ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 12ης Ιανουαρίου 2006 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-354/03, C-355/03 και C-484/03,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το High Court of Justice (Αγγλία και Ουαλία), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), με αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2003 (C-354/03 και C-355/03) και της 27ης Οκτωβρίου 2003 (C-484/03), που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 18 Αυγούστου και στις 19 Νοεμβρίου 2003, αντίστοιχα, στο πλαίσιο των διαδικασιών

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

κατά

Commissioners of Customs& Excise,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (εισηγητή) και U. Lõhmus, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Δεκεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Optigen Ldt, εκπροσωπούμενη από τους T. Beazley, QC, και J. Herberg, barrister,

— η Fulcrum Electronics Ltd, εκπροσωπούμενη από τους R. Englehart, QC, και A. Lewis, barrister,

— η Bond House Systems Ltd, εκπροσωπούμενη από τους K. P. E. Lasok, QC, και M. Patchett-Joyce, barrister,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Jackson (C-354/03, C-355/03 και C-484/03) και τον K. Manji (C-484/03), επικουρούμενους από τους R. Anderson, QC, και I. Hutton, barrister,

— η Κυβέρνηση της Τσεχίας, εκπροσωπούμενη από τον T. Boček (C-354/03, C-355/03 και C-484/03),

— η Δανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Molde και A. Rahbøl Jacobsen, επικουρούμενους από τον P. Biering, advokat (C-484/03),

— το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, εκπροσωπούμενο από την A.-M. Colaert και τον J. Monteiro (C-354/03 και C-355/03),

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal (C-354/03, C-355/03 και C-484/03),

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Φεβρουαρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΙΟ 1967, 71, σ. 1301), όπως έχει τροποποιηθεί από την 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, στο εξής: πρώτη οδηγία), καθώς και την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388, όπως έχει τροποποιηθεί από 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 τριών διαφορών μεταξύ των Optigen Ltd (στο εξής: Optigen), Fulcrum Electronics Ltd, τελούσας υπό εκκαθάριση (στο εξής: Fulcrum), και Bond House Systems Ltd (στο εξής: Bond House) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), αντιστοίχως, όσον αφορά το θέμα της απορρίψεως από τους τελευταίους των αιτήσεων επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που καταβλήθηκε για την αγορά, στο Ηνωμένο Βασίλειο, ολοκληρωμένων κυκλωμάτων υπολογιστών οι οποίοι στη συνέχεια εξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

4 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

5 Δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού. Η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων» ορίζεται στην εν λόγω παράγραφο 2 ως περιλαμβάνουσα όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες και μεταξύ άλλων τις δραστηριότητες εκμεταλλεύσεως ενσώματου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

6 Σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, «ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.»

7 Το άρθρο 17, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας ορίζει:

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

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

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

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για εισαχθέντα αγαθά·

[...]

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενον στον φόρο την αναφερόμενη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4 παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

[...]»

Οι διαφορές της κύριας δίκης

8 Όπως προκύπτει από τις αποφάσεις περί παραπομπής, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, η δραστηριότητα των εταιριών Optigen, Fulcrum και Bond House συνίστατο κυρίως στην αγορά ολοκληρωμένων κυκλωμάτων υπολογιστών από εταιρίες του Ηνωμένου Βασιλείου και στη μεταπώλησή τους σε αγοραστές εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος.

9 Για τον Ιούνιο του 2002, η Optigen ζήτησε την επιστροφή καθαρού ποσού εκπεστέου ΦΠΑ το οποίο υπερέβαινε τα 7 εκατομμύρια λίρες στερλίνες (GBP). Με αποφάσεις της 16ης και της 31ης Οκτωβρίου 2002 οι Commissioners απέρριψαν την αίτηση αυτή κατά το μέρος που αφορούσε ποσό λίγο ανώτερο των 7 εκατομμυρίων GBP. Ομοίως, με απόφαση της 30ής Οκτωβρίου 2002, οι Commissioners αρνήθηκαν στην εταιρία αυτή την επιστροφή ποσού λίγο ανώτερου των 13 εκατομμυρίων GBP για τον Ιούλιο του ιδίου έτους.

10 Για τον Ιούνιο του 2002, η Fulcrum ζήτησε την επιστροφή καθαρού ποσού ΦΠΑ επιβληθέντος επί των εισροών περίπου 7,2 εκατομμυρίων GBP. Με απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2002, οι Commissioners απέρριψαν την αίτηση αυτή μέχρι του ποσού των 2 εκατομμυρίων GBP περίπου. Ομοίως, για τον Ιούλιο του 2002, αρνήθηκαν την επιστροφή ποσού 1,1 εκατομμυρίου GBP περίπου επί αιτήσεως επιστροφής συνολικού ποσού περίπου 4 εκατομμυρίων GBP. Επιπλέον, τον Φεβρουάριο του 2003, οι Commissioners κοινοποίησαν στη Fulcrum πράξη καταλογισμού για ποσό 160 000 GBP περίπου, ως ΦΠΑ επί των εισροών που αντιστοιχούσε, κατ' αυτούς, σε ποσό που αφορούσε τον Μάιο του 2002 το οποίο είχαν επιστρέψει εσφαλμένα.

11 Η Bond House υπέβαλε, για τον Μάιο του 2002, αίτηση επιστροφής ποσού 16,3 εκατομμυρίων GBP περίπου, για ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών, αίτηση η οποία απορρίφθηκε από τους Commissioners. Τον Σεπτέμβριο του 2002, οι Commissioners γνωστοποίησαν στην εταιρία αυτή ότι δέχονταν ότι μπορούσε να επιστραφεί από το συνολικό ζητηθέν ποσό μόνον ποσό λίγο ανώτερο των 2,7 εκατομμυρίων GBP.

12 Από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίδικες συναλλαγές αποτελούσαν μέρος αλυσίδας παραδόσεων στις οποίες παρεμβαλλόταν, εν αγνοία των προσφευγουσών της κύριας δίκης, ένας αφανής επιχειρηματίας, δηλαδή ένας επιχειρηματίας υποκείμενος σε ΦΠΑ ο οποίος όμως είχε εξαφανιστεί χωρίς να καταβάλει στις φορολογικές αρχές τον φόρο ή ένας επιχειρηματίας που χρησιμοποιούσε υποκλαπέντα αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δηλαδή αριθμό που δεν του ανήκε, η πρακτική δε αυτή, κατά τους Commissioners, στοιχειοθετούσε την «κυκλική απάτη».

13 Σύμφωνα με τις αποφάσεις περί παραπομπής, στις υποθέσεις C-354/03 και C-355/03, και σύμφωνα με τους Commissioners, στην υπόθεση C-484/03, η «κυκλική απάτη» οργανώνεται κατ' αρχήν ως εξής:

— Μια εταιρία (Α) εγκατεστημένη σε κράτος μέλος πωλεί αγαθά σε μια άλλη εταιρία (Β) εγκατεστημένη σε δεύτερο κράτος μέλος.

— Η εταιρία Β, που είναι ο αφανής επιχειρηματίας ή η επιχείρηση που χρησιμοποιεί υποκλαπέντα αριθμό φορολογικού μητρώου, μεταπωλεί τα αγαθά αυτά σε μια ενδιάμεση εταιρία (Γ), εγκατεστημένη στο δεύτερο κράτος μέλος. Από τις μεταγενέστερες πωλήσεις μπορεί με τον τρόπο αυτό να υπάρξει κέρδος. Η εταιρία Β υπόκειται σε ΦΠΑ για την αγορά των εν λόγω αγαθών, αλλά έχοντας χρησιμοποιήσει τα ίδια αγαθά για φορολογητέες πράξεις έχει επίσης δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αυτού ως φόρου επί των εισροών. Αντιθέτως, υπόκειται σε φόρο εκροών επί του τιμολογίου που εξέδωσε προς την εταιρία Γ, αλλά εξαφανίζεται πριν την καταβολή του ποσού αυτού προς το Δημόσιο Ταμείο.

— Η εταιρία Γ μεταπωλεί με τη σειρά της τα εν λόγω αγαθά σε μια άλλη ενδιάμεση εταιρία (Δ) στο δεύτερο κράτος μέλος, καταβάλλοντας στο Δημόσιο Ταμείο τον ΦΠΑ επί των εκροών μετά την αφαίρεση από αυτόν του ΦΠΑ επί των εισροών και ούτω καθ' εξής, έως ότου μια εταιρία, στο δεύτερο κράτος

μέλος, εξαγάγει τα αγαθά αυτά προς ένα άλλο κράτος μέλος. Η εξαγωγή αυτή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ αλλά η εξάγουσα εταιρία έχει εν πάση περιπτώσει το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε κατά την αγορά των εν λόγω αγαθών. Όταν αγοράστρια είναι η εταιρία Α, τότε πρόκειται για πραγματική «κυκλική απάτη».

— Η διαδικασία αυτή μπορεί να επαναληφθεί.

14 Στις υποθέσεις C-354/03 και C-355/03, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι Commissioners στήριξαν τις αποφάσεις τους στην άποψη ότι, κατ' αρχάς, όσον αφορά τις επίδικες αγορές της κύριας δίκης, δεν είχαν πραγματοποιηθεί προς την Optigen και τη Fulcrum παραδόσεις αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν ή επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες της εμπορικής τους δραστηριότητας, οπότε κανένα από τα ποσά που αυτές υποστηρίζουν ότι κατέβαλαν ως ΦΠΑ για τις εν λόγω αγοραπωλησίες δεν αποτελούσε φόρο εισροών υπό την έννοια του νόμου περί ΦΠΑ του 1994 (Value Added Tax Act 1994). Στη συνέχεια, σε σχέση με τον ΦΠΑ, οι αντίστοιχες πωλήσεις δεν αποτελούσαν παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας και δεν γεννάται επομένως καμία αξίωση για την επιστροφή φόρου. Τέλος, οι επίδικες στην υπόθεση της κύριας δίκης αγοραπωλησίες, αντικειμενικά εξεταζόμενες, στερούνται οικονομικού περιεχομένου και δεν αποτελούν μέρος οικονομικής δραστηριότητας. Επομένως, οι αγορές αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παραδόσεις αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν ή επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες εμπορικής δραστηριότητας και οι πωλήσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας υπό την έννοια της νομοθεσίας περί ΦΠΑ.

15 Η Optigen και η Fulcrum προσέβαλαν τις αποφάσεις των Commissioners ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, Λονδίνο. Το δικαστήριο αυτό αποφάσισε να συνεκδικάσει τις δύο υποθέσεις.

16 Με απόφαση της 23ης Μαΐου 2003, το VAT and Duties Tribunal, Λονδίνο, απέρριψε τις προσφυγές των εταιριών αυτών κρίνοντας ότι οι Commissioners ορθώς θεώρησαν ότι οι επίδικες πράξεις δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Το VAT and Duties Tribunal εκτίμησε ότι ο επιχειρηματίας δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών για αγαθά τα οποία μεταπώλησε στη συνέχεια εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου στην περίπτωση που ένας αφανής επιχειρηματίας ή ένας επιχειρηματίας που χρησιμοποίησε υποκλαπέντα αριθμό φορολογικού μητρώου μεσολάβησε στην αλυσίδα των παραδόσεων, ακόμη και αν ο επιχειρηματίας που αξιώνει την επιστροφή αυτή του ΦΠΑ δεν είχε καμία ανάμειξη στην παράλειψη καταβολής ή στην παράνομη χρήση του αριθμού φορολογικού μητρώου ούτε τα γνώριζε, καθώς και στην περίπτωση που οι αλυσίδες παραδόσεων εντός των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι αγορές και οι πωλήσεις του εν λόγω επιχειρηματία αποτελούσαν, χωρίς να έχει γνώση περί τούτου ο επιχειρηματίας αυτός, μέρος μιας «κυκλικής απάτης» που διαπράχθηκε από τρίτους.

17 Η Optigen και η Fulcrum άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως του VAT and Duties Tribunal, Λονδίνο, ενώπιον του High Court of Justice (Αγγλία και Ουαλλία), Chancery Division.

18 Στην υπόθεση C-484/03, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, οι Commissoners προέβαλαν ότι, εφόσον σκοπός των επίδικων αλυσίδων παραδόσεων ήταν η απάτη, όλες οι πράξεις που τη συνθέτουν, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων της Bond House, στερούνται ουσίας από οικονομική άποψη. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι οι παράνομες δραστηριότητες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, τα ποσά που κατέβαλε η Bond House στους προμηθευτές της ως ΦΠΑ επί των εισροών δεν συνιστούν καταβολές ΦΠΑ και η εταιρία αυτή δεν έχει επομένως δικαίωμα επιστροφής των ποσών αυτών.

19 Τον Αύγουστο του 2002, η Bond House άσκησε προσφυγή ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, Μάντσεστερ, κατά της αποφάσεως των Commissioners.

20 Με απόφαση της 29ης Απριλίου 2003, τροποποιηθείσα με παράρτημα της 8ης Μαΐου 2003, το VAT and Duties, Μάντσεστερ, έκρινε ότι οι 26 από τις 27 επίδικες αγορές της κύριας δίκης δεν μπορούν να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες υπό την έννοια της έκτης οδηγίας και ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής

του ΦΠΑ. Διαπίστωσε ότι οι αγορές αυτές αποτελούσαν μέρος σειράς συναλλαγών με σκοπό τη διάπραξη απάτης. Μολονότι η Bond House αγνοούσε τον σκοπό αυτό και δεν είχε διαπράξει κανένα αδίκημα, οι συναλλαγές αυτές στερούνται ουσίας από οικονομική άποψη. Έπρεπε να εκτιμηθούν βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Δεν έχει επομένως σημασία αν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης διέπραξε παράβαση. Τελικώς, η Bond House δεν μπορούσε να προσδοκά θεμιτώς ότι θα ικανοποιηθεί η αξίωσή της για επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών και οι Commissioners, μη αποδίδοντας στην εν λόγω προσφεύγουσα την επιστροφή αυτή, δεν παρέβησαν τις αρχές της αναλογικότητας ή της ασφάλειας δικαίου και δεν προσέβαλαν τα δικαιώματά της.

21 Η Bond House άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως ενώπιον του High Court of Justice (Αγγλία και Ουαλία), Chancery Division.

Τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

22 Στις υποθέσεις C-354/03 και C-355/03, το αιτούν δικαστήριο τονίζει ότι τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης θεωρούνται αποδεδειγμένα. Αναφέρει ως κρίσιμα περιστατικά τα εξής:

— Διαπράχθηκε «κυκλική απάτη».

— Η Optigen και η Fulcrum ήσαν αθώες, δεν συμμετείχαν στην απάτη αυτή, την οποία δεν γνώριζαν και δεν είχαν κανένα λόγο να γνωρίζουν, καθόσον δεν διέφεραν από κανονικούς πελάτες που αγοράζουν εμπορεύματα από έναν επιχειρηματία ούτε από κανονικούς πωλητές που προβαίνουν σε πωλήσεις σε εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

— Η Optigen και η Fulcrum δεν είχαν καμία δοσοληψία με τον αφανή επιχειρηματία ή τον επιχειρηματία που χρησιμοποιεί υποκλαπέντα αριθμό φορολογικού μητρώου.

— Η Fulcrum δεν μπορούσε να θεωρήσει ότι οι εννέα αγορές της, για τις οποίες απορρίφθηκε η αίτηση επιστροφής του φόρου εισροών, διέφεραν από οποιαδήποτε από τις άλλες 467 αγορές στις οποίες προέβη η ίδια κατά την κρίσιμη τρίμηνη περίοδο.

— Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο η Optigen και η Fulcrum αγόρασαν τα αγαθά και κατέβαλαν τον ΦΠΑ επί των εισροών η «κυκλική απάτη» δεν είχε συντελεσθεί και ο αφανής επιχειρηματίας δεν είχε ακόμη «εξαφανιστεί», οπότε ήταν πιθανό να μη συμβεί κανένα από τα δύο περιστατικά.

23 Στην υπόθεση C-484/03, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η Bond House αμφισβητεί κάποιες από τις διαπιστώσεις ως προς τα πραγματικά περιστατικά ή τα συμπεράσματα του VAT and Duties Tribunal, Μάντσεστερ. Τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά περιλαμβάνονται μεταξύ αυτών που δεν αμφισβητούνται:

— Οι Commissioners θεωρούσαν τη Bond House ως σοβαρή εταιρία και δεν υπήρχαν υποψίες για ανάμιξή της σε απάτη σχετικά με τον ΦΠΑ.

— Η εταιρία αυτή δεν γνώριζε την ύπαρξη της προβαλλόμενης από τους Commissioners απάτης και δεν ενήργησε χωρίς τη δέουσα επιμέλεια.

— Η Bond House δεν είχε συναλλαγές με κανέναν από τους εμπόρους οι οποίοι, κατά τους Commissioners, ενήργησαν δολίως.

— Όλες οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η Bond House και οι συναλλαγές οι οποίες έλαβαν χώρα πριν και μετά την εκ μέρους της εταιρίας αυτής αγορά και πώληση των εν λόγω εμπορευμάτων ήσαν πραγματικές: σε κάθε συναλλαγή τα εμπορεύματα και οι πληρωμές περιήλθαν σε άλλο πρόσωπο.

— Οι συναλλαγές για τις οποίες το VAT and Duties Tribunal, Μάντσεστερ, έκρινε ότι στερούνται ουσίας από οικονομική άποψη δεν διέφεραν από άλλες συναλλαγές τις οποίες είχε πραγματοποιήσει η Bond House και των οποίων η ουσία από οικονομική άποψη δεν αμφισβητούνταν, δεδομένου ότι δεν υπήρχαν ενδείξεις ότι οι εν λόγω συναλλαγές αποτελούσαν μέρος «κυκλικής απάτης».

24 Η Bond House προβάλλει κατ' ουσίαν ότι, δεδομένου ότι οι επίδικες στην κύρια δίκη αγορές και παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε έλαβαν όντως χώρα, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι δεν αποτελούν «παραδόσεις αγαθών» ή «οικονομικές δραστηριότητες», για τους σκοπούς του ΦΠΑ, για τον λόγο και μόνον ότι κάπου αλλού στην αλυσίδα των παραδόσεων και εν αγνοία της υπήρχε ένα πρόσωπο που διαπράττει συστηματικά απάτες, το οποίο είχε χρεώσει ΦΠΑ σε έναν πελάτη και δεν τον δήλωσε στους Commissioners. Περαιτέρω, στερείται λογικής βάσεως η άποψη ότι οι συναλλαγές, οι οποίες έλαβαν χώρα μετά τη διάπραξη της απάτης ή πριν από τη διάπραξη αυτής και στις οποίες εμπλέκονται πρόσωπα τα οποία ουδεμία γνώση είχαν περί της απάτης ή περί του δράστη αυτής, αποτελούσαν μέρος της απάτης ή του σχεδίου του δράστη αυτής. Η απόφαση του VAT and Duties Tribunal, Μάντσεστερ, είναι ασυμβίβαστη με το πνεύμα του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Ως μέσο για την καταπολέμηση της απάτης, η ως άνω απόφαση είναι δυσανάλογη και ικανή να έχει ανασχετικό αποτέλεσμα στο νόμιμο εμπόριο, κατά παράβαση του άρθρου 28 ΕΚ. Επίσης, η εν λόγω απόφαση είναι ασυμβίβαστη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθόσον οι υποκείμενοι στον φόρο δεν μπορούν να εκδώσουν τιμολόγια στα οποία περιλαμβάνεται ΦΠΑ ή να συμπληρώσουν τις δηλώσεις τους ΦΠΑ με στοιχειώδη, έστω, βεβαιότητα.

25 Οι Commissioners προβάλλουν, κατ' ουσίαν, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο ενός συστήματος κυκλικής απάτης δεν αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας. Οι 26 επίδικες στην κύρια δίκη συναλλαγές στερούνται ουσίας από οικονομική άποψη και δεν

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας. Οι συναλλαγές αυτές δεν αποτελούν μέρος μιας «οικονομικής δραστηριότητας» ούτε συνιστούν «παραδόσεις αγαθών» προς ή από την εκκαλούσα. Η απόφαση περί μη καταβολής στη Bond House των επίδικων στην κύρια δίκη ποσών ΦΠΑ δεν συνεπάγεται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου ή προσβολή του σεβασμού των δικαιωμάτων της.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές το High Court of Justice (Αγγλία και Ουαλία), Chancery Division, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Στις υποθέσεις C-354/03 και C-355/03:

«1. Βάσει του κοινού συστήματος ΦΠΑ και της πρώτης και έκτης οδηγίας [...], πρέπει το δικαίωμα ενός εμπόρου για επιστροφή του ποσού που έχει καταβάλει ως ΦΠΑ για ορισμένη συναλλαγή να κρίνεται σε σχέση:

α) με τη συγκεκριμένη μόνο συναλλαγή στην οποία μετέσχε ο έμπορος, καθώς και τους σκοπούς που επιδίωκε ο έμπορος πραγματοποιώντας την, ή

β) με το σύνολο των συναλλαγών, περιλαμβανομένων και των μεταγενέστερων συναλλαγών, που συναποτελούν μια κυκλική αλυσίδα παραδόσεων αγαθών, μέρος της οποίας αποτελεί η συγκεκριμένη συναλλαγή, καθώς και με τους σκοπούς των άλλων προσώπων που μετέχουν στην αλυσίδα, τους οποίους ο έμπορος δεν γνωρίζει και/ή δεν έχει τη δυνατότητα να γνωρίζει, και/ή

γ) τις απάτες και την πρόθεση εξαπατήσεως, ανεξάρτητα από το αν ήσαν προγενέστερες ή μεταγενέστερες της συγκεκριμένης συναλλαγής, των λοιπών προσώπων που μετέχουν στην κυκλική αλυσίδα, των οποίων τη συμμετοχή αγνοεί ο έμπορος και των οποίων τις πράξεις και προθέσεις δεν γνωρίζει και/ή δεν έχει καμία δυνατότητα να γνωρίζει, ή

δ) με κάποια άλλα κριτήρια και, αν ναι, με ποια;

2. Αντιβαίνει στις γενικές αρχές της αναλογικότητας, της ίσης μεταχειρίσεως ή της ασφάλειας δικαίου το γεγονός ότι αποκλείονται από την εφαρμογή του καθεστώτος περί ΦΠΑ οι συναλλαγές που συνάπτει ένας καλόπιστος συναλλασσόμενος, οι οποίες όμως αποτελούν κρίκους μιας αλυσίδας απατών που διαπράττουν τρίτοι;»

Στην υπόθεση C-484/03:

«1. Λαμβανομένων υπόψη των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου (και ειδικότερα των αρχών της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου) και του άρθρου 28 της Συνθήκης [ΕΚ]:

α) στο πλαίσιο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, ήταν η εκκαλούσα "υποκείμεν[η] στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά [της] αυτή" κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όταν, με τις 26 συναλλαγές, απέκτησε τις ΚΜΕ [κεντρικές μονάδες επεξεργασίας] από πωλητές του Ηνωμένου Βασιλείου και τις πώλησε σε αγοραστές εκτός Ηνωμένου Βασιλείου;

β) στο πλαίσιο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, ασκούσε η εκκαλούσα "οικονομική δραστηριότητα" κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας όταν, με τις 26 συναλλαγές, απέκτησε τις ΚΜΕ από πωλητές του Ηνωμένου Βασιλείου και τις πώλησε σε αγοραστές εκτός Ηνωμένου Βασιλείου;

γ) στο πλαίσιο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, συνιστούσε η εκ μέρους της εκκαλούσας απόκτηση, με τις 26 συναλλαγές, των ΚΜΕ από πωλητές του Ηνωμένου Βασιλείου "παράδοση αγαθών" προς την εκκαλούσα κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας;

δ) στο πλαίσιο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, συνιστούσε η εκ μέρους της εκκαλούσας πώληση, με τις 26 συναλλαγές, των ΚΜΕ σε αγοραστές εκτός Ηνωμένου Βασιλείου "παράδοση αγαθών" από την εκκαλούσα κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας;

2. Δίδουν οι απαντήσεις στο ανωτέρω ερώτημα 1, στοιχεία α' έως δ', λαβή για οποιαδήποτε παραβίαση των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου (και ειδικότερα των αρχών της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου);»

27 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 19ης Σεπτεμβρίου 2003, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-354/03 και C-355/03 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

28 Στη συνέχεια, με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου, της 15ης Ιουνίου 2004, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων αυτών με την υπόθεση C-484/03 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των πρώτων ερωτημάτων

29 Με το πρώτο τους ερώτημα σε καθεμία από τις υποθέσεις της κύριας δίκης, τα αιτούντα δικαστήρια ερωτούν κατ' ουσίαν αν, αφενός, συναλλαγές όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, οι οποίες δεν ενέχουν οι ίδιες απάτη περί τον ΦΠΑ αλλά

αποτελούν τμήμα της αλυσίδας των παραδόσεων εκ των οποίων μια συναλλαγή, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτών, είναι παράνομη, χωρίς ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε τις πρώτες συναλλαγές να το γνωρίζει ή να είναι σε θέση να το γνωρίζει, συνιστούν παραδόσεις αγαθών από υποκείμενον στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, 4 και 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, αν, υπό τις συνθήκες αυτές, μπορεί να περιοριστεί το δικαίωμα του επιχειρηματία να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε επί των εισροών.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

30 Η Optigen και η Fulcrum εκτιμούν ότι, στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ και λαμβανομένης υπόψη της πρώτης και της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα του επιχειρηματία για επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε για μια συναλλαγή πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τη συγκεκριμένη συναλλαγή στην οποία συμμετέσχε ο επιχειρηματίας αυτός, συμπεριλαμβανομένων των λόγων για τους οποίους συμμετέσχε, και όχι σε σχέση με προγενέστερες ή μεταγενέστερες συναλλαγές τις οποίες ο επιχειρηματίας αυτός δεν γνώριζε ούτε όφειλε να γνωρίζει ούτε σε σχέση με δόλιες πράξεις και προθέσεις άλλων επιχειρηματιών, οι οποίοι αγνοούν τη συμμετοχή του εν λόγω επιχειρηματία και τους οποίους αυτός δεν γνωρίζει και/ή δεν μπορεί να γνωρίζει.

31 Κατά τη Bond House, στο πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-484/03 πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

32 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι, στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ και υπό το φως της πρώτης και της έκτης οδηγίας, το δικαίωμα ενός επιχειρηματία για επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε για μια συναλλαγή πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με το σύνολο των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων των μεταγενέστερων συναλλαγών που σχηματίζουν αλυσίδα παραδόσεων, μέρος της οποίας αποτελεί η συγκεκριμένη συναλλαγή, λαμβάνοντας υπόψη τα

κίνητρα των υπολοίπων συμμετεχόντων στην αλυσίδα, τα οποία ο επιχειρηματίας αυτός δεν γνωρίζει και/ή δεν μπορεί να γνωρίζει, και τις προγενέστερες ή μεταγενέστερες της συγκεκριμένης συναλλαγής δόλιες πράξεις και προθέσεις των άλλων συμμετεχόντων στην αλυσίδα, την εμπλοκή των οποίων δεν γνωρίζει και/ή δεν μπορεί να γνωρίζει ο εν λόγω επιχειρηματίας. Όλες οι συναλλαγές της αλυσίδας παραδόσεων, μοναδικός σκοπός της οποίας είναι η διάπραξη απάτης περί τον ΦΠΑ, βρίσκονται, επομένως, εκτός του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας και το γεγονός ότι ενεπλάκη στις συναλλαγές αυτές ένας αθώος επιχειρηματίας δεν αρκεί για να υπαχθούν αυτές στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

33 Η Κυβέρνηση της Τσεχίας προβάλλει ότι, εφόσον ο σκοπός που επιδιώκεται με τις επίδικες στην κύρια δίκη συναλλαγές είναι παράνομος, οι συναλλαγές αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες, υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

34 Κατά τη Δανική Κυβέρνηση, αφενός, εναπόκειται στον φορολογούμενο που θέλει να εκπέσει τον ΦΠΑ της «παραδόσεως του αγαθού» να αποδείξει ότι μεταβιβάστηκε συγκεκριμένα στον ενδιαφερόμενο το δικαίωμα διαθέσεως των εμπορευμάτων με την ιδιότητα του κυρίου, και, αφετέρου, οι μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν σε κλειστό κύκλωμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο οικείος επιχειρηματίας που εισέρχεται στο κύκλωμα αυτό δεν ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο.

35 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων προβάλλει ότι, στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ και λαμβανομένης υπόψη της πρώτης και έκτης οδηγίας, το δικαίωμα του επιχειρηματία για επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε για μια συναλλαγή πρέπει να εκτιμηθεί σε σχέση με τη συγκεκριμένη συναλλαγή στην οποία συμμετέσχε ο επιχειρηματίας αυτός. Οι συναλλαγές τις οποίες δεν γνωρίζει ο επιχειρηματίας αυτός και οι δόλιες πράξεις και προθέσεις άλλων ενδιάμεσων στην αλυσίδα παραδόσεων, την εμπλοκή των οποίων δεν γνωρίζει, δεν θίγουν το δικαίωμα αυτό. Κατά συνέπεια, η εξαίρεση από το καθεστώς ΦΠΑ μιας συναλλαγής που πρέπει να θεωρείται φορολογητέα αντιβαίνει στην έκτη οδηγία.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

36 Επιβάλλεται ευθύς εξ αρχής να υπομνηστεί ότι η έκτη οδηγία θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στον ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 38).

37 Συναφώς, η έκτη οδηγία ορίζει, στο άρθρο 2, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, ένα πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ περιλαμβάνοντας, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενον στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

38 Όσον αφορά, πρώτον, την έννοια της «παραδόσεως αγαθών», το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

39 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενον ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7, και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 64).

40 Στη συνέχεια, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως «υποκείμενος στον φόρο» θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

41 Η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», όπως ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει «όλες» τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου και του παροχέα υπηρεσιών και, σύμφωνα με τη νομολογία, περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής, της διανομής και της παροχής υπηρεσιών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, Van Tiem, Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17, και MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, προπαρατεθείσα, σκέψη 42).

42 Τέλος, όσον αφορά την έννοια του «υποκείμενου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή», από τη νομολογία προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή όταν πραγματοποιεί συναλλαγές στο πλαίσιο της φορολογητέας του δραστηριότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 17, και της 29ης Απριλίου 2004, C-77/01, EDM, Συλλογή 2004, σ. I-4295, σκέψη 66).

43 Όπως έκρινε το Δικαστήριο με τη σκέψη 26 της αποφάσεως της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-260/98, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2000, σ. I-6537), η ανάλυση των εννοιών του υποκείμενου στον φόρο και της οικονομικής δραστηριότητας καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της, ως εκ του ότι η δραστηριότητα αυτή λαμβάνεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της (βλ. επίσης απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 8, καθώς και, στην ίδια κατεύθυνση, μεταξύ άλλων τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, και της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, Zita Modes, Συλλογή 2003, σ. I-14393, σκέψη 38).

44 Πράγματι, η εν λόγω ανάλυση όπως και η ανάλυση των εννοιών των παραδόσεων αγαθών και του υποκείμενου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή αποδεικνύουν ότι οι έννοιες αυτές, που καθορίζουν τις φορολογητέες συναλλαγές δυνάμει της έκτης οδηγίας, έχουν όλες έναν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων συναλλαγών.

45 Όπως έκρινε το Δικαστήριο με τη σκέψη 24 της αποφάσεώς του της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983), η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να διεξάγει ελέγχους με σκοπό τη διαπίστωση της προθέσεως του υποκείμενου στον φόρο θα ήταν αντίθετη προς τους σκοπούς του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, δηλαδή την εξασφάλιση ασφάλειας δικαίου και τη διευκόλυνση των συμφυών προς την επιβολή του ΦΠΑ πράξεων, με το να λαμβάνεται υπόψη, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, η αντικειμενική φύση της οικείας συναλλαγής.

46 Κατά μείζονα λόγο, θα ήταν αντίθετη προς τους εν λόγω σκοπούς η υποχρέωση της φορολογικής αρχής, προκειμένου να καθορίσει αν μια δεδομένη συναλλαγή συνιστά παράδοση που πραγματοποιείται από υποκείμενον στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και οικονομική δραστηριότητα, να λαμβάνει υπόψη της την πρόθεση άλλου, εκτός του οικείου υποκείμενου στον φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.

47 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 27 των προτάσεών του, κάθε συναλλαγή πρέπει να θεωρείται ατομικά και ο χαρακτήρας κάθε μεμονωμένης συναλλαγής της αλυσίδας δεν μπορεί να μεταβληθεί λόγω προγενέστερων ή μεταγενέστερων συμβάντων.

48 Όσον αφορά τη νομολογία που προβάλλει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου σύμφωνα με την οποία η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποκτάται οριστικώς μόνον εάν η δήλωση της προθέσεως για την έναρξη των σχεδιαζόμενων οικονομικών δραστηριοτήτων έχει γίνει καλοπίστως από τον ενδιαφερόμενο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 39, και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 46), αρκεί η διαπίστωση ότι, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 35 των προτάσεών του, η νομολογία αυτή αφορά

το θέμα της προθέσεως ενάρξεως και επομένως της ασκήσεως, οικονομικής δραστηριότητας, και όχι τον επιδιωκόμενο με τη δραστηριότητα αυτή σκοπό.

49 Όσον αφορά το επιχείρημα της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου που αντλείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη μη υπαγωγή στον ΦΠΑ των παράνομων συναλλαγών, επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι, αφενός, η νομολογία αυτή αφορά εμπορεύματα τα οποία, λόγω της φύσεώς τους και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους, δεν μπορούν να διατεθούν στη νόμιμη αγορά ούτε να ενταχθούν στο εμπορικό κύκλωμα. Επιπλέον, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει μια γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ νομίμων και παράνομων συναλλαγών. Εξ αυτού προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός μιας συμπεριφοράς ως αξιόποινης δεν συνεπάγεται από μόνος του εξαίρεση από την επιβολή φόρου. Η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνο σε ειδικές καταστάσεις όπου, λόγω των ιδιαιτέρων χαρακτηριστικών ορισμένων εμπορευμάτων ή ορισμένων παροχών, αποκλείεται κάθε ανταγωνισμός μεταξύ ενός νόμιμου και ενός παράνομου οικονομικού τομέα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Ιουνίου 1999, C-158/98, Coffeeshop «Siberië», Συλλογή 1999, σ. I-3971, σκέψεις 14 και 21, και της 29ης Ιουνίου 2000, C-455/98, Salumets κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-4993, σκέψη 19).

50 Πάντως, δεν αμφισβητείται ότι αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση των επίδικων στην κύρια δίκη ολοκληρωμένων κυκλωμάτων επεξεργαστών.

51 Κατά συνέπεια συναλλαγές όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, που δεν ενέχουν οι ίδιες απάτη περί τον ΦΠΑ, συνιστούν παραδόσεις αγαθών από υποκείμενον στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, 4 και 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες, ανεξαρτήτως της προθέσεως άλλου, εκτός του οικείου υποκειμένου στον φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.

52 Το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο που πραγματοποιεί τις συναλλαγές αυτές να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών δεν μπορεί να θίγεται από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων, στην οποία περιλαμβάνονται οι συναλλαγές αυτές, μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο φορολογούμενος δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτών, ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ.

53 Συγκεκριμένα, όπως έχει υπενθυμίσει πολλάκις το Δικαστήριο, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται από τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, και Gabalfrisa κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 43).

54 Το ζήτημα αν ο ΦΠΑ επί των προγενέστερων ή μεταγενέστερων πωλήσεων των οικείων αγαθών καταβλήθηκε ή όχι στο Δημόσιο Ταμείο δεν ασκεί επιρροή επί του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών το οποίο έχει ο υποκείμενος στον φόρο (βλ., στην κατεύθυνση αυτή, διάταξη της 3ης Μαρτίου 2004, C-395/02, Transport Service, Συλλογή 2004, σ. I-1991, σκέψη 26). Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που είναι εγγενής στο σύστημα του ΦΠΑ και απορρέει από το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας και από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας το κόστος των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 29, και Zita Modes, προπαρατεθείσα, σκέψη 37).

55 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι συναλλαγές όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, που δεν ενέχουν απάτη περί τον ΦΠΑ, συνιστούν παραδόσεις αγαθών από υποκείμενον στον φόρο, που ενεργεί υπό

την ιδιότητά του αυτή, και οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, 4 και 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες, ανεξαρτήτως της προθέσεως άλλου, εκτός του οικείου υποκείμενου στον φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, μιας άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο που πραγματοποιεί τις συναλλαγές αυτές προς επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών δεν μπορεί να θιγεί από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων, στην οποία περιλαμβάνονται οι συναλλαγές αυτές, μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτών, ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ.

Όσον αφορά τα δεύτερα ερωτήματα

56 Κατόπιν της ανωτέρω απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα καθεμίας από τις υποθέσεις των κυρίων δικών, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα καθεμίας από τις ανωτέρω υποθέσεις.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Συναλλαγές όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, που δεν ενέχουν απάτη περί τον φόρο προστιθέμενης αξίας, συνιστούν παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, και οικονομική δραστηριότητα, υπό την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, 4 και 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 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 έχει τροποποιηθεί από την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, εφόσον πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία βασίζονται οι εν λόγω έννοιες, ανεξαρτήτως της προθέσεως άλλου, εκτός του οικείου υποκείμενου στον φόρο, επιχειρηματία που μεσολαβεί στην ίδια αλυσίδα παραδόσεων και/ή τον ενδεχόμενο δόλιο χαρακτήρα, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει, μιας άλλης συναλλαγής που αποτελεί μέρος της αλυσίδας αυτής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης της συναλλαγής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο που πραγματοποιεί τις συναλλαγές αυτές προς επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών δεν μπορεί να θιγεί από το γεγονός ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων, στην οποία περιλαμβάνονται οι συναλλαγές αυτές, μια άλλη συναλλαγή, την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτών, ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ.

(υπογραφές)