Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 18ης Μαΐου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 314 — Καθεστώς του περιθωρίου κέρδους — Προϋποθέσεις εφαρμογής — Άρνηση των εθνικών φορολογικών αρχών να αναγνωρίσουν σε έναν υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους — Ενδείξεις αναγραφόμενες επί των τιμολογίων και αφορώσες τόσο την εφαρμογή από τον προμηθευτή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους όσο και την απαλλαγή από τον ΦΠΑ — Μη εφαρμογή από τον προμηθευτή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους κατά την παράδοση — Στοιχεία που δημιουργούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης κατά την παράδοση»

Στην υπόθεση C-624/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους, Λιθουανία) με απόφαση της 2ας Νοεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Νοεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

«Litdana» UAB

κατά

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

παρισταμένης της:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Juhász, πρόεδρο τμήματος, C. Vajda (εισηγητή) και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: M. Aleksejev, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Ιανουαρίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η «Litdana» UAB, εκπροσωπούμενη από τον P. Gruodis, advokatas,

* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

— η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον K. Dieninis, την D. Stepanienė και τον D. Kriaučiūnas,

— η Κυπριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Κ.-Κ. Κλεάνθους και Ε. Συμεωνίδου,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 226, σημείων 11 και 14, και του άρθρου 314, στοιχεία α' και δ', 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 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «Litdana» UAB και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας εθνικής υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου, στο εξής: υπαγόμενη στο Υπουργείο Οικονομικών εθνική υπηρεσία φορολογικού ελέγχου) σχετικά με την άρνηση της αρχής αυτής να χορηγήσει στην εν λόγω εταιρία το δικαίωμα να εφαρμόσει το καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους, για τον υπολογισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αφορά την πώληση μεταχειρισμένων οχημάτων τα οποία η εν λόγω εταιρία είχε αποκτήσει από μια δανική επιχείρηση.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Στην αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ διαλαμβάνονται τα εξής:

«Είναι σκόπιμο να θεσπισθεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής ή συλλεκτικής αξίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκείμενων στον φόρο.»

4 Το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[…]

11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται,

[…]

14) σε περίπτωση εφαρμογής ενός από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά “Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά”, “Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης” ή “Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας” αντιστοίχως,

[…]».

5 Το άρθρο 313, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τις οποίες πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος υποτμήματος.»

6 Το άρθρο 314 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ισχύει για τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν εντός της Κοινότητας από ένα από τα κατωτέρω πρόσωπα:

α) πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

β) άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η παράδοση αυτή του αγαθού απαλλάσσεται από τον φόρο με βάση το άρθρο 136,

γ) άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η παράδοση αυτή του αγαθού τυγχάνει της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 και αφορά αγαθό επένδυσης,

δ) άλλον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν τον άλλο υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή έχει υποβληθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το παρόν ειδικό καθεστώς.»

7 Το άρθρο 315 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών του άρθρου 314 συνίσταται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο το περιθώριο κέρδους.

Το περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς.»

8 Το άρθρο 323 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να εκπίπτει από τον φόρο τον οποίο οφείλει, τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αντικείμενα που του παρέδωσε ή πρόκειται να του παραδώσει υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, εφόσον η παράδοση των εν λόγω αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή υπάγεται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.»

9 Το άρθρο 325 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής δεν μπορεί να εμφανίζει χωριστά, στο τιμολόγιο που εκδίδει, τον ΦΠΑ που αφορά παραδόσεις αγαθών οι οποίες υπάγονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.»

Το λιθουανικό δίκαιο

10 Το άρθρο 106 του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nº IX-751 (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας αριθ. IX-751 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 5ης Μαρτίου 2002 (*Žin.*, 2002, αριθ. 35-1271), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«1. Ο υποκείμενος σε ΦΠΑ που παραδίδει μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, πρέπει να υπολογίζει τον ΦΠΑ επί των παραδιδομένων μεταχειρισμένων αγαθών ή έργων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας σύμφωνα με τους λεπτομερείς κανόνες που θέτει το εν παρόν κεφάλαιο. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου πρέπει να εφαρμόζονται σε υποκειμένους σε ΦΠΑ οι οποίοι, στο πλαίσιο των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, ασχολούνται σε μόνιμη βάση με την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών ή έργων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Όταν ο υποκείμενος σε ΦΠΑ παραδίδει δικά του μεταχειρισμένα πάγια ενσώματα αγαθά, θεωρείται, όσον αφορά τις εν λόγω συναλλαγές, ότι πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού σχετικά με τη μόνιμη άσκηση της δραστηριότητας παραδόσεως μεταχειρισμένων αγαθών.

2. Οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου έχουν εφαρμογή όταν ο υποκείμενος σε ΦΠΑ παραδίδει χωρίς ΦΠΑ μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που αποκτήθηκαν στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας για την απόκτηση των οποίων εφαρμόστηκε το εν λόγω ειδικό καθεστώς, ή μεταχειρισμένα οχήματα επί της αποκτήσεως των οποίων, στο κράτος μέλος αποστολής, εφαρμόστηκαν οι ισχύουσες στο εν λόγω κράτος μέλος ειδικές μεταβατικές διατάξεις για τα μεταχειρισμένα οχήματα. […]»

11 Το άρθρο 107, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Όταν πραγματοποιείται παράδοση των αγαθών που αναφέρει το άρθρο 106, παράγραφος 2, του [νόμου περί ΦΠΑ], η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να είναι το περιθώριο κέρδους του πωλητή, το οποίο υπολογίζεται κατά τον τρόπο που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

2. Το περιθώριο κέρδους του πωλητή πρέπει να υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της αντιπαροχής (αποκλειομένου αυτού τούτου του ΦΠΑ) που ελήφθη ή πρόκειται να ληφθεί από τον πωλητή για τα αγαθά που παραδόθηκαν και του ποσού (περιλαμβανομένου του ΦΠΑ) που καταβλήθηκε ή πρόκειται να καταβληθεί από αυτόν στον προμηθευτή του για την απόκτηση των εν λόγω αγαθών. Αν παραδίδονται αγαθά που εισήχθησαν από τον υποκείμενο σε ΦΠΑ, αφαιρείται επίσης το ποσό των εισαγωγικών δασμών, των φόρων επί των εισαγωγών και του ΦΠΑ επί των εισαγωγών οι οποίοι έπληξαν τα εν λόγω αγαθά.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η Litdana ασκεί, σε μόνιμη βάση, τη δραστηριότητα της πωλήσεως μεταχειρισμένων οχημάτων. Κατά την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως τις 30 Οκτωβρίου 2012, απέκτησε από τη Handicare Auto A/S, δανική εταιρία, μεταχειρισμένα οχήματα τα οποία μεταπώλησε σε φυσικά και νομικά πρόσωπα. Όλα τα τιμολόγια σχετικά με τα αποκτηθέντα μεταχειρισμένα οχήματα παρέπεμπαν στα

άρθρα 69 έως 71 του δανικού νόμου σχετικά με τον ΦΠΑ και, επιπλέον, στα εν λόγω τιμολόγια αναγραφόταν ότι τα πωληθέντα οχήματα απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ. Κατά τη μεταπώληση, η Litdana εφάρμοσε επί των επίμαχων οχημάτων το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους που προβλέπεται στο άρθρο 106, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ.

13 Η Litdana αποτέλεσε το αντικείμενο φορολογικού ελέγχου διενεργηθέντος από την Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (υπηρεσία φορολογικού ελέγχου της περιφέρειας Klaipėda, Λιθουανία, στο εξής: υπηρεσία φορολογικού ελέγχου της περιφέρειας), ο οποίος αφορούσε την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως τις 30 Οκτωβρίου 2012, ως προς τον υπολογισμό του ΦΠΑ. Κατόπιν του ελέγχου αυτού, συντάχθηκε έκθεση ελέγχου η οποία έφερε ως ημερομηνία την 28η Απριλίου 2014 και στην οποία η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου της περιφέρειας διαπίστωσε ότι η Litdana είχε εφαρμόσει αδικαιολογήτως το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους επί των 25 μεταχειρισμένων οχημάτων, τα οποία είχε αποκτήσει από τη Handicare Auto και τα οποία είχε μεταπωλήσει σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, δεδομένου ότι η τελευταία αυτή επιχείρηση δεν είχε εφαρμόσει επί των πωληθέντων οχημάτων το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Κατά συνέπεια, η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου της περιφέρειας αξίωσε από τη Litdana να καταβάλει ποσό ΦΠΑ ανερχόμενο σε 15 745,48 ευρώ.

14 Στις 23 Ιουνίου 2014, η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου της περιφέρειας ενέκρινε την έκθεση ελέγχου και υποχρέωσε τη Litdana να καταβάλει ποσό ΦΠΑ 15 745,48 ευρώ και ποσό τόκων υπερημερίας 3 141,76 ευρώ, καθώς και πρόστιμο ύψους 1 574,66 ευρώ. Με απόφαση της 21ης Αυγούστου 2014, η υπαγόμενη στο Υπουργείο Οικονομικών εθνική υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επικύρωσε την απόφαση αυτή.

15 Η Litdana άσκησε διοικητική προσφυγή ενώπιον της Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (επιτροπής φορολογικών διαφορών που υπάγεται στην Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, στο εξής: επιτροπή φορολογικών διαφορών) ζητώντας την ακύρωση των αποφάσεων της υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου της περιφέρειας και της υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών εθνικής υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου.

16 Με απόφαση της 31ης Οκτωβρίου 2014, η επιτροπή φορολογικών διαφορών επιβεβαίωσε την απόφαση της υπαγόμενης στο Υπουργείο Οικονομικών εθνικής υπηρεσίας φορολογικού ελέγχου, αλλά απάλλαξε τη Litdana από την καταβολή τόκων υπερημερίας.

17 Η Litdana άσκησε προσφυγή κατά των προαναφερθεισών διαφόρων αποφάσεων ενώπιον του Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου του Βίλνιους, Λιθουανία).

18 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι οι λιθουανικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να επιτρέψουν στη Litdana να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, αφού έλαβαν υπόψη μόνον τις πληροφορίες που είχε παράσχει η δανική φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις οποίες η Handicare Auto δεν είχε εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους κατά την παράδοση των επίμαχων οχημάτων. Ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, αφενός μεν, η υπαγόμενη στο Υπουργείο Οικονομικών εθνική υπηρεσία φορολογικού ελέγχου δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι στα τιμολόγια που είχε προσκομίσει η Handicare Auto αναγραφόταν ότι τα πωληθέντα οχήματα είχαν απαλλαγεί από τον ΦΠΑ και ότι τα εν λόγω τιμολόγια παρέπεμπαν στα άρθρα 69 έως 71 του δανικού νόμου σχετικά με τον ΦΠΑ, αφετέρου δε, η επιτροπή φορολογικών διαφορών εκτίμησε ότι η Litdana όφειλε, επιδεικνύοντας επιμέλεια, είτε να αποταθεί στη Handicare Auto προκειμένου να λάβει την επιβεβαίωση ότι τα συγκεκριμένα οχήματα είχαν πωληθεί σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους είτε να απευθύνει στις δανικές φορολογικές αρχές την ερώτηση αν η εταιρία αυτή είχε διαβιβάσει στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ (VIES) τα δεδομένα εκείνα τα οποία σχετίζονταν με την παράδοση των επίμαχων οχημάτων.

19 Επομένως, το ζήτημα που τίθεται ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου συνίσταται στο κατά πόσον ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει παραλάβει τιμολόγιο επί του οποίου αναγράφονται ενδείξεις αφορώσες τόσο το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όσο και την απαλλαγή από τον ΦΠΑ έχει το δικαίωμα να εφαρμόσει το εν λόγω καθεστώς, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 314 της οδηγίας περί ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι από μεταγενέστερο έλεγχο διενεργηθέντα εκ μέρους των φορολογικών αρχών προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής που παρέσχε τα επίμαχα αγαθά δεν είχε εφαρμόσει το ίδιο αυτό καθεστώς.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο του Βίλνιους) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει, βάσει [του άρθρου] 314, στοιχείο α’, και [του άρθρου] 226, σημείο 11, της οδηγίας [περί ΦΠΑ] καθώς και βάσει [του άρθρου] 314, στοιχείο δ’, και [του άρθρου] 226, σημείο 14, της οδηγίας αυτής, να επιτραπεί εθνική ρύθμιση και/ή εθνική πρακτική στηριζόμενη στην εν λόγω ρύθμιση οι οποίες εμποδίζουν έναν υποκείμενο στον φόρο να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όσον αφορά τον ΦΠΑ, επειδή από φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή προκύπτει ότι επί των τιμολογίων του ΦΠΑ των παραδοθέντων αγαθών αναγράφονται εσφαλμένες πληροφορίες/στοιχεία για την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους όσον αφορά τον ΦΠΑ και/ή για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ενώ ο υποκείμενος στον φόρο δεν το γνώριζε και δεν μπορούσε να το γνωρίζει;

2) Πρέπει το άρθρο 314 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] να νοηθεί και να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, μολονότι στο τιμολόγιο του ΦΠΑ αναγράφεται ότι τα αγαθά απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ (άρθρο 226, σημείο 11, της οδηγίας [περί ΦΠΑ]) και/ή ότι ο πωλητής εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους για να παραδώσει τα αγαθά (άρθρο 226, σημείο 14, της οδηγίας [περί ΦΠΑ]), ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά το δικαίωμα να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όσον αφορά τον ΦΠΑ μόνον όταν ο προμηθευτής των αγαθών όντως εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και εκπλήρωσε δεόντως τις υποχρεώσεις του σχετικά με την καταβολή ΦΠΑ (κατέβαλε στο κράτος του τον ΦΠΑ επί του περιθωρίου κέρδους);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

21 Δεν αμφισβητείται ότι η ένδειξη «*Sections 69-71 [Άρθρα 69 έως 71*]» που παραπέμπει στις σχετικές διατάξεις του δανικού δικαίου και που αναγράφεται επί των τιμολογίων τα οποία παρέλαβε η Litdana πρέπει να γίνει αντιληπτή υπό την έννοια ότι αντιστοιχεί, κατ’ ουσίαν, στην ένδειξη «Καθεστώς περιθωρίου κέρδους – Μεταχειρισμένα αγαθά» η οποία, δυνάμει του άρθρου 226, σημείο 14, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά επί των τιμολογίων, σε περίπτωση εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος που έχει εφαρμογή επί των μεταχειρισμένων αγαθών. Επιπλέον, ουδόλως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, ούτε από τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν ενώπιον του Δικαστηρίου οι διάδικοι της κύριας δίκης, ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης τίθεται το ζήτημα της συμβατότητας των τιμολογίων τα οποία παρέλαβε η Litdana προς τις απαιτήσεις που προβλέπονται από το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Επί των ερωτημάτων

22 Με τα ερωτήματά του, που πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 314 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στην εκ μέρους των αρμοδίων αρχών κράτους μέλους άρνηση αναγνωρίσεως, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος έχει παραλάβει τιμολόγιο επί του οποίου αναγράφονται ενδείξεις

αφορώσες τόσο το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όσο και την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, του δικαιώματος να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, σε περίπτωση κατά την οποία από μεταγενέστερο έλεγχο διενεργηθέντα εκ μέρους των εν λόγω αρχών προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής που παρέσχε τα μεταχειρισμένα αγαθά δεν είχε πράγματι εφαρμόσει το καθεστώς αυτό κατά την παράδοση των εν λόγω αγαθών.

23 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι το καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους το οποίο πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής κατά την παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, αποτελεί ειδικό καθεστώς ΦΠΑ το οποίο εισάγει παρέκκλιση από το γενικό καθεστώς της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, το άρθρο 314 της οδηγίας αυτής, το οποίο καθορίζει τις περιπτώσεις εφαρμογής του εν λόγω ειδικού καθεστώτος, πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, σκέψεις 28 και 29 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 Όπως προκύπτει από τα άρθρα 314 και 315 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους παρέχει τη δυνατότητα σε έναν υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή να υπολογίζει τον ΦΠΑ μόνον επί του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποίησε κατά τη μεταπώληση μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας τα οποία ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής έχει αποκτήσει από ένα εκ των προσώπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 314, στοιχεία α’ έως δ’, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δε εν λόγω περιθώριο κέρδους αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της τιμής πωλήσεως του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς.

25 Ο σκοπός του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους είναι, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Η φορολόγηση, επί της συνολικής τιμής πωλήσεως, της παραδόσεως μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, οσάκις η τιμή αγοράς από τον μεταπωλητή αυτό των εν λόγω αγαθών ενσωματώνει το ποσό του ΦΠΑ εισροών που κατέβαλε πρόσωπο το οποίο εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες του άρθρου 314, στοιχεία α’ έως δ’, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο ούτε το πρόσωπο αυτό ούτε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής είχε τη δυνατότητα να εκπέσει, συνεπάγεται πράγματι κίνδυνο διπλής φορολογήσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 3ης Μαρτίου 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να επιτραπεί σε υποκείμενο στον φόρο να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους προβλέπονται από το άρθρο 314 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο αυτό, πέραν του ότι αποσαφηνίζει τα είδη των αγαθών που ένας υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπορεί να παραδίδει υπό το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, παραθέτει, υπό τα στοιχεία α’ έως δ’, τον κατάλογο των προσώπων από τα οποία ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής θα πρέπει να αποκτήσει τα αγαθά αυτά, ώστε να του επιτραπεί να εφαρμόσει το εν λόγω ειδικό καθεστώς. Τα διάφορα αυτά πρόσωπα έχουν το κοινό χαρακτηριστικό ότι ουδόλως ήσαν σε θέση να εκπέσουν τον φόρο επί των εισροών κατά την αγορά των εν λόγω αγαθών και, συνεπώς, επιβαρύνθηκαν με ολόκληρο τον φόρο αυτόν (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, σκέψη 37).

28 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι επί των τιμολογίων που η Litdana παρέλαβε από την Handicare Auto αναγράφονταν ενδείξεις σχετικές τόσο με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όσο και με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, επί του τιμολογίου υπ’ αριθ.°96681, το οποίο έχει περιληφθεί στη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο και το οποίο

αποτελεί τυπικό παράδειγμα τιμολογίου εκδοθέντος από τη Handicare Auto για τις παραδόσεις των επιμάχων στην κύρια δίκη αγαθών, αναγράφονται, πέραν των ενδείξεων που είναι σχετικές με την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου, με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ υπό τον οποίο η Handicare Auto πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών, με την πλήρη επωνυμία και με τη διεύθυνση της εταιρίας αυτής, με την ποσότητα και με το είδος των παραδοθέντων αγαθών, με την τιμή μονάδας, με την τιμή «*Total DKK [Σύνολο σε δανικές κορόνες*]», με το ποσό ΦΠΑ το οποίο ισούται προς «0» και με το ποσό «*Total DKK incl. VAT [Σύνολο σε δανικές κορόνες, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ*]», οι ενδείξεις «*Sections 69-71*» και «*Free of VAT [Χωρίς ΦΠΑ*]».

29 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η αναγραφή της ενδείξεως που αφορά την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στα τιμολόγια τα οποία είχε εκδώσει η Handicare Auto ήταν εσφαλμένη, καθόσον αποδείχθηκε, κατόπιν ελέγχου διενεργηθέντος από τις φορολογικές αρχές, ότι η Handicare Auto δεν είχε πράγματι εφαρμόσει το καθεστώς αυτό κατά την παράδοση των επίμαχων μεταχειρισμένων οχημάτων. Οι εν λόγω αρχές συνήγαγαν εξ αυτών ότι η Litdana δεν είχε το δικαίωμα να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, δεδομένου ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος, και για τον λόγο αυτό ζήτησαν αργότερα από τη Litdana να καταβάλει το ποσό του εφαρμοστέου ΦΠΑ.

30 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η περίπτωση εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, περί της οποίας γίνεται λόγος στο άρθρο 314, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι τα αγαθά περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο αυτό πρέπει να έχουν παραδοθεί στον υποκείμενο σε φόρο από άλλον υποκείμενο σε φόρο μεταπωλητή που είχε εφαρμόσει το ειδικό αυτό καθεστώς κατά την παράδοση, προϋπόθεση που δεν συνέτρεχε εν προκειμένω. Επιπλέον, από τα περιλαμβανόμενα στην απόφαση περί παραπομπής στοιχεία ουδόλως προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κατάσταση ενέπιπτε σε μία εκ των λοιπών περιπτώσεων εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος που προβλέπεται από το ως άνω άρθρο 314.

31 Πρέπει να υπομνησθεί, στο πλαίσιο αυτό, ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (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 43).

32 Το Δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτών, κατ' αρχάς, στο πλαίσιο πάγιας νομολογίας σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ το οποίο προβλέπει η οδηγία περί ΦΠΑ, ότι εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην αναγνωρίζουν το δικαίωμα εκπτώσεως, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Το Δικαστήριο έκρινε, εν συνεχεία, ότι η συνέπεια την οποία επισύρουν οι καταχρήσεις ή οι απάτες επέρχεται, κατ' αρχήν, και όσον αφορά το δικαίωμα απαλλαγής στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54). Το Δικαστήριο επισήμανε, τέλος, ότι, στο μέτρο που η ενδεχόμενη άρνηση αναγνωρίσεως δικαιώματος αντλούμενου από την οδηγία περί 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 απάτη, συμπεριλαμβανομένου, ως εκ τούτου, του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, 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).

33 Κατά πάγια νομολογία, τούτο συμβαίνει όχι μόνον όταν ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει, αλλά και όταν αυτός γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την οικεία πράξη, μετείχε σε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ, διαπραχθείσα από τον προμηθευτή ή άλλον επιχειρηματία ο οποίος ενεργεί σε προγενέστερο ή μεταγενέστερο στάδιο της αλυσίδας των παραδόσεων (βλ., σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως, απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774,

σκέψεις 38 έως 40· σχετικά με το δικαίωμα απαλλαγής στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54, και, σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ, 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, σκέψεις 49 και 50).

34 Ως εκ τούτου, δεν αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης να απαιτείται από τον επιχειρηματία να ενεργεί καλοπίστως και να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Αντιθέτως, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος εκπτώσεως που προβλέπεται στην οδηγία περί ΦΠΑ η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη διενεργήθηκε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η θέσπιση συστήματος αντικειμενικής ευθύνης θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 41 και 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Εξ αυτών απορρέει ότι, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνται όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την παροχή δικαιώματος απαλλαγής από τον ΦΠΑ στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αναγνώριση του εν λόγω δικαιώματος δεν μπορεί να αποκλείεται ως προς έναν υποκείμενο στον φόρο που ενήργησε καλοπίστως και ο οποίος έλαβε κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ., C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 68, καθώς και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψεις 47 έως 50 και 55).

37 Οι διαπιστώσεις που υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 32 έως 35 της παρούσας αποφάσεως έχουν σημασία σε περίπτωση μη αναγνωρίσεως, εκ μέρους των εθνικών αρχών ή των εθνικών δικαστηρίων, του δικαιώματος εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 314 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως προς τούτο δε συμφωνούν όλοι οι διάδικοι και τα ενδιαφερόμενα μέρη που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου.

38 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο καθορισμός, σε συγκεκριμένη υπόθεση, των μέτρων των οποίων η λήψη μπορεί ευλόγως να ζητηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει δικαίωμα παρεχόμενο βάσει της οδηγίας περί ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι οι πράξεις του δεν έχουν σχέση με απάτη την οποία διέπραξε επιχειρηματίας δραστηριοποιούμενος σε προηγούμενο στάδιο, εξαρτάται κατ' ουσίαν από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 53, 54 και 59, καθώς και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 53).

39 Εφόσον υφίστανται στοιχεία τα οποία δημιουργούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, ο επιμελής και συνετός επιχειρηματίας ενδέχεται, αναλόγως των συγκεκριμένων συνθηκών της εκάστοτε υποθέσεως, να υποχρεωθεί να αναζητήσει πληροφορίες για τον επιχειρηματία από τον οποίο σχεδιάζει να αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι ο επιχειρηματίας αυτός είναι αξιόπιστος (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 60).

40 Εντούτοις, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να υποχρεώνουν γενικώς τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, αφενός, να διακριβώνουν, μεταξύ άλλων, ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του ως άνω δικαιώματος έχει εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι δεν έχουν διαπραχθεί παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή, αφετέρου, να διαθέτουν σχετικά έγγραφα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 61).

41 Ειδικότερα, εναπόκειται, καταρχήν, στις φορολογικές αρχές να υποβάλλουν τους επιχειρηματίες στους αναγκαίους ελέγχους προκειμένου να διαπιστώνουν τυχόν παρατυπίες ή φοροδιαφυγή ως προς τον ΦΠΑ, καθώς και να επιβάλλουν κυρώσεις σε όσους επιχειρηματίες έχουν διαπράξει παρατυπίες ή φοροδιαφυγή (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 62).

42 Ως εκ τούτου, το ζήτημα αν η Litdana ενήργησε καλοπίστως και έλαβε όλα εκείνα τα μέτρα που μπορούν ευλόγως να απαιτηθούν από αυτήν, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι οι πράξεις τις οποίες διενήργησε δεν είχαν σχέση με φοροδιαφυγή αποτελεί ζήτημα το οποίο εναπόκειται στην κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, υπό το πρίσμα των αρχών που παρατέθηκαν στις σκέψεις 38 έως 41 της παρούσας αποφάσεως.

43 Μεταξύ των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων που το αιτούν δικαστήριο μπορεί να λάβει συναφώς υπόψη του θα συγκαταλέγεται ενδεχομένως, ιδίως, το γεγονός ότι δεν αποδείχθηκε ότι η Litdana είχε γνώση του ότι η Handicare Auto δεν είχε πράγματι εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ως προς τις επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις. Εν πάση περιπτώσει, τούτο ουδόλως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής.

44 Όσον αφορά το ζήτημα αν η Litdana έλαβε όλα τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να βεβαιωθεί ότι οι πράξεις τις οποίες διενήργησε δεν είχαν σχέση με φοροδιαφυγή, το αιτούν δικαστήριο θα έχει τη δυνατότητα, στο πλαίσιο της σφαιρικής εκτιμήσεώς του, να λάβει υπόψη, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη παραδόσεις προφανώς εντάσσονταν στο πλαίσιο μιας μακροχρόνιας εμπορικής σχέσεως μεταξύ της Litdana και της Handicare Auto, στο πλαίσιο της οποίας η Litdana ανέλαβε στο παρελθόν την πρωτοβουλία να εξακριβώσει, αφού αποτάθηκε στις φορολογικές αρχές, ποιο είναι το νόημα της ενδείξεως «*Sections 69-71*» που αναγραφόταν επί των εκδοθέντων από τη Handicare Auto τιμολογίων και έλαβε τη διαβεβαίωση, εκ μέρους των εν λόγω αρχών, ότι τα τιμολόγια επί των οποίων αναγραφόταν η ως άνω ένδειξη παρείχαν επαρκή απόδειξη η οποία της επέτρεπε να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Υπό τις συνθήκες αυτές, θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας το να απαιτείται από τον υποκείμενο στον φόρο να εξακριβώνει κατά σύστημα, σε σχέση με κάθε παράδοση, το αν ο προμηθευτής όντως εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, τουλάχιστον στις περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται κανένα στοιχείο το οποίο να δημιουργεί υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης κατά την έννοια της σκέψεως 39 της παρούσας αποφάσεως.

45 Όσον αφορά το ζήτημα αν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, υφίστανται στοιχεία τα οποία να δημιουργούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, πρέπει να επισημανθεί ότι η Λιθουανική Κυβέρνηση δέχθηκε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, απαντώντας σε ερώτηση που έθεσε το Δικαστήριο, ότι η απλή αναγραφή της ενδείξεως «*Sections 69-71*» επί των παραληφθέντων από τη Litdana τιμολογίων δεν αποτελεί, εξεταζόμενη μεμονωμένα, στοιχείο που θα έπρεπε να δημιουργήσει υποψίες στην εν λόγω εταιρία, όσον αφορά την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης. Κατά την άποψη της εν λόγω κυβερνήσεως, το γεγονός ότι αναγράφονται ταυτοχρόνως επί των τιμολογίων οι ενδείξεις «*Sections 69-71*» και «*Free of VAT*» είναι αυτό που αποτελεί στοιχείο περί της υπάρξεως παρατυπιών ή περί της διαπράξεως απάτης, κατά την έννοια της σκέψεως 39 της παρούσας αποφάσεως.

46 Συναφώς, καίτοι είναι αληθές ότι αυτή η διττή ένδειξη δεν είναι απολύτως σαφής, καθόσον δίδει την εντύπωση ότι παραπέμπει τόσο στους κανόνες περί φορολογήσεως της παραδόσεως επί τη βάσει του περιθωρίου κέρδους του μεταπωλητή όσο και σε εκείνους που την απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ, εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί, όπως επισήμανε και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ότι δεν είναι προφανές ότι η εν λόγω διττή ένδειξη είναι ικανή να δημιουργήσει υποψίες σε επιμελή και συνετό επιχειρηματία ο οποίος όμως δεν είναι ειδήμων σε θέματα ΦΠΑ, όσον αφορά την ύπαρξη παρατυπιών ή απάτης που διαπράχθηκαν από επιχειρηματία δραστηριοποιούμενο σε προηγούμενο στάδιο. Πράγματι, δεν αποκλείεται ο υποκείμενος στον φόρο να εκλάβει την ίδια αυτή διττή ένδειξη ως επιβεβαίωση του γεγονότος ότι η παράδοση διενεργήθηκε, δυνάμει του άρθρου 314, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, από άλλον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, στο μέτρο που η παράδοση από τον εν λόγω άλλον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή είχε υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους. Τόσο η ένδειξη περί της απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσο και η ένδειξη περί του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, οι οποίες αναγράφονται επί των επίμαχων στην κύρια δίκη τιμολογίων, θα μπορούσαν επίσης να εκληφθούν από τον υποκείμενο στον φόρο, όπως επισήμανε η Litdana κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ως επιβεβαίωση του γεγονότος ότι μόνον το περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή φορολογείται, η δε αξία των σχετικών αγαθών εξακολουθεί να απαλλάσσεται από τον φόρο, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

47 Επιπλέον, και υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, η ένδειξη «*Free of VAT*», σε συνδυασμό με τις ενδείξεις «*Sections 69-71*» και «*Total DKK incl. VAT*», οι οποίες αναγράφονταν επί των τιμολογίων αυτών, θα μπορούσε επίσης να ερμηνευθεί από τον υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια ότι επιβεβαιώνει το ότι, στο πλαίσιο της εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 323 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών που καταβλήθηκε κατά την αγορά των συγκεκριμένων αγαθών, ή, ακόμη, το ότι πρόκειται για παραδόσεις που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς, στο πλαίσιο του οποίου, δυνάμει του άρθρου 325 της οδηγίας αυτής, στα τιμολόγια που εκδίδει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής δεν είναι δυνατό να εμφαίνεται χωριστά ο ΦΠΑ που αφορά τις παραδόσεις.

48 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 314 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στην εκ μέρους των αρμοδίων αρχών κράτους μέλους άρνηση αναγνωρίσεως, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος έχει παραλάβει τιμολόγιο επί του οποίου αναγράφονται ενδείξεις αφορώσες τόσο το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όσο και την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, του δικαιώματος να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, έστω και αν από μεταγενέστερο έλεγχο διενεργηθέντα εκ μέρους των εν λόγω αρχών προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής που παρέσχε τα μεταχειρισμένα αγαθά δεν είχε πράγματι εφαρμόσει το καθεστώς αυτό κατά την παράδοση των εν λόγω αγαθών, εκτός αν οι αρμόδιες αρχές αποδείξουν ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν ενήργησε καλοπίστως ή ότι δεν έλαβε όλα τα εύλογα μέτρα που είχε τη δυνατότητα να λάβει, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή, ζήτημα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 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 (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 314 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στην εκ μέρους των αρμοδίων αρχών κράτους μέλους άρνηση αναγνωρίσεως, σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος έχει παραλάβει τιμολόγιο επί του οποίου αναγράφονται ενδείξεις αφορώσες τόσο το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους όσο και την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), του δικαιώματος να εφαρμόσει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, έστω και αν από μεταγενέστερο έλεγχο διενεργηθέντα εκ μέρους των εν λόγω αρχών προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής που παρέσχε τα μεταχειρισμένα αγαθά δεν είχε πράγματι εφαρμόσει το καθεστώς αυτό κατά την παράδοση των εν λόγω αγαθών, εκτός αν οι αρμόδιες αρχές αποδείξουν ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν ενήργησε καλοπίστως ή ότι δεν έλαβε όλα τα εύλογα μέτρα που είχε τη δυνατότητα να λάβει, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι η πράξη που διενεργεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή, ζήτημα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)