



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 21ης Νοεμβρίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 273 – Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου – Επαγωγική μέθοδος υπολογισμού της βάσεως επιβολής φόρου – Δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ – Τεκμήριο – Αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας – Εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται βάσει τεκμαιρόμενου κύκλου εργασιών»

Στην υπόθεση C-648/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (επαρχιακό φορολογικό δικαστήριο Ρηγίου Καλαβρίας, Ιταλία) με απόφαση της 3ης Μαΐου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Δεκεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Fortunata Silvia Fontana

κατά

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο του εβδόμου τμήματος, προεδρεύοντα του τετάρτου τμήματος, K. Jürimäe, K. Λυκούργο, E. Juhász (εισηγητή) και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: V. Giacobbo-Peyronnel, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 18ης Ιανουαρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την F. Tomat και τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 22ας Μαρτίου 2018,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Fortunata Silvia Fontana και της Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (φορολογικής αρχής – διεύθυνση επαρχίας Ρηγίου Καλαβρίας, Ιταλία) (στο εξής: φορολογική αρχή) με αντικείμενο πράξη επιβολής φόρου σχετικά με διορθωτικό προσδιορισμό φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 59 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:
«Είναι σκόπιμο τα κράτη μέλη να έχουν την δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και με ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου και την αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.»
- 4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:
«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:
α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,
β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:
i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36,
ii) όταν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή από οιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,
iii) όταν πρόκειται για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και εφόσον οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης είναι απαιτητοί στο έδαφος κράτους μέλους σύμφωνα με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ, από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, οι λοιπές αποκτήσεις των οποίων δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1,
γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή,
δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

- 5 Το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα 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 Κατά το άρθρο 242 της οδηγίας αυτής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχο του από τις φορολογικές αρχές.»

- 7 Το άρθρο 244 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να φροντίζει για τη διαφύλαξη των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο, από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη των υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτους καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει.»

- 8 Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

- 9 Κατά το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής:

«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.

[...]»

Το ιταλικό δίκαιο

- 10 Το άρθρο 39, παράγραφος 1, του decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (προεδρικού διατάγματος 600, περί κοινών διατάξεων σχετικά με τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος), της 29ης Σεπτεμβρίου 1973 (GURI αριθ. 268, της 16ης Οκτωβρίου 1973), ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων που ασκούν ανεξάρτητη οικονομική ή επαγγελματική δραστηριότητα, η φορολογική αρχή προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό:

[...]

d) αν από τον έλεγχο των λογιστικών εγγραφών και από τις άλλες εξακριβώσεις του άρθρου 33, ή από τον έλεγχο της πληρότητας, της ακρίβειας και της αλήθειας των λογιστικών εγγραφών με βάση τα τιμολόγια και τις λοιπές πράξεις και έγγραφα που αφορούν την επιχείρηση, καθώς και με βάση τα δεδομένα και τις πληροφορίες που συλλέγονται από την φορολογική αρχή σύμφωνα με τους τρόπους που προβλέπονται στο άρθρο 32, προκύψει ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση και στα παραρτήματά της είναι ελλιπή, ψευδή ή ανακριβή. Η ύπαρξη αδήλωτων δραστηριοτήτων ή η ανυπαρξία δηλωθέντος παθητικού δύναται να συναχθεί επίσης βάσει μαχητών τεκμηρίων, αρκεί αυτά να είναι σοβαρά και ακριβή και να συγκλίνουν μεταξύ τους.»

11 Το decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (προεδρικό διάταγμα 633, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), της 26ης Οκτωβρίου 1972 (GURI αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972), ρυθμίζει τις διαδικασίες σύμφωνα με τις οποίες πραγματοποιείται ο διορθωτικός προσδιορισμός των δηλώσεων ΦΠΑ. Το άρθρο 54 του διατάγματος αυτού προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι η εξακρίβωση της αλήθειας των δηλώσεων του φόρου αυτού δύναται να πραγματοποιείται με τυπική εξέταση της υποβληθείσας δηλώσεως ή, λεπτομερέστερα, είτε με βάση τα στοιχεία και τα δεδομένα που διαθέτει η φορολογική αρχή είτε με βάση εκείνα που η αρχή αυτή συγκεντρώνει στο πλαίσιο των εξουσιών έρευνας που διαθέτει.

12 Το άρθρο 62bis της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 331/93 (GURI αριθ. 203, της 30ής Αυγούστου 1993), η οποία κυρώθηκε με τον νόμο 427 της 29ης Οκτωβρίου 1993 (GURI αριθ. 255, της 29ης Οκτωβρίου 1993), ορίζει τα εξής:

«1. Οι υπηρεσίες του τμήματος δημοσίων εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, κατόπιν ακροάσεως των επαγγελματικών, εμπορικών και βιομηχανικών ενώσεων, εκπονούν το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 1996, όσον αφορά διάφορους οικονομικούς τομείς, ειδικές τομεακές μελέτες για να καταστεί πιο αποτελεσματική η είσπραξη των φόρων και να καθοριστούν με πιο εμπειριστατωμένο τρόπο οι τεκμαιρόμενοι συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 11 της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου αριθ. 69, της 2ας Μαρτίου 1989, η οποία κυρώθηκε, κατόπιν τροποποιήσεων, με τον νόμο 154 της 27ης Απριλίου 1989, και στις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του άρθρου αυτού. Προς τούτο, οι εν λόγω υπηρεσίες ορίζουν αντιπροσωπευτικά δείγματα φορολογουμένων που ανήκουν στους ίδιους ελεγκτέους τομείς, για τον προσδιορισμό των στοιχείων που χαρακτηρίζουν την ασκούμενη δραστηριότητα. Οι τομεακές μελέτες εγκρίνονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 1995. Οι μελέτες αυτές μπορούν να αναθεωρηθούν και ισχύουν για τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρων από τη φορολογική περίοδο 1995.»

13 Το άρθρο 62sexies, παράγραφος 3, της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 331/93 είναι διατυπωμένο ως εξής:

«Οι διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 39, παράγραφος 1, στοιχείο d, του προεδρικού διατάγματος 600, της 29ης Σεπτεμβρίου 1973, και στις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του, και στο άρθρο 54 του προεδρικού διατάγματος 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972, και στις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του, δύναται να στηριχθούν επίσης στην ύπαρξη σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των εισοδημάτων, των αμοιβών και των αντιπαροχών που δηλώθηκαν και εκείνων που βασίμως μπορούν να συναχθούν από τα χαρακτηριστικά και τις συνθήκες ασκήσεως της συγκεκριμένης δραστηριότητας ή από τις τομεακές μελέτες που εκπονούνται βάσει του άρθρου 62bis της παρούσας πράξεως νομοθετικού περιεχομένου.»

14 Το άρθρο 10 του νόμου 146 της 8ης Μαΐου 1998 (GURI αριθ. 110, τακτικό συμπλήρωμα στην GURI αριθ. 93), ορίζει τα εξής:

«1) Οι διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου που βασίζονται σε τομεακές μελέτες, οι οποίοι προβλέπονται στο άρθρο 62sexies της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου αριθ. 331, της 30ής Αυγούστου 1993, η οποία κυρώθηκε, κατόπιν τροποποιήσεων, με τον νόμο 427 της 29ης Οκτωβρίου 1993,

πραγματοποιούνται στους φορολογούμενους σύμφωνα με τους τρόπους που προβλέπονται στο παρόν άρθρο, όταν τα εισοδήματα ή οι αμοιβές που δηλώθηκαν είναι κατώτερα από τα εισοδήματα ή τις αμοιβές που μπορούν να καθοριστούν βάσει των ανωτέρω μελετών.

[...]

3^{bis}) Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, η φορολογική αρχή, πριν από την κοινοποίηση της πράξεως βεβαιώσεως φόρου, καλεί τον φορολογούμενο να εμφανιστεί ενώπιόν της, σύμφωνα με το άρθρο 5 της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου αριθ. 218 της 19ης Ιουνίου 1997.

3^{ter}) Σε περίπτωση αναντιστοιχίας σε σχέση με τα εισοδήματα ή τις αμοιβές που καθορίστηκαν βάσει των τομεακών μελετών, δύνανται να πιστοποιηθούν οι λόγοι που δικαιολογούν την αναντιστοιχία των δηλωθέντων εισοδημάτων και αμοιβών σε σχέση με εκείνα που απορρέουν από την εφαρμογή των μελετών αυτών. Οι λόγοι που δικαιολογούν τις αποκλίσεις μεταξύ της δηλώσεως και των οικονομικών δεικτών που έχουν προσδιοριστεί από τις προαναφερθείσες μελέτες μπορούν επίσης να πιστοποιηθούν. Τέτοιο πιστοποιητικό εκδίδεται κατόπιν αιτήσεως των φορολογουμένων, από τα πρόσωπα που προβλέπονται στα στοιχεία α και β του άρθρου 3, παράγραφος 3, του προεδρικού διατάγματος 322, της 22ας Ιουλίου 1998, τα οποία έχουν την εξουσία να αποστέλλουν τις δηλώσεις μέσω της ηλεκτρονικής οδού, μέσω των αρμόδιων υπαλλήλων των κέντρων φορολογικής αρωγής τα οποία αποτελούνται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχεία α, β, και γ, του νομοθετικού διατάγματος 241, της 9ης Ιουλίου 1997, και μέσω των μισθωτών και δημοσίων υπαλλήλων των επαγγελματικών οργανώσεων που έχουν την εξουσία να παράσχουν την τεχνική αρωγή που προβλέπεται στο άρθρο 12, παράγραφος 2, του νομοθετικού διατάγματος 546, της 31ης Δεκεμβρίου 1992.

[...]

5) Για τους σκοπούς του [ΦΠΑ], στα μεγαλύτερα εισοδήματα ή αμοιβές που καθορίζονται βάσει των εν λόγω τομεακών μελετών, λαμβανομένης υπόψη της υπάρξεως μη φορολογητέων πράξεων ή πράξεων που υπόκεινται σε ειδικές ρυθμίσεις, εφαρμόζεται ο μέσος συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση μεταξύ, αφενός, του φόρου επί των φορολογητέων πράξεων, αφαιρουμένου του φόρου μεταβιβάσεως αποσβέσιμων παγίων, και, αφετέρου, του δηλωθέντος κύκλου εργασιών.

[...]

7) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συγκροτείται επιτροπή εμπειρογνομόνων που ορίζονται από τον Υπουργό, λαμβανομένων υπόψη επίσης των εκθέσεων που υποβάλλουν οι επαγγελματικοί οικονομικοί φορείς και οι επαγγελματικοί σύλλογοι. Η εν λόγω επιτροπή, πριν από την έγκριση και τη δημοσίευση κάθε τομεακής μελέτης, διατυπώνει γνώμη σχετικά με την ικανότητα των εν λόγω μελετών να αναπαραστήσουν την πραγματική κατάσταση στην οποία αναφέρονται. Δεν προβλέπεται καμία αντιπαροχή για τη συμβουλευτική δραστηριότητα των μελών της επιτροπής.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 15 Η F. S. Fontana, υποκείμενη στον ΦΠΑ, είχε υπαχθεί σε διαδικασία διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2010.
- 16 Στις 14 Μαΐου 2014, η φορολογική αρχή απέστειλε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης κλήση να εμφανιστεί ενώπιόν της, η οποία οδήγησε στην κίνηση κατ' αντιμωλίαν διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού.

- 17 Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, η F. S. Fontana αμφισβήτησε το ποσό του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου το οποίο επρόκειτο να της κοινοποιηθεί και είχε καθοριστεί βάσει της τομεακής μελέτης σχετικά με τους ορκωτούς λογιστές και τους φορολογικούς συμβούλους.
- 18 Στις 24 Δεκεμβρίου 2014, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην F. S. Fontana πράξη επιβολής σχετικά με τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, τον περιφερειακό φόρο επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων και τον ΦΠΑ που οφειλόταν για το φορολογικό έτος 2010.
- 19 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή ενώπιον του Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (επαρχιακού φορολογικού δικαστηρίου Ρηγίου Καλαβρίας, Ιταλία), αμφισβητώντας, μεταξύ άλλων, το ποσό των οφειλών ΦΠΑ των οποίων την καταβολή απαίτησε η φορολογική αρχή. Ειδικότερα, ισχυρίστηκε ότι η φορολογική αρχή είχε εφαρμόσει εσφαλμένως στην περίπτωση της την τομεακή μελέτη σχετικά με τους ορκωτούς λογιστές και τους φορολογικούς συμβούλους, αντί της μελέτης σχετικά με τους συμβούλους ανθρωπίνων πόρων, των οποίων τη δραστηριότητα η προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης θεωρούσε ως την κύρια δραστηριότητά της. Επιπλέον, ισχυρίστηκε ότι το ποσό του ΦΠΑ είχε υπολογιστεί βάσει τομεακής μελέτης η οποία δεν είναι δυνατό να αποτυπώσει με συνέπεια, σύμφωνα με τις αρχές της αναλογικότητας και της λογικής, τα έσοδα που αποφέρει η επιχείρησή της.
- 20 Το Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (επαρχιακό φορολογικό δικαστήριο Ρηγίου Καλαβρίας) διαπιστώνει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας της κύριας δίκης ότι η φορολογική αρχή εξομοιώνει, εσφαλμένως, τη δραστηριότητά της με εκείνη των ορκωτών λογιστών και των φορολογικών συμβούλων δεν είναι βάσιμος, στο μέτρο που «[τ]α επιχειρήματα της προσφεύγουσας [της κύριας δίκης] δεν στηρίζονται σε αναμφισβήτητη πραγματική βάση».
- 21 Ωστόσο, το ανωτέρω δικαστήριο εκφράζει τις αμφιβολίες του, ιδίως σε σχέση με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, όσον αφορά τη μέθοδο υπολογισμού των οφειλών ΦΠΑ βάσει τομεακής μελέτης.
- 22 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι μια τέτοια μέθοδος υπολογισμού βασίζεται μόνο στο συνολικό εισόδημα, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι επιμέρους οικονομικές πράξεις τις οποίες διενεργεί ο υποκείμενος στον φόρο, ούτε το δικαίωμά του προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (επαρχιακό φορολογικό δικαστήριο Ρηγίου Καλαβρίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι συμβατή με τα άρθρα 113 και 114 ΣΛΕΕ [καθώς και με την οδηγία περί ΦΠΑ] η ιταλική εθνική ρύθμιση η οποία περιλαμβάνεται στα άρθρα 62sexies, παράγραφος 3, και 62bis της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 331/93, η οποία κυρώθηκε με τον νόμο 427 της 29ης Οκτωβρίου 1993, κατά το μέρος που επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ σε συνολικό επαγωγικά καθορισμένο κύκλο εργασιών, λαμβανομένων υπόψη του σεβασμού της εκπτώσεως και της υποχρεώσεως μετακυλίσεως και, γενικότερα, της αρχής της ουδετερότητας και της μεταφοράς του φόρου;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

- 24 Η Ιταλική Κυβέρνηση εκτιμά ότι το υποβληθέν ερώτημα είναι υποθετικό, εφόσον ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας της κύριας δίκης που αφορούσε κατ' ουσίαν την εσφαλμένη κατηγοριοποίηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας στο πλαίσιο των τομεακών μελετών απορρίφθηκε από το αιτούν

δικαστήριο, το οποίο ήδη, εκ των πραγμάτων, έχει αποκλείσει το ενδεχόμενο να μην αντανακλά η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης τομεακή μελέτη την πραγματικότητα της οικονομικής αυτής δραστηριότητας.

- 25 Υπενθυμίζεται επ' αυτού ότι τα ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης είναι κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως, ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα τα οποία του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, σκέψη 16 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης αμφισβήτησε τα πορίσματα της τομεακής μελέτης, υποστηρίζοντας ότι δεν αντικατόπτριζαν την πραγματικότητα της οικονομικής της δραστηριότητας. Τούτο οδήγησε το αιτούν δικαστήριο να διερωτηθεί αν η μέθοδος υπολογισμού βάσει της τομεακής αυτής μελέτης, η οποία στηρίζεται σε συνολικό κύκλο εργασιών, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη καθεμία από τις επιμέρους οικονομικές πράξεις του υποκειμένου στον φόρο, είναι σύμφωνη με τη Συνθήκη ΛΕΕ, με την οδηγία περί ΦΠΑ, καθώς και με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.
- 27 Συνεπώς, το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να κριθεί παραδεκτό, δεδομένου ότι δεν φαίνεται να μην έχει σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

Επί της ουσίας

- 28 Εισαγωγικώς, πρέπει να επισημανθεί ότι τα άρθρα 113 και 114 ΣΛΕΕ, στα οποία παραπέμπει το αιτούν δικαστήριο με το υποβληθέν ερώτημα, δεν είναι κρίσιμα εν προκειμένω, στο μέτρο που τα άρθρα αυτά αφορούν τις θεσμικές διαδικασίες θεσπίσεως μέτρων για την προσέγγιση των νομοθεσιών των κρατών μελών εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 29 Λαμβανομένης υπόψη της παρατηρήσεως αυτής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία περί ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου βάσει τομεακών μελετών εγκεκριμένων από υπουργική απόφαση, προκειμένου να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού ΦΠΑ.
- 30 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, κατά τον γενικό κανόνα του άρθρου 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας είναι η αντιπαροχή την οποία πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavosin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 31 Προκειμένου να καταστεί δυνατή η εφαρμογή του ΦΠΑ και ο έλεγχός της από την φορολογική αρχή, τα άρθρα 242 και 244 καθώς και το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλουν στους υποκειμένους στον φόρο την υποχρέωση να τηρούν επαρκή λογιστική, να διατηρούν αντίγραφο όλων των εκδοθέντων από αυτούς τιμολογίων, καθώς και όλα τα τιμολόγια για ποσά τα οποία έχουν καταβάλει, και, τέλος, να υποβάλλουν στην φορολογική αρχή δήλωση που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του ΦΠΑ που έχει καταστεί απαιτητός.

- 32 Προς διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και προς αποφυγή της φοροδιαφυγής, το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο για τον σκοπό αυτό, και άλλες υποχρεώσεις πέραν των προβλεπομένων από την οδηγία, με την επιφύλαξη του σεβασμού της ίσης μεταχειρίσεως των εσωτερικών και των διασυνοριακών πράξεων που διενεργούνται από υποκείμενους στον φόρο, και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν συνεπάγονται, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Επιπλέον, κατά την αιτιολογική σκέψη 59 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σκοπός της οδηγίας είναι να δοθεί η δυνατότητα στα κράτη μέλη να λαμβάνουν, εντός ορισμένων ορίων και υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την οδηγία αυτή, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου και την αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.
- 33 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι από το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, το άρθρο 2 και το άρθρο 250, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και από το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ προκύπτει ότι κάθε κράτος μέλος έχει την υποχρέωση να λαμβάνει όλα τα κατάλληλα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα για την εξασφάλιση της εισπράξεως ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και για την πάταξη της φοροδιαφυγής (αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 20ής Μαρτίου 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, σκέψη 18).
- 34 Υπενθυμίζεται δε, αφενός, ότι το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο δεν έχει δηλώσει ολόκληρο τον κύκλο εργασιών που έχει πραγματοποιήσει δεν πρέπει να εμποδίζει την είσπραξη του ΦΠΑ και, αφετέρου, ότι εναπόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές να επαναφέρουν τα πράγματα στην κατάσταση η οποία θα υφίστατο ελλείψει τέτοιας συμπεριφοράς εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο (βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 42).
- 35 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πέραν των ορίων που θέτουν, δεν εξειδικεύουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη και, συνεπώς, παρέχουν σε αυτά ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα μέσα επιτεύξεως των σκοπών της εισπράξεως του συνόλου του ΦΠΑ και της πάταξεως της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητά τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, ιδίως, τις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψεις 43 και 44 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 17ης Μαΐου 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 41).
- 36 Επομένως, το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αντιτίθεται, καταρχήν, σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, προκειμένου να διασφαλιστεί η ακριβής είσπραξη του ΦΠΑ και η πάταξη της φοροδιαφυγής, χρησιμοποιεί ως βάση για τον καθορισμό του ποσού του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο τον συνολικό κύκλο εργασιών, όπως αυτός έχει υπολογιστεί, διά της επαγωγικής μεθόδου, βάσει τομεακών μελετών εγκεκριμένων από υπουργική απόφαση.
- 37 Ωστόσο, η εθνική αυτή ρύθμιση και η επακόλουθη εφαρμογή της είναι σύμφωνες με το δίκαιο της Ένωσης μόνον εφόσον συνάδουν με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας (βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 44).
- 38 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει εάν τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικά μέτρα είναι συμβατά με τις αρχές για τις οποίες γίνεται λόγος στην προηγούμενη σκέψη. Το Δικαστήριο δύναται, πάντως, να του παράσχει κάθε χρήσιμο στοιχείο για την επίλυση της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του (βλ., συναφώς, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, σκέψη 46).

- 39 Όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν και τις υπηρεσίες που έλαβαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Το καθεστώς των εκπτώσεων έχει ως σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών του δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητές του υπόκεινται καταρχήν και οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 56 και 57 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 41 Από την εφαρμογή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας προκύπτει ότι, εφόσον η φορολογική αρχή προτίθεται να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του ΦΠΑ, το ποσό του οποίου προκύπτει από συνολικό συμπληρωματικό κύκλο εργασιών όπως αυτός καθορίζεται διά της επαγωγικής μεθόδου, ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο πρέπει να διαθέτει το δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται σχετικά στον τίτλο X της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 42 Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, η αρχή αυτή δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει ότι η διαδικασία διορθωτικού προσδιορισμού κινείται μόνο σε περιπτώσεις σημαντικών αποκλίσεων μεταξύ του ποσού του κύκλου εργασιών που δηλώθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο και του ποσού που υπολογίστηκε διά της επαγωγικής μεθόδου, λαμβανομένου υπόψη του κύκλου εργασιών τον οποίο πραγματοποίησαν πρόσωπα που ασκούν την ίδια δραστηριότητα με τον υποκείμενο αυτό. Οι τομεακές μελέτες που χρησιμοποιούνται προκειμένου να καθοριστεί διά της επαγωγικής μεθόδου ο κύκλος εργασιών πρέπει να είναι ακριβείς, αξιόπιστες και επικαιροποιημένες. Μια τέτοια απόκλιση μπορεί μόνο να δημιουργήσει μαχητό τεκμήριο, το οποίο δύναται να ανατραπεί από τον υποκείμενο στον φόρο, βάσει αντίθετων αποδεικτικών στοιχείων.
- 43 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να επισημανθεί ότι, καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, πρέπει να διασφαλίζονται τα δικαιώματα άμυνας του υποκειμένου στον φόρο, πράγμα που σημαίνει ιδίως ότι, πριν από τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου βλαπτικού για τον υποκείμενο στον φόρο, αυτός πρέπει να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει λυσιτελώς την άποψή του σχετικά με τα στοιχεία επί των οποίων οι αρχές σκοπεύουν να στηρίξουν την απόφασή τους (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2014, *Kamino International Logistics και Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 και C-130/13, EU:C:2014:2041, σκέψη 30).
- 44 Συνεπώς, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει, αφενός, να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει τόσο το κατά πόσον η επίμαχη τομεακή μελέτη είναι ακριβής όσο το κατά πόσον είναι λυσιτελής για την αξιολόγηση της ειδικής του καταστάσεως. Αφετέρου, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εξηγήσει για ποιους λόγους ο δηλωθείς κύκλος εργασιών, καίτοι κατώτερος του καθορισμένου διά της επαγωγικής μεθόδου, αντανακλά την πραγματικότητα της δραστηριότητάς του κατά την επίμαχη περίοδο. Στο μέτρο που η εφαρμογή ρυθμίσεως σχετικής με τομεακή μελέτη συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο ενδεχόμενη υποχρέωση αποδείξεως αρνητικών πραγματικών περιστατικών, η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει να μην είναι το απαιτούμενο επίπεδο αποδείξεως υπέρμετρα υψηλό.
- 45 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης μηχανισμός δεν φαίνεται, λαμβανομένων υπόψη της όλης συλλήψεώς του, της δομής του και των συγκεκριμένων διατάξεων που τον ρυθμίζουν, να αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, όπερ ωστόσο θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο.

- 46 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου X της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 47 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου X της οδηγίας 2006/112, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο.

(υπογραφές)