



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 1ης Ιουλίου 2021 \*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Φορολογικός έλεγχος – Παροχές υπηρεσιών στο πλαίσιο δραστηριότητας καλλιτεχνικού πράκτορα – Πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ – Πράξεις που δεν δηλώθηκαν στη φορολογική αρχή και για τις οποίες δεν εκδόθηκε τιμολόγιο – Απάτη – Εκ των υστέρων προσδιορισμός της βάσης επιβολής του φόρου εισοδήματος – Αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ – Συμπερίληψη του ΦΠΑ στην εκ των υστέρων προσδιορισθείσα βάση επιβολής του φόρου»

Στην υπόθεση C-521/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Superior de Justicia de Galicia (ανώτερο δικαστήριο της Γαλικίας, Ισπανία) με απόφαση της 19ης Ιουνίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Ιουλίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

**CB**

κατά

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, N. Wahl (εισηγητή), F. Biltgen, L. S. Rossi και J. Passer, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο CB, εκπροσωπούμενος από την C. Gómez Docampo, abogada,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και J. Jokubauskaitė,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 4ης Μαρτίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

### **Απόφαση**

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 73 και 78 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).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του CB και του Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (περιφερειακού οργάνου επίλυσης φορολογικών διαφορών της Γαλικίας, Ισπανία) σχετικά με το εκκαθαρισθέν ποσό φόρου που καταλογίστηκε στον CB και τις κυρώσεις που του επιβλήθηκαν στο πλαίσιο διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα έτη 2010 έως 2012.

### **Το νομικό πλαίσιο**

#### ***Το δίκαιο της Ένωσης***

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Το κοινό σύστημα [φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)] θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.»

- 4 Το άρθρο 1 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα [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 73 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

- 6 Το άρθρο 78 της ίδιας οδηγίας 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.»

- 7 Το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...].»

- 8 Κατά το άρθρο 193 της ως άνω οδηγίας, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202 της ίδιας οδηγίας.

- 9 Το άρθρο 220, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

[...]

5) για τις προκαταβολές που λαμβάνει από άλλον υποκείμενο στον φόρο ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο πριν από την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών.»

10 Κατά το άρθρο 226 της οδηγίας:

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

[...]

6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,

7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4) και 5), εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

8) η βάση επιβολής του φόρου για κάθε συντελεστή ή [...] απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς ΦΠΑ καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας,

9) ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται,

10) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[...].»

11 Το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας 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.»

### ***Το ισπανικό δίκαιο***

12 Το άρθρο 78, παράγραφος 1, του Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (νόμου 37/1992 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας), της 28ης Νοεμβρίου 1992 (BOE αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247), προβλέπει 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.»

- 13 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 [ΦΠΑ], 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.

5. Ο αποδέκτης πράξεως που υπόκειται στον [ΦΠΑ] 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.»

- 14 Το άρθρο 89 του ως άνω νόμου, το οποίο φέρει τον τίτλο «Διόρθωση των ποσών του φόρου που μετακυλιέται», προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν να προβαίνουν σε διόρθωση των ποσών του φόρου που μετακυλιέται 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 μετακυλιέται 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.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 15 Ο CB είναι αυτοαπασχολούμενος που ασκεί δραστηριότητα καλλιτεχνικού πράκτορα υποκείμενη σε ΦΠΑ. Υπό την ιδιότητά του αυτή, παρείχε υπηρεσίες στον όμιλο Lito, μια ομάδα επιχειρήσεων υπεύθυνη για τη διαχείριση του εξοπλισμού και των ορχηστρών σε θρησκευτικές και εορταστικές εκδηλώσεις στα χωριά της Γαλικίας (Ισπανία). Ειδικότερα, ο CB ερχόταν σε επαφή με τις επιτροπές εορταστικών εκδηλώσεων, ήτοι ανεπίσημες ομάδες κατοίκων που είχαν αναλάβει την οργάνωση των εν λόγω εκδηλώσεων, και διαπραγματευόταν τις παραστάσεις των ορχηστρών στο όνομα του ομίλου Lito.
- 16 Στο πλαίσιο αυτό, οι πληρωμές που πραγματοποιούνταν από τις επιτροπές εορταστικών εκδηλώσεων στον όμιλο Lito γίνονταν τοις μετρητοίς και δεν συνοδεύονταν από την έκδοση τιμολογίων ή την καταχώριση λογιστικών εγγραφών. Κατά συνέπεια, δεν είχαν δηλωθεί στη φορολογική αρχή ούτε για τους σκοπούς της επιβολής του φόρου εταιριών ούτε για την επιβολή του ΦΠΑ.
- 17 Ο CB εισέπραττε το 10% των εσόδων του ομίλου Lito. Οι πληρωμές υπέρ του CB πραγματοποιούνταν επίσης τοις μετρητοίς, δεν δηλώνονταν και δεν συνοδεύονταν από την έκδοση τιμολογίου. Ο CB δεν τηρούσε λογιστικά βιβλία ή επίσημα φορολογικά αρχεία, δεν εξέδιδε ούτε λάμβανε τιμολόγια και, ως εκ τούτου, δεν υπέβαλλε δήλωση ΦΠΑ.
- 18 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου του CB, η φορολογική αρχή έκρινε ότι στα ποσά που είχε εισπράξει 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 περιλαμβανόταν ο ΦΠΑ και ότι, επομένως, η βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος για τα έτη αυτά έπρεπε να υπολογιστεί λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ως άνω ποσών. Οι αντίστοιχες διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου είχαν ως αποτέλεσμα την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος για τα έτη 2010 έως 2012, επιβλήθηκαν δε κυρώσεις στον CB, ο οποίος προσέβαλε με ενδικοφανή προσφυγή τις πράξεις της φορολογικής αρχής με τις οποίες διατάχθηκε η εν λόγω εκκαθάριση και τις κυρώσεις που του επιβλήθηκαν.

- 19 Το περιφερειακό όργανο επίλυσης φορολογικών διαφορών της Γαλικίας απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή του CB, ο οποίος προσέβαλε την απόφαση του οργάνου αυτού ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 20 Στο πλαίσιο αυτό, ο CB υποστηρίζει ότι η εκ των υστέρων επιβολή ΦΠΑ στα ποσά που η φορολογική αρχή δέχτηκε ότι αποτελούν εισοδήματα αντιβαίνει στη νομολογία του Tribunal Supremo (Ανώτατου Δικαστηρίου, Ισπανία) καθώς και στη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά τις οποίες, όταν η φορολογική αρχή εντοπίζει πράξεις που, κατ' αρχήν, υπόκεινται σε ΦΠΑ, αλλά δεν δηλώθηκαν, ούτε εκδόθηκαν για αυτές τιμολόγια, ο ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται ότι συμπεριλαμβάνεται στην τιμή που είχε συμφωνηθεί από τους συμβαλλόμενους στις πράξεις αυτές.
- 21 Συγκεκριμένα, ο CB εκτιμά ότι, εφόσον δεν μπορεί, δυνάμει του ισπανικού δικαίου, να αξιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ που δεν μετακύλισε εξαιτίας της συμπεριφοράς του, η οποία συνιστούσε φορολογικό αδίκημα, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ συμπεριλαμβανόταν στην τιμή των υπηρεσιών που παρείχε.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης, πρέπει να διαπιστώσει αν ο νόμος 37/1992, όπως ερμηνεύεται από το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο), συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον προβλέπει ότι όταν οικονομικοί φορείς πραγματοποιούν αυτοβούλως και κατόπιν συνεννόησης, πράξεις που πληρώνονται τοις μετρητοίς, χωρίς την έκδοση τιμολογίων και χωρίς την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ, οι πληρωμές αυτές θεωρείται ότι συμπεριλαμβάνουν τον ΦΠΑ.
- 23 Στο πλαίσιο αυτό, το Tribunal Superior de Justicia de Galicia (ανώτερο δικαστήριο της Γαλικίας, Ισπανία) ανέστειλε την ενώπιόν του 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 [ΦΠΑ] 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 [ΦΠΑ];

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 Marina* (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;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 24 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο διευκρινίσεις ως προς την ερμηνεία, ιδίως υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας, των άρθρων 73 και 78 της οδηγίας 2006/112, τα οποία αφορούν τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου για πράξη μεταξύ υποκειμένων στον ΦΠΑ, όταν αυτοί, διαπράττοντας απάτη, δεν

γνωστοποίησαν την ύπαρξη της πράξης στη φορολογική αρχή, δεν εξέδωσαν τιμολόγιο ούτε δήλωσαν τα εισοδήματα που αποκόμισαν από την πράξη σε δήλωση για την επιβολή άμεσων φόρων. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει να θεωρηθεί ότι τα καταβληθέντα και εισπραχθέντα ποσά περιλαμβάνουν ή όχι τον ΦΠΑ.

- 25 Τονίζεται εκ προοιμίου ότι, μολονότι η καταπολέμηση ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεων είναι σκοπός τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία 2006/112 (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), ο καθορισμός της βάσης επιβολής του φόρου για πράξη μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, κατά τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας δεν συγκαταλέγεται μεταξύ των εργαλείων που τίθενται στη διάθεση των κρατών μελών, κατά το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας, για την επίτευξη του ως άνω σκοπού, υπό την έννοια ότι θα μπορούσαν να δεχθούν, σε περίπτωση απάτης, ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων διαφορετική από την ερμηνεία που προσήκει σε περίπτωση κατά την οποία δεν υφίσταται δόλια συμπεριφορά των υποκειμένων στον φόρο.
- 26 Πράγματι, όπως υπενθύμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 29 των προτάσεων του, το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να διαχωριστεί από το ζήτημα κατά πόσον είναι απαραίτητη η επιβολή κυρώσεων στα πρόσωπα που εμπλέκονται σε παραβίαση των κανόνων του κοινού μηχανισμού ΦΠΑ.
- 27 Πρέπει να υπομνησθεί, συναφώς, ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, ανεξαρτήτως των κυρώσεων που καθορίζουν τα κράτη μέλη για την καταστολή των παράνομων φορολογικών συμπεριφορών και, ειδικότερα, της απάτης, ενήργησε ο ίδιος κατά τρόπον ώστε οι υποκείμενοι στον φόρο που δεν τηρούν τους βασικούς κανόνες της οδηγίας 2006/112, ιδίως όσον αφορά την τιμολόγηση, να φέρουν τις συνέπειες της συμπεριφοράς τους μέσω της αδυναμίας έκπτωσης του ΦΠΑ, ακόμη και όταν, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, οι πράξεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τιμολόγια υπόκεινται αναδρομικώς στον ΦΠΑ.
- 28 Ειδικότερα, κατά πάγια νομολογία, μολονότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ, με σκοπό την πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του, και εξασφαλίζει, κατά συνέπεια, την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ, η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος είναι κατ' αρχήν δυνατή, σύμφωνα με το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, μόνον αφ' ης στιγμής ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο (πρβλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 37, 38, 42 και 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Όπως επιβεβαιώνει το αιτούν δικαστήριο, από την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, ήτοι από το άρθρο 88, παράγραφος 2, και το άρθρο 89, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου 37/1992, προκύπτει ότι η αδυναμία του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ με το οποίο βαρύνεται η πράξη που δεν δηλώθηκε στη φορολογική αρχή ούτε τιμολογήθηκε από αυτόν αφορά, εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα της κύριας δίκης, υπό την επιφύλαξη των φορολογικών κυρώσεων που του έχουν επιβληθεί ή ενδέχεται να του επιβληθούν.



- 30 Επομένως, όσον αφορά τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου για τις πράξεις μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, δηλαδή σε στάδιο προγενέστερο εκείνου κατά το οποίο ο ΦΠΑ καταβάλλεται από τον τελικό καταναλωτή, ο παρέχων τις υπηρεσίες, εν προκειμένω ο προσφεύγων της κύριας δίκης, όφειλε να χρεώσει τον ΦΠΑ στον αποδέκτη της υπηρεσίας, εν προκειμένω στον όμιλο Lito, και να δηλώσει τον εν λόγω ΦΠΑ στη φορολογική αρχή, ενέργεια που θα του παρείχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρυνόταν το σύνολο των αγαθών ή των υπηρεσιών που ελήφθησαν υπόψη για τη δική του παροχή υπηρεσιών. Ωστόσο, λόγω της απάτης του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, οι διατάξεις του άρθρου 89, παράγραφος 3, σημείο 2, του νόμου 37/1992 αποκλείουν κάθε δυνατότητα διόρθωσης του ΦΠΑ και, επομένως, και την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος έκπτωσης, ζήτημα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διερευνήσει.
- 31 Το γεγονός όμως ότι υποκείμενοι στον φόρο παρέβησαν την υποχρέωση τιμολόγησης την οποία προβλέπει το άρθρο 220 της οδηγίας 2006/112 και ότι, ως εκ τούτου, εξ ορισμού δεν υφίστανται οι υποχρεωτικές ενδείξεις του άρθρου 226, σημεία 6 έως 10, της οδηγίας δεν μπορεί να εμποδίσει την εφαρμογή της βασικής αρχής της εν λόγω οδηγίας, η οποία, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, έγκειται στο ότι το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνον του τελικού καταναλωτή (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Εξάλλου, ακόμη και αν, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, οι έλεγχοι τους οποίους διενεργεί η οικεία εθνική διοικητική αρχή αποσκοπούν στην επαναφορά των πραγμάτων στην κατάσταση που θα είχε διαμορφωθεί αν δεν υφίσταντο παρατυπίες και, κατά μείζονα λόγο, απάτη, και ακόμη και αν η ως άνω διοικητική αρχή προσπαθεί, μέσω διαφόρων μεθόδων, να προσδιορίσει εκ των υστέρων τις αποκρυβείσες πράξεις και τα διαφυγόντα εισοδήματα, εντούτοις, επιβάλλεται η επισήμανση ότι οι μέθοδοι αυτές δεν είναι απολύτως αξιόπιστες και συνεπάγονται ένα αναπόφευκτο περιθώριο αβεβαιότητας, με αποτέλεσμα, στην πραγματικότητα, να επιδιώκουν, στο μέτρο του δυνατού, το πλέον αληθοφανές και πιστό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνάρτηση με τα αποδεικτικά στοιχεία που συνελέγησαν κατά τον φορολογικό έλεγχο.
- 33 Υπό τις συνθήκες αυτές, η βάση επιβολής του φόρου, όπως ορίζεται στα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας 2006/112, ήτοι η αντιπαροχή, υποκειμενική αξία την οποία πράγματι έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο και η οποία δεν περιλαμβάνει τον ΦΠΑ, πρέπει, όταν προσδιορίζεται εκ των υστέρων από την οικεία εθνική φορολογική αρχή, λόγω της μη αναγραφής του ΦΠΑ σε τιμολόγιο ή μη έκδοσης τιμολογίου, είτε οι παραλείψεις αυτές αποτελούν το αποτέλεσμα πρόθεσης τέλεσης απάτης είτε όχι, να νοείται λαμβανομένου υπόψη του ως άνω αναπόφευκτου περιθωρίου αβεβαιότητας.
- 34 Για τον λόγο αυτόν, το αποτέλεσμα πράξης την οποία αποκρύπτουν από τη φορολογική αρχή οι υποκείμενοι στον ΦΠΑ, μολονότι για την εν λόγω πράξη θα έπρεπε να εκδοθεί τιμολόγιο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 220 της οδηγίας 2006/112, στο οποίο να αναγράφονται οι ενδείξεις που απαιτούνται από το άρθρο 226 της οδηγίας, και μολονότι η ίδια πράξη θα έπρεπε να δηλωθεί στη φορολογική αρχή, πρέπει να θεωρείται, όταν προκύπτει, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, από εκ των υστέρων προσδιορισμό στον οποίο προέβη η οικεία φορολογική αρχή στο πλαίσιο ελέγχου για την επιβολή άμεσων φόρων, ότι περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που βάρυνε την εν λόγω πράξη.

- 35 Αντιθέτως, διαφορετικό θα ήταν το συμπέρασμα στην περίπτωση κατά την οποία το αιτούν δικαστήριο θα έκρινε ότι, κατόπιν του ελέγχου για τον οποίον γίνεται λόγος στη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης, είναι δυνατή η διόρθωση του ΦΠΑ κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο (πρβλ. απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, *Tulică* και *Planošič*, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 37).
- 36 Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα προσέκρουε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και θα είχε ως αποτέλεσμα να επιβαρύνεται με μέρος του ΦΠΑ ο υποκείμενος στον φόρο, ενώ ο ΦΠΑ πρέπει να βαρύνει αποκλειστικά τον τελικό καταναλωτή, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 28 και 31 της παρούσας απόφασης.
- 37 Η λύση αυτή δεν προσκρούει ούτε στη νομολογία που προκύπτει από τις αποφάσεις 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), δεδομένου ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 33 των προτάσεών του, στις εν λόγω αποφάσεις το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε επί του ζητήματος κατά πόσον συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ στο ποσό των εισοδημάτων που προσδιορίζονται εκ των υστέρων από τη φορολογική αρχή σε περίπτωση απάτης, όταν οι υποκείμενες σε ΦΠΑ αποκρυσταλλωμένες πράξεις από τις οποίες απέρρεαν τα εν λόγω εισοδήματα έπρεπε να είχαν τιμολογηθεί και να είχε δηλωθεί ο οικείος ΦΠΑ.
- 38 Επισημαίνεται περαιτέρω ότι η τήρηση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ δεν αντιτίθεται στη δυνατότητα των κρατών μελών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, να προβλέπουν κυρώσεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και, γενικότερα, δεν αντιτίθεται στην υποχρέωση των κρατών μελών, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ, να καταπολεμούν με αποτελεσματικά και αποτρεπτικά μέτρα τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των δικών τους οικονομικών συμφερόντων (πρβλ. απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, *M.A.S.* και *M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 30). Απάτη όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη πρέπει να καταστέλλεται στο πλαίσιο τέτοιων κυρώσεων, και όχι μέσω του καθορισμού της βάσης επιβολής του φόρου κατά τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας 2006/112.
- 39 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112, ιδίως δε τα άρθρα 73 και 78 αυτής, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι, όταν υποκείμενοι στον ΦΠΑ, διαπράττοντας απάτη, δεν γνωστοποίησαν την ύπαρξη της πράξης στη φορολογική αρχή, δεν εξέδωσαν τιμολόγιο, ούτε δήλωσαν τα εισοδήματα που αποκόμισαν από την πράξη σε δήλωση για την επιβολή αμέσων φόρων, ο εκ των υστέρων προσδιορισμός των ποσών που είχαν καταβληθεί και εισπραχθεί κατά τη διενέργεια της επίμαχης πράξης, στον οποίο προβαίνει η οικεία φορολογική αρχή στο πλαίσιο του ελέγχου μιας τέτοιας δήλωσης, πρέπει να θεωρείται ότι διαμορφώνει τιμή που περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ, εκτός εάν, κατά το εθνικό δίκαιο, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν τη δυνατότητα μεταγενέστερης μετακύλισης και έκπτωσης του επίμαχου ΦΠΑ, παρά την τέλεση της απάτης.

## Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

**Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως δε τα άρθρα 73 και 78 αυτής, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), έχει την έννοια ότι, όταν υποκείμενοι στον ΦΠΑ, διαπράττοντας απάτη, δεν γνωστοποίησαν την ύπαρξη της πράξης στη φορολογική αρχή, δεν εξέδωσαν τιμολόγιο, ούτε δήλωσαν τα εισοδήματα που αποκόμισαν από την πράξη σε δήλωση για την επιβολή αμέσων φόρων, ο εκ των υστέρων προσδιορισμός των ποσών που είχαν καταβληθεί και εισπραχθεί κατά τη διενέργεια της επίμαχης πράξης, στον οποίο προβαίνει η οικεία φορολογική αρχή στο πλαίσιο του ελέγχου μιας τέτοιας δήλωσης, πρέπει να θεωρείται ότι διαμορφώνει τιμή που περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ, εκτός εάν, κατά το εθνικό δίκαιο, οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν τη δυνατότητα μεταγενέστερης μετακύλισης και έκπτωσης του επίμαχου ΦΠΑ, παρά την τέλεση της απάτης.**

(υπογραφές)