



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GERARD HOGAN
της 4ης Μαρτίου 2021¹

Υπόθεση C-521/19

**CB
κατά**

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

[αίτηση του Tribunal Superior de Justicia de Galicia
(ανώτερου δικαστηρίου της Γαλικίας, Ισπανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2006/112/EK – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Διοικητική οικονομική αξίωση κατόπιν εκκαθαρίσεως και κυρώσεις επιβληθείσες με βάση τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων – Υποκείμενες σε ΦΠΑ πράξεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τιμολόγια – Βάση επιβολής του φόρου – Συμπερίληψη στην τιμή που συμφωνήθηκε από τα μέρη»

I. Εισαγωγή

1. Ποια μέτρα πρέπει ενδεχομένως να λάβει η φορολογική αρχή όταν διαπιστώνει ότι συγκεκριμένα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα (ήτοι, συμβαλλόμενα μέρη που δεν είναι οι τελικοί καταναλωτές) έχουν δολίως αποκρύψει τη μεταξύ τους συναλλαγή; Μπορεί να θεωρηθεί ότι το σκεπτικό του Δικαστηρίου στην απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722), παρέχει ικανοποιητικές κατευθύνσεις συναφώς; Αυτά είναι ορισμένα από τα ζητήματα που εγείρει η παρούσα προδικαστική παραπομπή, η οποία ανέκυψε στο πλαίσιο ένδικης διαδικασίας ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Galicia (ανώτερου δικαστηρίου της Γαλικίας, Ισπανία) μεταξύ ενός φυσικού προσώπου, του CB, και του Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (περιφερειακού οργάνου επίλυσης φορολογικών διαφορών της Γαλικίας, Ισπανία).

2. Ωστόσο, πριν από την εξέταση των πραγματικών περιστατικών, πρέπει πρώτα να εκτεθεί το σχετικό νομικό πλαίσιο.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Οι αιτιολογικές σκέψεις 25, 26 και 39 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας², αναφέρουν τα εξής:

«(25) Η βάση επιβολής του φόρου θα πρέπει να εναρμονισθεί, ώστε η εφαρμογή του ΦΠΑ στις φορολογητέες πράξεις να οδηγεί σε συγκρίσιμα αποτελέσματα σε όλα τα κράτη μέλη.

(26) Προκειμένου να αποτραπεί η απώλεια φορολογικών εσόδων μέσω της προσφυγής στον μηχανισμό των συνδεδεμένων συμβαλλομένων μερών για την άντληση φορολογικού οφέλους, θα πρέπει, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, τα κράτη μέλη να έχουν τη δυνατότητα να παρεμβαίνουν όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών [...].

[...]

(39) Το καθεστώς των εκπτώσεων θα πρέπει να εναρμονισθεί κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της είσπραξης, ο δε υπολογισμός της αναλογίας της έκπτωσης θα πρέπει να γίνεται με παρεμφερή τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη.»

4. Το άρθρο 1 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.»

5. Το άρθρο 72 της οδηγίας 2006/112, το οποίο περιέχεται στον τίτλο VII που φέρει τον τίτλο «Βάση επιβολής του φόρου», ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ως “κανονική αξία” νοείται το συνολικό ποσό το οποίο, ένας αποκτών αγαθά ή λήπτης υπηρεσιών, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά τον χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο

² ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους στο οποίο η παράδοση ή παροχή είναι φορολογητέα, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία.

Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ως κανονική αξία νοείται η εξής:

- 1) για τα αγαθά, ποσό όχι κατώτερο από την τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης,
- 2) για τις υπηρεσίες, ποσό όχι κατώτερο από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο η παροχή των υπηρεσιών.»

6. Το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

7. Το άρθρο 74 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Για τις πράξεις ανάληψης ή χρησιμοποίησης από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του ή κατά την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή στους διαδόχους του, σε περίπτωση παύσης της φορολογητέας οικονομικής του δραστηριότητας, που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 18, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών, όπως προσδιορίζονται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων.»

8. Το άρθρο 77 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τις παροχές υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του που αναφέρονται στο άρθρο 27, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην κανονική αξία της εν λόγω πράξης.»

9. Το άρθρο 78 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

- α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ,
- β) τα παρεπόμενα έξοδα, όπως έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες τον αποκτώντα ή το λήπτη.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, στοιχείο β', τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ως παρεπόμενα τα έξοδα που αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας.»

10. Το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα 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.»

B. Το ισπανικό δίκαιο

11. Το άρθρο 78, παράγραφος 1, του Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμου 37/1992 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας)³, της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (στο εξής: νόμος 37/1992), επιγράφεται «Βάση επιβολής του φόρου. Γενικός κανόνας» και ορίζει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από το συνολικό ποσό της αντιπαροχής την οποία καταβάλλει ο λήπτης ή τρίτο πρόσωπο για τις υποκείμενες στον φόρο αυτόν πράξεις.»

12. Το άρθρο 88 του νόμου 37/1992, το οποίο επιγράφεται «Μετακύλιση του φόρου», ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να μετακυλίσουν ολόκληρο το ποσό του φόρου στο πρόσωπο για το οποίο πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη, το δε πρόσωπο αυτό βαρύνεται υποχρεωτικά με τον φόρο, εφόσον η μετακύλιση είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ανεξαρτήτως των υφιστάμενων μεταξύ τους συμφωνιών.

Στις περιπτώσεις παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο και δεν απαλλάσσονται, όταν ο λήπτης είναι δημόσιος φορέας λογίζεται ότι οι υποκείμενοι στον φόρο, κατά την υποβολή των οικονομικών προτάσεών τους, ακόμη και αν είναι προφορικές, έχουν συμπεριλάβει τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ο οποίος, ωστόσο, πρέπει να μετακυλιέται ως χωριστό στοιχείο, εφόσον τούτο παρίσταται αναγκαίο, στα έγγραφα που υποβάλλονται για την είσπραξη, χωρίς να αυξάνεται το συνολικό συμφωνηθέν ποσό συνεπεία της αναγραφής του μετακυλισθέντος φόρου.

2. Η μετακύλιση του φόρου πραγματοποιείται μέσω τιμολογίων σύμφωνα με τα οριζόμενα στον νόμο. Στο πλαίσιο αυτό, το ποσό το οποίο μετακυλιέται αναγράφεται χωριστά από τη βάση επιβολής του φόρου ακόμη και στην περίπτωση τιμών που καθορίζονται από τη διοίκηση, με μνεία του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή. Από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών εξαιρούνται οι πράξεις οι οποίες ορίζονται και ρυθμίζονται από τον νόμο.

3. Η μετακύλιση του φόρου πραγματοποιείται κατά τον χρόνο εκδόσεως και παραδόσεως του αντίστοιχου τιμολογίου.

4. Το δικαίωμα μετακύλισεως αποσβέννυται μετά την παρέλευση έτους από την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος κατέστη απαιτητός.

³ BOE αριθ. 312 της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44 247.

5. Ο αποδέκτης πράξεως που υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας δεν υποχρεούται να καταβάλει τον μετακυλιόμενο φόρο προτού αυτός καταστεί απαιτητός.

6. Οι διαφορές οι οποίες ενδέχεται να ανακύψουν σε σχέση με τη μετακύλιση του φόρου, τόσο ως προς τη νομιμότητα όσο και ως προς το ύψος του, λογίζονται ως διαφορές φορολογικής φύσεως για τους σκοπούς των αντίστοιχων ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον των διοικητικών οργάνων που είναι αρμόδια για φορολογικές υποθέσεις.»

13. Το άρθρο 89 του νόμου 37/1992, το οποίο φέρει τον τίτλο «Διόρθωση των ποσών του φόρου που μετακυλιείται», προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προβαίνουν σε διόρθωση των ποσών του φόρου που μετακυλιείται όταν έχει γίνει εσφαλμένος υπολογισμός των σχετικών ποσών ή όταν συντρέχουν περιστάσεις λόγω των οποίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 80 του παρόντος νόμου, επέρχεται τροποποίηση της βάσεως επιβολής του φόρου.

Η διόρθωση πρέπει να διενεργείται κατά τον χρόνο που διαπιστώνονται οι αιτίες του εσφαλμένου υπολογισμού ή συντρέχουν οι άλλες περιστάσεις για τις οποίες γίνεται λόγος στην προηγούμενη παράγραφο, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν παρέλθει τέσσερα έτη από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος που βαρύνει την πράξη ή, ενδεχομένως, συνέτρεξαν οι αναφερόμενες στο άρθρο 80 περιστάσεις.

2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο ισχύουν και στην περίπτωση που δεν έχει μετακυλισθεί φόρος και το τιμολόγιο για την πράξη έχει εκδοθεί.

3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων, τα ποσά του φόρου που μετακυλιείται δεν διορθώνονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) όταν η διόρθωση δεν στηρίζεται στους προβλεπόμενους από το άρθρο 80 λόγους, συνεπάγεται αύξηση των ποσών που μετακυλιούνται και οι λήπτες των πράξεων δεν ενεργούν ως επιχειρηματίες ή επαγγελματίες, πλην της περιπτώσεως νόμιμης αυξήσεως των φορολογικών συντελεστών, οπότε η διόρθωση μπορεί να πραγματοποιηθεί εντός του μήνα κατά τον οποίο τίθενται σε ισχύ οι νέοι φορολογικοί συντελεστές και εντός του επόμενου μήνα.

2) όταν η φορολογική αρχή βεβαιώνει, μέσω των αντίστοιχων πράξεων καταλογισμού φόρου, οφειλόμενα ποσά φόρου τα οποία δεν έχουν μετακυλισθεί και είναι μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο, και αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο συμμετείχε σε απάτη ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει, επιδεικνύοντας συναφώς εύλογη επιμέλεια, ότι προβαίνει σε πράξη που εντάσσεται στο πλαίσιο απάτης.»

III. Το ιστορικό της κύριας δίκης και η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

14. Ο CB, ο προσφεύγων της κύριας δίκης, είναι αυτοαπασχολούμενος που δραστηριοποιείται ως καλλιτεχνικός πράκτορας και υπόκειται, κατ' αρχήν, σε ΦΠΑ. Υπό την ιδιότητά του αυτή, παρείχε υπηρεσίες στον όμιλο Lito, μια ομάδα επιχειρήσεων που ανήκουν στο ίδιο πρόσωπο και ήταν υπεύθυνες για τη διαχείριση του εξοπλισμού και των ορχηστρών σε θρησκευτικές και εορταστικές εκδηλώσεις στα χωριά της Γαλικίας. Πιο συγκεκριμένα, ο CB ερχόταν σε επαφή με

τις επιτροπές εορταστικών εκδηλώσεων, δηλαδή τις ανεπίσημες ομάδες κατοίκων που είχαν αναλάβει την οργάνωση των εορταστικών εκδηλώσεων, και διαπραγματευόταν τις παραστάσεις των ορχηστρών για λογαριασμό του ομίλου Lito.

15. Στο πλαίσιο αυτό, οι πληρωμές που πραγματοποιούνταν από τις επιτροπές εορταστικών εκδηλώσεων στον όμιλο Lito γίνονταν, κατά κύριο λόγο, σε μετρητά και χωρίς την έκδοση τιμολογίων ή την καταχώριση λογιστικών εγγραφών. Οι πληρωμές αυτές δεν δηλώνονταν για τους σκοπούς του φόρου εταιριών ή του ΦΠΑ. Το 10 % των εσόδων του ομίλου Lito επέστρεφε υπό τη μορφή μετρητών στον CB και δεν δηλώνονταν. Ο CB δεν τηρούσε λογιστικά βιβλία ή επίσημα φορολογικά αρχεία, δεν εξέδιδε ούτε λάμβανε τιμολόγια και, ως εκ τούτου, δεν υπέβαλλε δηλώσεις ΦΠΑ.

16. Στις 14 Ιουλίου 2014, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι στα ποσά που είχε λάβει ο CB ως αμοιβή για τις δραστηριότητές του ως μεσάζοντα για τον όμιλο Lito, ήτοι 64 414,90 ευρώ το 2010, 67 565,40 ευρώ το 2011 και 60 692,50 ευρώ το 2012, δεν περιλαμβάνονταν ΦΠΑ. Συνακόλουθα, έκριναν ότι τόσο ο ΦΠΑ όσο και ο φόρος εισοδήματος έπρεπε να υπολογιστούν λαμβάνοντας υπόψη, ως βάση επιβολής του φόρου, το συνολικό ποσό που έλαβε ο CB.

17. Ο προσφεύγων υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 10ης Μαΐου 2018.

18. Ο CB άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της απορριπτικής αποφάσεως. Ισχυρίστηκε ότι η εκ των υστέρων εφαρμογή ΦΠΑ σε ποσά που αποκτήθηκαν ως εισόδημα αντιβαίνει, μεταξύ άλλων, στην απόφαση του Δικαστηρίου της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavosin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722), κατά την οποία, όταν ο φορολογικός έλεγχος αποκαλύπτει πράξεις οι οποίες, κατ' αρχήν, υπόκεινται σε ΦΠΑ, αλλά δεν δηλώθηκαν ούτε εκδόθηκαν επ' αυτών τιμολόγια, γίνεται δεκτό ότι στην τιμή που είχαν συμφωνήσει τα συμβαλλόμενα μέρη για τις πράξεις αυτές συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ. Συνεπώς, ο CB υποστηρίζει ότι, εφόσον δεν έχει τη δυνατότητα, βάσει της ισπανικής νομοθεσίας, να αξιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ που δεν κατέστη δυνατόν να μετακυλίσει εξαιτίας της συμπεριφοράς του, η οποία συνιστούσε φορολογικό αδίκημα, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο φόρος αυτός περιλαμβάνονταν στην τιμή των υπηρεσιών που παρείχε.

19. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης, πρέπει να αποσαφηνισθεί αν συνάδει με την οδηγία 2006/112 εθνική νομοθεσία κατά την οποία, όταν οι οικονομικοί φορείς πραγματοποιούν, αυτοβούλως και κατόπιν συνεννόησης, πράξεις που πληρώνονται με μετρητά, χωρίς την έκδοση τιμολογίων και χωρίς την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, οι πληρωμές αυτές θεωρείται ότι περιλαμβάνουν τον ΦΠΑ.

20. Στο πλαίσιο αυτό, το Tribunal Superior de Justicia de Galicia (ανώτερο δικαστήριο της Γαλικίας) ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 73 και 78 της [οδηγίας 2006/112], υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας, της απαγορεύσεως της φοροδιαφυγής και της καταχρήσεως δικαιώματος, καθώς και της απαγορεύσεως της παράνομης στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία και στην ερμηνευτική αυτής νομολογία, βάσει των οποίων, στις περιπτώσεις όπου η φορολογική αρχή εντοπίζει υποκείμενες στον φόρο προστιθέμενης αξίας αφανείς

συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκε τιμολόγιο, πρέπει να θεωρείται ότι στην τιμή που συμφωνήθηκε από τα μέρη στο πλαίσιο των εν λόγω συναλλαγών περιλαμβάνεται ο φόρος προστιθέμενης αξίας;

Είναι δυνατόν, ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις απάτης, στις οποίες η συναλλαγή απεκρύβη από τη φορολογική αρχή, να γίνει δεκτό, όπως θα μπορούσε να συναχθεί από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 28ης Ιουλίου 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), της 5ης Οκτωβρίου 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), και της 7ης Μαρτίου 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), ότι τα ποσά που καταβλήθηκαν και εισπράχθηκαν δεν περιλαμβάνουν τον ΦΠΑ, προκειμένου να προσδιορισθεί το αντίστοιχο ποσό του φόρου και να επιβληθεί η προσήκουσα κύρωση;»

IV. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις.

21. Σημειώνεται εξ αρχής ότι το αιτούν δικαστήριο διατυπώνει το ερώτημά του στηριζόμενο στην παραδοχή ότι η εθνική νομοθεσία θα προέβλεπε, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ότι στις περιπτώσεις που οι φορολογικές αρχές ανακαλύπτουν αφανείς συναλλαγές υποκείμενες στον ΦΠΑ, για τις οποίες όμως δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο, πρέπει να θεωρείται ότι ο ΦΠΑ έχει συμπεριληφθεί στην τιμή που έχουν συμφωνήσει τα μέρη. Πρέπει ωστόσο να υπενθυμισθεί ότι, κατά πάγια νομολογία⁴, μια οδηγία δεν μπορεί, αυτή καθαυτήν, να δημιουργήσει υποχρεώσεις εις βάρος ιδιώτη και επομένως δεν είναι δυνατόν να γίνει επίκληση της ίδιας της οδηγίας έναντί του⁵. Κατά συνέπεια, προτείνω να αναδιατυπωθεί το προδικαστικό ερώτημα, υπό την έννοια ότι ζητείται να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας 2006/112 μπορούν, υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας, της απαγορεύσεως της φοροδιαφυγής και της καταχρήσεως δικαιώματος, καθώς και της απαγορεύσεως της παράνομης στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθετική διάταξη και στην ερμηνευτική αυτής νομολογία, βάσει των οποίων, όταν η φορολογική αρχή εντοπίζει υποκείμενες στον φόρο προστιθέμενης αξίας αφανείς πράξεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τιμολόγια, πρέπει να γίνεται δεκτό ότι ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στην τιμή που συμφώνησαν τα μέρη για τις πράξεις αυτές

⁴ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 1986, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, σκέψη 48), της 12ης Μαΐου 1987, *Traen* κ.λπ. (372/85 έως 374/85, EU:C:1987:222, σκέψεις 24 έως 26), της 14ης Ιουλίου 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, σκέψεις 20 έως 23), της 7ης Ιανουαρίου 2004, *Wells* (C-201/02, EU:C:2004:12, σκέψη 56), της 21ης Οκτωβρίου 2010, *Accardo* κ.λπ. (C-227/09, EU:C:2010:624, σκέψη 45), της 24ης Ιανουαρίου 2012, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, σκέψη 37), και της 15ης Ιανουαρίου 2015, *Ryanair* (C-30/14, EU:C:2015:10, σκέψη 30).

⁵ Είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι η αρχή της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών, όπως εφαρμόζεται στον τομέα του ΦΠΑ με βάση τη νομολογία η οποία ανάγεται στην απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax* κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), δεν είναι κανόνας που θεσπίζεται με οδηγία, αλλά γενική αρχή του δικαίου. Πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2017, *Cussens* κ.λπ. (C-251/16, EU:C:2017:881, σκέψη 27). Εντούτοις, η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά «καταχρηστικές πρακτικές», έννοια η οποία έχει πολύ συγκεκριμένη σημασία στο δίκαιο της Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax* κ.λπ., C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 74), αλλά το ζήτημα πώς πρέπει να ανασυσταθεί η βάση επιβολής του φόρου άπαξ και διαπιστωθεί ότι υπήρχε απάτη. Από την άλλη πλευρά, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι τα εθνικά δικαστήρια είναι υποχρεωμένα να εξετάζουν αν, λαμβανομένων υπόψη των μεθόδων ερμηνείας που επιτρέπονται από το εθνικό δίκαιο, είναι δυνατόν η νομοθεσία να ερμηνευθεί διαφορετικά, προκειμένου να επιτυγχάνεται το αποτέλεσμα το οποίο επιδιώκεται από μια οδηγία. Πρβλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2004, *Pfeiffer* κ.λπ. (C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψεις 108 έως 118).

1. Παρουσίαση του κοινού καθεστώτος ΦΠΑ

22. Πρέπει να υπενθυμισθεί εκ προοιμίου ότι το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ως «βάση επιβολής του φόρου» την αντιπαροχή που πράγματι λαμβάνεται για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Κατά το άρθρο 78 της οδηγίας 2006/112, σε αυτήν τη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα παρεπόμενα έξοδα, τα τέλη, τα δικαιώματα, οι εισφορές και οι φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ. Συνεπώς, ο ορισμός αυτός εφαρμόζεται ακολούθως σε κάθε στάδιο της εμπορικής αλυσίδας προκειμένου να υπολογισθεί ο ΦΠΑ που εισπράττεται από τον προμηθευτή ή τον πάροχο υπηρεσιών και καταβάλλεται από τον αγοραστή ή τον λήπτη των υπηρεσιών. Ωστόσο, μολονότι ο ΦΠΑ εισπράττεται σε κάθε στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων, ο φόρος αυτός δεν επιβαρύνει τους ενδιάμεσους αγοραστές αλλά, αντιθέτως, βαρύνει εν τέλει μόνον τον τελικό καταναλωτή⁶. Πράγματι, η αρχή της καταβολής σε κάθε στάδιο της αλυσίδας δεν πρέπει να συγχέεται με το ζήτημα ποιος φέρει την επιβάρυνση του φόρου.

23. Δυνάμει της αρχής της καταβολής σε κάθε στάδιο της αλυσίδας, αντί να επιβληθεί ένας ενιαίος φόρος επί των πωλήσεων στους τελικούς καταναλωτές, εισπράττεται ΦΠΑ σε κάθε επιμέρους στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την ως άνω αρχή, ο ΦΠΑ επιβάλλεται αναλογικά προς την τιμή την οποία χρεώνει ο υποκείμενος στον φόρο ως αντιπαροχή για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, και επομένως ανεξάρτητα από τον αριθμό των πράξεων που προηγήθηκαν. Εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί ότι ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών εισπράττει απλώς τον φόρο τον οποίον ακολούθως αποδίδει στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι αυτός που καταβάλλει τον ΦΠΑ.

24. Δεδομένου ωστόσο ότι η εφαρμογή του ΦΠΑ πρέπει να είναι ουδέτερη, ο αγοραστής ή ο λήπτης των υπηρεσιών μπορούν να εκπέσουν τον ΦΠΑ που κλήθηκαν να καταβάλουν επιπλέον της τιμής την οποία χρεώνουν ο προμηθευτής των αγαθών ή ο πάροχος των υπηρεσιών, εφόσον τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται, ακολούθως, να χρησιμοποιηθούν για τους σκοπούς φορολογητέας δραστηριότητας⁷. Προκειμένου να περιορισθεί ο αντίκτυπος του κοινού καθεστώτος ΦΠΑ στις ταμειακές ροές των υποκειμένων στον φόρο, το κοινό σύστημα ΦΠΑ προβλέπει ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο που προβαίνει σε αγορές υποχρεούται απλώς να αποδώσει στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος τη διαφορά μεταξύ, αφενός, του ΦΠΑ που εισέπραξε από τις δικές του υποκείμενες σε ΦΠΑ πωλήσεις και, αφετέρου, του ΦΠΑ που μπορεί να εκπέσει, δηλαδή του καταβληθέντος για τις δικές του δραστηριότητες του οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ⁸.

25. Στο επόμενο στάδιο της αλυσίδας, ο αγοραστής ή ο λήπτης, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στον φόρο, θα πράξει ακριβώς το ίδιο, και ούτω καθεξής, μέχρι το τελικό στάδιο, όπου το αγαθό ή η υπηρεσία θα πωληθεί είτε σε πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο είτε σε υποκείμενο στον φόρο, αλλά για δραστηριότητες οι οποίες δεν γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως. Ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ που θα εισπραχθεί συνολικά δεν εξαρτάται από τον αριθμό των σταδίων της αλυσίδας παραγωγής, αλλά μάλλον από την τελική τιμή πώλησεως. Εντούτοις, δεδομένου ότι η μη υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ σε ενδιάμεσο στάδιο της αλυσίδας συνιστά παράβαση των σχετικών μηχανισμών, η παράλειψη αυτή θεωρείται παρά ταύτα παράνομη⁹.

⁶ Πρβλ., για παράδειγμα, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 28).

⁷ Εφόσον δεν δηλώνεται κάτι διαφορετικό και πλην των περιπτώσεων που πρόκειται για τον τελικό καταναλωτή, οι αναφορές που γίνονται, στις παρούσες προτάσεις, σε οικονομικούς φορείς πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι αφορούν τους υποκειμένους στον φόρο.

⁸ Βλ. άρθρα 168 και 179 της οδηγίας 2006/112.

⁹ Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 39).

2. Επί των μέτρων που καλούνται να λάβουν τα κράτη μέλη για την αντιμετώπιση τυχόν παραβάσεως του κοινού συστήματος ΦΠΑ

26. Τα μέτρα που καλούνται να λάβουν τα κράτη μέλη για την αντιμετώπιση οποιασδήποτε παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης από ιδιώτες μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες, ήτοι στις κυρώσεις και στα μέτρα επανορθωτικού χαρακτήρα¹⁰. Οι κυρώσεις έχουν τιμωρητικό και αποτρεπτικό χαρακτήρα. Από την άλλη μεριά, σκοπός των μέτρων επανορθωτικού χαρακτήρα είναι να επανέλθουν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχε τελεστεί η παράβαση. Για τον λόγο αυτό, λαμβάνουν συχνότατα τη μορφή αποζημιώσεως ή επαναφοράς στην προτέρα κατάσταση.

27. Σε σχέση με τα μέτρα που σκοπούν στην αποκατάσταση των συνεπειών παράνομης πράξεως σε φορολογικές υποθέσεις, το Δικαστήριο υπογράμμισε, για παράδειγμα, στην απόφαση Fontana, ότι ο χαρακτηρισμός της πράξεως ως απάτης συνεπάγεται την υποχρέωση των κρατών μελών να λάβουν τα αναγκαία μέτρα προκειμένου «να επαναφέρουν τα πράγματα στην κατάσταση η οποία θα υφίστατο ελλείψει της [φοροδιαφυγής]» μετά την αποκάλυψη της παράνομης συναλλαγής¹¹. Όσον αφορά τις κυρώσεις, το Δικαστήριο έκρινε στην απόφαση Mencí ότι «το άρθρο 325 ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, ειδικότερα, τα υποχρεώνει να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων»¹².

28. Καίτοι το Δικαστήριο πολύ σπάνια μνημονεύει τη διάκριση αυτή σε φορολογικές υποθέσεις, εντούτοις, είναι σημαντική. Πρώτον, μολονότι οι υποχρεώσεις λήψης επανορθωτικών και κυρωτικών μέτρων απορρέουν από την υπεροχή του δικαίου της Ένωσης¹³ και αποτελούν τη συνέπεια της υποχρέωσης που υπέχουν τα κράτη μέλη να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα της οδηγίας 2006/112¹⁴, εντούτοις, τα κράτη μέλη δεν απολαύουν του ίδιου περιθωρίου διακριτικής ευχέρειας σε σχέση με τη μία και με την άλλη. Πράγματι, όσον αφορά την υποχρέωση επανορθώσεως της καταστάσεως, στον βαθμό που συνιστά υποχρέωση επίτευξης αποτελέσματος, τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα ώστε να διασφαλίζουν ότι, αν μη τι άλλο, τα πράγματα έχουν επανέλθει στην προτέρα κατάσταση¹⁵, ενώ, όσον αφορά την υποχρέωση αποτροπής οποιασδήποτε άλλης παραβιάσεως των κανόνων για τον

¹⁰ Για παράδειγμα, προκειμένου να ερμηνεύσει την έννοια «κατηγορούμενος» στο άρθρο 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών (ΕΣΔΑ) και την έννοια «ποινή» στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ) καθιέρωσε μια διάκριση μεταξύ, αφενός, των φορολογικών μέτρων που έχουν ως στόχο την επιβολή κυρώσεων στους φορολογουμένους και, αφετέρου, εκείνων που αποβλέπουν στην επανόρθωση των συνεπειών που είχαν οι παράνομες ενέργειές τους στα δημόσια οικονομικά. Βλ., ιδίως, απόφαση του ΕΔΔΑ της 24ης Φεβρουαρίου 1994, Bendoun κατά Γαλλίας (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47).

¹¹ Βλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψεις 33 έως 34).

¹² Πρβλ. απόφαση της 20ής Μαρτίου 2018, Mencí (C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 19).

¹³ Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις ως αντίδραση στις παραβάσεις του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και σε περίπτωση απουσίας ρητής διατάξεως στην επίμαχη ρύθμιση της Ένωσης. Βλ. αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984, von Colson και Kamann (14/83, EU:C:1984:153, σκέψη 28), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Επιτροπή κατά Ελλάδας (68/88, EU:C:1989:339, σκέψη 24). Πρβλ., ως προς το κοινό σύστημα ΦΠΑ, απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψεις 34 έως 35).

¹⁴ Ομολογούμενος, το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι τα κράτη «μπορούν» να λάβουν άλλα μέτρα και, ως εκ τούτου, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει τα κράτη μέλη να θεσπίσουν ορισμένα πρόσθετα μέτρα. Ωστόσο, η υποχρέωση των κρατών μελών να δρουν κατά της φορολογικής απάτης απορρέει από τα άρθρα 310, παράγραφος 6, και 325 ΣΛΕΕ, καθώς και, γενικότερα, από την υποχρέωση των κρατών μελών να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης. Πρβλ. απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 30), και, όσον αφορά την υποχρέωση των κρατών να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης σε υποθέσεις ΦΠΑ, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, σκέψη 34).

¹⁵ Βλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψεις 33 έως 34).

ΦΠΑ, δεδομένου ότι η οδηγία 2006/112 ουδεμία μνεία κάνει στο είδος των κυρώσεων που πρέπει να επιβληθούν, εναπόκειται στο κράτος μέλος να καθορίσει ποια ακριβώς κυρωτικά μέτρα πρέπει να ληφθούν, υπό την προϋπόθεση, όπως προαναφέρθηκε, ότι αυτά είναι *αποτελεσματικά, αποτρεπτικά και αναλογικά*¹⁶. Δεύτερον, μολονότι τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τη λήψη του πρώτου είδους μέτρων ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται υπαιτιότητα, εντούτοις η υποχρέωση επιβολής κυρώσεων στους φορολογουμένους ισχύει μόνον όταν οι τελευταίοι επέδειξαν, τουλάχιστον, αμέλεια¹⁷.

29. Με βάση τα παραπάνω, είναι σημαντικό, κατά την άποψή μου, να υπομνησθεί ότι το υπό εξέταση ζήτημα πρέπει να αντιμετωπισθεί ως διακριτό από το ζήτημα αν είναι απαραίτητη επιβολή κυρώσεων στους εμπλεκόμενους για παραβίαση των κανόνων του κοινού μηχανισμού ΦΠΑ. Πράγματι, τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο αφορούν τα μέτρα τα οποία πρέπει να ληφθούν υπό το πρίσμα της έννοιας «βάση επιβολής του φόρου» προκειμένου τα πράγματα να επανέλθουν στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχε προηγηθεί η απάτη. Ως εκ τούτου, θα εξετάσω απευθείας τα συγκεκριμένα ερωτήματα, χωρίς να ασχοληθώ με το ζήτημα των κυρώσεων που θα έπρεπε, ενδεχομένως, να επιβληθούν προκειμένου να τιμωρηθούν οι φορολογούμενοι που δεν συμμορφώνονται προς τις απορρέουσες από το καθεστώς ΦΠΑ φορολογικές υποχρεώσεις τους και να αποτραπούν από παρόμοιες μελλοντικές συμπεριφορές¹⁸.

3. Επί της έννοιας «βάση επιβολής του φόρου»

30. Από την αιτιολογική σκέψη 25 της οδηγίας 2006/112 καθίσταται σαφές ότι ένας από τους σκοπούς της είναι η εναρμόνιση της έννοιας «βάση επιβολής του φόρου», ώστε η εφαρμογή του ΦΠΑ στις φορολογητέες πράξεις να οδηγεί σε συγκρίσιμα αποτελέσματα σε όλα τα κράτη μέλη. Συνακόλουθα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω έννοια συνιστά αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης και πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα σε όλο το έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁹.

31. Ωστόσο, το ζητούμενο σε μια κατάσταση όπως η επίμαχη στην υπόθεση Tulicã και Plavoşin ή στην υπό κρίση υπόθεση δεν είναι ο ορισμός αυτής καθεαυτήν της έννοιας «βάση επιβολής του φόρου», αλλά μάλλον το ποια μέτρα πρέπει να ληφθούν προκειμένου να προσδιορισθεί η βάση επιβολής του φόρου, ήτοι η τιμή προ φόρου. Ασφαλώς, στην υπό κρίση υπόθεση, το αντίτιμο το

¹⁶ Πρβλ. αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 33), ή της 20ής Μαρτίου 2018, Mencì (C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 20).

¹⁷ Πρβλ. αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 47), και της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 41 και 42).

¹⁸ Κατά την άποψή μου, το ίδιο ισχύει και για την απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulicã και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722), την οποία θα εξετάσω στη συνέχεια των παρουσών προτάσεων.

¹⁹ Είναι αληθές ότι τα άρθρα 74 έως 82 της οδηγίας 2006/112 προβλέπουν ορισμένες εξαιρέσεις από τον ορισμό της έννοιας «βάση επιβολής του φόρου» στο άρθρο 73 της οδηγίας, οι οποίες αποσκοπούν ειδικότερα, όπως επισημαίνεται στην αιτιολογική σκέψη 26 της ίδιας οδηγίας, στην αποτροπή της απώλειας φορολογικών εσόδων μέσω της χρησιμοποίησης συνδεδεμένων μερών. Ωστόσο, οι σχετικές εξαιρέσεις εφαρμόζονται ομοιόμορφα στις πράξεις τις οποίες στοχεύουν: δεν αποσκοπούν στο να απονείμουν συναφώς οποιαδήποτε διακριτική ευχέρεια στα κράτη μέλη, αλλά, αντιθέτως, να παράσχουν εναλλακτικούς ορισμούς σε συγκεκριμένες περιπτώσεις όπου είτε δεν καταβάλλεται αντίτιμο είτε το τίμημα που καταβλήθηκε ενδέχεται να μην ευθυγραμμίζεται πλήρως με την οικονομική πραγματικότητα. Επιπλέον, ο ομοιόμορφος χαρακτήρας της έννοιας «βάση επιβολής του φόρου» δεν τίθεται εν αμφιβόλω ούτε λόγω του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, το οποίο ορίζει ότι «[τ]α 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 υπογράμμιση δική μου). Πράγματι, από το γράμμα της ως άνω διατάξεως απορρέει ότι αυτή επιτρέπει απλώς στα κράτη μέλη να επιβάλλουν πρόσθετες υποχρεώσεις. Εντούτοις, δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από τους υφιστάμενους κανόνες όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου. Εν πάση περιπτώσει, φρονώ ότι είναι σαφές από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 ότι στο σημείο όπου το άρθρο 273 αναφέρεται σε «άλλες υποχρεώσεις» αφορά τις υποχρεώσεις που μνημονεύονται στον τίτλο XI, ο οποίος επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο».

οποίο καταβλήθηκε για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν είναι γνωστό, δεδομένου όμως ότι παραμένει ασαφές αν ο ΦΠΑ εισπράχθηκε και δεν αποδόθηκε και, συνεπώς, αν στην τιμή περιλαμβάνεται ο ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει προσδιορισθεί πλήρως.

B. Επί της σημασίας της νομολογίας του Δικαστηρίου στην οποία παραπέμπουν το αιτούν δικαστήριο και ο προσφεύγων

1. Αποφάσεις Astone, Dobre και Maya Marinova

32. Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν από τρεις αποφάσεις, ήτοι τις αποφάσεις Astone²⁰, Dobre²¹ και Maya Marinova²², μπορεί να συναχθεί ότι τα ποσά που καταβάλλονται και εισπράττονται στο πλαίσιο αφανούς φορολογητέας πράξεως πρέπει να θεωρηθεί ότι συμπεριλαμβάνουν τον ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε, με συνέπεια ουσιαστικά να πρέπει ο φόρος ο οποίος, κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι αποδοτέος από τον προμηθευτή των αγαθών ή τον πάροχο των υπηρεσιών, να υπολογισθεί επί βάσεως επιβολής του φόρου χαμηλότερης από τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο.

33. Εντούτοις, καμία από τις τρεις αποφάσεις στις οποίες παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο δεν απαντά *ευθέως* στο συγκεκριμένο ερώτημα. Στην πραγματικότητα, οι αποφάσεις Astone και Dobre αφορούν το δικαίωμα εκπτώσεως και όχι τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου η οποία πρέπει, ενδεχομένως, να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ. Όσον δε αφορά την απόφαση Maya Marinova, είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι «[τ]ο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', το άρθρο 9, παράγραφος 1, το άρθρο 14, παράγραφος 1, και τα άρθρα 73 και 273 της οδηγίας [2006/112] [...], καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, [...], κατά την οποία, [...], η φορολογική αρχή δύναται [...] να προσδιορίσει τη βάση επιβολής φόρου για [...] πωλήσεις βάσει πραγματικών στοιχείων που διαθέτει, κατ' εφαρμογήν μη προβλεπόμενων από την οδηγία κανόνων»²³. Πρέπει, ωστόσο, να επισημανθεί ότι, στην υπόθεση εκείνη, το αντίτιμο που είχε πράγματι καταβληθεί από τον αγοραστή στο πλαίσιο αφανούς συναλλαγής δεν είχε περιέλθει εις γνώση της φορολογικής διοικήσεως. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο δεν χρειάστηκε να λάβει θέση ως προς το κατά πόσον, αν το αντίτιμο ήταν γνωστό, θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ.

2. Απόφαση Tulicǎ και Plavoşin

34. Από τη μεριά του, ο προσφεύγων επικαλείται την απόφαση Tulicǎ και Plavoşin²⁴, η οποία αφορά τις υποθέσεις δύο φυσικών προσώπων που είχαν συνάψει πολυάριθμες συμβάσεις πωλήσεως ακινήτων επί των οποίων δεν είχε χρεωθεί αρχικώς ΦΠΑ²⁵. Στην πορεία, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι δραστηριότητες που ασκούσαν αυτά τα φυσικά πρόσωπα έφεραν τα χαρακτηριστικά οικονομικών δραστηριοτήτων και ότι, συνεπώς, οι σχετικές πράξεις ήταν, στην πραγματικότητα, υποκείμενες σε ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξεις διοικητικού

²⁰ Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

²¹ Απόφαση της 7ης Μαρτίου 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

²² Απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

²³ Σκέψη 50 της ως άνω αποφάσεως.

²⁴ Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulicǎ και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, στο εξής: απόφαση Tulicǎ και Plavoşin).

²⁵ Το γεγονός αυτό αναφέρεται σε αμφότερες τις αιτήσεις προδικαστικών αποφάσεων.

προσδιορισμού φόρου εις βάρος τους, καλώντας τους να καταβάλουν τον ΦΠΑ, τον οποίο υπολόγισε λαμβάνοντας ως βάση επιβολής του φόρου τη συμφωνηθείσα μεταξύ των συμβαλλομένων μερών τιμή, προσαυξημένη με τόκους υπερημερίας. Στο πλαίσιο αυτό, το ερώτημα το οποίο τέθηκε από το εθνικό δικαστήριο σε αμφότερες τις υποθέσεις αφορούσε, ουσιαστικά, το αν τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, σε περίπτωση που η τιμή αγαθού καθορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη χωρίς οποιαδήποτε μνεία περί ΦΠΑ και ο προμηθευτής του εν λόγω αγαθού είναι ο υπόχρεος προς καταβολή του φόρου, η συμφωνηθείσα τιμή πρέπει να θεωρηθεί ως τιμή που περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ ή ως τιμή χωρίς ΦΠΑ, κατά τον οποίο αυτή θα πρέπει να προσαυξηθεί.

35. Με την απόφασή του στις συνεκδικασθείσες εκείνες υποθέσεις, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, εφόσον η τιμή αγαθού καθορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη χωρίς οποιαδήποτε μνεία περί ΦΠΑ και ο προμηθευτής του αγαθού είναι ο υπόχρεος προς καταβολή του οφειλόμενου φόρου προστιθεμένης αξίας για τη φορολογητέα πράξη, η συμφωνηθείσα τιμή πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ, στην περίπτωση που ο προμηθευτής δεν έχει τη δυνατότητα να αναζητήσει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ του οποίου την καταβολή ζητεί η φορολογική αρχή.

36. Η κρίση αυτή ωστόσο χρήζει περαιτέρω εξετάσεως και, ενδεχομένως, αποσαφήνισης. Αφήνοντας κατά μέρος τις σκέψεις της προαναφερθείσας αποφάσεως στις οποίες απλώς επαναλαμβάνονται ορισμένες βασικές αρχές που διέπουν τον ΦΠΑ, μπορεί να παρατηρηθεί ότι το Δικαστήριο στηρίχθηκε, προκειμένου να αιτιολογήσει τα συμπεράσματά του, σε δύο επιχειρήματα, εκ των οποίων το πρώτο εκτίθεται στις σκέψεις 34 έως 35 και το δεύτερο στη σκέψη 36.

37. Βάσει του *πρώτου επιχειρήματος*, η τιμή η οποία αναγράφεται στο τιμολόγιο πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει τον ΦΠΑ, ώστε ο ΦΠΑ που χρεώνεται να βαρύνει όσο το δυνατόν λιγότερο τον προμηθευτή, σύμφωνα με την αρχή ότι μόνον ο τελικός καταναλωτής πρέπει να φέρει το βάρος του ΦΠΑ.

38. Βάσει του *δεύτερου επιχειρήματος*, αν η φορολογική αρχή θεωρούσε ότι ο ΦΠΑ δεν περιλαμβανόταν στην τιμή πώλησεως, τούτο θα ερχόταν σε αντίθεση «με τον κανόνα κατά τον οποίον η φορολογική αρχή δεν δύναται να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο».

39. Μολονότι η φράση «ποσό [...] που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο» την οποία χρησιμοποίησε το Δικαστήριο ενδέχεται να φαίνεται αμφίσημη, καθόσον μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αναφέρεται είτε στο ποσό που καταβλήθηκε ως αντιπαροχή για τα αγαθά –άρα, στο αντίτιμο– είτε στον ΦΠΑ που καταβλήθηκε από τον αγοραστή, είμαι πεπεισμένος ότι ο όρος «ποσό» πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αναφέρεται στον ΦΠΑ που χρεώθηκε²⁶. Συνεπώς, ο κανόνας για τον οποίο γίνεται λόγος πρέπει να ερμηνευθεί ως εξής: η φορολογική αρχή δεν επιτρέπεται να εισπράττει από τον προμηθευτή ως ΦΠΑ ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που ο προμηθευτής έχει υπολογίσει ορθώς και έχει τιμολογήσει στον αγοραστή. Επομένως, το επιχείρημα αυτό είναι παρόμοιο με το πρώτο επιχείρημα του Δικαστηρίου, το οποίο στηρίζεται

²⁶ Πρβλ., ιδίως, αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, σκέψη 15), και της 26ης Απριλίου 2012, Balkan and Sea Properties και Provaninvest (C-621/10 και C-129/11, EU:C:2012:248, σκέψη 44), στις οποίες παραπέμπει το Δικαστήριο στην απόφαση Tulică και Plavosin. Στην αγγλική μετάφραση της αποφάσεως Tulică και Plavosin χρησιμοποιείται η φράση «the amount paid by the taxable person», ενώ στη ρουμανική γλώσσα η αντίστοιχη φράση είναι «superioară celei primite de persoana impozabilă» και στη γαλλική είναι «que l'assujetti a perçu», όπερ σημαίνει, στα αγγλικά, «paid to the taxable person».

στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, ερμηνευόμενης στις περιπτώσεις εκείνες υπό την «κάθετη έννοιά της»²⁷. Πράγματι, σε αμφότερες τις υποθέσεις, η κεντρική ιδέα είναι ότι ο ΦΠΑ δεν πρέπει να επιβαρύνει τους οικονομικούς φορείς.

40. Η συγκεκριμένη λύση μπορεί να μπερδέψει κάπως τα πράγματα αν, όπως ενδεχομένως δίνει την εντύπωση η απουσία ρητής αναφοράς στις περιστάσεις της υποθέσεως, θεωρηθεί ότι έχει εφαρμογή σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες οι φορολογητέες πράξεις δεν συνάδουν με τους κανόνες για τον ΦΠΑ και, ειδικότερα, στην περίπτωση όπου, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση, δύο υποκείμενοι στον φόρο συμφωνούν να αποκρύψουν τις μεταξύ τους συναλλαγές από τη φορολογική αρχή. Σε μια τέτοια περίπτωση, η λογική συνέπεια του γεγονότος ότι απέκρυψαν τη συναλλαγή τους είναι ότι δεν υπολογίστηκε καθόλου ΦΠΑ. Δεδομένου ότι αμφότεροι γνωρίζουν ότι η συναλλαγή τους θα είναι, κατ' αυτόν τον τρόπο, άνευ ΦΠΑ και ότι, ως εκ τούτου, ο αγοραστής δεν θα έχει τη δυνατότητα να εκπέσει ΦΠΑ από το καταβληθέν αντίτιμο, το τελευταίο αντιστοιχεί λογικά, από τη μεν σκοπιά του αγοραστή, στο κόστος με το οποίο θα είχε ούτως ή άλλως επιβαρυνθεί, εξαιρουμένου του ΦΠΑ που θα είχε, κατ' αρχήν, καταβάλει, από τη δε σκοπιά του προμηθευτή, στην αμοιβή την οποία θα είχε λάβει, εξαιρουμένου του ΦΠΑ που θα είχε, υπό φυσιολογικές συνθήκες, εισπράξει και αποδώσει²⁸. Για την ακρίβεια, όταν δύο υποκείμενοι στον φόρο συμφωνούν να αποκρύψουν τη συναλλαγή που διενεργήθηκε μεταξύ τους στο πλαίσιο φορολογητέας δραστηριότητας, σκοπός τους είναι γενικώς να αποφύγουν απλώς τον φόρο εισοδήματος και όχι αυτόν καθ' εαυτόν τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ είναι, εξ ορισμού, ακριβώς λόγω της αρχής της ουδετερότητας, ουδέτερος για αυτούς. Ο λόγος που δεν υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ είναι απλώς ότι επιθυμούν να αποφύγουν οποιαδήποτε επίσημη καταγραφή της συναλλαγής για τους σκοπούς των γενικών εσόδων (συμπεριλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος).

41. Η κατάσταση είναι διαφορετική όταν ο αγοραστής αγνοεί ότι ο προμηθευτής δεν πρόκειται να αποδώσει ΦΠΑ. Τούτο διότι, σε αυτή την περίπτωση, ο αγοραστής θα είναι, κατ' αρχήν, πρόθυμος να πληρώσει το αντίτιμο που θα κατέβαλε για ένα παρόμοιο αγαθό ή υπηρεσία συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, καθόσον ο αγοραστής είτε είναι ο τελικός καταναλωτής, όπερ σημαίνει ότι αναμένει να επιβαρυνθεί με τον ΦΠΑ, είτε είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, οπότε αναμένει ότι θα έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τον ΦΠΑ αργότερα²⁹.

²⁷ Ο όρος «αρχή της ουδετερότητας» μπορεί, όντως, να παραπέμπει επίσης, στο πλαίσιο του ΦΠΑ, στην εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων. Πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 48).

²⁸ Όταν ο προμηθευτής δεν έχει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ και ο αγοραστής δεν σκοπεύει να εκπέσει τον ΦΠΑ, ο τελευταίος, λογικά, έχει αγοράσει τα αγαθά στην τιμή την οποία θα είχε καταβάλει, χωρίς τον ΦΠΑ που θα είχε επιβληθεί αν η συναλλαγή είχε γίνει με ΦΠΑ, εφόσον μπορεί να υποτεθεί ότι ο αγοραστής γνώριζε ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, θα είχε τη δυνατότητα να εκπέσει οποιονδήποτε καταβληθέντα φόρο. Για αυτόν ακριβώς τον λόγο, στη συναλλακτική πρακτική των επαγγελματιών, οι τιμές στις εμπορικές προσφορές αναφέρονται συχνά χωρίς τον συγκεκριμένο φόρο, καθόσον για αυτήν ακριβώς την τιμή ενδιαφέρεται ο αγοραστής.

²⁹ Πρέπει, ωστόσο, να υπενθυμιστεί ότι, για να διατηρηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως σε περίπτωση απάτης, ο αγοραστής πρέπει, τουλάχιστον, να μην έχει επιδείξει αμέλεια. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι οι πολίτες δεν είναι δυνατόν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Αυτό δεν ισχύει μόνο στην περίπτωση που η απάτη τελείται από το ίδιο το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, αλλά ισχύει και όταν ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, μέσω της αγοράς του μετείχε σε πράξη που έγινε στο πλαίσιο απάτης περί τον ΦΠΑ. Βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 46). Όσον αφορά τον βαθμό επιμέλειας που απαιτείται από τον φορολογούμενο ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεώς του, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο φορολογούμενος πρέπει να λάβει όλα τα μέτρα που ενδέχεται να απαιτούνται ευλόγως ώστε να εξασφαλισθεί ότι η εκ μέρους του διενεργούμενη φορολογητέα πράξη δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φοροδιαφυγή. Πρβλ. απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 52). Συγκεκριμένα, όταν υπάρχουν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης, ο επιμελής και συνетός 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 για την αξιοπιστία του. Πρβλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 60).

42. Επισημαίνω ωστόσο ότι ακόμη και σε αυτήν την περίπτωση, ο οικονομικός ορθολογισμός υπαγορεύει ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, στο καταβληθέν αντίτιμο ενδέχεται να μην συμπεριλαμβάνεται καθόλου ΦΠΑ. Τούτο διότι ο προμηθευτής ενδέχεται να αποφασίσει να μην αποδώσει τον ΦΠΑ ακριβώς προκειμένου να μειώσει την τιμή πωλήσεώς του χωρίς να μειώσει το περιθώριο κέρδους του και, ως εκ τούτου, να πωλήσει μεγάλες ποσότητες αγαθών ή υπηρεσιών πολύ γρήγορα (τις περισσότερες φορές πριν εξαφανιστεί).

43. Κατά την άποψή μου, υπάρχει άλλη μία περίπτωση στην οποία δεν έχει, κατ' ανάγκην, εφαρμογή η προσέγγιση που υιοθετήθηκε στην απόφαση Tulică και Plavozin: πρόκειται απλούστατα για την περίπτωση όπου η φορολογική αρχή δεν διαθέτει καμία πληροφορία σχετικά με το καταβληθέν αντίτιμο. Ανάλογα με την μέθοδο που θα χρησιμοποιηθεί προκειμένου να ανασυσταθεί η τιμή, και ιδίως σε περιπτώσεις στις οποίες γίνεται σύγκριση, ο ΦΠΑ θα πρέπει ανάλογα να θεωρηθεί ότι είτε περιλαμβάνεται είτε δεν περιλαμβάνεται στην τιμή που ανασυστήνεται βάσει της συγκρίσεως. Τα πάντα εξαρτώνται από το σημείο αναφοράς που θα χρησιμοποιηθεί για τη σύγκριση³⁰.

44. Όλα τα ανωτέρω καταδεικνύουν ότι, από τη σκοπιά των μέτρων που πρέπει να ληφθούν προκειμένου να επανέλθουν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχε λάβει χώρα οποιαδήποτε παρανομία, δεν υπάρχει ενιαία μέθοδος η οποία να μπορεί να τύχει εφαρμογής σε όλες τις περιπτώσεις³¹. Συγκεκριμένα, το σκεπτικό που ανέπτυξε το Δικαστήριο στην απόφαση Tulică και Plavozin ισχύει, κατά τα φαινόμενα, μόνον όταν στη συναλλαγή εμπλέκονται αγοραστές οι οποίοι θα μπορούσαν ευλόγως να αγνοούν ότι οι διενεργηθείσες πράξεις ήταν υποκείμενες στον ΦΠΑ. Πράγματι, μόνο σε αυτή την περίπτωση μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ότι το αντίτιμο που καταβλήθηκε θα ήταν το ίδιο με εκείνο το οποίο θα καταβαλλόταν αν η συναλλαγή είχε γίνει με ΦΠΑ.

45. Συνεπώς, κατά την άποψή μου, η προσέγγιση που υιοθετήθηκε στην απόφαση Tulică και Plavozin πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι μπορεί να τύχει εφαρμογής μόνο στην ως άνω κατάσταση και τότε δε ακόμη μόνον υπό την έννοια ότι καθιερώνει ένα τεκμήριο που μπορεί να ανατραπεί από τη φορολογική αρχή εφόσον αποδεικνύεται, παραδείγματος χάριν, ότι το αντίτιμο το οποίο καταβλήθηκε είναι πιο κοντά σε αυτό που ζητείται, εξαιρουμένου του φόρου, για παρεμφερή αγαθά ή προϊόντα³².

³⁰ Υπ' αυτήν ακριβώς την έννοια αντιλαμβάνομαι την προσέγγιση που ακολούθησε το Δικαστήριο στην υπόθεση Fontana, όπου το Δικαστήριο έκρινε, ουσιαστικά, ότι είναι δυνατόν, σε περιπτώσεις στις οποίες δεν έχουν τηρηθεί οι υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων, να χρησιμοποιείται ως βάση επιβολής του φόρου ο συνολικός κύκλος εργασιών επιχειρήσεως, όπως αυτός έχει υπολογιστεί, διά της επαγωγικής μεθόδου, βάσει τομεακών μελετών εγκεκριμένων από υπουργική απόφαση, χωρίς οποιαδήποτε αναφορά στην προσέγγιση που είχε υιοθετηθεί στην υπόθεση Tulică και Plavozin. Βλ. απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 36).

³¹ Κατ' αναλογία, επισημαίνω, όσον αφορά τα μέτρα προσδιορισμού που πρέπει να λάβει ένα ευρωπαϊκό θεσμικό όργανο του οποίου η απόφαση έχει ακυρωθεί προκειμένου να επανέλθει ο προσφεύγων στη θέση στην οποία θα βρισκόταν εάν δεν είχε λάβει χώρα η τελεσθείσα παρανομία, ότι ο προσδιορισμός αυτός απαιτεί τη διενέργεια λεπτομερούς εξετάσεως της καταστάσεως. Βλ. απόφαση της 31ης Μαρτίου 1971, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (22/70, EU:C:1971:32, σκέψη 60), της 6ης Μαρτίου 1979, Simmenthal κατά Επιτροπής (92/78, EU:C:1979:53, σκέψη 32), της 17ης Φεβρουαρίου 1987, Σαμαρά κατά Επιτροπής (21/86, EU:C:1987:88, σκέψη 7), και λεπτομερέστερα, αλλά στο πλαίσιο του Γενικού Δικαστηρίου, απόφαση της 23ης Απριλίου 2002, Campolargo κατά Επιτροπής (T-372/00, EU:T:2002:103, σκέψη 109).

³² Σημειώνω επ' αυτού ότι η αγοραία τιμή συνιστά μέθοδο διορθώσεως των ανωμαλιών των τιμών η οποία προβλέπεται από την ίδια την οδηγία 2006/112. Πράγματι, το άρθρο 80 της οδηγίας 2006/112, το οποίο αποτελεί τμήμα του ίδιου τίτλου όπου εντάσσονται τα άρθρα 73 και 78 της ίδιας οδηγίας, προβλέπει ότι, στην περίπτωση όπου τα μέρη συνδέονται και άρα είναι πιθανό η τιμή που καταβλήθηκε να μην αντικατοπτρίζει την πραγματική οικονομική αξία της συναλλαγής, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τη συνήθη αγοραία τιμή αντί του αντιτίμου που καταβλήθηκε. Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 26 και άρθρο 77 της οδηγίας 2006/112.

3. Επί της κατάλληλης προσεγγίσεως για τον καθορισμό των μέτρων που πρέπει να ληφθούν

46. Ορισμένοι ενδέχεται να μπουν στον πειρασμό να προχωρήσουν ακόμη περισσότερο και να υποστηρίξουν ότι όταν υποκείμενοι στον φόρο (δηλαδή, συμβαλλόμενα μέρη που δεν είναι οι τελικοί καταναλωτές) αποκρύπτουν δολίως μια συναλλαγή, δεν πρέπει να καταβληθεί ΦΠΑ. Πράγματι, από οικονομικής απόψεως, αν εξεταστεί η εμπορική αλυσίδα σε όλη την έκτασή της, η λογική συνέπεια του επιχειρήματος που θεμελιώνεται στην αρχή της ουδετερότητας είναι ότι, υπό ορισμένες περιστάσεις, ενδέχεται να μην απαιτείται καν η καταβολή ΦΠΑ στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος προκειμένου να επανέλθουν τα πράγματα στην προτέρα κατάσταση³³.

47. Ειδικότερα, όταν η φορολογητέα πράξη διενεργείται μεταξύ δύο υποκειμένων στον φόρο προσώπων, όπως συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση (η απόφαση Tulică και Plavosin δεν αποσαφηνίζει αν οι αγοραστές ήταν υποκείμενοι στον φόρο για τους σκοπούς του ΦΠΑ), είναι αληθές ότι, αν η συναλλαγή πραγματοποιούνταν όπως θα έπρεπε, ο ΦΠΑ θα είχε καταβληθεί από τον αγοραστή στον προμηθευτή, ο οποίος, ακολούθως, θα τον απέδιδε στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Ωστόσο, ο αγοραστής θα είχε επίσης εκπέσει τον ΦΠΑ από τον φόρο που θα είχε εισπράξει για τις δικές του πωλήσεις (ή θα ζητούσε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ)³⁴. Επομένως, όπως προεκτέθηκε, ο ΦΠΑ τον οποίο θα εισέπραττε τελικώς το κράτος μέλος θα ήταν και πάλι ίσος με τον ΦΠΑ που θα εισέπραττε το κράτος μέλος στο στάδιο της τελικής συναλλαγής, δηλαδή της συναλλαγής με αγοραστή ο οποίος δεν πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για τις ανάγκες δικών του φορολογητέων πράξεων³⁵. Για αυτόν ακριβώς τον λόγο, όπως υπογραμμίζεται στη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου, ο ΦΠΑ, ο οποίος συνιστά έμμεσο φόρο επί της κατανάλωσης, επιβαρύνει εν τέλει μόνον τους καταναλωτές³⁶.

48. Υπ' αυτές τις συνθήκες, όταν κράτος μέλος αξιώνει την πληρωμή του ΦΠΑ από προμηθευτή ο οποίος, εκ των προτέρων, δεν τον είχε συμπεριλάβει στην τιμή πώλησής, με συνέπεια ο αγοραστής να μην τον εκπέσει ακολούθως, πρώτον, ενδέχεται τελικώς να εισπραχθεί ως ΦΠΑ ποσό μεγαλύτερο από τον φόρο που θα είχε εισπραχθεί αν δεν είχε λάβει χώρα η απάτη. Δεύτερον, μια τέτοια αξίωση μειώνει, οπωσδήποτε, το περιθώριο κέρδους του πωλητή αν δεν

³³ Ομολογουμένως, στη σκέψη 28 της αποφάσεως της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), το Δικαστήριο έκρινε ότι «αν ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί ο εκ παραδρομής αναγραφείς φόρος να μπορεί να διακανονιστεί, χωρίς ο διακανονισμός αυτός να εξαρτάται από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου». Ωστόσο, φρονώ ότι παραπέμποντας στην ύπαρξη απώλειας φορολογικών εσόδων, το Δικαστήριο δεν είχε πρόθεση να εμπλακεί στην καθολική εξέταση του συνόλου των συνεπειών μιας παραβάσεως των κανόνων για τον ΦΠΑ.

³⁴ Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ενός υποκειμένου στον φόρο προσώπου που πραγματοποιεί τέτοιες συναλλαγές δεν θίγεται ούτε από το γεγονός ότι, στην αλυσίδα παραδόσεων στην οποία εντάσσονται αυτές οι συναλλαγές, κάποια άλλη, προγενέστερη ή επόμενη, συναλλαγή βαρύνεται με απάτη περί τον ΦΠΑ, χωρίς αυτό το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο να το γνωρίζει ή να μπορούσε να το γνωρίζει. Βλ. απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 45).

³⁵ Ενδεικτικά, ας εξετάσουμε μια τυπική αλυσίδα εμπορικού εφοδιασμού αγαθών, η οποία περιλαμβάνει τρεις ενδιάμεσους, έκαστος των οποίων έχει 10 ευρώ περιθώριο κέρδους. Ας υποθεθεί επίσης ότι κάθε συναλλαγή υπόκειται σε 20 % ΦΠΑ. Συνεπώς, την πρώτη φορά που θα πωληθεί το αγαθό, η τιμή του θα ανέρχεται στα 12 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ), όπερ σημαίνει ότι ο ΦΠΑ που θα εισπραχθεί και ακολούθως θα αποδοθεί στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος θα είναι 2 ευρώ. Τη δεύτερη φορά, το ίδιο αγαθό θα πωληθεί για 24 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ), ο ΦΠΑ που θα εισπραχθεί θα είναι 4 ευρώ, αλλά ο φόρος που θα αποδοθεί θα είναι μόνο 2 ευρώ, καθόσον τα 2 ευρώ που αποδόθηκαν στο προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας εκπίπτουν. Όταν το ίδιο αυτό αγαθό θα πωληθεί για τρίτη φορά στον τελικό καταναλωτή στην τιμή των 36 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ), ο φόρος που θα εισπραχθεί θα ανέρχεται στα 6 ευρώ αλλά ο ΦΠΑ που θα αποδοθεί θα είναι μόνο 2 ευρώ (6 που έχουν εισπραχθεί μείον 4 τα οποία καταβλήθηκαν στα προηγούμενα στάδια της αλυσίδας). Στο τέλος, το συνολικό ποσό του φόρου που θα έχει εισπραχθεί θα ανέρχεται στα 6 ευρώ, ακριβώς δηλαδή το ίδιο ποσό που θα είχε εισπραχθεί και αν το συγκεκριμένο αγαθό είχε πωληθεί απευθείας από τον πρώτο υποκείμενο στον φόρο στον τελικό καταναλωτή στην τιμή των 36 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ).

³⁶ Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, σκέψη 28).

είναι δυνατή η μετακύλιση του φόρου στον αγοραστή, πράγμα το οποίο αντίκειται, κατά τα φαινόμενα, στην αρχή της ουδετερότητας η οποία περιγράφηκε στο σημείο 38 των παρούσων προτάσεων³⁷.

49. Ομολογουμένως, στην απόφαση Tulicã και Plavozin, το Δικαστήριο συμφώνησε ότι τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν προκειμένου τα πράγματα να επανέλθουν στην προτέρα κατάσταση ενδέχεται να ποικίλλουν ανάλογα με το αν ο προμηθευτής δικαιούται ή όχι να αναζητήσει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που του καταλογίζει η φορολογική αρχή, ακριβώς προκειμένου να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα αυτή. Ωστόσο, η ύπαρξη της συγκεκριμένης δυνατότητας δεν επιλύει το πρόβλημα, αλλά μάλλον το μεταθέτει στον αγοραστή ο οποίος ενήργησε, πιθανώς, καλόπιστα. Πράγματι, ο αγοραστής μπορεί ευλόγως να αγνοούσε το γεγονός ότι, για παράδειγμα, ο πωλητής δεν περιέλαβε τον ΦΠΑ ή ότι τον περιέλαβε χωρίς να σκοπεύει να τον αποδώσει αφού τον εισπράξει. Συνεπώς, ο αγοραστής μπορεί να έχει πληρώσει αντίτιμο ίδιο με αυτό το οποίο θα είχε καταβάλει στην περίπτωση που η συναλλαγή γινόταν εξαρχής με ΦΠΑ και, επομένως, να άσκησε ήδη το δικαίωμα έκπτωσης του ποσού το οποίο αναγράφεται ως ΦΠΑ στο εκδοθέν τιμολόγιο, ενώ ο προμηθευτής θα ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ που απαιτεί η φορολογική αρχή³⁸.

50. Θα μπορούσε και να υποστηριχθεί ότι θα πρέπει να επιτρέπεται στον αγοραστή, ως αντάλλαγμα, να εκπίπτει τρόπον τινά για δεύτερη φορά τον ΦΠΑ που κατέβαλε, ώστε ο φόρος να παραμείνει ουδέτερος σε σχέση με τη συγκεκριμένη αγορά. Τούτο, ωστόσο, θα ισοδυναμούσε με τιμωρία για το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, καθόσον η πραγματοποιούμενη από τον αγοραστή έκπτωση θα ήταν μεγαλύτερη από τον αποδοθέντα ΦΠΑ³⁹. Κατά την άποψή μου, ούτε οι αγοραστές ούτε τα κράτη μέλη (και, συνεπώς, εμμέσως οι φορολογούμενοί τους) πρέπει να επιβαρύνονται από τις επιπτώσεις των παρανόμων πράξεων που τελέστηκαν, έστω και καλόπιστα, από τους προμηθευτές. Υπ' αυτή τη σκοπιά, αν θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ πρέπει τελικώς να επιβαρύνει μόνον τους καταναλωτές, όπως επιτάσσει η αρχή της ουδετερότητας, για να επανέλθουν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο εάν δεν είχε τελεσθεί η παρανομία, θα πρέπει να εκτιμάται εκ των προτέρων το κατά πόσον πρέπει να αποδοθεί ο ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη του σταδίου της παραγωγής στο οποίο έλαβε χώρα η παρανομία και του είδους της παραβάσεως που τελέσθηκε⁴⁰.

³⁷ Υπό την οπτική αυτή, από τη στιγμή που η καταβολή οποιουδήποτε ποσού ως ΦΠΑ δεν είναι αναγκαία για την αποκατάσταση των δημοσίων οικονομικών, κάθε τέτοια υποχρέωση πρέπει να θεωρείται ως κύρωση και όχι ως μέτρο επαναφοράς στην προτέρα κατάσταση.

³⁸ Μάλιστα, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να αρνηθεί σε υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για αγορές αγαθών τα οποία του παραδόθηκαν, με την αιτιολογία ότι τα τιμολόγια που αφορούν τις αγορές αυτές δεν είναι αξιόπιστα. Βλ. διάταξη της 3ης Σεπτεμβρίου 2020, Vikingo Fónvallalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, σκέψη 66).

³⁹ Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ θα είχε αποδοθεί μόνο μία φορά ενώ αντίθετα θα είχε εκπέσει δύο.

⁴⁰ Από αυτήν την αμιγώς οικονομική σκοπιά, το συμπέρασμα ότι η υποχρέωση επανορθώσεως της καταστάσεως ενδέχεται να μην απαιτεί απόδοση του ΦΠΑ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν τίθεται, στην πραγματικότητα, υπό αμφισβήτηση από το γεγονός ότι το σύστημα ΦΠΑ στηρίζεται στην αρχή της καταβολής σε κάθε στάδιο της αλυσίδας. Πράγματι, όπως προεκτέθηκε, ο μηχανισμός εφαρμογής της αρχής αυτής δεν επηρεάζει την επιστροφή του φόρου, αλλά, μάλλον, επιδιώκει άλλους σκοπούς. Αφενός, αποσκοπεί στο να περιορίσει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων σε περίπτωση χρεωκοπίας ενός εκ των ενδιάμεσων. Αφετέρου, το σύστημα αυτό αποσκοπεί στο να παράσχει στη φορολογική διοίκηση μια γενική εικόνα του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο και της ενδιάμεσης ανάλωσής του, η οποία επιτρέπει την αντιπαραβολή με τις δηλώσεις που έχουν υποβληθεί για άλλους φόρους. Όταν, όμως, έχει ήδη λάβει χώρα η νέα πώληση, με ΦΠΑ, των αγαθών σε πρόσωπα τα οποία είναι όντως οι τελικοί καταναλωτές και, συνεπεία αυτού, το κράτος μέλος έχει εισπράξει το σύνολο του οφειλόμενου ΦΠΑ, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, ο πρώτος από τους προαναφερθέντες σκοπούς χάνει την αξία του ως προς τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν προκειμένου τα πράγματα να επανέλθουν στην προτέρα κατάσταση. Υπ' αυτήν ωστόσο την οπτική, παραμένει απολύτως κρίσιμος ως προς τις κυρώσεις που πρέπει να προβλεφθούν έναντι των προσώπων εκείνων που απέκρυψαν δολίως ορισμένες φορολογητέες πράξεις, καθόσον σκοπός των κυρώσεων είναι να αποτρέπουν άλλα πρόσωπα από παρόμοιες συμπεριφορές. Όσον αφορά τον δεύτερο σκοπό, δεδομένου ότι δεν συνδέεται απευθείας με την ίδια την ουσία του ΦΠΑ, μπορεί, κατ' αρχήν, να είναι κρίσιμος μόνο στο πλαίσιο του καθορισμού της κυρώσεως που πρέπει να προβλέπεται.

51. Μολονότι η ως άνω προσέγγιση είναι λογική αν εξετασθεί υπό μια αμιγώς οικονομική σκοπιά –η οποία εστιάζει στην εμπορική αλυσίδα ως σύνολο και στα θεωρητικά θεμέλια όλου του συστήματος ΦΠΑ– φρονώ ότι η προσέγγιση αυτή υποχωρεί αναγκαστικά έναντι των πρακτικών πτυχών του συστήματος, οι οποίες, με τη σειρά τους, πρέπει να εστιάζουν στις υποχρεώσεις που υπέχει κάθε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο.

52. Πράγματι, από *νομικής απόψεως*, το ζήτημα των μέτρων που πρέπει να ληφθούν προς επανόρθωση της καταστάσεως πρέπει να εκτιμάται αποκλειστικά και μόνον υπό το πρίσμα των υποχρεώσεων προς τις οποίες δεν συμμορφώθηκε το ενδιαφερόμενο πρόσωπο⁴¹. Ουδείς λόγος συντρέχει να εξετασθεί αν ο ΦΠΑ θα εξέπιπτε ή όχι σε μεταγενέστερο στάδιο ή αν το εκάστοτε κράτος μέλος θα εισπράξει ή όχι τελικώς ως ΦΠΑ ποσό μεγαλύτερο από εκείνο που θα είχε εισπράξει αν εξέλιπε η απάτη. Το μοναδικό κρίσιμο ζήτημα είναι κατά πόσον, στις περιπτώσεις αφανών συναλλαγών, ο φόρος για τις συγκεκριμένες φορολογητέες πράξεις πρέπει να υπολογιστεί τεκμαίροντας ότι ο ΦΠΑ συμπεριλήφθηκε στο ποσό που εισέπραξε ο προμηθευτής στο πλαίσιο της συναλλαγής.

53. Ουσιαστικά, δεδομένου ότι κάθε υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο οφείλει να συμμορφώνεται προς τους κανόνες για τον ΦΠΑ, όταν κάποιος εξ αυτών πραγματοποιήσει συναλλαγές άνευ ΦΠΑ, η επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση συνεπάγεται την υποχρέωσή του να αποδώσει τον κατάλληλο ΦΠΑ. Υπ' αυτή τη σκοπιά, το νόημα της επανορθώσεως της καταστάσεως δεν είναι να εξουδετερωθούν οι συνέπειες της τελεσθείσας παρανομίας, αλλά απλώς και μόνο να υποχρεωθεί ο υποκείμενος στον φόρο να συμμορφωθεί προς τις ρυθμίσεις για τον ΦΠΑ, ανεξαρτήτως οποιασδήποτε άλλης παραμέτρου σχετικής με την επιστροφή του φόρου ή την ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό.

54. Καίτοι το συγκεκριμένο ζήτημα ουδέποτε τέθηκε με σαφήνεια ενώπιον του Δικαστηρίου, αν γινόταν δεκτό ότι τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν προς επαναφορά της προτέρας καταστάσεως πρέπει να εξετάζονται υπό το πρίσμα του αντίκτυπου της απάτης περί τον ΦΠΑ σε ολόκληρη την εμπορική αλυσίδα, τούτο θα σηματοδοτούσε μια αρκετά ριζική μεταστροφή της υφιστάμενης νομολογίας. Πράγματι, ακόμη και αν, κατά την νομολογία του Δικαστηρίου, η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ⁴², φρονώ ότι η προσέγγιση την οποία έχει υιοθετήσει το Δικαστήριο, τουλάχιστον όσον αφορά την καταβολή του ΦΠΑ, ήταν να θεωρεί πάντοτε, σιωπηρά, ότι ο καθορισμός των μέτρων που πρέπει να ληφθούν προς επανόρθωση της κατάστασης πρέπει να εξετάζεται στο επιμέρους επίπεδο κάθε υποκείμενου στον φόρο προσώπου και, επομένως, κάθε σταδίου της εμπορικής αλυσίδας⁴³.

⁴¹ Υπ' αυτή τη νομική προσέγγιση, η διάκριση μεταξύ μέτρων που αποσκοπούν στην επανόρθωση της καταστάσεως και μέτρων που συνιστούν κυρώσεις δεν εξαρτάται από το αν το μέτρο βαίνει πέραν της αποκαταστάσεως της ζημίας την οποία υπέστη το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, αλλά μόνον από τον σκοπό που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο, δηλαδή την πάταξη της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ: η κύρωση είναι αυτό το οποίο απαιτεί η διοίκηση από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο για την παραβίαση των κανόνων περί ΦΠΑ, πέραν της καταβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ, ανεξάρτητα από το αν η καταβολή αυτή υπερβαίνει ό,τι είναι αυστηρώς αναγκαίο ως αντιστάθμισμα για την απώλεια των φορολογικών εσόδων.

⁴² Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2018, ΜΕΟ – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 43), ή της 11ης Ιουνίου 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, σκέψη 40).

⁴³ Πράγματι, μολονότι στον τομέα του ΦΠΑ το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τις οικονομικές συνέπειες της συμπεριφοράς των υποκειμένων στον φόρο, εντούτοις, από τη συνολική θεώρηση της σχετικής νομολογίας του προκύπτει, ότι το Δικαστήριο εξακολουθεί να αποδίδει μεγαλύτερη σημασία στην τήρηση του κανόνα που παραβιάστηκε, προκειμένου να επανέλθουν τα πράγματα στην προτέρα κατάσταση. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, Maya Marina (C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 48), στην οποία το Δικαστήριο κάνει λόγο για «όλες τις οικείες περιστάσεις».

55. Ωστόσο, η διάσταση αυτή μεταξύ, αφενός, μιας οικονομικής και καθολικής προσεγγίσεως των μέτρων που πρέπει να ληφθούν και, αφετέρου, μιας νομικής προσεγγίσεως στηριζόμενης στην επιμέρους κατάσταση κάθε υποκειμένου στον φόρο, καταδεικνύει, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, ότι η προσέγγιση η οποία ακολουθήθηκε στην απόφαση Tulică και Planoșin δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την αρχή της ουδετερότητας. Για την ακρίβεια, εφόσον γίνει δεκτό ότι τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν πρέπει να εκτιμώνται στο επίπεδο εκάστου υποκειμένου στον φόρο, χωρίς να κρίνεται εάν, συνολικά, η απάτη είχε επιπτώσεις στην απόδοση του ΦΠΑ, οι λύσεις οι οποίες θα επιλεγούν δεν θα είναι κατ' ανάγκη ουδέτερες από οικονομικής απόψεως.

56. Αυτό καθίσταται ιδιαίτερος προφανές με βάση τη διάκριση που γίνεται στην απόφαση εκείνη, ανάλογα με το αν η εθνική νομοθεσία επιτρέπει ή όχι στον προμηθευτή να αναζητήσει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που ζητείται από τη φορολογική αρχή, καθόσον δεν γίνεται εύκολα αντιληπτό για ποιον ακριβώς λόγο το γεγονός ότι ο πωλητής μπορεί να αναζητήσει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ τον οποίο αξιώνουν οι φορολογικές αρχές μπορεί να αποκλείσει την πιθανότητα να έχει εισπραχθεί μεν ο ΦΠΑ αλλά να μην έχει αποδοθεί από τον προμηθευτή και, συνεπώς, το ενδεχόμενο να συμπεριλήφθηκε μεν στην τιμή αλλά να μην αποδόθηκε. Επιπλέον, η λύση η οποία δόθηκε με την απόφαση εκείνη είναι δύσκολο να δικαιολογηθεί αποκλειστικώς βάσει της αρχής της ουδετερότητας, δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν εξέτασε καν ποιες συνέπειες θα έχει για τον αγοραστή, ο οποίος μπορεί να ενήργησε καλόπιστα, το ενδεχόμενο να δικαιούται ο προμηθευτής να αναζητήσει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που αξιώνουν οι φορολογικές αρχές⁴⁴.

57. Κατά την άποψή μου, ο μοναδικός τρόπος για να υπάρξει πλήρης συμμόρφωση προς την αρχή της ουδετερότητας υπό την έννοια που απέδωσε στην αρχή αυτή το Δικαστήριο με την απόφαση Tulică και Planoșin θα ήταν να υποχρεωθούν τα κράτη μέλη να προβλέπουν, πρώτον, ότι ο προμηθευτής μπορεί να αναζητήσει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που αξιώνει η φορολογική αρχή, μόνον όμως εάν μπορεί ευλόγως να συναχθεί από τις περιστάσεις της υποθέσεως ότι ο φόρος αυτός δεν συμπεριλήφθηκε στην τιμή και, δεύτερον, ότι ο αγοραστής δύναται, όταν μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι δεν είχε γνώση της απάτης, να εκπέσει τη *διαφορά* μεταξύ του ήδη εκπεσθέντος ΦΠΑ, υπολογιζομένου με βάση την καταβληθείσα τιμή, και του ΦΠΑ που ζητείται ακολούθως. Δεδομένου ωστόσο ότι το ζήτημα αυτό δεν εγείρεται ευθέως στην υπό κρίση υπόθεση, δεν χρήζει περαιτέρω εξετάσεως.

58. Εντούτοις, το τελικό συμπέρασμα είναι ότι η πλέον πρακτική προσέγγιση που μπορεί να υιοθετηθεί, σε ατομικό επίπεδο, για υποθέσεις απάτης είναι να ελέγχεται κατά πόσον μπορεί προδήλως να συναχθεί ότι το αντίτιμο που πληρώθηκε δεν περιελάμβανε τον ΦΠΑ, καθόσον θα ήταν παράλογο εκ μέρους των εμπόρων να έχει περιληφθεί. Από αυτήν τη σκοπιά, η προσέγγιση που ακολουθήθηκε στην απόφαση Tulică και Planoșin πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στηρίζεται στην παραδοχή ότι ο αγοραστής δεν ήταν ενήμερος σχετικά με την παρανομία την οποία διέπραξε ο προμηθευτής.

⁴⁴ Η διάκριση αυτή γίνεται ακόμη δυσκολότερα αντιληπτή αν ληφθεί υπόψη ότι, όπως προεκτέθηκε, η υποχρέωση των κρατών μελών να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα επαναφοράς των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση απορρέει από την υποχρέωση των ίδιων αυτών κρατών μελών να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα της οδηγίας 2006/112 και δεν μπορεί, ως εκ τούτου, να καταργείται από το εθνικό δίκαιο των κρατών μελών. Επισημαίνω δε ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει, με ορισμένες αποφάσεις του, ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να απαγορεύουν στους πωλητές να διορθώνουν εκδοθέντα τιμολόγια (τα οποία συνιστούν αποδεικτικά στοιχεία της εμπορικής συναλλαγής και όχι της πληρωμής του συμφωνηθέντος αντιτίμου) όταν έχει εξαλειφθεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Βλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 28). Στο πλαίσιο αυτό, δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η υποχρέωση αυτή πρέπει να σταθμίζεται με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, το Δικαστήριο ήταν εκείνο που όφειλε, κατ' αρχήν, να κρίνει σε ποιες περιπτώσεις η αρχή αυτή υποχρεώνει τα κράτη μέλη να στερούν από τους πωλητές το δικαίωμα μετακυλίσεως του φόρου στους αγοραστές. Πρβλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, σκέψεις 53 και 54).

59. Συνεπώς, το σκεπτικό του Δικαστηρίου στην απόφαση Tulicã και Ρλανοζίν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά αποκλειστικά την περίπτωση κατά την οποία ο αγοραστής δεν έχει κανέναν λόγο να υποπτεύεται ότι ο προμηθευτής δεν προτίθεται να αποδώσει τον ΦΠΑ και ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, καθιερώνει ένα τεκμήριο προκειμένου να απλοποιήσει το έργο της φορολογικής αρχής⁴⁵. Εντούτοις, πρέπει επίσης να γίνει δεκτό ότι το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό υπό την έννοια ότι, αν μπορούν να προσκομιστούν αποδεικτικά στοιχεία που να παραπέμπουν στην αγοραία τιμή η οποία χρεώνεται για το προϊόν ή υπηρεσία και να καταδεικνύουν ότι στην τιμή δεν περιλαμβάνονταν ο ΦΠΑ, ανατρέπεται το τεκμήριο ότι η συμφωνηθείσα μεταξύ των μερών τιμή περιελάμβανε τον ΦΠΑ.

60. Δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, στην υπό κρίση υπόθεση είναι σαφές από τη δικογραφία την οποία έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο ότι τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν να αποκρύψουν τις μεταξύ τους συναλλαγές, το τεκμήριο που καθιερώνει η απόφαση Tulicã και Ρλανοζίν δεν έχει εφαρμογή. Υπό τις παρούσες περιστάσεις, τεκμαίρεται, αντιθέτως, ότι το αντίτιμο που καταβλήθηκε δεν περιελάμβανε ΦΠΑ, εκτός εάν, παραδείγματος χάριν, τα συμβαλλόμενα μέρη αποδείξουν ότι το αντίτιμο αυτό είναι κοντά στην τιμή που θα πληρωνόταν εάν η συγκεκριμένη συναλλαγή είχε γίνει με ΦΠΑ. Εάν, στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο CB μπορέσει να αποδείξει ότι η συνολική αμοιβή που έλαβε για τις υπηρεσίες που παρείχε αντιστοιχεί, ουσιαστικά, στην τότε ισχύουσα αγοραία τιμή για τέτοιες υπηρεσίες (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ), η φορολογική αρχή θα πρέπει να δεχθεί ότι η αμοιβή περιελάμβανε τον ΦΠΑ.

V. Πρόταση

61. Υπ' αυτές τις περιστάσεις, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Tribunal Superior de Justicia de Galicia (άνωτερο δικαστήριο της Γαλικίας, Ισπανία) ότι τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας, της απαγορεύσεως της φοροδιαφυγής και της καταχρήσεως δικαιώματος καθώς και της απαγορεύσεως της παράνομης στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική νομοθετική διάταξη η οποία προβλέπει ότι, υπό περιστάσεις όπως της επίμαχης στην κύρια δίκη υποθέσεως (ήτοι, στην περίπτωση αφανούς συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε μεταξύ δύο υποκειμένων στον φόρο προσώπων στο πλαίσιο δραστηριότητάς τους που γεννά δικαίωμα εκπτώσεως), ο οφειλόμενος ΦΠΑ υπολογίζεται με βάση το τεκμήριο ότι δεν είχε συμπεριληφθεί στο καταβληθέν αντίτιμο. Ωστόσο, η εθνική νομοθεσία πρέπει επίσης να προβλέπει ότι το ως άνω τεκμήριο δύναται να ανατραπεί από τον φορολογούμενο, μέσω της προσκομίσεως αντίθετων αποδεικτικών στοιχείων, ιδίως δε μέσω της συγκρίσεως του καταβληθέντος αντιτίμου με τις επικρατούσες στην αγορά τιμές (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) για παρεμφερή αγαθά ή υπηρεσίες.

⁴⁵ Πρβλ. αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2006/112.