



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Πλασματικές πράξεις – Απουσία δικαιώματος εκπτώσεως φόρου – Υποχρέωση του εκδότη τιμολογίου προς καταβολή του αναγραφόμενου σε αυτό ΦΠΑ – Επιβολή προστίμου ισόποσου προς τον ΦΠΑ που κακώς εκπέστηκε – Συμβατότητα με τις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-712/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Commissione tributaria regionale di Lombardia (περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας, Ιταλία) με απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Δεκεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

EN.SA. Srl

κατά

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen και M. Safjan, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τους M. Carolupo και G. De Bellis, avvocati dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις N. Gossement και F. Tomat,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 17ης Ιανουαρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της EN.SA. Srl και της Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων – Περιφερειακή Διεύθυνση Λομβαρδίας, Ιταλία) (στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου η οποία εκδόθηκε εις βάρος της εταιρίας αυτής και αφορούσε προσαύξηση του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), πλέον τόκων και κυρώσεων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 4 Το άρθρο 167 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:
«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»
- 5 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:
«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:
α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,
[...].»
- 6 Το άρθρο 203 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:
«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»
- 7 Το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:
«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το ιταλικό δίκαιο

- 8 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (διατάγματος του Προέδρου της Δημοκρατίας αριθ. 633 περί θεσπίσεως και ρυθμίσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: DPR 633/1972), ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος οφείλεται από τα πρόσωπα τα οποία ενεργούν φορολογητέες πράξεις παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και υποχρεούνται να τον καταβάλουν στο Δημόσιο, σωρευτικώς για όλες τις πραγματοποιούμενες πράξεις και αφού αφαιρεθεί η έκπτωση του άρθρου 19, σύμφωνα με τους ειδικότερους όρους και τις προϋποθέσεις του τίτλου II».

- 9 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του DPR 633/1972 έχει ως ακολούθως:

«Για τον προσδιορισμό του φόρου που οφείλεται δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 1, ή του υπερβάλλοντος ποσού που μνημονεύεται στο άρθρο 30, παράγραφος 2, από το ποσό του φόρου που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες πραγματοποιεί ο φορολογούμενος εκπίπτει το ποσό φόρου που ο ίδιος κατέβαλε ή οφείλει ή που χρεώθηκε σε αυτόν έναντι του δικαιώματός του να τον μετακυλίσει, σε σχέση με αγαθά και υπηρεσίες που εισάγει ή αποκτά κατά την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, της τέχνης ή του επαγγέλματός του. Το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί της αγοράς ή της εισαγωγής αγαθών και υπηρεσιών γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός και μπορεί να ασκηθεί το αργότερο με την υποβολή της δηλώσεως του μεθεπομένου έτους εκείνου της γενέσεως του εν λόγω δικαιώματος και υπό τις προϋποθέσεις που ισχύουν κατά τον χρόνο γενέσεώς του».

- 10 Το άρθρο 21 του DPR 633/1972 ορίζει τα εξής:

«Αν εκδοθεί τιμολόγιο για ανύπαρκτες συναλλαγές ή αν στο τιμολόγιο τα ποσά των συναλλαγών ή τα σχετικά ποσά φόρου εμφανίζονται μεγαλύτερα από τα πραγματικά, ο φόρος οφείλεται για το σύνολο του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο ποσού».

- 11 Το άρθρο 6, παράγραφος 6, του Decreto legislativo n. 471 (νομοθετικού διατάγματος αριθ. 471), της 18ης Δεκεμβρίου 1997, ως είχε κατά τον κρίσιμο για τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης χρόνο, προέβλεπε τα ακόλουθα:

«Οποιοσδήποτε εκπίπτει παρανόμως τον φόρο ο οποίος έχει καταβληθεί, οφείλεται ή έχει χρεωθεί στον ίδιο έναντι του δικαιώματός του να τον μετακυλίσει τιμωρείται με διοικητικό πρόστιμο ίσο με το ποσό της διενεργηθείσας εκπτώσεως».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 12 Η EN.SA. είναι ιταλική εταιρία παραγωγής και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας. Η φορολογική αρχή προέβη σε διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ της EN.SA. για τα φορολογικά έτη 2009 και 2010. Δυνάμει του άρθρου 19 του DPR 633/1972, η εν λόγω αρχή αρνήθηκε να αναγνωρίσει τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ που αναλογούσε σε πράξεις αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας, τις οποίες θεώρησε πλασματικές με την αιτιολογία ότι δεν έλαβε πράγματι χώρα μεταφορά ενέργειας, και επέβαλε, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 6, του μνημονευθέντος στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως νομοθετικού διατάγματος, πρόστιμο ισόποσο προς τον ΦΠΑ που κακώς εκπέστηκε.

- 13 Αντιθέτως, η φορολογική αρχή δεν έκανε λόγο για παράλειψη της EN.SA. να εκπληρώσει την υποχρέωσή της προς καταβολή του ΦΠΑ που οφειλόταν για καθεμία εκ των πράξεων πωλήσεως ηλεκτρικής ενέργειας.
- 14 Κατά την ως άνω αρχή, οι διαφορετικές αυτές πράξεις εντάσσονται σε έναν κυκλικό μηχανισμό πωλήσεως των ίδιων ποσοτήτων ενέργειας στις ίδιες τιμές, μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου. Οι πράξεις αυτές διενεργήθηκαν με μοναδικό σκοπό την παροχή στον όμιλο «Green Network» της δυνατότητας εμφανίσεως βελτιωμένων λογιστικών στοιχείων, ώστε να μπορέσει να λάβει τραπεζική χρηματοδότηση.
- 15 Η φορολογική αρχή εξέδωσε εις βάρος της EN.SA. δύο διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου, καθεμία εκ των οποίων προέβλεπε προσαύξηση του οφειλόμενου ΦΠΑ πλέον τόκων και κυρώσεων, ύψους 47 618 491 ευρώ και 22 001 078 ευρώ για τα έτη 2009 και 2010, αντίστοιχα.
- 16 Κατά των ανωτέρω πράξεων η EN.SA. άσκησε προσφυγές ενώπιον του Commissione tributaria provinciale di Milano (επαρχιακού φορολογικού δικαστηρίου Μιλάνου, Ιταλία), το οποίο τις απέρριψε. Η ως άνω εταιρία άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του εν λόγω δικαστηρίου ενώπιον του Commissione tributaria regionale di Lombardia (περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου Λομβαρδίας, Ιταλία).
- 17 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις πλασματικής πωλήσεως ηλεκτρικής ενέργειας δεν παρείχαν κανένα φορολογικό πλεονέκτημα στους φορείς που τις διενήργησαν, λόγω του κυκλικού χαρακτήρα των πράξεων αυτών, και ότι το Δημόσιο δεν υπέστη καμία απώλεια εσόδων. Διερωτάται αν, εν προκειμένω, όσον αφορά πλασματικές πράξεις, η επιβάρυνση του επιχειρηματικού φορέα με την καταβολή του ΦΠΑ είναι συμβατή με τις αρχές του δικαίου της Ένωσης. Δεδομένου ότι δεν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας θα πρέπει να υπερισχύσει και ότι η άρνηση αναγνώρισεως της δυνατότητας προς έκπτωση του νομοτύπως καταβληθέντος ΦΠΑ και η επιβολή επιπλέον προστίμου ισόποσου προς τον ΦΠΑ που κακώς εκπέστηκε είναι δυσανάλογες σε σχέση με την παράβαση που συνίστατο στην έκδοση τιμολογίων για πλασματικές πράξεις.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Commissione tributaria regionale di Lombardia (περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει, σε μια κατάσταση όπου συναλλαγές που θεωρούνται πλασματικές δεν έχουν προκαλέσει ζημία στο Δημόσιο και δεν έχουν παράσχει φορολογικό πλεονέκτημα στον φορολογούμενο, η εθνική ρύθμιση, που απορρέει από την εφαρμογή των άρθρων 19 (Έκπτωση) και 21, παράγραφος 7 (Τιμολόγηση των συναλλαγών), του [DPR 633/1972] και του άρθρου 6, παράγραφος 6, του decreto legislativo n. 471 (νομοθετικού διατάγματος αριθ. 471) της 18ης Δεκεμβρίου 1997 (Παράβαση των υποχρεώσεων που αφορούν την τεκμηρίωση, την καταχώριση και την εξατομίκευση των συναλλαγών), με τις αρχές του δικαίου της Ένωσης αναφορικά με τον ΦΠΑ τις οποίες έχει διατυπώσει το [Δικαστήριο], όταν η ταυτόχρονη εφαρμογή των κανόνων του εσωτερικού δικαίου καθορίζει:

- α) τη διαδοχική και επαναλαμβανόμενη αδυναμία εκπτώσεως του φόρου που έπληξε τις αγορές του προς όν η μεταβίβαση, τούτο δε για καθεμία από τις επίμαχες συναλλαγές που αφορούν τον ίδιο φορολογούμενο και έχουν την ίδια φορολογητέα βάση·
- β) την επιβολή του φόρου και την καταβολή του από τον μεταβιβάζοντα (και τον αποκλεισμό της αναζητήσεως των αχρεωστήτως καταβληθέντων) για τις αντίστοιχες και παράλληλες πράξεις μεταβιβάσεως που και αυτές θεωρούνται ανύπαρκτες·
- γ) την επιβολή προστίμου ίσου με το ποσό του φόρου επί των αγορών τον οποίο δεν δικαιούται να εκπέσει·»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 19 Μολονότι το αιτούν δικαστήριο έχει τυπικώς περιορίσει τα ερωτήματά του στην ερμηνεία των «αρχ[ών] του δικαίου της Ένωσης αναφορικά με τον ΦΠΑ τις οποίες έχει διατυπώσει το Δικαστήριο», μνημονεύοντας ειδικώς τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας, το γεγονός αυτό δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να παράσχει στο εν λόγω δικαιοδοτικό όργανο όλα τα στοιχεία ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που μπορούν να του είναι χρήσιμα για την εκδίκαση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί, ανεξαρτήτως του αν το εθνικό δικαστήριο έχει αναφερθεί σε αυτά κατά τη διατύπωση των ερωτημάτων του. Συναφώς, στο Δικαστήριο απόκειται να εντοπίσει, από το σύνολο των στοιχείων που του παρέσχε το εθνικό δικαστήριο και ιδίως από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του δικαίου της Ένωσης που χρήζουν ερμηνείας, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς της κύριας δίκης (πρβλ. αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, σκέψη 43, της 7ης Φεβρουαρίου 2019, Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, σκέψη 32, και της 12ης Φεβρουαρίου 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, σκέψη 37).

Επί των δύο πρώτων μερών του προδικαστικού ερωτήματος

- 20 Με τα δύο πρώτα μέρη του προδικαστικού ερωτήματος το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία πλασματικές πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας διενεργηθείσες κυκλικώς μεταξύ των ίδιων επιχειρηματικών φορέων και έναντι των ίδιων ποσών δεν προκάλεσαν απώλειες φορολογικών εσόδων, η οδηγία περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει μεν τη δυνατότητα εκπτώσεως του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις ΦΠΑ, πλην όμως επιβάλλει στα πρόσωπα που αναγράφουν τον ΦΠΑ επί τιμολογίου την υποχρέωση να τον καταβάλουν ακόμη και όταν πρόκειται για πλασματική πράξη.
- 21 Καταρχάς, θα πρέπει να επισημανθεί ότι οι δύο προαναφερθέντες κανόνες του εθνικού δικαίου αποτυπώνουν ανάλογες διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 22 Αφενός, η μη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε σχέση με πλασματικές πράξεις προκύπτει από το άρθρο 168 της ως άνω οδηγίας.
- 23 Πράγματι, από το άρθρο αυτό προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ επί των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του. Με άλλα λόγια, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που έγιναν για την απόκτηση ή τη λήψη τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών (πρβλ. απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 36).
- 24 Εντούτοις, όταν μια πράξη για την απόκτηση ενός αγαθού ή τη λήψη μιας υπηρεσίας είναι πλασματική, δεν μπορεί να εμφανίζει οποιοδήποτε συνδεδετικό στοιχείο με τις φορολογούμενες πράξεις εκροών του υποκειμένου στον φόρο. Κατά συνέπεια, όταν δεν υφίσταται πραγματική παράδοση αγαθών ή πραγματική παροχή υπηρεσιών, δεν μπορεί να γεννηθεί κανένα δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, SGI και Valériane, C-459/17 και C-460/17, EU:C:2018:501, σκέψη 36).
- 25 Επομένως, εγγενές στοιχείο του μηχανισμού του ΦΠΑ είναι ότι μια πλασματική πράξη δεν μπορεί να παρέχει κανένα δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου αυτού.

- 26 Αφετέρου, η υποχρέωση κάθε προσώπου που αναγράφει ΦΠΑ σε τιμολόγιο να τον καταβάλει προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο οφείλεται από τον εκδότη του εν λόγω τιμολογίου ακόμη και στην περίπτωση που δεν υπάρχει υποστατή φορολογητέα πράξη (πρβλ. απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 38).
- 27 Καταρχήν, οι δύο προαναφερθέντες κανόνες δεν εφαρμόζονται στον ίδιο φορέα. Υπόχρεος σε καταβολή του αναγραφόμενου επί τιμολογίου ΦΠΑ είναι ο εκδότης του τιμολογίου, ενώ η μη δυνατότητα εκπτώσεως του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις ΦΠΑ μπορεί να αντιταχθεί στον αποδέκτη του τιμολογίου.
- 28 Εντούτοις, στην ειδική περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι απαιτήσεις που καθορίζονται με τα άρθρα 168 και 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ ισχύουν από κοινού για τον ίδιο φορέα. Πράγματι, οι ίδιες ποσότητες ηλεκτρικής ενέργειας μεταπωλούνταν πλασματικά, στο πλαίσιο κυκλικής συναλλαγής, μεταξύ των εταιριών του ίδιου ομίλου έναντι της ίδιας τιμής, με αποτέλεσμα οι εταιρίες αυτές να πωλούν και να αγοράζουν εκ νέου τις εν λόγω ποσότητες στην ίδια τιμή. Επομένως, κάθε επιχείρηση ήταν ταυτόχρονα εκδύτρια ενός τιμολογίου στο οποίο αναγραφόταν συγκεκριμένο ποσό ΦΠΑ και αποδέτρια άλλου τιμολογίου που αφορούσε την αγορά, στην ίδια τιμή, της ίδιας ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας και στο οποίο αναγραφόταν το ίδιο ποσό ΦΠΑ. Συνεπώς, ως εκδύτρια τιμολογίου και κατ' εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η EN.SA. ήταν υπόχρεη προς καταβολή του αναγραφόμενου επί του τιμολογίου αυτού ποσού ΦΠΑ στο Δημόσιο. Αντιθέτως, λόγω του πλασματικού χαρακτήρα των σχετικών πράξεων, δεν επιτρεπόταν στη συγκεκριμένη εταιρία, συμφώνως προς την απαίτηση που απορρέει από το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας, να εκπέσει τον ανερχόμενο στο ίδιο ποσό φόρο που αναγραφόταν στο τιμολόγιο επαναγοράς της ηλεκτρικής ενέργειας, το οποίο είχε αποδέκτη την ίδια.
- 29 Για τους λόγους αυτούς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η συνδυασμένη εφαρμογή των ως άνω απαιτήσεων, οι οποίες απορρέουν από την εθνική νομοθεσία και ανάγονται στην οδηγία περί ΦΠΑ, σε επιχείρηση που τελεί σε κατάσταση αντίστοιχη με εκείνη της EN.SA, είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 30 Είναι αληθές ότι ο μηχανισμός εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται με τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει ως σκοπό να απαλλάσσει πλήρως τον επιχειρηματία από τον ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων, εφόσον αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Συνεπώς, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, σε ΦΠΑ (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 27, και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψη 38).
- 31 Ωστόσο, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί επίσης σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία περί ΦΠΑ (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 46). Ο κίνδυνος, όμως, απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφεται, καταρχήν, πλήρως ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου στο οποίο έχει κακώς αναγραφεί ορισμένο ποσό ΦΠΑ μπορεί να χρησιμοποιήσει το τιμολόγιο αυτό προκειμένου να επιτύχει έκπτωση του εν λόγω φόρου (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 31).
- 32 Στο πλαίσιο αυτό, η υποχρέωση που προβλέπεται με το άρθρο 203 της εν λόγω οδηγίας αποσκοπεί στο να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο ενδεχομένως συνεπάγεται το δικαίωμα εκπτώσεως (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 32).

- 33 Εντούτοις, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η εν λόγω υποχρέωση δεν πρέπει να βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού και, μεταξύ άλλων, να μη θίγει κατά τρόπο υπερβολικό την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Πάντως, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία ο πλασματικός χαρακτήρας των πράξεων αποκλείει τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση κάθε φόρου που έχει κακώς χρεωθεί με τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, *Stroy Trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, σκέψη 43).
- 34 Εν προκειμένω, από τις εξηγήσεις που παρέσχε στο Δικαστήριο το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η EN.SA. εν γνώσει της εξέδωσε τιμολόγια τα οποία δεν αντιστοιχούσαν σε καμία υποστατή πράξη. Υπό τις συνθήκες αυτές, η εν λόγω εταιρία δεν μπορεί να ισχυριστεί ότι ενήργησε καλόπιστα. Αντιθέτως, πάντα κατά το αιτούν δικαστήριο, οι πλασματικές πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ των εν λόγω εταιριών δεν είχαν ως συνέπεια οποιαδήποτε απώλεια φορολογικών εσόδων. Πράγματι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 47 των προτάσεών της, οι εμπλεκόμενες εταιρίες κατέβαλαν νομοτύπως τον ΦΠΑ επί των πωλήσεών τους ηλεκτρικής ενέργειας και, στο πλαίσιο της εκ νέου αγοράς των ίδιων ποσοτήτων ηλεκτρικής ενέργειας έναντι της ίδιας τιμής, εξέπεσαν ποσό ΦΠΑ ίδιο με εκείνο που είχαν ήδη καταβάλει.
- 35 Υπό τέτοιες συνθήκες, από τη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι η οδηγία περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, επιβάλλει στα κράτη μέλη να παρέχουν στον εκδότη τιμολογίου σχετικού με πλασματική πράξη τη δυνατότητα να αξιώσει την επιστροφή του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο αυτό φόρου που ο ίδιος υποχρεώθηκε να καταβάλει, εφόσον έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 36 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στα δύο πρώτα μέρη του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία πλασματικές πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας διενεργηθείσες κυκλικά μεταξύ των ίδιων επιχειρηματικών φορέων και έναντι των ίδιων ποσών δεν προκάλεσαν απώλειες φορολογικών εσόδων, η οδηγία περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει μεν τη δυνατότητα εκπτώσεως του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις ΦΠΑ, πλην όμως επιβάλλει στα πρόσωπα που αναγράφουν τον ΦΠΑ επί τιμολογίου την υποχρέωση να τον καταβάλουν ακόμη και όταν πρόκειται για πλασματική πράξη, υπό την προϋπόθεση το εθνικό δίκαιο να προβλέπει δυνατότητα προς διόρθωση της απορρέουσας από την υποχρέωση αυτή φορολογικής οφειλής εφόσον ο μη καλόπιστος εκδότης τέτοιου τιμολογίου έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, στοιχείο το οποίο οφείλει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο.

Επί του τρίτου μέρους του προδικαστικού ερωτήματος

- 37 Με το τρίτο μέρος του προδικαστικού ερωτήματος το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν επιτρέπει κανόνα του εθνικού δικαίου δυνάμει του οποίου η παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ τιμωρείται με πρόστιμο ισόποσο προς τη διενεργηθείσα έκπτωση.
- 38 Δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λάβουν μέτρα προς διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και προς αποφυγή της απάτης. Ειδικότερα, ελλείψει διατάξεων του δικαίου της Ένωσης ως προς το ζήτημα αυτό, σε περίπτωση μη τηρήσεως των προβλεπόμενων με τη νομοθεσία της Ένωσης προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος προς

έκπτωση του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 41, και της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 39 Οφείλουν πάντως να ασκούν τη σχετική αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις αρχές του, μεταξύ άλλων τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που μνημονεύονται στο άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ούτε να διακυβεύουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).
- 40 Πρώτον, προκειμένου να εκτιμηθεί αν ορισμένη κύρωση συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων, η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως (απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 60 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 41 Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να επισημανθεί ότι, εν προκειμένω, προς διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και προς αποφυγή της απάτης, το εθνικό δίκαιο προβλέπει πρόστιμο, το ποσό του οποίου δεν υπολογίζεται με βάση τη φορολογική οφειλή του υποκειμένου στον φόρο, αλλά ισούται με το ποσό του φόρου που ο τελευταίος εξέπεσε χωρίς να έχει δικαίωμα. Πράγματι, δεδομένου ότι η φορολογική οφειλή του υποκειμένου στον ΦΠΑ ισούται με τη διαφορά μεταξύ του οφειλόμενου φόρου εκροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχονται και του προς έκπτωση φόρου εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτώνται, το ποσό του φόρου που έχει εκπέσει ο υποκείμενος χωρίς να έχει δικαίωμα δεν αντιστοιχεί οπωσδήποτε στην εν λόγω οφειλή.
- 42 Αυτό ισχύει ιδίως στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 63 των προτάσεών της, δεδομένου ότι η EN.SA. αγόρασε και πώλησε πλασματικά τις ίδιες ποσότητες ηλεκτρικής ενέργειας έναντι της ίδιας τιμής, η φορολογική της οφειλή όσον αφορά τον ΦΠΑ επί των συγκεκριμένων πράξεων ήταν μηδενική. Σε αυτή την περίπτωση, πρόστιμο ίσο προς το 100% του ποσού του κακώς εκπεσθέντος φόρου εισροών, το οποίο έχει επιβληθεί χωρίς να ληφθεί υπόψη ότι υπήρξε νομότυπη καταβολή ίδιου ποσού ΦΠΑ επί των εκροών και ότι, εκ του λόγου αυτού, το Δημόσιο δεν υπέστη καμία απώλεια φορολογικών εσόδων, συνιστά κύρωση δυσανάλογη προς τον σκοπό που επιδιώκει.
- 43 Δεύτερον, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν επιτρέπει επίσης την επιβολή κυρώσεως όπως είναι η προβλεπόμενη από το εθνικό δίκαιο. Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως, η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ διασφαλίζεται μέσω της δυνατότητας, την οποία θα πρέπει να προβλέπουν τα κράτη μέλη, προς διόρθωση κάθε φόρου που έχει κακώς χρεωθεί με τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων.
- 44 Όπως, όμως, επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 57 των προτάσεών της, η επιβολή προστίμου ίσου προς το 100% του ποσού του κακώς εκπεσθέντος φόρου καθιστά άνευ αντικειμένου τη δυνατότητα διορθώσεως της φορολογικής οφειλής που γεννάται με βάση το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, ακόμη και αν η φορολογική οφειλή αυτή μπορεί να διορθωθεί λόγω απουσίας κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, εξακολουθεί να οφείλεται, στο πλαίσιο του εν λόγω προστίμου, ποσό ίσο προς εκείνο του κακώς εκπεσθέντος φόρου.

- 45 Κατά συνέπεια, στο τρίτο μέρος του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν επιτρέπουν κανόνα του εθνικού δικαίου δυνάμει του οποίου η παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ τιμωρείται με πρόστιμο ισόποσο προς τη διενεργηθείσα έκπτωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

- 1) Σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία πλασματικές πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας διενεργηθείσες κυκλικά μεταξύ των ίδιων επιχειρηματικών φορέων και έναντι των ίδιων ποσών δεν προκάλεσαν απώλειες φορολογικών εσόδων, η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει μεν τη δυνατότητα εκπτώσεως του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), πλην όμως επιβάλλει στα πρόσωπα που αναγράφουν τον ΦΠΑ επί τιμολογίου την υποχρέωση να τον καταβάλουν ακόμη και όταν πρόκειται για πλασματική πράξη, υπό την προϋπόθεση το εθνικό δίκαιο να προβλέπει δυνατότητα προς διόρθωση της απορρέουσας από την υποχρέωση αυτή φορολογικής οφειλής εφόσον ο μη καλόπιστος εκδότης τέτοιου τιμολογίου έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, στοιχείο το οποίο οφείλει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο.
- 2) Οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν επιτρέπουν κανόνα του εθνικού δικαίου δυνάμει του οποίου η παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ τιμωρείται με πρόστιμο ισόποσο προς τη διενεργηθείσα έκπτωση.

(υπογραφές)