασίσει επί της αναγνώρισεως του δικαιώματος αυτού, οι προς τούτο προβλεπόμενες προϋποθέσεις φαίνονται να πληρούνται, δεδομένου ότι, όπως επισημάνθηκε, η ανάμειξη σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ είναι δυνατό να συνίσταται σε συμμετοχή, η οποία ήταν ή έπρεπε να είναι συνειδητή, σε αλυσίδα πράξεων στο πλαίσιο της οποίας ένας άλλος επιχειρηματίας, με μεταγενέστερη πράξη διενεργηθείσα εντός άλλου κράτους μέλους, ολοκληρώνει την τέλεση της φοροδιαφυγής αυτής.
- 67 Επιπλέον, όπως ορθώς επισήμανε η Ολλανδική Κυβέρνηση, η επίμαχη στην κύρια δίκη φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ, του τύπου «αλυσιδωτή απάτη» η οποία εφαρμόζεται στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών παραδόσεων, χαρακτηρίζεται συχνά από το ότι, από την άποψη ενός κράτους μέλους θεωρούμενου μεμονωμένα, φαίνονται να πληρούνται οι προϋποθέσεις οι οποίες απαιτούνται για την επίκληση δικαιώματος στον τομέα του ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο απατηλός χαρακτήρας των πράξεων αυτών ως σύνολο απορρέει ακριβώς από τον συγκεκριμένο συνδυασμό συναλλαγών πραγματοποιούμενων εντός πλειόνων κρατών μελών.
- 68 Εξάλλου, κάθε άλλη ερμηνεία πλην της ανωτέρω δεν θα ήταν σύμφωνη προς τον σκοπό της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής, όπως αναγνωρίζεται και προάγεται με την έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, σκέψη 50).
- 69 Κατόπιν των ανωτέρων σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη την οποία επικαλείται για να θεμελιώσει δικαιώματα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας παραδόσεων, είναι δυνατό να αντιταχθεί άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων αυτών, παρά το γεγονός ότι η φοροδιαφυγή αυτή διαπράχθηκε εντός κράτους μέλους διαφορετικού από το κράτος μέλος εντός του οποίου ζητήθηκε η αναγνώριση των δικαιωμάτων αυτών και ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τηρήσει, στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, τις τυπικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την αναγνώριση των εν λόγω δικαιωμάτων.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 70 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα, το οποίο τέθηκε μόνο για την περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 71 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

- 1) Τα προδικαστικά ερωτήματα τα οποία υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden στις υποθέσεις C-163/13 και C-164/13 είναι απαράδεκτα.
- 2) Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχει την έννοια ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αντιτάξουν σε υποκείμενο στον φόρο, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας, ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου οι οποίες να προβλέπουν τέτοια άρνηση, αν έχει αποδειχθεί, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη που επικαλείται για να θεμελιώσει το οικείο δικαίωμα, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο προστιθεμένης αξίας διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας παραδόσεων.
- 3) Η έκτη οδηγία 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, έχει την έννοια ότι σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την πράξη την οποία επικαλείται για να θεμελιώσει δικαιώματα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο προστιθεμένης αξίας διαπραχθείσα στο πλαίσιο αλυσίδας παραδόσεων, είναι δυνατό να αντιταχθεί άρνηση αναγνώρισεως των δικαιωμάτων αυτών, παρά το γεγονός ότι η φοροδιαφυγή αυτή διαπράχθηκε εντός κράτους μέλους διαφορετικού από το κράτος μέλος εντός του οποίου ζητήθηκε η αναγνώριση των δικαιωμάτων αυτών και ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει τηρήσει, στο δεύτερο αυτό κράτος μέλος, τις τυπικές προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την αναγνώριση των εν λόγω δικαιωμάτων.

(υπογραφές)