



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE KOKOTT

της 17ης Ιανουαρίου 2019¹

Υπόθεση C-712/17

EN.SA. Srl

κατά

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[αίτηση της Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia
(περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου Λομβαρδίας, Ιταλία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Πλασματικές συναλλαγές –
Αρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος εκπτώσεως ΦΠΑ – Γένεση φορολογικής οφειλής με την
έκδοση τιμολογίων – Πρόσθετο πρόστιμο ίσο προς ολόκληρο το ποσό που αντιστοιχεί στην έκπτωση
φόρου της οποίας η διενέργεια δεν έγινε δεκτή – Συμβατότητα με την αρχή της ουδετερότητας –
Συμβατότητα με την αρχή της αναλογικότητας»

I. Εισαγωγή

1. Η συγκεκριμένη υπόθεση αφορά για μία ακόμη φορά² το ζήτημα του «τιμωρητικού χαρακτήρα» της νομοθεσίας περί ΦΠΑ. Ως προς αυτό, το Δικαστήριο είναι ιδιαίτερα αυστηρό με την πάταξη της απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ: το δικαίωμα εκπτώσεως (και η φοροαπαλλαγή) δύνανται να αποκλειστούν όχι μόνο στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει, αλλά και όταν γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του συμμετέχει σε πράξη στο πλαίσιο φοροδιαφυγής ως προς τον ΦΠΑ³.

2. Τυχάνει εφαρμογής η αυστηρή αυτή προσέγγιση (μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ σε όλα τα στάδια της αλυσίδας των παροχών) ακόμη και στην περίπτωση που έχει μεν αποκλειστεί η περίπτωση απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ, αποκτήθηκαν όμως δολίως άλλα παράνομα οφέλη μέσω πλασματικών συναλλαγών; Μπορούν στη συγκεκριμένη περίπτωση τα πρόσωπα που εμπλέκονται σε μια εκτεταμένη αλυσίδα παροχών – με την επιφύλαξη τυχόν ποινικών κυρώσεων – να

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373), και της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446).

³ Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 48), αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, σκέψη 94), της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 27), της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 54), της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψη 39), και της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 56)· σχετικά με τα προβλήματα που απορρέουν από την υπερβολική αντιστάθμιση της προκαλούμενης ζημίας βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, σημεία 39 επ.).

«τιμωρηθούν» βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, με την άρνηση αναγνώρισεως σε αυτά του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, ενώ ταυτόχρονα τους επιβάλλεται και φορολογική υποχρέωση και, επιπροσθέτως, διοικητική κύρωση ανερχόμενη στο 100 % του ποσού που αντιστοιχεί στην έκπτωση φόρου της οποίας η διενέργεια δεν επιτράπη;

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

3. Όσον αφορά το δίκαιο της Ένωσης, το νομικό πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως αποτελεί η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας⁴ (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

4. Το άρθρο 168, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι:

«[1.] Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, [...]».

5. Το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

B. Το ιταλικό δίκαιο

6. Οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ μεταφέρθηκαν στο ιταλικό δίκαιο με διάφορα προεδρικά διατάγματα.

7. Το άρθρο 19 του προεδρικού διατάγματος 633/72 της 26ης Οκτωβρίου 1972 (στο εξής: προεδρικό διάταγμα 633/72) ορίζει ότι «από το ποσό του φόρου επί των πράξεων που πραγματοποίησε ο φορολογούμενος εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ή οφείλεται από τον φορολογούμενο ή χρεώθηκε σε αυτόν έναντι του δικαιώματος να μετακυλίσει τον φόρο αυτόν όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που εισήχθησαν ή αποκτήθηκαν για τη λειτουργία της επιχειρήσεώς του ή για την άσκηση της τέχνης ή του επαγγέλματός του».

8. Αντιθέτως, το άρθρο 21, παράγραφος 7, του προεδρικού διατάγματος 633/72 ορίζει ότι «αν εκδίδεται τιμολόγιο για πλασματικές συναλλαγές ή αν στο τιμολόγιο τα ποσά των συναλλαγών ή οι σχετικοί φόροι εμφανίζονται μεγαλύτεροι από τους πραγματικούς, ο φόρος οφείλεται για το σύνολο του αναγραφόμενου ποσού ή του ποσού που αντιστοιχεί στις εγγραφές στο τιμολόγιο».

9. Όταν μια συναλλαγή για την οποία έχει εκδοθεί και καταχωριστεί τιμολόγιο δεν ολοκληρώθηκε εν όλω ή εν μέρει, ο μεταβιβάζων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του προεδρικού διατάγματος 633/72, στις περιπτώσεις και εντός των προθεσμιών που προβλέπονται εκεί, έχει δικαίωμα να καταχωρίσει τον ΦΠΑ στα σχετικά βιβλία και να προβεί σε έκπτωσή του, ενώ σε αυτόν θα πρέπει να στραφεί ο προς τον η μεταβίβαση για την επιστροφή του ποσού που καταβλήθηκε, στο πλαίσιο της μετακυλίσεως.

⁴ ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

10. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 6, παράγραφος 6, του νομοθετικού διατάγματος 471 της 18ης Δεκεμβρίου 1997 (παράβαση των υποχρεώσεων που αφορούν την τεκμηρίωση, την καταχώριση και την εξατομίκευση των συναλλαγών) παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα επιβολής προστίμου ίσου με ολόκληρο το ποσό που αντιστοιχεί στην έκπτωση του φόρου που δεν αναγνωρίστηκε.

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

11. Κατά τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο, η διαφορά της κύριας δίκης παρουσιάζεται ως εξής:

12. Η εκκαλούσα στη διαδικασία της κύριας δίκης (EN.SA. S.r.l., στο εξής: EN.SA) δραστηριοποιείται στον τομέα του εμπορίου ηλεκτρικής ενέργειας, οι δε σχετικές παροχές της πραγματοποιούνται με συμβάσεις μελλοντικής εκπλήρωσεως εκτός της προβλεπόμενης στον τομέα αυτό Piattaforma dei Conti Energia (πλατφόρμας λογαριασμών ενέργειας).

13. Στο πλαίσιο αυτό, κατά τα φορολογικά έτη 2009 και 2010 η EN.SA πώλησε μεγάλα φορτία ηλεκτρικής ενέργειας σε εταιρίες του ομίλου επιχειρήσεων «Green Network», τα οποία επαναγόρασε κατά τρόπο «κυκλικό» από τις ίδιες αυτές εταιρίες. Στα λογιστικά βιβλία οι συναλλαγές εμφανίστηκαν στο πραγματικό τους ύψος, εκδόθηκαν δε για αυτές και τα αντίστοιχα τιμολόγια.

14. Δεν έχει διευκρινιστεί αν η EN.SA αποτελεί μέλος του ομίλου επιχειρήσεων «Green Network» ή είναι ανεξάρτητη επιχείρηση. Δεν έχει επίσης διευκρινιστεί αν η EN.SA επαναγόρασε τα ίδια φορτία ηλεκτρικής ενέργειας σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα και στην ίδια τιμή. Ομοίως, δεν έχει διευκρινιστεί πού μπορεί να έγκειται ο σκοπός της αγοράς και επαναπωλήσεως από και προς τους ίδιους συναλλασσόμενους. Η φορολογική αρχή υποσιάζει ότι επιδιώχθηκε η εμφάνιση σημαντικού ενεργητικού στα λογιστικά βιβλία των εμπλεκόμενων εταιριών προκειμένου αυτές να αποκτήσουν (πιο εύκολη) πρόσβαση σε τραπεζικούς διαύλους χρηματοδοτήσεως. Η EN.SA, ωστόσο, το αρνείται.

15. Πράγματι, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι ο περιλαμβανόμενος στα τιμολόγια που αφορούσαν τις συγκεκριμένες συναλλαγές ηλεκτρικής ενέργειας ΦΠΑ καταβλήθηκε κανονικά και εμπροθέσμως, ο κάθε αποδέκτης δε της αντίστοιχης παροχής αξίωσε την έκπτωση του εν λόγω φόρου. Βέβαιο είναι επίσης ότι, όσον αφορά τον ΦΠΑ, δεν προκλήθηκε καμία ζημία στο Δημόσιο. Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέχει το αιτούν δικαστήριο, αποκλείεται ιδίως κάθε περίπτωση της καλούμενης απάτης τύπου «καρουζέλ». Υποβάλλοντας το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ωστόσο ότι οι υπό κρίση συναλλαγές ηλεκτρικής ενέργειας που διενεργήθηκαν κατά τα επίδικα έτη 2009 και 2010 πρέπει να θεωρηθούν πλασματικές.

16. Με σχετική πράξη της η φορολογική αρχή αρνήθηκε στην EN.SA την αναγνώριση του δικαιώματος να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών (όταν δηλαδή αυτή αγόρασε ηλεκτρική ενέργεια) για τις εν λόγω πλασματικές συναλλαγές. Για τις πλασματικές συναλλαγές που αφορούν εκροές (όταν δηλαδή η EN.SA πώλησε ηλεκτρική ενέργεια) βεβαιώθηκε όμως οφειλή φόρου, καθώς στα τιμολόγια της EN.SA ο ΦΠΑ αναγραφόταν ξεχωριστά. Τούτο είχε ως αποτέλεσμα τη βεβαίωση φορολογικής οφειλής (πρόσθετος ΦΠΑ, τόκοι και πρόστιμα) ύψους 47 618 491,00 ευρώ για το 2009 και 22 001 078,00 ευρώ για το 2010.

17. Η EN.SA άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως αυτής, την οποία απέρριψε η Commissione Tributaria Provinciale di Milano (επαρχιακό φορολογικό δικαστήριο Μιλάνου, Ιταλία). Το αιτούν δικαστήριο καλείται να εκδικάσει τη σχετική έφεση που άσκησε η EN.SA

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

18. Με διάταξη της 9ης Οκτωβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Δεκεμβρίου 2017, η Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας, Ιταλία) υπέβαλε στο Δικαστήριο βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ το ακόλουθο ερώτημα για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως:

«Συνάδει, σε μια κατάσταση όπου συναλλαγές που θεωρούνται πλασματικές δεν έχουν προκαλέσει ζημία στο Δημόσιο και δεν έχουν παράσχει φορολογικό πλεονέκτημα στον φορολογούμενο, η εθνική ρύθμιση, που απορρέει από την εφαρμογή των άρθρων 19 (Εκπτώση) και 21, παράγραφος 7 (Τιμολόγηση των συναλλαγών), του προεδρικού διατάγματος 633 της 26ης Οκτωβρίου 1972 και του άρθρου 6, παράγραφος 6, του νομοθετικού διατάγματος 471 της 18ης Δεκεμβρίου 1997 (Παράβαση των υποχρεώσεων που αφορούν την τεκμηρίωση, την καταχώριση και την εξατομίκευση των συναλλαγών), με τις κοινοτικές αρχές αναφορικά με τον ΦΠΑ τις οποίες έχει διατυπώσει το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν η ταυτόχρονη εφαρμογή των κανόνων του εσωτερικού δικαίου καθορίζει:

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

19. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου η Ιταλική Δημοκρατία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις.

V. Εκτίμηση

A. Προκαταρκτική παρατήρηση επί των πραγματικών περιστατικών και επί του προδικαστικού ερωτήματος

20. Προκειμένου να απαντηθεί το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα, λόγω της συγκεκριμένης διατυπώσεώς του, πρέπει να στηριχθούμε στην παραδοχή ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για ανύπαρκτες (πλασματικές) συναλλαγές ηλεκτρικής ενέργειας (ήτοι εικονικές δικαιοπραξίες), οι οποίες, ως τέτοιες, δεν έλαβαν χώρα.

21. Ωστόσο, βάσει των εκτιθέμενων πραγματικών περιστατικών, δεν αποκλείεται κατ' ανάγκη η περίπτωση να πρόκειται για υπαρκτές (ήτοι πραγματικές) συναλλαγές. Επειδή οι συναλλαγές ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ εμπόρων δεν συνεπάγονται όντως την παράδοση φορτίου ηλεκτρικής ενέργειας, αλλά απλώς την αγορά και πώληση (κατά κανόνα διά της ηλεκτρονικής οδού) δικαιωμάτων παραλαβής του εν λόγω φορτίου, δεν απαιτούνται ειδικές διατυπώσεις για την παράδοση. Εάν τα ως άνω δικαιώματα μεταβιβάζονταν πράγματι και παρήγαγαν αποτελέσματα, από το γεγονός και μόνο ότι με τις δικαιοπραξίες αυτές μόνον ο ισολογισμός επρόκειτο ενδεχομένως να αυξηθεί τεχνητώς δεν μπορεί απαραιτήτως να συναχθεί ότι πρόκειται για ανύπαρκτες

συναλλαγές⁵. Θα μπορούσε επίσης να υποτεθεί ότι ο συγκεκριμένος σκοπός προϋποθέτει ακριβώς τη διενέργεια συναλλαγών που παράγουν αποτελέσματα. Λόγου του ότι τα έξοδα για τη διεξαγωγή (ηλεκτρονικών) εμπορικών συναλλαγών ηλεκτρικής ενέργειας είναι μάλλον μηδαμικά, δεν συντρέχει λόγος διενέργειας πλασματικών και όχι πραγματικών συναλλαγών.

22. Για τον λόγο αυτόν το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να ελέγξει λεπτομερώς αν πρόκειται ενδεχομένως για υπαρκτές συναλλαγές. Σε σχέση με τις εν λόγω συναλλαγές θα ετίθετο το ζήτημα –για το οποίο όμως δεν ερωτήθηκε το Δικαστήριο– της πιθανής μη αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου σε περίπτωση δόλιας, πλην όμως νόμιμης βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, συμπεριφοράς.

Β. Σκεπτικό

23. Το προδικαστικό ερώτημα που τέθηκε περιέχει, ωστόσο, τρεις άλλες πτυχές, τις οποίες θα εξετάσω ξεχωριστά. Κατά πρώτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν από το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι στην περίπτωση αλυσίδας παροχών που εκπληρώθηκαν με ανύπαρκτες συναλλαγές μπορεί κάθε φορά να μην αναγνωρίζεται η έκπτωση του φόρου (κατωτέρω υπό 1). Κατά δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, εν τέλει, να διευκρινιστεί αν από το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι επιβάλλεται ωστόσο φόρος στην περίπτωση ανύπαρκτων μεταπωλήσεων (και αποκλείεται η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων χρηματικών ποσών) (κατωτέρω υπό 2). Κατά τρίτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν σε μια τέτοια περίπτωση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας η επιβολή πρόσθετου προστίμου ίσου προς τον μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ (κατωτέρω υπό 3).

1. Μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ στην περίπτωση ανύπαρκτων συναλλαγών

24. Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει στον φορολογούμενο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μόνον υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, ο φορολογούμενος, αφενός, πρέπει να πραγματοποιήσει ο ίδιος συναλλαγές και, αφετέρου, μπορεί να εκπέσει μόνον τον φόρο προστιθέμενης αξίας ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν σε αυτόν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ η ηλεκτρική ενέργεια εξομοιώνεται με ενσώματο αγαθό.

25. Επομένως, η έκπτωση του φόρου προϋποθέτει ότι όντως έγινε παροχή ηλεκτρικής ενέργειας⁶. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου όταν δεν έλαβε πράγματι χώρα παράδοση του αγαθού⁷.

5 Ο χαρακτηρισμός της συγκεκριμένης συμπεριφοράς ως αξιόποινης δεν συνεπάγεται από μόνος του εξαίρεση από την επιβολή φόρου. Βλ., ρητώς, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 50), της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ. (C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 49), και της 29ης Ιουνίου 2000, Salumets κ.λπ. (C-455/98, EU:C:2000:352, σκέψη 19).

6 Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2018, SGI και Valérie (C-459/17 και C-460/17, EU:C:2018:501, σκέψη 35), της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 34), της 26ης Μαΐου 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, σκέψεις 24 και 25), της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 31), και της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 36).

7 Βλ. ρητώς, ως πλέον πρόσφατη, απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, SGI και Valérie (C-459/17 και C-460/17, EU:C:2018:501, σκέψη 36).

26. Δεν δημιουργεί πρόβλημα το γεγονός ότι, όπως υποστηρίζουν επίσης η Επιτροπή και η Ιταλία, για την πλασματική παροχή υπηρεσιών οφείλεται φόρος βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ, λόγω της εκδόσεως σχετικού τιμολογίου, στο οποίο ανεγράφη χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Το Δικαστήριο έχει πράγματι επανειλημμένως διευκρινίσει ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο⁸.

27. Ως εκ τούτου, η EN.SA δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο εφόσον δεν της έχει παραδοθεί κανένα αγαθό. Το αποτέλεσμα παραμένει το ίδιο και όταν σε μια εκτεταμένη αλυσίδα παραδόσεως αγαθών εμφανίζονται διαδοχικά περισσότερες πλασματικές παραδόσεις. Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν κάνει καμία διάκριση μεταξύ μίας και μοναδικής ή περισσότερων παραδόσεων, οι οποίες πραγματοποιούνται διαδοχικά ή κυκλικά.

28. Συνεπώς, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ελλείπει δικαίωματος εκπτώσεως του φόρου, δεν τίθεται ζήτημα αρνήσεως αναγνωρίσεως του δικαιώματος εκπτώσεως λόγω δόλιας συμπεριφοράς.

2. Φορολογική υποχρέωση που απορρέει από την έκδοση τιμολογίου

29. Εν συνεχεία, πρέπει να εξεταστεί αν παρά την πλασματική παράδοση στις εισροές –η οποία δεν δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου– μπορεί να προσδιοριστεί φόρος προστιθέμενης αξίας για την πλασματική παράδοση στις εκροές. Στο πλαίσιο μιας εκτεταμένης αλυσίδας παραδόσεως αγαθών, τούτο θα δημιουργούσε πολύ υψηλά φορολογικά έσοδα για το ενδιαφερόμενο κράτος, μολονότι δεν συντρέχουν οι βασικές πραγματικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή της νομοθεσίας περί ΦΠΑ (άρθρο 2, παράγραφος 1 – παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από τον υποκείμενο στον φόρο).

α) Φορολογική οφειλή εκδότη τιμολογίου το οποίο αφορά πλασματικές συναλλαγές

30. Κρίσιμα για την απάντηση του εν λόγω ερωτήματος είναι τα άρθρα 193 και 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται κατ' αρχάς από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών. Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν υπήρξε παράδοση αγαθών. Παράλληλα, όμως, το άρθρο 203 της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται (επίσης) από οποιοδήποτε πρόσωπο αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο. Αυτή είναι η συγκεκριμένη κατάσταση στην περίπτωση της EN.SA

1) Σκοπός του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ

31. Ο σκοπός του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνίσταται στην εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, ο οποίος μπορεί να προκύψει από την άνευ δικαιώματος έκπτωση του φόρου από τον αποδέκτη του τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο φόρος⁹. Στην υπό κρίση περίπτωση καθίσταται σαφής ο συγκεκριμένος κίνδυνος.

⁸ Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2018, SGI και Valérie (C-459/17 και C-460/17, EU:C:2018:501, σκέψη 37), της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 34), της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 23), και της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 19).

⁹ Βλ., ρητώς, αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψεις 35 και 36), της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 28 επ.), με παραπομπή στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψεις 57 και 61), και της 6ης Νοεμβρίου 2003, Καραγιώργου κ.λπ. (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 50).

32. Ασφαλώς, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ¹⁰. Ωστόσο, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων υφίσταται ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου επί του οποίου κακώς αναγράφεται ο ΦΠΑ μπορεί ακόμη να το χρησιμοποιήσει για την άσκηση αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ¹¹. Τούτο διότι δεν μπορεί να αποκλειστεί να μην μπορεί η φορολογική αρχή να διαπιστώσει εγκαίρως ότι λόγοι ουσιαστικού δικαίου αντίκεινται στην άσκηση του τυπικώς υφιστάμενου δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου.

33. Το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιδιώκει επομένως να επιτύχει έναν συγχρονισμό της εκπτώσεως του φόρου από τον *αποδέκτη* του τιμολογίου και της φορολογικής οφειλής του *εκδότη* με τρόπο που αυτός να μπορεί να συγκριθεί με ό,τι θα συνέβαινε κανονικά και στην περίπτωση πραγματικής παραδόσεως αγαθών μεταξύ του παραδίδοντος και του αποδέκτη. Από τη διατύπωση του άρθρου 203 της εν λόγω οδηγίας προκύπτει συναφώς ότι δεν είναι αναγκαίο ο αποδέκτης του τιμολογίου να έχει προβεί κατ' ανάγκη πράγματι στην έκπτωση του φόρου.

34. Ως εκ τούτου, ο εκδότης του τιμολογίου ευθύνεται τελικά ανεξαρτήτως υπαιτιότητας (αντικειμενική ευθύνη) για τον κίνδυνο να δοθεί η δυνατότητα στον αποδέκτη του τιμολογίου με βάση το συγκεκριμένο (μη σύννομο) φορολογικό στοιχείο να εκπέσει φόρο χωρίς να δικαιούται. Πρόκειται στην περίπτωση αυτή για μια θεωρητική ευθύνη από διακινδύνευση την οποία υπέχει ο εκδότης τιμολογίου. Εφαρμόζεται όχι μόνο σε περίπτωση σφάλματος σχετικά με τον ορθό συντελεστή ΦΠΑ (στο τιμολόγιο αναγράφεται ο κανονικός αντί του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ) αλλά και, ιδίως, για την εκκαθάριση πλασματικών συναλλαγών.

2) Μη εφαρμογή στην περίπτωση εκκαθάρισεως πλασματικής παραδόσεως;

35. Εξάλλου, το Δικαστήριο έκρινε σε απόφασή του ότι, επειδή οι υποκείμενες υπηρεσίες δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, το εσφαλμένα αναγραφέν στο τιμολόγιο ποσό δεν μπορεί επίσης να χαρακτηριστεί ως ΦΠΑ¹².

36. Η συνεπής συνέχιση της ως άνω νομολογίας θα σήμαινε στην υπό κρίση υπόθεση ότι η εκκαθάριση πλασματικών συναλλαγών –καθότι ούτε αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ (βλ. σημεία 24 επ. των παρούσων προτάσεων)– δεν θα παρήγε τις έννομες συνέπειες του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το άρθρο 203 της εν λόγω οδηγίας θα είχε τότε εφαρμογή μόνο στην περίπτωση αναγραφής υπερβολικά υψηλού ποσού ΦΠΑ για μια (πραγματική) παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Ούτε όμως στο γράμμα ούτε στον σκοπό του εν λόγω άρθρου εντοπίζονται στοιχεία που να αποτελούν έρεισμα για έναν τέτοιου είδους περιορισμό της ερμηνείας του στο πλαίσιο της θεωρητικής ευθύνης από διακινδύνευση.

10 Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1989, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 13).

11 Βλ., ρητώς, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 28 επ.), με παραπομπή στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, *Schmeink & Cofreth* και *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 57).

12 Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, *Καραγιώργου κ.λπ.* (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 53).

37. Εξάλλου, στην ίδια και σε μια άλλη απόφασή του το Δικαστήριο¹³ έκρινε ότι η έκτη οδηγία¹⁴ δεν προβλέπει ρητώς την περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ ανεγράφη εκ παραδρομής σε τιμολόγιο, χωρίς να οφείλεται. Εν τέλει, στις εν λόγω αποφάσεις επρόκειτο για τη διόρθωση τέτοιου είδους τιμολογίων, την οποία όντως δεν προβλέπει το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ¹⁵. Πέραν αυτού, οι ανωτέρω αποφάσεις δεν αφορούσαν την εσκεμμένη εκκαθάριση πλασματικών συναλλαγών, αλλά περιπτώσεις πλάνης όσον αφορά την ιδιότητα των υποκειμένων στον φόρο και τον τόπο διενέργειας των φορολογητέων πράξεων.

38. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε, ειδικότερα, σε μια άλλη υπόθεση ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21, σημείο 1, στοιχείο γ', της οδηγίας (το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ) καταλαμβάνει και εικονικά τιμολόγια (ήτοι τιμολόγια για πλασματικές συναλλαγές)¹⁶.

39. Τελικά, το ανακύπτων ζήτημα δεν αφορά την επίρριψη της ευθύνης για τον (θεωρητικό) κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων μόνο στον εκδότη τιμολογίου ο οποίος πλανάται ως προς το ύψος του συντελεστή ΦΠΑ ή εσκεμμένα αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε συναλλαγή η οποία δεν υπόκειται σε αυτόν, όχι όμως σε αυτόν ο οποίος εκκαθαρίζει εσκεμμένα πλασματικές συναλλαγές. Και στις δύο περιπτώσεις ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων με την έκπτωση του φόρου από τον αποδέκτη τιμολογίου ο οποίος δεν τη δικαιούται είναι ο ίδιος¹⁷. Για τον λόγο αυτόν, τόσο η Επιτροπή όσο και η Ιταλία θεωρούν επίσης ότι στην υπό κρίση υπόθεση μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

40. Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ καταλαμβάνει επομένως ακριβώς και την υπό κρίση περίπτωση κατά την οποία εσκεμμένα αναγράφεται ΦΠΑ σε τιμολόγιο, μολονότι ο φόρος δεν οφείλεται ελλείψει φορολογητέας πράξεως. Κατά συνέπεια, η EN.SA οφείλει κατά βάση τον ΦΠΑ τον οποίο ανέγραψε στα τιμολόγια που αφορούσαν πλασματικές συναλλαγές.

β) Διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ φόρου

41. Μένει επίσης να εξεταστεί αν πρέπει πάντως να υπάρχει η δυνατότητα διορθώσεως της επίμαχης φορολογικής οφειλής όταν δεν συντρέχει στην πραγματικότητα κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Το ζήτημα τίθεται, ιδίως, επειδή το αιτούν δικαστήριο στο προδικαστικό του ερώτημα αφήνει να εννοηθεί ότι αποκλείεται η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

42. Ως προς αυτό, το Δικαστήριο έχει εντούτοις ήδη αποφανθεί ότι η έκτη οδηγία (το ίδιο ισχύει και για την ισχύουσα οδηγία περί ΦΠΑ) δεν προβλέπει καμία διάταξη περί διακανονισμού, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του κακώς αναγραφέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ¹⁸. Συνεπώς, καθόσον το κενό αυτό δεν καλύπτεται από τον νομοθέτη της Ένωσης, η εξεύρεση λύσεως απόκειται στα κράτη μέλη.¹⁹

13 Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 35), και της 6ης Νοεμβρίου 2003, Καραγιώργου κ.λπ. (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 49).

14 Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

15 Βλ., ορθώς, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 48) – «[...] Η έκτη οδηγία δεν προβλέπει καμία διάταξη περί διακανονισμού, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο [ΦΠΑ]».

16 Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-427/98, EU:C:2002:581, σκέψη 41).

17 Βλ. επίσης απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 42) – Οφειλή φόρου βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ ανεξαρτήτως του αν υφίσταται πράγματι φορολογητέα πράξη.

18 Βλ., ρητώς, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 48). Παρατίθεται στην απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 35), και της 6ης Νοεμβρίου 2003, Καραγιώργου κ.λπ. (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 49), οι οποίες διαλαμβάνουν ότι η οδηγία δεν προβλέπει ρητώς την περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ ανεγράφη εκ παραδρομής σε τιμολόγιο.

19 Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 35), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Καραγιώργου κ.λπ. (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 49), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 49).

1) Υποχρέωση παροχής της δυνατότητας διορθώσεως

43. Συναφώς, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη απόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διορθώσεως του αχρεωστήτως αναγραφέντος επί τιμολογίου φόρου, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την *καλή πίστη* του²⁰.

44. Περαιτέρω, οσάκις ο εκδότης του τιμολογίου εξαλείφει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί ο εκ παραδρομής αναγραφείς φόρος να μπορεί να τακτοποιηθεί, *χωρίς* να μπορεί η τακτοποίηση αυτή να εξαρτηθεί από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου²¹. Εξάλλου, η διόρθωση αυτή δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών²².

45. Εκτός αυτού, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν για να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και για να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών όριο. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γίνεται χρήση των μέτρων αυτών κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, που αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ²³. Τούτο ισχύει ιδίως για τη στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υποστάσεως της θεωρητικής διακινδυνεύσεως (σχετικά ήδη ανωτέρω, σημεία 34 και 35).

46. Συνεπώς, αν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις επιστροφής του φόρου, οι εν λόγω αρχές μπορούν να επιτάσσουν την εκ μέρους των κρατών μελών πρόβλεψη των απαραίτητων μέσων ένδικης προστασίας και των διαδικαστικών λεπτομερειών που θα καθιστούν δυνατό στον φορολογούμενο να ανακτήσει τον κακώς χρεωθέντα στο τιμολόγιο φόρο²⁴.

47. Κατά το αιτούν δικαστήριο δεν συντρέχει κανένας κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Τούτο προκύπτει από το γεγονός ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ καταβλήθηκε κανονικά από τις εμπλεκόμενες εταιρίες και ότι, λόγω του συγχρονισμού του με τον φόρο εισροών, το ιταλικό κράτος δεν επέστρεψε σε κάποια από αυτές ΦΠΑ τον οποίο δεν ήταν σε θέση να εισπράξει προηγουμένως. Επομένως, ο σκοπός ο οποίος συνίσταται στο να διασφαλιστεί ο συγχρονισμός της φορολογικής εκπτώσεως και της φορολογικής οφειλής (βλ. ανωτέρω, σημεία 32 επ.) δεν έχει εν προκειμένω θιγεί.

48. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά και το προδικαστικό ερώτημα, η φορολογική αρχή γνωρίζει όλα τα εμπλεκόμενα μέρη και δεν παρέσχε σε κανένα από αυτά την άνευ δικαιώματος έκπτωση του ΦΠΑ. Από την άποψη αυτή, αποκλείεται επίσης και ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Εφόσον όμως η εκκαθάριση πλασματικών συναλλαγών δεν δημιουργεί τον εν λόγω κίνδυνο, θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα διορθώσεως του φόρου κατά το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ακόμη και αν η EN.SA δεν ενήργησε καλόπιστα όσον αφορά τις εικονικές συναλλαγές.

20 Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 36), και της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, σκέψη 18).

21 Αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, σκέψη 37), της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 37), της 6ης Νοεμβρίου 2003, Καραγιώργου κ.λπ. (C-78/02 έως C-80/02, EU:C:2003:604, σκέψη 50), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 58).

22 Αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 38), και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 68).

23 Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 39)· πρβλ., αντιστοίχως, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 59 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 Απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψη 40)· πρβλ., αντιστοίχως, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 41).

2) Το χρονικό σημείο της διορθώσεως του φόρου

49. Ο χρόνος κατά τον οποίο επιβάλλεται να γίνει η διόρθωση του φόρου είναι το χρονικό σημείο κατά το οποίο διαπιστώνεται η απουσία κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων. Αυτό εν προκειμένω θα μπορούσε να είναι, παραδείγματος χάριν, το χρονικό σημείο κατά το οποίο η φορολογική αρχή πληροφορείται ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ και του αρνείται όντως την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος.

50. Εξάλλου, το ζήτημα κατά πόσο η επιστροφή του ποσού στον αποδέκτη του τιμολογίου αποτελεί επίσης προϋπόθεση για τη διόρθωση της φορολογικής υποχρέωσης κατά το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ, εφόσον αυτός θεωρεί καλόπιστα ότι δικαιούται να εκπέσει τον φόρο, μπορεί λόγω της απουσίας καλής πίστεως²⁵ του εν προκειμένω εμπλεκόμενου ομίλου «Green Network» να παραμείνει ανοικτό.

3) Συμπέρασμα

51. Ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης (ιδίως οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας) απαιτεί τη δυνατότητα διορθώσεως της νομικά διαρθρωμένης ως θεωρητικής ευθύνης από διακινδύνευση οφειλής φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ κατά το χρονικό σημείο αποκλεισμού του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.

52. Ωστόσο, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να αντιμετωπίζουν ως ποινικό αδίκημα το ζήτημα των εικονικών τιμολογίων (για πλασματικές συναλλαγές) στα οποία κακώς αναγράφεται ο ΦΠΑ και, σε μια τέτοια περίπτωση, να επιβάλλουν τις κυρώσεις που επισύρει το εθνικό τους δίκαιο²⁶.

3. Αναλογικότητα προστίμου ανερχόμενου στο 100 % της εκπτώσεως φόρου που διενεργήθηκε άνευ σχετικού δικαιώματος

53. Τέλος, πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα που τίθεται με το τρίτο σκέλος της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως ως προς το αν, σε περιπτώσεις όπως η επίδικη, θεωρείται σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας η επιβολή πρόσθετου προστίμου ανερχόμενου στο 100 % της εκπτώσεως φόρου που διενεργήθηκε άνευ σχετικού δικαιώματος.

54. Ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων οι οποίες επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία αυτή, τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας²⁷.

²⁵ Η υπόθεση ότι διενεργούνται πλασματικές συναλλαγές εντός του ομίλου αποκλείει κατ' αρχήν και την ύπαρξη καλής πίστεως στο πλαίσιο του ομίλου αυτού.

²⁶ Πρβλ. απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Schmeink & Cofreth και Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, σκέψη 62).

²⁷ Απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59)· πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 50), και της 7ης Δεκεμβρίου 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, σκέψη 20).

55. Στο πλαίσιο αυτό, τέτοιου είδους κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της φοροδιαφυγής. Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν μια κύρωση συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ιδίως η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως²⁸.

56. Όσον αφορά τη δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν χρηματικές κυρώσεις στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει ήδη εκδώσει σειρά αποφάσεων από τις οποίες προκύπτει ότι η επιβολή κυρώσεων είναι μεν αποδεκτή, ωστόσο, οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει να υπονομεύουν τις εκτιμήσεις βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και, ιδίως, δεν πρέπει να θίγουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ²⁹.

57. Στην υπό κρίση υπόθεση, το πρόστιμο που ανέρχεται στο 100 % της άνευ δικαιώματος διενεργηθείσας εκπτώσεως φόρου συνεπάγεται τελικά την εξαφάνιση της παρεχόμενης δυνατότητας διορθώσεως της κατ' άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ φορολογικής οφειλής. Τούτο διότι, ακόμη και αν διορθωθεί η εν λόγω φορολογική οφειλή λόγω απουσίας κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, παραμένει μια συγκριτικά υψηλή χρηματική οφειλή. Από τη στιγμή που η τιμή αγοράς ισούται με την τιμή πώλησεως, παραμένει και πάλι μια χρηματική οφειλή του ίδιου ύψους.

58. Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί ότι ένα πρόστιμο ύψους 50 % –εφόσον η σχετική συμπεριφορά, αφενός, δεν προκάλεσε καμία απώλεια εσόδων στη φορολογική αρχή και, αφετέρου, δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο φοροδιαφυγής– φαίνεται δυσανάλογα αυστηρό, πράγμα ωστόσο που θα πρέπει να εξεταστεί από το αιτούν δικαστήριο³⁰. Τούτο ισχύει, κατά μείζονα λόγο, για την επιβολή προστίμου ύψους 100 % στην περίπτωση που έχει αποκλειστεί η πρόκληση ζημίας στο Δημόσιο και η φοροδιαφυγή³¹.

59. Άλλωστε, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο σε άλλη υπόθεση³², μπορούν επίσης να ληφθούν υπόψη άλλα, ηπιότερα μέσα. Εν προκειμένω, είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόστιμο ή χρηματική ποινή ανάλογη της σοβαρότητας της παραβάσεως και της ζημίας. Εντούτοις, φαίνεται ότι, σύμφωνα με την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, η κύρωση επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι συγκεκριμένες περιστάσεις και ο συγκεκριμένος κίνδυνος ή ζημία που μπορεί να προκύψει όσον αφορά τα έσοδα από τον ΦΠΑ. Όπως όμως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, τούτο υπερβαίνει τα όρια που είναι αναγκαία για την εξασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της απάτης (βλ. απλώς το άρθρο 273 και το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά την επίτευξη των σκοπών αυτών).

60. Για τον ίδιο λόγο, η επίμαχη κύρωση δεν μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με τα παρατύπως εκδοθέντα τιμολόγια (για τη σχετική δυνατότητα βλ. ανωτέρω, σημείο 52), ιδίως διότι δεν συνδέεται με το ύψος της φορολογικής υποχρεώσεως που αναγράφεται σε αυτά ούτε με τον σχετικό κίνδυνο, αλλά με την προηγούμενη άνευ δικαιώματος έκπτωση του ΦΠΑ.

28 Απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 60)· πρβλ. αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 38), καθώς και της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 65 έως 67).

29 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 41)· πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 62).

30 Πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψεις 65 και 66).

31 Ομοίως, αν και σε διαφορετικό πλαίσιο, απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, σκέψη 47).

32 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 42)· πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 63).

61. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι ο φόρος που εξέπεσε άνευ δικαιώματος (με βάση τις πλασματικές παραδόσεις αγαθών στις εισροές) αντισταθμίζεται από τον αχρεωστήτως καταβληθέντα ΦΠΑ που προέκυψε από τις πλασματικές παραδόσεις αγαθών στις εκροές. Και οι δύο «πληρωμές» αφορούν την ίδια παροχή και συνεπώς δεν μπορούν να εξεταστούν μεμονωμένα. Και οι δύο διενεργήθηκαν άνευ δικαιώματος και πρέπει συνεπώς να επιστραφούν.

62. Επίσης, όπως προκύπτει σαφώς από τη μεθοδολογία που ακολουθεί η οδηγία περί ΦΠΑ (βλ. άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ), η οφειλή του υποκείμενου στον φόρο συνίσταται πάντοτε στον οφειλόμενο επί των εκροών φόρο μείον τον εκπεστέο επί των εισροών φόρο από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που του παρέχονται κατά την ίδια φορολογική περίοδο. Η συλλογιστική αυτή θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και κατά την αξιολόγηση της καταλληλότητας των κυρώσεων για πλασματικές συναλλαγές.

63. Ο συμψηφισμός των δύο απαιτήσεων συνεπάγεται μια συγκεκριμένη υποχρέωση πληρωμής για την EN.SA (και αντίστοιχα μια φορολογική ζημία για την Ιταλία) ύψους 0 ευρώ, στην περίπτωση συμπτώσεως της τιμής αγοράς και της τιμής πώλησεως, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο. Η επιβολή κυρώσεως που ανέρχεται στο 100 % της εκπτώσεως του ΦΠΑ που διενεργήθηκε άνευ δικαιώματος και εις βάρος του ιταλικού κράτους, χωρίς να ληφθεί παράλληλα υπόψη το ποσό του ΦΠΑ που καταβλήθηκε αχρεωστήτως υπέρ αυτού, είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας λόγω της συνάφειας του περιεχομένου των δύο απαιτήσεων.

64. Η Ιταλία ωστόσο παραμένει ελεύθερη να απαιτήσει την καταβολή των δεόντων τόκων επί της προκύπτουσας από το άρθρο 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ φορολογικής οφειλής (θεωρητική ευθύνη από διακινδύνευση) μέχρι τη διόρθωση της οφειλής και, όπως προαναφέρθηκε, να επιβάλει κυρώσεις για την έκδοση εικονικών τιμολογίων που αφορούν πλασματικές συναλλαγές.

VI. Πρόταση

65. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα που υπέβαλε η Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας, Ιταλία) ως εξής:

Τα άρθρα 168 και 203 της οδηγίας 2006/112/EK δεν εμποδίζουν, στην περίπτωση πλασματικών συναλλαγών, την προκύπτουσα από την έκδοση τιμολογίου βεβαίωση φορολογικής οφειλής με ταυτόχρονη άρνηση αναγνώρισεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ (ακόμη και κατ' επανάληψη στο πλαίσιο κυκλικών συναλλαγών). Τούτο προϋποθέτει την ύπαρξη της δυνατότητας διορθώσεως του οφειλόμενου βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας περί ΦΠΑ φόρου μόλις αποκλειστεί ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Σε μια τέτοια περίπτωση, μπορεί μεν να επιβληθεί πρόστιμο λόγω εκδόσεως μη προσήκοντος τιμολογίου, ο προσδιορισμός του όμως στο ύψος ολόκληρου του ποσού του μη εκπιπτόμενου φόρου επί των πλασματικών παροχών υπηρεσιών στις εισροές είναι αντίθετος προς την αρχή της αναλογικότητας, εφόσον έχει καταβληθεί ο αντίστοιχος φόρος προστιθέμενης αξίας επί των πλασματικών παραδόσεων αγαθών στις εκροές και δεν υπήρξε επομένως κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.