Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 7ης Νοεμβρίου 2013*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/12/ΕΚ — Άρθρα 73 και 78 — Συναλλαγές επί ακινήτων πραγματοποιούμενες από φυσικά πρόσωπα — Χαρακτηρισμός των συναλλαγών αυτών ως φορολογητέων πράξεων — Προσδιορισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ σε περίπτωση κατά την οποία δεν υπήρξε οποιαδήποτε σχετική πρόβλεψη κατά τη σύναψη της συμβάσεως — Ύπαρξη ή μη δυνατότητας του πωλητή να ανακτήσει τον ΦΠΑ από τον αγοραστή — Συνέπειες»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-249/12 και C-250/12,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ρουμανία) με αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2012, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 22 Μαΐου 2012, στο πλαίσιο των διαδικασιών

Corina-Hrisi Tulică

κατά

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

και

Călin Ion Plavoșin

κατά

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή), A. Ó Caoimh, C. Toader και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R.-H. Radu, καθώς και από τις R.-M. Giurescu και A.-L. Crișan,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Bouyon και C. Soulay,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), ιδίως τα άρθρα της 73 και 78.

2 Οι ως άνω αιτήσεις υποβλήθηκαν στο πλαίσιο ένδικων διαφορών με διαδίκους, αντιστοίχως, την C.-H. Tulică και την Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Εθνική Υπηρεσία Φορολογικής Διοικήσεως – Γενική Διεύθυνση επιλύσεως διαφορών), και τον C. I. Plavoșin και της Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (Γενική Διεύθυνση δημοσίων οικονομικών του διοικητικού διαμερίσματος Timiș – Υπηρεσία επιλύσεως διαφορών), σχετικά με τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), στην περίπτωση που οι συμβαλλόμενοι δεν προέβλεψαν τίποτα σχετικώς με το ζήτημα αυτό κατά τον καθορισμό της τιμής του παραδοθέντος αγαθού.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Το κοινό σύστημα 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 αυτής προβλέπει 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 ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο πωλητής 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 ορίζει 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 προμηθείας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής τον αγοραστή ή τον λήπτη.

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

Το ρουμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 125bis, τιτλοφορούμενο «Έννοια ορισμένων όρων και εκφράσεων», που ανήκει στον τίτλο VI του νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα, ο οποίος επιγράφεται «Φόρος προστιθέμενης αξίας», όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο αναφοράς (στο εξής: φορολογικός κώδικας), όριζε τα εξής:

«(1) Για τους σκοπούς του παρόντος τίτλου, οι κατωτέρω όροι και εκφράσεις έχουν την ακόλουθη έννοια:

[…]

5. "βάση επιβολής του φόρου": η αντιπαροχή για τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών στο πλαίσιο φορολογητέας εισαγωγής ή φορολογητέας ενδοκοινοτικής αγοράς, πραγματοποιούμενης σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου VII·

[...]».

8 Το άρθρο 137 του φορολογικού κώδικα, τιτλοφορούμενο «Βάση επιβολής του φόρου σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας», προβλέπει τα εξής:

«1. Στη βάση επιβολής του [ΦΠΑ] περιλαμβάνονται:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών 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, από τον λήπτη ή από τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών·

[…]

2. Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Οι επιβαρύνσεις και φόροι, πλην αντιθέτων διατάξεων του νόμου, με εξαίρεση τον [ΦΠΑ]·

β) Τα παρεπόμενα έξοδα, όπως: έξοδα προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφαλίσεως, με τα οποία επιβαρύνει ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες τον αποκτώντα ή τον λήπτη. Τα έξοδα τα οποία ο προμηθευτής αγαθών ή ο παρέχων υπηρεσίες χρεώνει με την έκδοση τιμολογίου στον αγοραστή, τα οποία αποτελούν αντικείμενο χωριστής συμφωνίας και τα οποία συνδέονται με τη συγκεκριμένη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, λογίζονται ως παρεπόμενα έξοδα.»

9 Ο αστικός κώδικας, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο αναφοράς, προέβλεπε:

«Άρθρο 962

Αντικείμενο των συμβάσεων αποτελεί η ενοχική δέσμευση που αναλαμβάνουν οι συμβαλλόμενοι ή μόνον ένας εξ αυτών.

[...]

Άρθρο 969

Οι νομίμως συναφθείσες συμβάσεις επέχουν θέση νόμου μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Μπορούν να ανακληθούν κατόπιν συναινέσεως αμφοτέρων των συμβαλλομένων ή για λόγους προβλεπομένους από τον νόμο.

Άρθρο 970

Οι συμβάσεις πρέπει να εκπληρώνονται καλοπίστως. Δεσμεύουν μόνον ως προς τις περιλαμβανόμενες σε αυτές ενοχές αλλά και ως προς όλες τις συνέπειες τις οποίες επάγεται ως εκ της φύσεώς της η ενοχή σύμφωνα με την επιείκεια, τα συναλλακτικά ήθη ή τον νόμο.»

Οι διαφορές των κυρίων δικών και το προδικαστικό ερώτημα

10 Η C.-H. Tulică και ο C. I. Plavoșin συνήψαν πλείονες συμβάσεις πωλήσεως ακινήτων, ήτοι 134 συμβάσεις κατά την περίοδο μεταξύ 2007 και 2008 και 15 συμβάσεις κατά την περίοδο μεταξύ 2007 και 2009, αντιστοίχως.

11 Η C.-H. Tulică και ο C. I. Plavoșin δεν προέβλεψαν τίποτα σχετικώς με τον ΦΠΑ κατά τη σύναψη των εν λόγω συμβάσεων πωλήσεως.

12 Κατόπιν της διενέργειας των ως άνω πράξεων και κατόπιν ελέγχων, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η δραστηριότητα της C.-H. Tulică και του C. I. Plavoșin είχε χαρακτηριστικά οικονομικής δραστηριότητας.

13 Συνεπώς, η C.-H. Tulică και ο C. I. Plavoșin χαρακτηρίστηκαν αυτοδικαίως υποκείμενοι στον ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή, η οποία εξέδωσε εις βάρος τους πράξεις επιβολής φόρου, με τις οποίες απαιτούσε την καταβολή του ΦΠΑ, τον οποίο υπολόγισε, αφενός, προσθέτοντάς τον στη συμφωνηθείσα μεταξύ των συμβαλλομένων μερών τιμή και, αφετέρου, προσαυξάνοντάς τον με ποινές λόγω μη εμπρόθεσμης καταβολής.

14 Στο πλαίσιο της διαδικασίας την οποία αφορά η υπόθεση C-249/12, η C.-H. Tulică υποστήριξε ότι η πρακτική της φορολογικής αρχής να υπολογίζει τον ΦΠΑ προσθέτοντάς τον στη συμφωνηθείσα μεταξύ των συμβαλλομένων μερών τιμή παραβιάζει πλείονες αρχές του δικαίου, μεταξύ των οποίων

την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων. Ο ΦΠΑ αποτελεί στοιχείο που συνθέτει την τιμή και όχι στοιχείο προστιθέμενο σε αυτή. Ουδόλως είναι προφανές ότι ο αγοραστής θα είχε συναινέσει στην αγορά του επίμαχου ακινήτου υπό τις προϋποθέσεις που θεωρεί ισχύουσες η φορολογική αρχή. Ο ΦΠΑ του οποίου την καταβολή ζητεί η φορολογική αρχή δεν είναι πλέον δυνατόν να ανακτηθεί από τον αγοραστή, διότι θα υπερέβαινε το αντικείμενο της συμβάσεως και δεν θα μπορεί να αντιταχθεί σε αυτόν, ούτε ως συμβατική υποχρέωση ούτε ως εξωσυμβατική εκ του νόμου υποχρέωση.

15 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει, ερειδόμενη στο άρθρο 137 του φορολογικού κώδικα, ότι, για να προσδιορισθεί το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, πρέπει να ληφθεί ως βάση υπολογισμού η συμφωνηθείσα μεταξύ των συμβαλλομένων μερών τιμή.

16 Η C.-H. Tulică άσκησε έφεση ενώπιον του Curtea de Apel Bucureşti (εφετείο του Βουκουρεστίου), το οποίο την απέρριψε ως αβάσιμη.

17 Εν συνεχεία, η C.-H. Tulică άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Curtea de Apel Bucureşti ενώπιον του Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο).

18 Με την αίτησή της αναιρέσεως, η C.-H. Tulică, επανέλαβε ιδίως την επιχειρηματολογία της περί του πεπλανημένου προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου. Προς στήριξη αυτής της επιχειρηματολογίας, επικαλέστηκε τις σκέψεις 26 και 27 της αποφάσεως της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs (Συλλογή 1996, σ. I-5339).

19 Διαρκούσης της ενώπιον του Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie διαδικασίας, δημοσιεύθηκε στο *Monitorul Oficial al României* αριθ. 278 της 20ής Απριλίου 2011 η ερμηνευτική απόφαση αριθ. 2 της κεντρικής φορολογικής επιτροπής (στο εξής: ερμηνευτική απόφαση 2/2011). Η απόφαση αυτή ελήφθη από την ως άνω επιτροπή στο πλαίσιο της ασκήσεως της ενοποιητικής της αρμοδιότητας κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Η προαναφερθείσα απόφαση επιβεβαιώνει την προσέγγιση της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με το ζήτημα του προσδιορισμού της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ. Προβλέπει δε τα εξής:

«[...] για τις φορολογητέες παραδόσεις κτιρίων και γηπέδων, ο [ΦΠΑ] που έχει εισπραχθεί σχετικώς προσδιορίζεται σύμφωνα με τη βούληση των μερών όπως αυτή απορρέει από συμβάσεις ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία, σύμφωνα με το διάταγμα 92/2003 της ρουμανικής κυβερνήσεως [...]:

α) εφαρμόζοντας τον συντελεστή του ΦΠΑ επί της αντιπαροχής της παραδόσεως […] οσάκις:

1) τα μέρη έχουν συμφωνήσει ότι ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στην αντιπαροχή της παραδόσεως, ή

2) τα μέρη δεν έχουν συμφωνήσει τίποτα σε σχέση με τον ΦΠΑ,

β) εφαρμόζοντας τη μέθοδο του αντίστροφου υπολογισμού [...] οσάκις τα μέρη συμφώνησαν να συμπεριληφθεί ο ΦΠΑ στην αντιπαροχή της παραδόσεως.»

20 Στο πλαίσιο της διαδικασίας την οποία αφορά η υπόθεση C-250/12, ο C. I. Plavoşin υποστήριξε ότι η προσθήκη του ΦΠΑ στο ποσό που καταβλήθηκε ως αντιπαροχή της πωλήσεως δεν λαμβάνει υπόψη τη συναφθείσα μεταξύ των μερών σύμβαση και έχει συνέπειες αντίθετες προς τον επιδιωκόμενο από τον ΦΠΑ σκοπό. Ο φόρος αυτός δεν είναι δυνατόν, κατά τον προσφεύγοντα, να βαρύνει τον πωλητή, δεδομένου ότι είναι, ως εκ της φύσεώς του, φόρος επί της καταναλώσεως, ο οποίος πρέπει να επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή.

21 Κατά τον C. I. Plavoşin, οσάκις η σύμβαση πωλήσεως δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε μνεία περί ΦΠΑ, ο οφειλόμενος φόρος πρέπει να ανέρχεται σε ποσό ίσο προς την συμφωνηθείσα μεταξύ των συμβαλλομένων μερών τιμή μειωμένο κατά τη συνολική αξία του φόρου, έτσι ώστε το ποσό που καταβάλλεται από τον αγοραστή να καλύπτει τόσο το αντίτιμο που οφείλεται στον πωλητή, όσο και τον ΦΠΑ.

22 Η φορολογική αρχή επικαλείται την ερμηνευτική απόφαση 2/2011, η οποία επιβεβαιώνει τη δική της προσέγγιση όσον αφορά τον υπολογισμό του επιβαλλόμενου ΦΠΑ.

23 Ο C. I. Plavoşin άσκησε έφεση ενώπιον του Curtea de Apel Timişoara (εφετείο της Timişoara), η οποία απερρίφθη.

24 Ο ενδιαφερόμενος άσκησε, εν συνεχεία, αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Curtea de Apel Timişoara ενώπιον του Curte de Casaţie şi Justiţie.

25 Το εν λόγω δικαστήριο αμφιβάλλει ως προς το βάσιμο της ερμηνευτικής αποφάσεως 2/2011, όσον αφορά την έννοια της «ληφθείσας αντιπαροχής» και την έννοια των άρθρων 73 και 78 της οδηγίας περί ΦΠΑ, οσάκις τα συμβαλλόμενα μέρη δεν προέβλεψαν τίποτα σχετικώς με τον ΦΠΑ κατά την πώληση. Το Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie αποφάσισε, συνεπώς, να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο, για αμφότερες τις εκκρεμούσες ενώπιόν του υποθέσεις, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Σε περίπτωση κατά την οποία ο [πωλητής] ακινήτου χαρακτηρίζεται, εκ νέου, ως υποκείμενος στον ΦΠΑ, και η αντιπαροχή (η τιμή) της παραδόσεως του αγαθού αυτού καθορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη χωρίς οποιαδήποτε μνεία περί ΦΠΑ, έχουν τα άρθρα 73 και 78 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] την έννοια ότι τη βάση επιβολής του φόρου συνιστούν:

α) η αντιπαροχή (η τιμή) της παραδόσεως του αγαθού, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη, κατόπιν αφαιρέσεως του ποσού του ΦΠΑ, ή

β) η αντιπαροχή (η τιμή) της παραδόσεως του αγαθού την οποία συμφώνησαν τα συμβαλλόμενα μέρη;»

26 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 22ας Ιουνίου 2012, οι υποθέσεις C-249/12 και C-250/12 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

27 Κατ' ουσίαν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 73 και 78 της οδηγίας περί ΦΠΑ, διευκρινίσεις επί του ζητήματος εάν, σε περίπτωση που η τιμή αγαθού καθορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη χωρίς οποιαδήποτε μνεία περί ΦΠΑ και ο πωλητής του εν λόγω αγαθού είναι ο υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ για τη φορολογούμενη πράξη, η συμφωνηθείσα τιμή πρέπει να θεωρηθεί ως τιμή ήδη περιλαμβάνουσα τον ΦΠΑ ή ως τιμή χωρίς ΦΠΑ, κατά τον οποίο αυτή θα πρέπει να προσαυξηθεί.

28 Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, πωλητές ακινήτων, είναι υπόχρεοι προς καταβολή ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται για φορολογητέες πράξεις που διενήργησαν. Επίσης, προκύπτει από αυτά τα στοιχεία ότι τα συμβαλλόμενα στις συμβάσεις της κύριας δίκης μέρη δεν προέβλεψαν οτιδήποτε σχετικώς με τον ΦΠΑ κατά τον προσδιορισμό της τιμής των ακινήτων που αποτέλεσαν το αντικείμενο της πωλήσεως. Αντιθέτως,

καμία πληροφορία δεν παρασχέθηκε από το αιτούν δικαστήριο σχετικά με το ζήτημα εάν οι εν λόγω πωλητές διαθέτουν ή όχι, βάσει του εθνικού δικαίου, δυνατότητα να εισπράττουν από τους αγοραστές, πέραν του συμφωνηθέντος τιμήματος, τον απαιτούμενο από τη φορολογική αρχή ΦΠΑ.

29 Η C.-H. Tulică και ο C. I. Plavoșin, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι ο ΦΠΑ είναι, ως εκ της φύσεώς του, φόρος επί της καταναλώσεως, ο οποίος πρέπει να επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και ο οποίος, κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να επιβαρύνει τον πωλητή. Ο ΦΠΑ πρέπει, επομένως, να αποτελεί στοιχείο που συνθέτει την τιμή και όχι στοιχείο προστιθέμενο σε αυτή.

30 Η Ρουμανική Κυβέρνηση εκτιμά, κατ' ουσίαν, ότι για τον προσδιορισμό της αντιπαροχής που έλαβε ο πωλητής, δεδομένου ότι αυτή έχει υποκειμενικό χαρακτήρα, πρέπει να ληφθεί υπόψη η βούληση των μερών και να θεωρηθεί ότι η εν λόγω αντιπαροχή συνίσταται στο ποσό που ο πωλητής ζητούσε να λάβει και ο αγοραστής ήταν διατεθειμένος να καταβάλει. Αυτό το ποσό αντιστοιχεί, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην καθορισθείσα στη σύμβαση τιμή, χωρίς αφαίρεση του ΦΠΑ.

31 Η κυβέρνηση αυτή προθέτει ότι, εάν θεωρηθεί ότι η αντιπαροχή συνίσταται στην τιμή του παραδοθέντος αγαθού, μειωμένη κατά το ποσό του ΦΠΑ, ο πωλητής θα ευνοείτο έναντι των ανταγωνιστών του, γεγονός που θα αντέβαινε στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και θα μπορούσε να ενθαρρύνει παρατυπίες παρόμοιες με αυτές στις οποίες υπέπεσαν οι πωλητές στην κύρια δίκη.

32 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι από τα άρθρα 1, 2 και 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως ακριβώς ανάλογου προς την τιμή τους και ότι η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο πωλητής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο. Το άρθρο 78 της ίδιας οδηγίας απαριθμεί ορισμένα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Κατά το άρθρο 78, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στην εν λόγω βάση.

33 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 που πράγματι έλαβε προς τούτο ο υποκείμενος στον φόρο. Η αντιπαροχή αυτή συνιστά την υποκειμενική αξία, δηλαδή εκείνη που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι αξία εκτιμώμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 13, και απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, C-621/10 και C-129/11, Balkan and Sea Properties και Provadinvest, σκέψη 43).

34 Αυτός ο κανόνας πρέπει να εφαρμόζεται σε συναρμογή με τη βασική αρχή της προαναφερθείσας οδηγίας, κατά την οποία το σύστημα του ΦΠΑ αποσκοπεί στην επιβάρυνση μόνο του τελικού καταναλωτή (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Elida Gibbs, σκέψη 19, και διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 2011, C-69/11, Connoisseur Belgium, σκέψη 21).

35 Ωστόσο, οσάκις σύμβαση πωλήσεως συνάπτεται χωρίς μνεία περί ΦΠΑ και ο πωλητής, κατά το εθνικό δίκαιο, δεν έχει καμία δυνατότητα να εισπράξει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που μεταγενέστερα απαιτήθηκε από τη φορολογική αρχή, η επιβολή του ΦΠΑ επί της συνολικής τιμής, χωρίς αφαίρεση του ΦΠΑ, θα είχε ως συνέπεια ο ΦΠΑ να επιβαρύνει τον εν λόγω πωλητή, θίγοντας την αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο επί της καταναλώσεως, ο οποίος πρέπει να επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή.

36 Τούτο ερχόταν, εξάλλου, σε αντίθεση με τον κανόνα κατά τον οποίον η φορολογική αρχή δεν δύναται να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Elida Gibbs, σκέψη 24, απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψη 15, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση Balkan and Sea Properties και Provadinvest, σκέψη 44).

37 Αντιθέτως, διαφορετικό θα ήταν το συμπέρασμα στην περίπτωση κατά την οποία ο πωλητής, κατά το εθνικό δίκαιο, θα είχε τη δυνατότητα να προσθέσει στην καθορισθείσα τιμή συμπληρωματικό ποσό, αντιστοιχούν στον επιβαλλόμενο στην πράξη φόρο και να εισπράξει το εν λόγω ποσό από τον αγοραστή του αγαθού.

38 Επιπροσθέτως, πρέπει να υπογραμμισθεί, ότι ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι το ότι ο εν λόγω φόρος είναι ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών. Τούτο συνεπάγεται ότι άπαντες οι πωλητές συνεισφέρουν στην καταβολή του ΦΠΑ κατά την ίδια αναλογία σε σχέση με το συνολικώς εισπραχθέν ποσό για τα πωληθέντα αγαθά.

39 Στην προκειμένη περίπτωση, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει εάν το ρουμανικό δίκαιο παρέχει στους πωλητές τη δυνατότητα να ανακτήσουν, από τους αγοραστές, τον ΦΠΑ που μεταγενέστερα απαιτήθηκε από τη φορολογική αρχή.

40 Εάν προκύψει από την εν λόγω εξέταση ότι τέτοια ανάκτηση δεν είναι δυνατή, θα πρέπει να συναχθεί το συμπέρασμα ότι κανόνας παρόμοιος με αυτόν που θεσπίζει η ερμηνευτική απόφαση 2/2011 αντιβαίνει στην οδηγία περί ΦΠΑ.

41 Καθόσον η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι κανόνας όπως ο υπό κρίση στην κύρια δίκη έχει ως αποτέλεσμα να αποτρέπει τις παρατυπίες, επιβάλλεται η επισήμανση ότι κάθε κράτος μέλος έχει την αρμοδιότητα να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι πρόσφορα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του καθώς και να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή, έχει δε την υποχρέωση να λάβει τέτοια μέτρα (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

42 Εντούτοις, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Αυτό ακριβώς θα συνέβαινε με τον υπό κρίση στην κύρια δίκη κανόνα, αν προέκυπτε ότι αυτός δημιουργεί μια κατάσταση όπου ο ΦΠΑ επιβαρύνει τον πωλητή και δεν εισπράττεται, συνεπώς, κατά τρόπο συμβατό με τη βασική αρχή του συστήματος του ΦΠΑ, όπως αυτή υπομνήσθηκε στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως.

43 Βάσει όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία περί ΦΠΑ, ιδίως τα άρθρα της 73 και 78, έχει την έννοια ότι, οσάκις η τιμή αγαθού καθορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη χωρίς οποιαδήποτε μνεία περί ΦΠΑ και ο πωλητής του εν λόγω αγαθού είναι ο υπόχρεος προς καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ για τη φορολογητέα πράξη, η συμφωνηθείσα τιμή πρέπει να θεωρηθεί ως τιμή ήδη περιλαμβάνουσα τον ΦΠΑ, στην περίπτωση που ο πωλητής δεν έχει τη δυνατότητα να ανακτήσει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ που απαιτείται από τη φορολογική αρχή.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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) αποφαίνεται:

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως τα άρθρα της 73 και 78, έχει την έννοια ότι, οσάκις η τιμή αγαθού καθορίστηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη χωρίς οποιαδήποτε μνεία περί φόρου προστιθεμένης αξίας και ο πωλητής του εν λόγω αγαθού είναι ο υπόχρεος προς καταβολή του οφειλόμενου φόρου προστιθεμένης αξίας για τη φορολογητέα πράξη, η συμφωνηθείσα τιμή πρέπει να θεωρηθεί ως τιμή ήδη περιλαμβάνουσα τον φόρο προστιθεμένης αξίας, στην περίπτωση που ο πωλητής δεν έχει τη δυνατότητα να ανακτήσει από τον αγοραστή τον φόρο προστιθεμένης αξίας που απαιτείται από τη φορολογική αρχή.

(υπογραφές)