ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
της 14ης Μαρτίου 2006 [1]

I — Εισαγωγή

1. Το Cour de cassation του Βελγίου ρωτά το Δικαστήριο ως προς τα αποτελέσματα, στο πλαίσιο του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) μιας διάταξης του εθνικού δικαίου που προβλέπει απόλυτη ακυρότητα για τις συμβάσεις με παράνομη αιτία, δηλαδή τις μεθοδεύσεις που σκοπούν να εξαπατήσουν το Δημόσιο στη διαχείριση και την επιβολή του φόρου αυτού.

2. Συγκεκριμένα ρωτά αν σε περίπτωση απάτης του τύπου «γαϊτανάκι» αυτή η συνέπεια ως προς το κύρος της σύμβασης πωλήσεως εμποδίζει την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου, διακρίνοντας δύο περιπτώσεις, την περίπτωση όπου ο αγοραστής ήταν καλής πίστεως (υπόθεση C-440/04) και την περίπτωση στην οποία συμμετείχε στην απάτη (υπόθεση C-439/04) [2].

3. Η απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ. [3], έδωσε την απάντηση για την πρώτη περίπτωση, ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει το φόρο αν αγνοούσε ότι η συναλλαγή εντάσσεται σε μια ευρύτερη μεθόδευση και πραγματοποιείται με σκοπό την υπεξαίρεση πόρων του Δημοσίου.

4. Προκειμένου να εκλείψει η αβεβαιότητα σχετικά με τη δεύτερη περίπτωση στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο μετέχει ενεργά στην απάτη, η πρόσφατη απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. [4], διατυπώνει τις σχετικές ερμηνευτικές κατευθύνσεις.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ισπανική.

2 — Το βελγικό Cour de cassation υπέβαλε στο Δικαστήριο δύο άλλες αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής απόφασης (υποθέσεις C-42/05, Ring Occasions και Fortis Banque, και C-378/05, Samoiloi), με ερωτήματα παρόμοια με τα υπό εξέταση.

3 — Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Συλλογή 2006, σ. I-483.

4 — Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-255/02, C-419/02 και C-223/02, Συλλογή 2006, σ. I-1609, σ. I-1685 και σ. I-1751.

II — Νομοθετικό πλαίσιο

Α — *Η κοινοτική ρύθμιση περί ΦΠΑ*

5. Κατά το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας[5]:

«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 επεβάρυνε 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.»

6. Κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής, η έκτη οδηγία[6] διακρίνει δύο κατηγορίες φορολογητέων πράξεων: τις «παραδόσεις αγαθών» και τις «παροχές υπηρεσιών» και ορίζει τις πρώτες ως μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος (άρθρο 5, παράγραφος 1).

7. Η οδηγία καλύπτει τις πράξεις αυτές όταν πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας από οποιοδήποτε ασκούντα κατά τρόπο ανεξάρτητο δραστηριότητες παραγωγού, εμπόρου ή παρέχοντος υπηρεσίες καθώς και δραστηριότητες ελευθερίων επαγγελμάτων ή των εξομοιωμένων προς αυτά (άρθρο 2, παράγραφος 1, και άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2).

8. Το άρθρο 17 τοποθετεί τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως στο χρονικό σημείο κατά το οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός και καθορίζει τις προϋποθέσεις ασκήσεώς του.

9. Η έκτη οδηγία που ρυθμίζει τις απαλλαγές (άρθρα 13 έως 16), κάνει λόγο για την ανάγκη αποτροπής «ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής», ο στόχος δε αυτός επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από την εν λόγω οδηγία (άρθρο 27, παράγραφος 1).

5 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

6 — 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

Β — *Το βελγικό δίκαιο*

10. Κατά τον βελγικό αστικό κώδικα οι ενοχές χωρίς αιτία ή εκ ψευδούς ή παράνομης αιτίας δεν παράγουν αποτελέσματα (άρθρο 1131) και η αιτία είναι παράνομη αν απαγορεύεται από τον νόμο, αν αντιβαίνει στα χρηστά ήθη ή στη δημόσια τάξη (άρθρο 1133).

11. Κατ' εφαρμογήν των αρχών αυτών, το αιτούν δικαστήριο, το Cour de cassation [7], έκρινε απολύτως άκυρη τη σύμβαση που έχει ως σκοπό την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ αν ο ένας των συμβαλλομένων ενήργησε δολίως ακόμη και αν ο αντισυμβαλλόμενος αγνοούσε τον δόλο.

12. Κατά συνέπεια το Cour de cassation κρίνει ότι η μεταβίβαση της κυριότητας που γίνεται με τον ίδιο σκοπό είναι άκυρη και δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 1, του κώδικα φόρου προστιθεμένης αξίας [8] (που μεταφέρει το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο) και κατά συνέπεια το δικαίωμα εκπτώσεως που θεσπίζει το άρθρο 45, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα ΦΠΑ (που μεταφέρει το άρθρο 17, παράγραφος 2 της εν λόγω οδηγίας) δεν περιέρχεται στον αποκτώντα ακόμα και αν αυτός αγνοούσε τον δόλο του πωλητή.

III — Τα πραγματικά περιστατικά στις κύριες δίκες

Α — *Στην υπόθεση C-439/04*

13. Η εταιρία Computime Belgium (στο εξής: Computime), ήδη υπό πτώχευση, εκπροσωπούμενη από τον A. Kittel, ασκούσε χονδρικό εμπόριο στοιχείων συστημάτων πληροφορικής που προμηθευόταν στο Βέλγιο και εξήγε σε άλλα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μεταξύ άλλων στο Λουξεμβούργο.

14. Στη συνέχεια ο Λουξεμβούργιος αποδέκτης απέστελλε τα προϊόντα σε τρίτο επίσης εγκατεστημένο στο Μεγάλο Δουκάτο, ο οποίος τα προωθούσε πάλι στο Βέλγιο, στον προμηθευτή της Computime [9].

7 — Απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2000, αίτηση αναιρέσεως, αριθ. C.99.0136.F (Bull., I, nº 543).

8 — Κώδικας φόρου προστιθεμένης αξίας, νόμιος της 3ης Ιουλίου 1969 (*Moniteurbelge* της 17ης Ιουλίου 1969) όπως τροποποιήθηκε με τον νόμιο της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (*Moniteurbelge* της 31ης Δεκεμβρίου 1992).

9 — Οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι σε μικρό χρονικό διάστημα (από 10 Ιανουαρίου μέχρι 30 Ιουνίου 1997), έπαιξε επανειλημμένα με τα ίδια κιβώτια μικροσυσκευαστών CPU Pentium Intel. Επί 3 290 συναλλαγών, οι 736 έγιναν με χρήση κυτίων που είχαν μεταφερθεί πολλές φορές, ορισμένα μέχρι και έξι φορές.

15. Ο προμηθευτής αυτός ουδέποτε κατέβαλε τον ΦΠΑ που χρέωνε στην Computime, ενώ εξέπιπτε συστηματικά τα ποσά ΦΠΑ που του χρέωναν.

16. Κατά το Cour de cassation, η Computime γνώριζε τη μεθόδευση.

Β — *Στην υπόθεση C-440/04*

17. Ο K. Aillaud πώλησε στην εταιρία Recolta Recycling (στο εξής: Recolta), δεκαέξι αυτοκίνητα πολυτελείας που είχε αγοράσει από την Auto Mail και εισέπραξε τον αντίστοιχο ΦΠΑ.

18. Αμέσως μετά η Recolta τα πώλησε στην Auto Mail προκειμένου να διοχετευθούν σε άλλα κράτη μέλη, η πράξη δε αυτή απαλλασσόταν τότε κατ' εφαρμογήν του παλαιού άρθρου 43 του κώδικα περί ΦΠΑ.

19. Στην πραγματικότητα τα αυτοκίνητα ουδέποτε έφυγαν από το Βέλγιο, αλλά διοχετεύθηκαν σε διάφορα ειδικευμένα κυκλώματα με σκοπό την αποφυγή της καταβολής του φόρου. Ο K. Aillaud και η Auto Mail συνεργάζονταν δηλαδή προκειμένου να μην εισπράττεται ο ΦΠΑ.

20. Στο πλαίσιο των ποινικών δικών που κινήθηκαν για τις πράξεις αυτές εκδόθηκε διάταξη περί παύσης της ποινικής διώξεως έναντι του μέλους του διοικητικού συμβουλίου της Recolta.

IV — Τα προδικαστικά ερωτήματα

21. Η διοίκηση αρνήθηκε στην Computine και στη Recolta την έκπτωση του ΦΠΑ που είχαν καταβάλει, αμφότερες δε οι εταιρίες προσέβαλαν την απόφαση με ανόμοια επιτυχία, δεδομένου ότι το Tribunal de première instante de Verviers, με απόφαση της 28ης Ιουλίου 1999, απέρριψε την προσφυγή της Computime, ενώ, με άλλη απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 1996, δέχθηκε την προσφυγή της Recolta, και οι αποφάσεις αυτές επικυρώθηκαν από το Cour d'appel de Liège στις 29 Μαΐου 2002 και στις 9 Νοεμβρίου 2001, αντιστοίχως.

22. Ασκήθηκαν δύο αιτήσεις αναιρέσεως και το Cour de cassation ανέστειλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο, βάσει του άρθρου 234 ΕΚ τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«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 φόρου προστιθεμένης αξίας 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 της παράνομης αιτίας της η οποία αφορά τον 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;

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 φόρο προστιθεμένης αξίας της οποίας είχαν γνώση αμφότεροι οι συμβαλλόμενοι;»

23. Τα δύο πρώτα ερωτήματα είναι κοινά στις δύο υποθέσεις ενώ το τρίτο υποβάλλεται στην υπόθεση C-439/04, Kittel.

V — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

24. Με διάταξη της 28ης Ιανουαρίου 2005, ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου αποφάσισε την ένωση και συνεκδίκαση των υποθέσεων C-439/04 και C-440/04, οι οποίες είναι συναφείς κατά το αντικείμενο.

25. Ο A. Kittel, η Recolta, η Επιτροπή, η Βελγική και η Ιταλική Κυβέρνηση κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις εντός της προθεσμίας του άρθρου 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου.

26. Κατά τη συνεδρίαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, όλοι οι παρεμβαίνοντες εκτός της Ιταλικής Κυβέρνησης παρέστησαν και ανέπτυξαν προφορικά τις παρατηρήσεις τους.

VI — Πώς λειτουργεί μια απάτη του τύπου «γαϊτανάκι»

27. Το ενδοκοινοτικό εμπόριο αποτελεί φαίνεται πρόσφορο έδαφος για την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ και αυτή η φοροαποφυγή λαμβάνει διάφορες μορφές, πλην όμως οργανώνεται πάντα «αλυσιδωτά».

28. Στην απλούστερη μορφή της εξελίσσεται κατά τον ακόλουθο τρόπο [10]:

— η εταιρία «Α» («βασική εταιρία») πραγματοποιεί απαλλασσομένη παράδοση αγαθών προς τον «Β» («επιχειρηματίας της απάτης» ή «αφανής επιχειρηματίας»), από το κράτος μέλος «Χ» προς το κράτος μέλος «Υ»·

— ο «Β», που απέκτησε τα αγαθά χωρίς να καταβάλει ΦΠΑ, τα πωλεί, στο κράτος μέλος του «Υ», στον «Γ» (ο πράκτορας), από τον οποίο εισπράττει τον φόρο και λίγο μετά εξαφανίζεται χωρίς να τον αποδώσει στο Δημόσιο [11]:

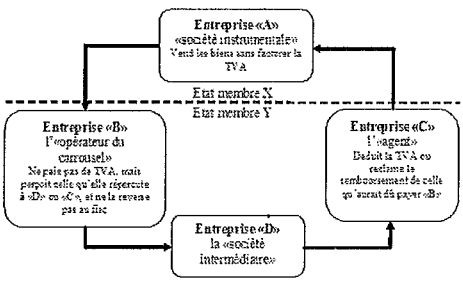
— ο «Γ» εκπίπτει τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις αγορές του από τον «Β» και διοχετεύει το εμπόρευμα στην αγορά της χώρας «Υ» μετακυλίοντας τον ΦΠΑ.

29. Η ζημιά για το Δημόσιο ισούται με το μέρος του φόρου που καταβάλλει ο «Γ» στον «Β» ο οποίος δεν τον αποδίδει.

30. Σε ορισμένες περιπτώσεις για την απόκρυψη της σχέσης μεταξύ «Β» και «Γ», μεσολαβούν μια ή περισσότερες επιχειρήσεις «Δ» (ενδιάμεσες εταιρίες ή εταιρίες παραπέτασμα»).

31. Η αλυσίδα λαμβάνει τη μορφή «γαϊτανακιού» όταν ο πράκτορας «Γ» δεν περιορίζεται στο έδαφος του κράτους «Υ», αλλά πραγματοποιεί απαλλασσομένη παράδοση σε επιχείρηση ευρισκόμενη στο κράτος καταγωγής των αγαθών, «Χ», που μπορεί να είναι η βασική εταιρία «Α». Στο κράτος αυτό αυτή η μεθόδευση είναι δυνατόν να επαναληφθεί επ' —αόριστον. Η απάτη αποκαλύπτεται όταν ο «Γ» ζητεί την απόδοση του ΦΠΑ [12].

32. Το τέχνασμα γίνεται σαφέστερο με την ακόλουθη σχηματική παράσταση:



10 — Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή μηχανισμών διοικητικής συνεργασίας στην καταπολέμηση της απάτης περί τον ΦΠΑ, Βρυξέλλες, 16 Απριλίου 2004, COM(2004) 260 τελικό, σσ. 6 και 7.

11 — Το σημείο αυτό εξηγεί το προσωνύμιο «πέστροφα», που του αποδίδεται λόγω του ότι γλιστρά.

12 — Στην καλούμενη «απάτη γαϊτανάκι δι' εγγράφων» δεν υπάρχει καν εμπόρευμα αλλά μόνο μεταβίβαση τιμολογίων.

33. Στην υπόθεση C-339/04 δεν υπήρχε ενδιάμεσος «Δ». Η Computime που γνώριζε την απάτη έπαιξε τον ρόλο του μεσίτη «Γ» ενώ ο Βέλγος προμηθευτής της τον ρόλο του επιχειρηματία της απάτης «Β» και οι λουξεμβουργιανές εταιρίες ήταν οι βασικές εταιρίες «Α».

34. Στην άλλη υπόθεση (C-440/04) η επιχείρηση εξελίχθηκε εξ ολοκλήρου στο Βέλγιο αλλά το παράνομο κέρδος απέφερε μια ενδοκοινοτική συναλλαγή που οι πρωταγωνιστές της δεν σκόπευαν να ολοκληρώσουν. Το τέχνασμα στηρίχθηκε σε δύο κυκλώματα. Στο ένα, το απλούστερο, η Auto Mail (επιχειρηματίας της απάτης «Β»), υπεξαιρούσε τον ΦΠΑ που εισέπραττε από την πώληση αυτοκινήτων στον Κ. Aillaud (μεσίτης «Γ»). Τα αυτοκίνητα αυτά είχαν πωληθεί, με απαλλαγή ΦΠΑ, από τη Recolta (βασική εταιρία «Α»), που αγνοούσε τη μεθόδευση, στην ίδια την Auto Mail, με τη διαφορά ότι η Recolta τις είχε αγοράσει από τον Κ. Aillaud καταβάλλοντας τον ΦΠΑ. Το άλλο κύκλωμα περιπλέκεται με την παρέμβαση τρίτων αυτουργών «Γ», έτσι ώστε ο Κ. Aillaud καταλήγει στον ρόλο του ενδιαμέσου «Δ», αλλά η θέση του διαφέρει από την ανωτέρω παράσταση και αποτελεί το αντίβαρο της βασικής εταιρίας «Α».

35. Στην πραγματικότητα η απάτη εξελίσσεται με τον περίεργο και περίπλοκο τρόπο που επινοεί η φαντασία των αυτουργών της. Συμφωνώ με τη γνώμη που διατυπώνει ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro στο σημείο 8 των προτάσεών του στην υπόθεση Optigen κ.λπ. που προανέφερα, όπου τονίζει ότι σε κάθε περίπτωση το αντικείμενο της απάτης συνίσταται στο ότι δεν δηλώνεται ένα ποσό που εισπράχθηκε ως ΦΠΑ.

VII — Ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων

36. Το βελγικό Cour de cassation ερωτά το Δικαστήριο ως προς το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου των υποκειμένων στον φόρο που δεν μετείχαν στην απάτη [13], καίτοι τη διευκόλυναν [14], είτε εκ προθέσεως είτε εκ παραδρομής.

A — *Τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα (σχετικά με τους καλόπιστους υποκειμένους στον φόρο)*

37. Τη λύση του διλήμματος αυτού όπως το περιέγραψα στην εισαγωγή δίνει η απόφαση

13 — Η ζημία για το Δημόσιο φαίνεται στη περίπτωση του επιχειρηματία της απάτης.

14 — Ως βασική εταιρία, αυτουργός ή απλώς ενδιάμεσος.

Optigen κ.λπ. η οποία σε ίδιες περιστάσεις δέχθηκε ακέραιο το δικαίωμα εκπτώσεως.

38. Συνεπώς δεν έχω τίποτα ή πολύ λίγο να προσθέσω όχι μόνο διότι η απόφαση αυτή είναι πολύ πρόσφατη αλλά κυρίως διότι η λύση που δίνει είναι σοφή. Το Δικαστήριο, υπενθυμίζοντας τον αντικειμενικό χαρακτήρα των εννοιών που περιέχει η έκτη οδηγία (σκέψεις 43 έως 45) και τον γενικό στόχο του ΦΠΑ που διέπεται από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που αποκλείει τις διακρίσεις που στηρίζονται στη νομιμότητα των συναλλαγών (σκέψη 49), υπογράμμισε ότι οι συναλλαγές που δεν σχετίζονται με την απάτη είναι φορολογητέες στο μέτρο που καταλογίζονται σε φορολογούμενο του οποίου το δικαίωμα εκπτώσεως δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι, χωρίς να το γνωρίζει, οι συναλλαγές αυτές εντάσσονται σε αλυσίδα παράνομου εμπορίου (σκέψεις 51 έως 54).

39. Από την απόφαση δηλαδή αυτή συνάγεται το συμπέρασμα ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ δεν επιτρέπει να χάνει το δικαίωμα εκπτώσεως εκείνος που, καλόπιστα [15], αποκτά τα αγαθά αγνοώντας την απάτη του πωλητή, με την αιτιολογία ότι κατά τον βελγικό αστικό κώδικα η σύμβαση είναι απολύτως άκυρη.

15 — Το υποκειμενικό αυτό στοιχείο πρέπει να αποδεικνύεται σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες εκάστης των εσωτερικών εννόμων τάξεων εφόσον δεν θίγεται η αποτελεσματικότητα κοινοτικών διατάξεων (σημείο 57 κατωτέρω).

B — *Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα (σχετικά με τους υποκειμένους στον φόρο που γνωρίζουν την απάτη)*

40. Η λύση δεν είναι τόσο εύκολη όταν ο αποκτών γνωρίζει τη μεθόδευση. Στην περίπτωση αυτή υπάρχουν δύο πιθανότητες: (1) την πληροφορείται αλλά δεν συμμετέχει και δεν αντλεί κανένα όφελος ή (2) παρεμβαίνει στην αισχροκέρδεια και ωφελείται παράνομα.

1. Η πρώτη πιθανότητα

41. Εδώ η απάντηση δεν υπάρχει λόγος να είναι διαφορετική από την περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο που αγνοεί την απάτη.

42. Το σκεπτικό της απόφασης Optigen κ.λπ. αναπτύσσει εδώ όλη του την αξία διότι μια δραστηριότητα δεν παύει να είναι νόμιμη ως οικονομική δραστηριότητα για τον λόγο ότι αυτός που την ασκεί γνωρίζει ότι ο αντισυμβαλλόμενός του εμπνέεται από παράνομα κίνητρα, διότι η δραστηριότητα αυτή που υπόκειται στον ΦΠΑ είναι η πηγή του δικαιώματος εκπτώσεως.

43. Η ουδετερότητα που χαρακτηρίζει τον φόρο αυτό απαγορεύει να αποκλειστούν

από το σύστημά του οι συναλλαγές που εμπίπτουν στο αντικείμενό του. Η απόφαση Optigen επιβεβαίωσε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ισχύει ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ καταβλήθηκε για άλλες, προγενέστερες ή μεταγενέστερες συναλλαγές (σκέψη 54).

44. Η συμπεριφορά του «μη νομοταγούς» οφειλέτη που δεν αναφέρει την απάτη στο δημόσιο ταμείο έχει διάφορες συνέπειες [16], αλλά ουδέποτε έχει ως αποτέλεσμα την εξουδετέρωση μιας θεμελιώδους αρχής του συστήματος του ΦΠΑ, της αρχής ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε φάση της διαδικασίας παραγωγής και διανομής κατόπιν αφαιρέσεως του φόρου που επιβάρυνε τα προηγούμενα στάδια [17].

2. Η δεύτερη περίπτωση

α) Το κατάλληλο για την ανάλυση πλαίσιο

45. Αν όλοι μετέχουν στη μεθόδευση, αυτή θα αποτελεί απάτη δεδομένου ότι πραγματοποιείται με σκοπό να εξαπατηθεί το Δημόσιο.

16 — Όπως π.χ. ότι επισύρει την ευθύνη του για υπεξαιρεθέντα ποσά (βλ. σημείο 46 ανωτέρω).

17 — Στα σημεία 58 επ. κατωτέρω αναλύω τον κεντρικό ρόλο που έχει το δικαίωμα αυτό στο πλαίσιο της δομής του ΦΠΑ.

46. Απέναντι σε μια τέτοια κατάσταση τα κράτη μέλη οφείλουν να αντιδράσουν και να προβλέψουν ενδεχομένως ειδικές παρεκκλίσεις στο πλαίσιο του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή να απαιτήσουν σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 3 [18], την αλληλέγγυο καταβολή του φόρου τηρώντας τις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου [19].

47. Σε κάθε περίπτωση τα μέτρα αυτά είναι αναγκαία, αλλά ανεπαρκή, δεδομένου ότι, λόγω της διαφορετικής προέλευσής τους, είναι δυνατόν να εμφανίζουν διαφορές, και κατ' αυτόν τον τρόπο θίγεται η ομοιομορφία του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

48. Μάλιστα αν ένα κράτος μέλος δεν ενεργήσει, θα ήταν αντίθετο στην πλέον στοιχειώδη λογική να γίνεται ανεκτή η απάτη και να απαλλάσσεται από κάθε νομική κύρωση [20].

18 — Η οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον προσδιορισμό του οφειλέτη του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 269, σ. 44), τροποποίησε το άρθρο 21 προσθέτοντας την παράγραφο 3.

19 — Ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro, στις προτάσεις που ανέπτυξε στις 7 Δεκεμβρίου 2005, στην υπόθεση C-384/04, Federation of Technological Industries, στην οποία δεν έχει ακόμα εκδοθεί απόφαση, προτείνει στο Δικαστήριο να δώσει την απάντηση ότι, υπό το φως του άρθρου 21, παράγραφος 3, και τηρουμένων των αρχών που προαναφέρατε, τίποτα δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρούν αλληλεγγύως και εις ολόκληρο υπεύθυνο για την καταβολή του φόρου το πρόσωπο το οποίο κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της συναλλαγής γνώριζε ή όφειλε ευλόγως να γνωρίζει ότι δεν επρόκειτο να καταβληθεί ο φόρος (σημείο 39, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο).

20 — Ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro επισημαίνει τον κίνδυνο αυτό στο σημείο 76 των προτάσεων που ανέπτυξε στις 7 Απριλίου 2005 στις υποθέσεις Halifax κ.λπ.

49. Πρέπει συνεπώς να εξεταστεί αν κάποια γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου επιβάλλει ενιαία αντίδραση έναντι πράξεων όπως της παρούσας υπόθεσης, όταν οι πρωταγωνιστές γνωρίζουν τον παράνομο χαρακτήρα τους.

50. Τα δίκτυα εντός των οποίων ένας από τους μετέχοντες δεν καταβάλλει στο δημόσιο ταμείο το ποσό του ΦΠΑ που μετακυλύει και ο άλλος το εκπίπτει ενέχουν κατάχρηση δικαιώματος, διότι χρησιμοποιείται μια νομική διάταξη (το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας) προκειμένου να επιτευχθεί πλεονέκτημα αντίθετο προς τον σκοπό της διάταξης, και πραγματοποιείται πράξη εκτός των συνήθων συνθηκών του εμπορίου με σκοπό τον αδικαιολόγητο πλουτισμό.

51. Συνεπώς, το ζήτημα είναι να ερευνηθεί αν η απαγόρευση της κατάχρησης δικαιώματος έχει εφαρμογή και στον τομέα του ΦΠΑ.

β) Η κατάχρηση δικαιώματος και το κοινό σύστημα ΦΠΑ

52. Το ζήτημα αυτό εξετάστηκε με την απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006 στις υποθέσεις Halifax κ.λπ. που προανέφερα, όπου ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro εξετάζει (σημείο 60 επ.) διάφορες αποφάσεις του Δικαστηρίου [21], για να συναγάγει την αρχή ότι «οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κοινοτικούς κανόνες καταχρηστικά ή καταστρατηγώντας τους» [22].

53. Συμφωνώ με τον συνάδελφό μου γενικό εισαγγελέα Poiares Maduro και φρονώ ότι η αρχή αυτή διέπει τον τομέα του ΦΠΑ. Μάλιστα η καταπολέμηση της φοροαποφυγής αποτελεί στόχο που αναγνωρίζει και επιδιώκει η έκτη οδηγία με τα άρθρα τα σχετικά με την απαλλαγή όπως επισημαίνει η απόφαση Gemeente Leusden y Holin Groep [23], πράγμα που επανέλαβε η απόφαση Halifax κ.λπ. [24]. Πρέπει να αποφεύγεται η καθαρά ρητορική επίκληση των κοινοτικών κανόνων περί ΦΠΑ με σκοπό την επίτευξη πλεονεκτήματος που αντιβαίνει στις ίδιες τις επιταγές τους.

54. Το πρόβλημα δεν είναι το γεγονός ότι γίνεται επίκληση της κατάχρησης δικαιώ-

21 — Η κοινοτική νομολογία έχει ασχοληθεί με την κατάχρηση δικαιώματος στους ακόλουθους τομείς: α) θεμελιώδεις ελευθερίες [αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 1974, 33/74, Van Binsbergen (Συλλογή τόμος 1974, σ. 513, σκέψη 13)· της 7ης Φεβρουαρίου 1979, 115/78, Knoors (Συλλογή τόμος 1979/1, σ. 169, σκέψη 25)· και της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros (Συλλογή 1999, σ. I-1459, σκέψη 24)]· β) κοινωνική ασφάλιση [απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-206/94, Palletta (Συλλογή 1996, σ. I-2357, σκέψη 24)]· γ) κοινή γεωργική πολιτική [αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 1977, 125/76, Cremer (Συλλογή τόμος 1977, σ. 479, σκέψη 21)· και της 3ης Μαρτίου 1993, C-8/92, General Milk Products (Συλλογή 1993, σ. I-779, σκέψη 21)]· δ) εταιρικό δίκαιο [αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-367/96, Κεφάλας κ.λπ. (Συλλογή 1998, σ. I-2843, σκέψεις 20 και 28)· και της 23ης Μαρτίου 2000, C-373/97, Διαμαντής (Συλλογή 2000, σ. I-1705, σκέψη 33)].

22 — Αυτή την έκφραση χρησιμοποιεί ο γενικός εισαγγελέας La Pergola στις προτάσεις του στην υπόθεση Centros, όπ.π., σημείο 20.

23 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, (συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-487/01 και C-7/02 (Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 76).

24 — Σκέψη 71.

ματος, αλλά ο καθορισμός των κριτηρίων στα οποία στηρίζεται. Δεν είναι τυχαίο που στον τομέα αυτό, τον οποίο διέπει η αρχή της νομιμότητας, η ασφάλεια δικαίου και μια από τις εκφράσεις της, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, παίζουν αποφασιστικό ρόλο προκειμένου να δίνεται η δυνατότητα στους πολίτες να γνωρίζουν εκ των προτέρων και επακριβώς την έκταση των υποχρεώσεών τους [25]. Εξάλλου, οι πολίτες έχουν επίσης την ελευθερία να οργανώνουν τις υποθέσεις τους και να περιορίζουν κατ' αυτόν τον τρόπο τις φορολογικές τους επιπτώσεις [26], επιλέγοντας, για οικονομικούς λόγους, μεταξύ απαλλασσομένων και φορολογουμένων συναλλαγών, προκειμένου να μειώνουν τη φορολογική επιβάρυνσή τους [27]· για τον λόγο αυτό δεν μπορεί να τους προσαφθεί ότι επωφελούνται μιας διάταξης ή ενός νομικού κενού για να καταβάλλουν λιγότερους φόρους [28].

55. Οι προεκτεθείσες θεωρήσεις μας παρέχουν τα στοιχεία για την οριοθέτηση της έννοιας της κατάχρησης δικαιώματος στον τομέα του ΦΠΑ. Πρώτον, είναι βέβαιο ότι η ελευθερία οργανώσεως του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να ασκείται στο πλαίσιο τηρήσεως των πλεονεκτημάτων που συνδέονται με το οικείο νομικό σύστημα. Με άλλα λόγια ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να σέβεται τη βούληση του νομοθέτη πράγμα που δεν συμβαίνει οσάκις, παρά την κατά φαινόμενο τήρηση των όρων της κοινοτικής διάταξης, επιδιώκει και επιτυγχάνει αποτέλεσμα αντίθετο με τη βούληση του νομοθέτη [29].

56. Το δεύτερο στοιχείο αφορά το αντικείμενο της πράξης που δεν έχει άλλη εξήγηση παρά μόνο τη δημιουργία του προβαλλομένου δικαιώματος [30], για την επίτευξη αδικαιολογήτου οφέλους [31]. Εκτός του γεγονότος ότι ο ωφελούμενος από την έκπτωση πρέπει να γνωρίζει τη μεθόδευση, πρέπει επίσης να ενεργεί σε συνεννόηση με τους άλλους μετέχοντες έτσι ώστε η σύμβαση, που δεν έχει κανένα αυτοτελές οικο-

25 — Η απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-17/01, Sudholz (Συλλογή 2004, σ. I-4243), που παραπέμπει σε άλλη απόφαση, διευκρινίζει αυτό το σημείο στη σκέψη 34.

26 — Στις προτάσεις του στην υπόθεση C-23/98, Heerma (Συλλογή 2000, σ. I-419), στην οποία εκδόθηκε η απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2000 και την οποία μνημονεύει η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, ο γενικός εισαγγελέας Κοσμάς τονίζει το δικαίωμα κάθε φυσικού προσώπου να συστήσει εταιρία και στο γεγονός ότι τίποτα δεν εμποδίζει ούτε τα πρόσωπα ούτε τις εταιρίες να παρέχουν υπηρεσίες ή αγαθά σε οικείους και ταυτόχρονα να θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ (σημείο 28).

27 — Αποφάσεις της 6ης Απριλίου 1995 C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 26)· και της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International (Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33). Ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro, στις προτάσεις του στην υπόθεση Halifax κ.λπ. είναι σαφέστατος στο σημείο αυτό και υπογραμμίζει ότι δεν υπάρχει νομική υποχρέωση διαχειρίσεως μιας επιχείρησης κατά τρόπο ώστε να μεγιστοποιούνται τα φορολογικά έσοδα του δημοσίου (σημείο 85).

28 — Βλ. απόφαση του Δικαστηρίου Gemeinde Leusden και Holin Groep, όπ.π., σκέψη 79.

29 — Ο γενικός εισαγγελέας Poiares Maduro παρατηρεί ότι πρέπει να αντιπαραβάλλεται ο σκοπός που επιδιώκει η ρύθμιση με τα αποτελέσματα της δραστηριότητας και δεν υπάρχει κατάχρηση αν τα αποτελέσματα αυτά απορρέουν από δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο θεμιτών οδών (προτάσεις Halifax κ.λπ., σημείο 88).

30 — Αν αυτό στηρίζεται σε διαφορετικό λόγο δεν υπάρχει κατάχρηση δικαιώματος. Σε τέτοιες περιστάσεις αν μια νομική διάταξη ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι δεν παρέχει πλεονέκτημα βάσει μιας γενικής άγραφης αρχής αυτό θα έδινε στις φορολογικές αρχές εξουσία εκτιμήσεως πάρα πολύ ευρεία για να καθορίζουν ποιος στόχος μιας συγκεκριμένης πράξης πρέπει να θεωρείται ως αποφασιστικής σημασίας (προτάσεις Halifax κ.λπ., σημείο 89), εις βάρος της απαραίτητης ασφάλειας δικαίου.

31 — Λυτές οι δύο παράμετροι που εφάρμοσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-110/99, Emsland-Stärke (Συλλογή 2000, σ. I-11569), με την οποία δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα ενός εισαγωγέα για επιστροφές παρά την τυπική τήρηση των σχετικών προϋποθέσεων (σκέψεις 52 και 53), επανελήφθησαν με την απόφαση Halifax κ.λπ. (σκέψεις 74 και 75).

νομικό περιεχόμενο, δεν αποτελεί τίποτα άλλο παρά την κάλυψη του επιτυγχανομένου κέρδους.

57. Το ζήτημα αν μια συγκεκριμένη περίπτωση εμφανίζει τα χαρακτηριστικά αυτά είναι της αρμοδιότητας των εθνικών δικαστηρίων τα οποία θα εφαρμόσουν τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου εφόσον δεν θίγεται η αποτελεσματικότητα της κοινοτικής τάξης [32]. Κατά την εξέταση αυτή τα δικαστήρια αυτά πρέπει να λάβουν υπόψη τους νομικούς, οικονομικούς και προσωπικούς δεσμούς που συνδέουν τα ενεργούντα πρόσωπα [33]· είναι δε ιδιαίτερα σημαντικά δύο στοιχεία: το ένα είναι το παράνομο κέρδος του προσώπου που επικαλείται το δικαίωμα εκπτώσεως, το άλλο είναι η θέση του στο πλαίσιο του κυκλώματος, δεδομένου ότι όσο πλησιέστερα βρίσκεται στην εικονική πράξη τόσο εντονότερη είναι η υποψία ότι μετέσχε στην απάτη.

γ) Το δικαίωμα εκπτώσεως στην περίπτωση απάτης τύπου «γαϊτανάκι»

58. Το δικαίωμα εκπτώσεως βρίσκεται στην καρδιά του κοινού συστήματος ΦΠΑ: ο επιχειρηματίας αποδεσμεύεται από τον φόρο που οφείλει ή έχει εξοφλήσει στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του χρεώνοντάς τον στον καταναλωτή. Είναι προϋπόθεση της αρχής της ουδετερότητας, δεδομένου ότι δίνει τη δυνατότητα στους ενδιαμέσους παρεμβαίνοντες να εκπέσουν από την οικεία φορολογική βάση τα ποσά που κατέβαλαν ως ΦΠΑ στους προμηθευτές τους, λαμβάνοντας από τη εφορία το τμήμα του φόρου που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της τιμής πωλήσεως και της τιμής αγοράς [34].

59. Οι σκέψεις αυτές επιβεβαιώνουν ότι το δικαίωμα γεννάται κατά τον χρόνο όπου ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός με την παράδοση των αγαθών και την παροχή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεων (άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας). Όταν αντιθέτως διατηρούν δεσμό με πράξεις μη φορολογούμενες ή φορολογούμενες μεν αλλά απαλλασσόμενες, ο φόρος δεν καθίσταται απαιτητός και δεν χωρεί έκπτωση, δεδομένου ότι απορρέει αποκλειστικά από μια φορολογική υποχρέωση στην οποία εφαρμόζεται. Αν δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση διότι στήθηκε ένα τέχνασμα με μόνο σκοπό να γεννηθεί τεχνητά το δικαίωμα εκπτώσεως, δεν δικαιολογείται η αντιστάθμιση για μια επιβάρυνση η οποία στην πραγματικότητα δεν σημειώθηκε. Αυτό εξηγεί γιατί το Δικαστήριο δέχεται ότι είναι μεν δυνατό να γεννηθεί το δικαίωμα πλην όμως δεν αποκτάται διότι, εκτός του ότι εξαρτάται από ενδεχόμενες διορθωτικές ενέργειες στο πλαίσιο του

32 — Απόφαση Emsland-Stärke, προαναφερθείσα σκέψη 54· βλ. επίσης αποφάσεις της 21ης Ιουλίου 2005, C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb (Συλλογή 2005, σ. I-7355, σκέψη 40)· και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ., σκέψη 76.

33 — Προαναφερθείσες αποφάσεις Emsland-Stärke, σκέψη 58, και Halifax κ.λπ., σκέψη 81.

34 — Βλ., κατ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibas (Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψη 33)· της 15ης Οκτωβρίου 2002, C-427/98, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2002, σ. I-8315, σκέψη 42)· και της 29ης Απριλίου 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel (Συλλογή 2004, σ. I-5583, σκέψη 36).

άρθρου 20 της έκτης οδηγίας, απαιτείται η απουσία απάτης ή κατάχρησης [35].

60. Αν το δικαίωμα αυτό, λόγω του κεντρικού ρόλου που του αναγνωρίζεται, δεν αναγνωριστεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο που παρεμβαίνει σε μια αλυσίδα, στην οποία, χωρίς τη συνδρομή και χωρίς την έγκρισή του, ένας τρίτος δεν αποδίδει τον ΦΠΑ που μετακυλίει, τότε θραύεται η αλυσίδα και ο φόρος χάνει τον αντικειμενικό χαρακτήρα του και δεν επιτυγχάνει τον στόχο του όπως αυτός διατυπώθηκε ήδη με την πρώτη οδηγία ΦΠΑ, που είναι να επιβληθεί ένας γενικός φόρος στην κατανάλωση. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει τέχνασμα που έχει σκοπό τη φοροαποφυγή, αλλά μόνο συνήθεις συναλλαγές, δηλαδή οικονομικές συναλλαγές κατά την έννοια της έκτης οδηγίας μεταξύ των οποίων παρεισφρέει κάποια απάτη. Για τον λόγο αυτό στην περίπτωση που ο υπόχρεος στον φόρο αγνοεί ότι εμπλέκεται σε ευρύτερη μεθόδευση που έχει σκοπό τη φοροαποφυγή ή που το γνωρίζει μεν πλην όμως παραμένει εκτός της παράνομης σύμπραξης, δεν επηρεάζεται το δικαίωμά του για έκπτωση. Όπως είδαμε, αυτή ήταν η θέση του Δικαστηρίου στην απόφαση Optigen με την οποία και συντάσσομαι.

61. Από την άλλη πλευρά η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως από το πρόσωπο που μετέσχε εν γνώσει του σε απάτη τύπου «γαϊτανάκι» θα οδηγούσε στην ίδια στρέβλωση διότι οι μεθοδεύσεις αυτές συνιστούν εικονικές συναλλαγές που έχουν σκοπό να μειώσουν την επιβάρυνση χωρίς νόμιμη αιτία. Παρατήρησα ήδη ότι σε ορισμένες περιπτώσεις το τέχνασμα πραγματοποιείται με απλή κυκλοφορία τιμολογίων, χωρίς πραγματική μεταβίβαση εμπορευμάτων. Καίτοι η οικονομική σημασία των πράξεων αυτών είναι προφανής, από νομικής σκοπιάς δεν έχουν καμία υπόσταση. Η Βελγική Κυβέρνηση συνεπώς βασίμως υποστηρίζει ότι τέτοιου είδους μηχανεύσεις δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά των φορολογητέων πράξεων κατά την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας, διότι δεν καταχωρούνται στο πλαίσιο του εμπορικού κύκλου του επιχειρηματία.

62. Συνοψίζοντας, η πρώτη και η έκτη οδηγία ΦΠΑ όχι μόνο επιτρέπουν αλλά και απαιτούν να χάνει το δικαίωμα εκπτώσεως αυτός που μετέχει εν γνώσει του σε δίκτυα απάτης του είδους αυτού για τον προσδιορισμό των οποίων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα προαναφερθέντα κριτήρια. Στην προοπτική αυτή, η απόφαση Fini H [36] υπενθυμίζει ότι τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως όταν αποδεικνύεται ότι προβάλλεται παρανόμως (σκέψη 34).

35 — Οι αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl (Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 41)· και C-396/98, Schlossstraße (Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 42), ακολουθούν αυτή την προσέγγιση. Το ίδιο και η απόφαση Halifax κ.λπ. που έχω μνημονεύσει επανειλημμένα (σκέψη 84).

36 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, C-32/03 (Συλλογή 2005, σ. I-1599).

VIII — Πρόταση

63. Βάσει των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα του Cour de cassation του Βελγίου:

«1) Η οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, πρώτη οδηγία περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, και η οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, έκτη οδηγία περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, δεν επιτρέπουν την απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου στην περίπτωση που ο υπόχρεος στον φόρο αποκτά αγαθά αγνοώντας την απάτη του πωλητή, με την αιτιολογία ότι το εσωτερικό αστικό δίκαιο θεωρεί απολύτως άκυρη τη σύμβαση πωλήσεως.

2) Η ίδια λύση επιβάλλεται οσάκις ο υπόχρεος στον φόρο γνωρίζει μεν την απάτη, πλην όμως δεν μετέχει και δεν αντλεί κέρδος από αυτή.

3) Αν μετέχει εν γνώσει του σε πράξη τέτοιου είδους η οποία πραγματοποιείται με μόνο σκοπό τη μείωση μιας φορολογικής υποχρέωσης και συνιστά κατάχρηση δικαιώματος, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιβάλλει να χάνει το πρόσωπο αυτό το δικαίωμα εκπτώσεως.»