



Υπηρεσία Τύπου και
Πληροφόρησης

Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΑΝΑΚΟΙΝΩΘΕΝ ΤΥΠΟΥ αριθ. 117/21

Λουξεμβούργο, 1η Ιουλίου 2021

Απόφαση στην υπόθεση C-521/19
Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

Κατά τον καθορισμό της βάσης επιβολής φόρου για πράξεις τις οποίες έχουν αποκρύψει υποκείμενοι στον ΦΠΑ, τα καταβληθέντα και εισπραχθέντα ποσά, όπως προσδιορίζονται εκ των υστέρων από τη φορολογική αρχή, θεωρείται ότι περιλαμβάνουν ήδη τον ΦΠΑ

Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα προσέκρουε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ

Ο όμιλος Lito είναι ομάδα επιχειρήσεων υπεύθυνη για τη διαχείριση του εξοπλισμού και των ορχηστών σε θρησκευτικές και εορταστικές εκδηλώσεις στα χωριά της Γαλικίας (Ισπανία). Στο πλαίσιο δραστηριότητας που υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), ένας καλλιτεχνικός πράκτορας διαπραγματευόταν με τις επιτροπές εορταστικών εκδηλώσεων εκάστης κοινότητας τις παραστάσεις των ορχηστρών στο όνομα του ομίλου Lito. Οι πληρωμές από τις επιτροπές εορταστικών εκδηλώσεων πραγματοποιούνταν τοις μετρητοίς, χωρίς την έκδοση τιμολογίων. Οι πληρωμές αυτές δεν δηλώνονταν στη φορολογική αρχή ούτε για τους σκοπούς της επιβολής του φόρου εταιριών ούτε για την επιβολή του ΦΠΑ. Ο πράκτορας εισέπραττε το 10 % των εισόδων του ομίλου Lito. Οι πληρωμές υπέρ αυτού πραγματοποιούνταν επίσης τοις μετρητοίς, χωρίς να συνοδεύονται από τιμολόγιο και χωρίς να δηλώνονται στη φορολογική αρχή. Καθόσον ο πράκτορας δεν εξέδιδε τιμολόγιο, δεν είχε υποβληθεί καμία δήλωση ΦΠΑ.

Η φορολογική αρχή εκτιμά ότι στα ποσά που εισέπραξε ο καλλιτεχνικός πράκτορας ως αμοιβή για τις δραστηριότητές του ως μεσάζοντα (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 η βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος για τα έτη αυτά έπρεπε, ως εκ τούτου, να υπολογιστεί λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ως άνω ποσών. Εκκαθαρίστηκε εκ νέου ο φόρος εισοδήματος του εν λόγω πράκτορα για τα έτη 2010 έως 2012 και του επιβλήθηκαν κυρώσεις. Ο πράκτορας προσβάλλει τις εν λόγω πράξεις και 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. Εκτιμά ότι, εφόσον δεν μπορεί, δυνάμει του ισπανικού δικαίου, να αξιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ που δεν μετακίνησε εξαιτίας της συμπεριφοράς του η οποία συνιστούσε φορολογικό αδίκημα, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ συμπεριλαμβανόταν στην τιμή των υπηρεσιών που παρείχε.

Το Tribunal Superior de Justicia de Galicia (ανώτερο δικαστήριο της Γαλικίας, Ισπανία), επιληφθέν της υπόθεσης, ερωτά κατ' ουσίαν το Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ¹ που αφορούν τον καθορισμό της βάσης επιβολής φόρου για πράξη μεταξύ υποκειμένων σε 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 αμέσων φόρων. Το ισπανικό δικαστήριο διερωτάται αν, σε μια τέτοια περίπτωση, πρέπει να θεωρηθεί ότι τα καταβληθέντα και εισπραχθέντα ποσά περιλαμβάνουν ή όχι τον ΦΠΑ.

¹ Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

Με τη σημερινή του απόφαση, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι, υπό τις προμνησθείσες περιστάσεις, στο πλαίσιο του ελέγχου μιας δήλωσης για την επιβολή άμεσων 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, 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.

Το Δικαστήριο επισημαίνει εκ προοιμίου ότι η καταπολέμηση ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεων είναι σκοπός τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία. Εντούτοις, ο καθορισμός της βάσης επιβολής του φόρου για πράξη μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, σε περίπτωση απάτης, δεν μπορεί να χρησιμεύσει, αυτός καθεαυτός, για την επιβολή κυρώσεων σε υποκειμένους στον φόρο. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει συναφώς ότι οι υποκείμενοι στον φόρο που δεν τηρούν τους βασικούς κανόνες της οδηγίας, ιδίως όσον αφορά την τιμολόγηση, πρέπει 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. Ειδικότερα, η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης είναι κατ' αρχήν δυνατή μόνον αφ' ης στιγμής ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο. Το Δικαστήριο επισημαίνει, εν προκειμένω, ότι ο καλλιτεχνικός πράκτορας, λόγω της απάτης που τέλεσε και υπό την επιφύλαξη των φορολογικών κυρώσεων που του έχουν επιβληθεί ή ενδέχεται να του επιβληθούν, φαίνεται ότι αδυνατεί να εκπέσει το ποσό του ΦΠΑ με το οποίο βαρύνεται η πράξη που δεν δηλώθηκε στη φορολογική αρχή ούτε τιμολογήθηκε στον όμιλο Lito.

Πλην όμως, κατά το Δικαστήριο, το γεγονός ότι υποκείμενοι στον φόρο παρέβησαν την υποχρέωση τιμολόγησης δεν μπορεί να εμποδίσει την εφαρμογή της βασικής αρχής της οδηγίας, η οποία έγκειται στο ότι το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνο του τελικού καταναλωτή.

Το Δικαστήριο υπογραμμίζει το γεγονός ότι η εκ μέρους της φορολογικής αρχής επαναφορά των πραγμάτων στην κατάσταση που θα είχε διαμορφωθεί αν δεν υφίσταντο παρατυπίες και, κατά μείζονα λόγο, απάτη συνεπάγεται πάντα ένα αναπόφευκτο περιθώριο αβεβαιότητας. Κατά συνέπεια, η βάση επιβολής του φόρου -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.

Για τον λόγο αυτόν, το αποτέλεσμα πράξης η οποία απεκρύβη από τη φορολογική αρχή, μολονότι θα έπρεπε να είχε δηλωθεί και να είχε εκδοθεί για αυτή τιμολόγιο, πρέπει να θεωρείται, όταν προκύπτει από εκ των υστέρων προσδιορισμό στο πλαίσιο ελέγχου για την επιβολή άμεσων φόρων, ότι περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που βάρυνε την εν λόγω πράξη. Διαφορετικό θα ήταν το συμπέρασμα σε περίπτωση που ήταν δυνατή η διόρθωση του ΦΠΑ κατά το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο.

Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι 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. Το Δικαστήριο προσθέτει ότι η τήρηση της αρχής αυτής δεν αντιτίθεται στην επιβολή από τα κράτη μέλη κυρώσεων με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Απάτη όπως η επίμαχη πρέπει να καταστέλλεται στο πλαίσιο τέτοιων κυρώσεων, και όχι μέσω του καθορισμού της βάσης επιβολής του φόρου.

ΥΠΟΜΝΗΣΗ: Η προδικαστική παραπομπή παρέχει στα δικαστήρια των κρατών μελών τη δυνατότητα, στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς της οποίας έχουν επιληφθεί, να υποβάλουν στο Δικαστήριο ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ή με το κύρος πράξεως οργάνου της Ένωσης. Το Δικαστήριο δεν αποφαινεται επί της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου. Στο εθνικό δικαστήριο

εναπόκειται να επιλύσει τη διαφορά σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου. Η απόφαση αυτή δεσμεύει, κατά τον ίδιο τρόπο, τα άλλα εθνικά δικαστήρια που επιλαμβάνονται παρόμοιου προβλήματος.

Ανεπίσημο έγγραφο προοριζόμενο για τα μέσα μαζικής ενημέρωσης, το οποίο δεν δεσμεύει το Δικαστήριο.

Το [πλήρες κείμενο](#) της απόφασης είναι διαθέσιμο στην ιστοσελίδα CURIA από την ημερομηνία δημοσίευσής της

Επικοινωνία: Estella Cigna-Αγγελίδη ☎ (+352) 4303 2582