Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 4ης Οκτωβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 287, σημείο 19 – Καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ υπέρ μικρών επιχειρήσεων – Καταχρηστική πρακτική μέσω ίδρυσης νέας εταιρίας»

Στην υπόθεση C-171/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Upravni sud u Zagrebu (διοικητικό δικαστήριο Ζάγκρεμπ, Κροατία) με απόφαση της 9ης Μαρτίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Μαρτίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

UP CAFFE d.o.o.

κατά

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Λυκούργο, πρόεδρο τμήματος, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (εισηγητή), S. Rodin και L. S. Rossi, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η UP CAFFE d.o.o., εκπροσωπούμενη από την D. Galić, odvjetnica,

– η Κροατική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Vidović Mesarek,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον M. Mataija,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 16ης Μαΐου 2024,

* Γλώσσα διαδικασίας: η κροατική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/856 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016 (ΕΕ 2016, L 142, σ. 12) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και της αρχής της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της κροατικής εταιρίας UP CAFFE d.o.o. και του Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας) με αντικείμενο πράξη με την οποία το εν λόγω Υπουργείο καταλόγισε στην UP CAFFE φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 285 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει, στο πρώτο εδάφιο, τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία δεν έκαναν χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στο άρθρο 14 της [δεύτερης] οδηγίας 67/228/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5)] μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο, των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι κατ' ανώτατο όριο ίσος με 5 000 [ευρώ] ή με το αντίστοιχο ποσό σε εθνικό νόμισμα.»

4 Το άρθρο 287 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:

[…]

19) η Κροατία: 35 000 [ευρώ].»

5 Το άρθρο 1 της εκτελεστικής αποφάσεως (ΕΕ) 2017/1768 του Συμβουλίου, της 25ης Σεπτεμβρίου 2017, με την οποία επιτρέπεται στην Κροατία να εισαγάγει ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 287 της οδηγίας [ΦΠΑ] (ΕΕ 2017, L 250, σ. 71), ορίζει τα εξής:

«Κατά παρέκκλιση του άρθρου 287 σημείο 19) της οδηγίας [ΦΠΑ], επιτρέπεται στην Κροατία να απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τους υποκειμένους στον φόρο με ετήσιο κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει το ισόποσο των 45 000 [ευρώ] σε εθνικό νόμισμα, με βάση τον συντελεστή μετατροπής που ίσχυε κατά την ημερομηνία προσχώρησής της.»

6 Το άρθρο 2, δεύτερο εδάφιο, της εκτελεστικής αποφάσεως 2017/1768 προβλέπει ότι η απόφαση αυτή εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2018 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2020 ή έως την έναρξη ισχύος οδηγίας για την τροποποίηση των άρθρων 281 έως 294 της οδηγίας ΦΠΑ, ανάλογα με το ποια από τις δύο ημερομηνίες προηγείται.

Το κροατικό δίκαιο

7 Το άρθρο 9 του Opći porezni zakon (γενικού φορολογικού νόμου) (*Narodne novine*, br. 115/16 και 106/18), το οποίο φέρει τον τίτλο «Υποχρέωση καλής πίστης», προβλέπει τα εξής:

«(1) Τα μέρη μιας φορολογικής έννομης σχέσης οφείλουν να ενεργούν καλόπιστα.

(2) Καλόπιστα ενεργεί όποιος ενεργεί με ακεραιότητα και εντιμότητα, σύμφωνα με τον νόμο.

(3) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομερείς κανόνες που διέπουν την καλόπιστη συμπεριφορά.»

8 Κατά το άρθρο 11 του ως άνω νόμου, τα πραγματικά περιστατικά φορολογικής φύσεως «διαπιστώνονται με γνώμονα την οικονομική τους υπόσταση».

9 Το άρθρο 90 του Zakon o porezu na dodanu vrijednost (νόμου περί ΦΠΑ) (*Narodne novine*, br. 77/13) έχει ως εξής:

«(1) Ως “μικρή επιχείρηση” κατά την έννοια του παρόντος νόμου νοείται το νομικό πρόσωπο που έχει την καταστατική του έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή ή το φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στην ημεδαπή, του οποίου οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ή του τρέχοντος ημερολογιακού έτους δεν υπερέβησαν τις 300 000 [κροατικές κούνες (HRK)] [περίπου 39 000 ευρώ].

2) Η επιχείρηση της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ επί των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών, δεν έχει δικαίωμα να αναγράφει τον ΦΠΑ επί των τιμολογίων που εκδίδει και δεν έχει δικαίωμα να εκπίπτει τον φόρο επί των εισροών.»

Το ιστορικό της διαφοράς και το προδικαστικό ερώτημα

10 Η UP CAFFE, η οποία είναι εγκατεστημένη στην Κροατία, ασκεί δραστηριότητα εστίασης.

11 Στις 17 Οκτωβρίου 2018 η κροατική φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη προσδιορισμού φόρου σε βάρος της UP CAFFE, για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2018 έως τις 31 Ιουλίου 2018, σχετικά με ΦΠΑ ποσού 138 234,02 HRK (περίπου 18 000 ευρώ), καθώς και τόκους εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 2 425,12 HRK (περίπου 320 ευρώ) (στο εξής: επίδικη πράξη προσδιορισμού φόρου).

12 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, η επίδικη πράξη προσδιορισμού φόρου στηρίζεται στα αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου ο οποίος διαπίστωσε ότι η ίδρυση της UP CAFFE εντάσσεται στο πλαίσιο επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού προκειμένου να διατηρηθεί η υπαγωγή στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 90 του νόμου περί ΦΠΑ, καθεστώς στο οποίο υπαγόταν η επιχείρηση SS-UGO d.o.o., επίσης εγκατεστημένη στην Κροατία, για δραστηριότητα εστίασης την οποία, στην πραγματικότητα, εξακολουθούσε να

ασκεί η τελευταία αυτή εταιρία. Συγκεκριμένα, η κροατική φορολογική αρχή έκρινε ότι ουδέποτε έπαυσε, στην πράξη, η δραστηριότητα της εταιρίας SS-UGO και ότι η ίδρυση της νέας εταιρίας, ήτοι της UP CAFFE, είναι στην πραγματικότητα εικονική. Συνακόλουθα, η επίδικη πράξη προσδιορισμού φόρου, αφενός, επέβαλε στην UP CAFFE τον ΦΠΑ που αναλογεί στην ως άνω δραστηριότητα και, αφετέρου, αναγνώρισε δικαίωμα εκπτώσεως του οφειλόμενου ή καταβληθέντος για την εν λόγω δραστηριότητα ΦΠΑ επί των εισροών.

13 Η UP CAFFE αμφισβήτησε τη νομιμότητα της πράξης προσδιορισμού φόρου ενώπιον του Upravni sud u Zagrebu (διοικητικού δικαστηρίου Ζάγκρεμπ, Κροατία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.

14 Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι οι εθνικές διατάξεις που μπορούν να θεμελιώσουν την επιβολή ΦΠΑ στην UP CAFFE λόγω κατάχρησης δικαιώματος θεσπίστηκαν μετά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική περίοδο και ότι το Ustav Republike Hrvatske (Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Κροατίας) απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή τους.

15 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τη δυνατότητα της κροατικής φορολογικής αρχής να επικαλεστεί ευθέως τη γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης περί απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών, προκειμένου να δικαιολογήσει την επιβολή του ως άνω φόρου, λαμβανομένων υπόψη των αρχών που απορρέουν από την απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455). Επισημαίνει, πάντως, ότι οι περιστάσεις της υπόθεσης της οποίας έχει επιληφθεί διαφέρουν από εκείνες των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση αυτή, στον βαθμό που η ενώπιόν του διαφορά δεν αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως, απαλλαγής ή επιστροφής του ΦΠΑ, αλλά την υπαγωγή σε καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Upravni sud u Zagrebu (διοικητικό δικαστήριο Ζάγκρεμπ) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

17 Κατ’ αρχάς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου επιβάλλει στο αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να δοθεί ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που να είναι χρήσιμη για τη διαφορά της κύριας δίκης, να ορίσει το πραγματικό και νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ή, τουλάχιστον, να εξηγήσει τις πραγματικές περιστάσεις στις οποίες στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά.

18 Εν προκειμένω, το προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά ειδικώς τη διάταξη του δικαίου της Ένωσης που πρέπει να ερμηνευθεί.

19 Επιπλέον, το άρθρο 285 της οδηγίας ΦΠΑ, στο οποίο παραπέμπουν τόσο η UP CAFFE όσο και η Κροατική Κυβέρνηση στις γραπτές παρατηρήσεις τους, δεν προκύπτει να είναι κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών στοιχείων που εκτίθενται στην απόφαση περί παραπομπής.

20 Πράγματι, δεδομένου ότι οι διατάξεις του κροατικού δικαίου, με τις οποίες μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη η οδηγία ΦΠΑ και οι οποίες εφαρμόστηκαν στην υπόθεση της κύριας δίκης, προβλέπουν ανώτατο όριο για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ ανερχόμενο σε 300 000 HRK [περίπου 39 000 ευρώ], οι κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ δεν είναι εκ προοιμίου το άρθρο 285 της οδηγίας αυτής, το οποίο θεσπίζει ανώτατο όριο απαλλαγής 5 000 ευρώ, αλλά, όπως επισημαίνει η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, το άρθρο 287, σημείο 19, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο προβλέπει τη δυνατότητα της Δημοκρατίας της Κροατίας να εφαρμόσει ανώτατο όριο απαλλαγής από τον ΦΠΑ ίσο με 35 000 ευρώ, το οποίο αυξήθηκε σε 45 000 ευρώ κατά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογική περίοδο με την εκτελεστική απόφαση 2017/1768.

21 Τέλος, επισημαίνεται ότι, καίτοι στο προδικαστικό ερώτημα γίνεται λόγος για περίπτωση φοροδιαφυγής, από τα στοιχεία που παρέχει η απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ζήτημα που εγείρεται με την υπό κρίση υπόθεση αφορά, στην πραγματικότητα, την αρχή της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών.

22 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη του τεκμηρίου λυσιτέλειας των προδικαστικών ερωτημάτων που αφορούν το δίκαιο της Ένωσης καθώς και του γεγονότος ότι το Δικαστήριο διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο ερώτημα που του έχει υποβληθεί (πρβλ. απόφαση της 25ης Ιουνίου 2024, Ilva κ.λπ., C-626/22, EU:C:2024:542, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα της αρχής της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών, έχει την έννοια ότι, εφόσον αποδεικνύεται ότι η ίδρυση εταιρίας συνιστά καταχρηστική πρακτική που αποσκοπεί στη διατήρηση της υπαγωγής στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 287, σημείο 19, της ως άνω οδηγίας, σε σχέση με δραστηριότητα την οποία ασκούσε προηγουμένως άλλη εταιρία υπαγόμενη στο καθεστώς αυτό, η εν λόγω οδηγία αποκλείει τη δυνατότητα της ούτως ιδρυθείσας εταιρία να υπαχθεί στο συγκεκριμένο καθεστώς, ακόμη και ελλείψει ειδικών διατάξεων που να κατοχυρώνουν την απαγόρευση τέτοιων καταχρηστικών πρακτικών στην εθνική έννομη τάξη.

23 Κατά πρώτον, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η διαπίστωση της ύπαρξης καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ επιβάλλει, αφενός, η επίμαχη πράξη, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, να έχει ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό και, αφετέρου, να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός της πράξης αυτής είναι η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος. Πράγματι, η απαγόρευση των καταχρηστικών πρακτικών δεν ασκεί επιρροή οσάκις οι επίμαχες πράξεις μπορούν να έχουν άλλη δικαιολόγηση πλην της απλής επίτευξης φορολογικών πλεονεκτημάτων (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 74 και 75).

24 Όσον αφορά τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κατάχρησης δικαιώματος, περιλαμβάνουν, εν προκειμένω, το δικαίωμα υπαγωγής στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 287, σημείο 19, της ως άνω οδηγίας, δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Κροατίας έκανε χρήση της δυνατότητας να εφαρμόσει το εν λόγω καθεστώς.

25 Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι στο μέτρο που η ενδεχόμενη άρνηση αναγνώρισης δικαιώματος αντλούμενου από την οδηγία ΦΠΑ αντικατοπτρίζει τη γενική αρχή, 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 κατάχρηση ή την απάτη (πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 46).

26 Ως εκ τούτου, εναπόκειται εν προκειμένω στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν η κροατική φορολογική αρχή ορθώς διαπίστωσε ότι η ίδρυση της UP CAFFE συνιστά καταχρηστική πρακτική, κατά την έννοια της υπομνησθείσας στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας, η οποία αποσκοπεί στη διατήρηση της υπαγωγής στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπεται από τις εθνικές διατάξεις περί μεταφοράς στην εσωτερική έννομη τάξη του άρθρου 287, σημείο 19, της οδηγίας ΦΠΑ.

27 Διευκρινίζεται συναφώς ότι, όσον αφορά την προϋπόθεση περί επίτευξης φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε προς τους σκοπούς που επιδιώκει το καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 287, σημείο 19, της οδηγίας ΦΠΑ, το καθεστώς αυτό καθιστά δυνατή, μέσω των διοικητικών απλουστεύσεων που συνεπάγεται, την ενίσχυση της δημιουργίας μικρών επιχειρήσεων, της δραστηριότητας και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων αυτών, καθώς και τη διατήρηση μιας εύλογης σχέσης μεταξύ των διοικητικών βαρών που συνεπάγεται ο φορολογικός έλεγχος και των χαμηλών φορολογικών εσόδων που αναμένεται να εισπραχθούν. Συνεπώς, σκοπός του ως άνω καθεστώτος είναι να απαλλάξει από τα διοικητικά αυτά βάρη τόσο τις μικρές επιχειρήσεις όσο και τις φορολογικές αρχές (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2020, AJPF Caraş-Severin και DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, σκέψη 40).

28 Κατά συνέπεια, αν μια εταιρία ιδρύεται προκειμένου να διατηρηθεί η υπαγωγή στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 287, σημείο 19, της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με δραστηριότητα την οποία, όπως προκύπτει, ασκούσε προηγουμένως άλλη εταιρία, ιδρύεται δε σε χρονικό σημείο κατά το οποίο η τελευταία αυτή εταιρία έπαυσε να πληροί τις αναγκαίες προϋποθέσεις ώστε να υπάγεται στο ως άνω καθεστώς, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, η χορήγηση ενός τέτοιου φορολογικού πλεονεκτήματος δεν θα εκπληρώνει τους σκοπούς που επιδιώκει το εν λόγω καθεστώς.

29 Κατά δεύτερον, όσον αφορά τις έννομες συνέπειες που πρέπει να συναχθούν στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται καταχρηστική πρακτική, κατά πάγια νομολογία η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71, και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 42).

30 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνηθούν την υπαγωγή στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 287, σημείο 19, της οδηγίας ΦΠΑ, εάν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η εφαρμογή του καθεστώτος αυτού προβάλλεται καταχρηστικώς.

31 Όσον αφορά την περίσταση που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο στο προδικαστικό ερώτημά του, κατά την οποία το εθνικό δίκαιο δεν έχει θεσπίσει ειδικές διατάξεις περί απαγόρευσης της κατάχρησης δικαιώματος, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο κατά το μέτρο του δυνατού με γνώμονα το γράμμα και τον σκοπό της οδηγίας ΦΠΑ, 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., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 52).

32 Επομένως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει αν υφίστανται στο κροατικό δίκαιο 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 (πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Εν προκειμένω, εναπόκειται συνεπώς στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει αν, όπως προτείνει η Επιτροπή, μια τέτοια άρνηση δεν δύναται, εν πάση περιπτώσει, να στηριχθεί σε συνάδουσα προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία του άρθρου 9 ή του άρθρου 11 του γενικού φορολογικού νόμου.

34 Αφετέρου, και εν πάση περιπτώσει, αν διαπιστωθεί ότι το εθνικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει 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 να τηρήσουν τις επιταγές της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, να αρνηθούν, σε περίπτωση καταχρηστικής πρακτικής, να παράσχουν πλεονέκτημα που αντλείται από δικαίωμα προβλεπόμενο από την οδηγία αυτή (βλ., κατ’ αναλογίαν, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 54).

35 Πράγματι, καίτοι κατά πάγια νομολογία μια οδηγία, αφ’ εαυτής, δεν γεννά υποχρεώσεις εις βάρος ιδιώτη και, επομένως, το κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί αυτήν καθεαυτήν την οδηγία κατά του ιδιώτη, εντούτοις, η άρνηση αναγνώρισης δικαιώματος συνεπεία καταχρηστικής πρακτικής δεν εμπίπτει στην περίπτωση την οποία αφορά η εν λόγω νομολογία (πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 55).

36 Η άρνηση αυτή στηρίζεται στην υπομνησθείσα στη σκέψη 25 της παρούσας αποφάσεως αρχή κατά την οποία ουδείς μπορεί να επικαλείται καταχρηστικώς τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, η εφαρμογή των οποίων δεν μπορεί να επεκταθεί στις καταχρηστικές πρακτικές (πρβλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 56, και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

37 Ως εκ τούτου, στο μέτρο που πραγματικά περιστατικά τα οποία συνιστούν κατάχρηση δεν είναι δυνατό να θεμελιώσουν δικαίωμα προβλεπόμενο από την έννομη τάξη της Ένωσης, η άρνηση παροχής πλεονεκτήματος βάσει, εν προκειμένω, της οδηγίας ΦΠΑ δεν ισοδυναμεί με επιβολή υποχρέωσης στον οικείο ιδιώτη δυνάμει της οδηγίας αυτής, αλλά αποτελεί απλώς τη συνέπεια της διαπίστωσης 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 και ότι, επομένως, τέτοια άρνηση δεν προϋποθέτει ειδική νομική βάση (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 57, και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Συνεπώς, σε μια τέτοια περίπτωση πρόκειται μάλλον για την αδυναμία του υποκειμένου στον φόρο να επικαλεστεί δικαίωμα προβλεπόμενο από την οδηγία ΦΠΑ, της οποίας τα αντικειμενικά κριτήρια για τη χορήγηση του δικαιώματος δεν πληρούνται λόγω καταχρηστικής πρακτικής βαρύνουσας την πράξη που διενήργησε ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 58). Σε περίπτωση, επομένως, καταχρηστικής πρακτικής που αποσκοπεί στην επίτευξη της υπαγωγής στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 287, σημείο 19, της οδηγίας ΦΠΑ, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να αρνηθούν την υπαγωγή στο εν λόγω καθεστώς, ακόμη και ελλείψει ειδικών προς τούτο εθνικών διατάξεων (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 62, και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 33).

39 Επιπλέον, η απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), την οποία επικαλείται η UP CAFFE για να υποστηρίξει, παρά ταύτα, την αναγκαιότητα ειδικών εθνικών διατάξεων περί κατάχρησης δικαιώματος ώστε να χωρεί άρνηση χορήγησης του καθεστώτος απαλλαγής από τον ΦΠΑ, δεν αναιρεί τη διαπίστωση αυτή. Πράγματι, στις σκέψεις 38 και 48 της αποφάσεως αυτής το Δικαστήριο αποφάνθηκε όχι ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών, αλλά ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής συγκεκριμένης διατάξεως που περιλαμβάνεται σε συγκεκριμένη οδηγία και επιτρέπει στα κράτη μέλη να μην αναγνωρίζουν την προβλεπόμενη στην οδηγία αυτή απαλλαγή οσάκις η οικεία πράξη έχει ως κύριο σκοπό, ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της, την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής. Επιπλέον, καίτοι το Δικαστήριο, στη σκέψη 48 της ανωτέρω αποφάσεως, έδωσε έμφαση στην ύπαρξη κανόνων του εσωτερικού δικαίου που αφορούν την κατάχρηση δικαιώματος, τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, οι οποίοι μπορούν να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο προς την οδηγία, η εν λόγω νομολογία αφορά την προαναφερθείσα διάταξη του παράγωγου δικαίου και, επομένως, δεν τυγχάνει εφαρμογής επί της γενικής αρχής της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 38).

40 Τέλος, επισημαίνεται επίσης ότι, σε περίπτωση καταχρηστικών πρακτικών, οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να αναχαρακτηρισθούν ώστε να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική και ότι ο αναχαρακτηρισμός αυτός δεν πρέπει, ωστόσο, να βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της φοροδιαφυγής (πρβλ. αποφάσεις της

21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψεις 92, 94 και 98, της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψεις 48 και 52, και της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 46).

41 Το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η εφαρμογή της αρχής της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα του ΦΠΑ συνεπάγεται, κατ' αρχάς, τον προσδιορισμό του πώς θα είχε η κατάσταση εάν δεν υπήρχαν οι πράξεις που συνιστούν καταχρηστική πρακτική και, εν συνεχεία, την εκτίμηση αυτής της «αναχαρακτηρισμένης» κατάστασης με γνώμονα τις σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου και της οδηγίας ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017, Cussens κ.λπ., C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 47).

42 Εν προκειμένω, οι αρχές αυτές συνεπάγονται, τουλάχιστον, ότι η εταιρία της οποίας η ίδρυση συνιστά καταχρηστική πρακτική υπόκειται στον ΦΠΑ που θα είχε εφαρμογή ελλείψει τέτοιας κατάχρησης, έχει δε επιπλέον, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις, δικαίωμα προς έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών σε σχέση με τη δραστηριότητα που ασκεί, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

43 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα της αρχής της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών, έχει την έννοια ότι, εφόσον αποδεικνύεται ότι η ίδρυση εταιρίας συνιστά καταχρηστική πρακτική που αποσκοπεί στη διατήρηση της υπαγωγής στο καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 287, σημείο 19, της ως άνω οδηγίας, σε σχέση με δραστηριότητα την οποία ασκούσε προηγουμένως άλλη εταιρία υπαγόμενη στο καθεστώς αυτό, η εν λόγω οδηγία αποκλείει τη δυνατότητα της ούτως ιδρυθείσας εταιρίας να υπαχθεί στο συγκεκριμένο καθεστώς, ακόμη και ελλείψει ειδικών διατάξεων που να κατοχυρώνουν την απαγόρευση τέτοιων καταχρηστικών πρακτικών στην εθνική έννομη τάξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/856 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα της αρχής της απαγόρευσης καταχρηστικών πρακτικών, έχει την έννοια ότι, εφόσον αποδεικνύεται ότι η ίδρυση εταιρίας συνιστά καταχρηστική πρακτική που αποσκοπεί στη διατήρηση της υπαγωγής στο καθεστώς απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του άρθρου 287, σημείο 19, της ως άνω οδηγίας, σε σχέση με δραστηριότητα την οποία ασκούσε προηγουμένως άλλη εταιρία υπαγόμενη στο καθεστώς αυτό, η εν λόγω οδηγία 2006/112 αποκλείει τη δυνατότητα της ούτως ιδρυθείσας εταιρίας να υπαχθεί στο συγκεκριμένο καθεστώς, ακόμη και ελλείψει ειδικών διατάξεων που να κατοχυρώνουν την απαγόρευση τέτοιων καταχρηστικών πρακτικών στην εθνική έννομη τάξη.

(υπογραφές)