

Υπόθεση C-935/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

23 Δεκεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

3 Οκτωβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Καθού:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή κατά της πράξεως επιβολής πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει του άρθρου 112b, παράγραφος 2, του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ με την οποία τίθεται το ζήτημα εάν η επιβολή πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας, βάσει του άρθρου 112b, παράγραφος 2, του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ, συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης.

Προδικαστικό ερώτημα

Συνάδει μια πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 112b, παράγραφος 2, του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ, με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως έχει

τροποποιηθεί, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ) (και ειδικότερα τα άρθρα 2, 250 και 273 της οδηγίας αυτής), το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και την αρχή της αναλογικότητας;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως έχει τροποποιηθεί, άρθρο 273.

ΣΕΕ – άρθρο 4, παράγραφος 3

ΣΛΕΕ – άρθρο 325

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 περί φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών) (κωδικοποιημένο κείμενο, Dz.U. 2017, θέση 1221, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 10: «Απαλλάσσονται του φόρου: [...] η παράδοση κτηρίων, κατασκευών ή τμημάτων αυτών, εκτός εάν:

- a) η παράδοση πραγματοποιείται στο πλαίσιο της πρώτης εγκαταστάσεως ή πριν από αυτήν,
- b) μεταξύ της πρώτης εγκαταστάσεως και της παραδόσεως του κτηρίου, της κατασκευής ή τμημάτων αυτών έχει μεσολαβήσει διάστημα βραχύτερο των δύο ετών.»

Άρθρο 43, παράγραφος 10: «Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να παραιτηθεί από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, σημείο 10, φοροαπαλλαγή και να επιλέξει τη φορολόγηση της παραδόσεως κτηρίων, κατασκευών ή τμημάτων αυτών, υπό την προϋπόθεση ότι ο προμηθευτής και ο αγοραστής του κτηρίου, της κατασκευής ή τμημάτων αυτών:

- 1) είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ και
- 2) θα υποβάλουν, πριν από την ημερομηνία παραδόσεως των αγαθών αυτών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τον αγοραστή φορολογικής αρχής, κοινή δήλωση ότι επιλέγουν τη φορολόγηση της παραδόσεως κτηρίων, κατασκευών ή τμημάτων αυτών.»

Άρθρο 112b, παράγραφος 1: «Όταν διαπιστώνεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο:

- 1) εμφάνισε στη φορολογική δήλωση που υπέβαλε:

- a) φορολογική οφειλή μικρότερη από την πραγματική·
- b) επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή επιστρεφόμενο φόρο εισροών μεγαλύτερο του πραγματικού·
- c) διαφορά φόρου, μεγαλύτερη της πραγματικής, η οποία μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις·
- d) επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή επιστρεφόμενο φόρο εισροών ή διαφορά φόρου που μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις, αντί να δηλώσει το ποσό της φορολογικής οφειλής που όφειλε να καταβάλει στη φορολογική αρχή·

2) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση και δεν κατέβαλε τον οφειλόμενο φόρο·

- ο προϊστάμενος της φορολογικής υπηρεσίας ή ο προϊστάμενος της τελωνειακής υπηρεσίας προσδιορίζει το πραγματικό ύψος των ποσών αυτών και επιβάλλει πρόσθετο φόρο ανερχόμενο στο 30% του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο απέκλινε από το πραγματικό ποσό της οφειλής του ή του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο υπερεκτίμησε το επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή τον επιστρεφόμενο φόρο εισροών ή τη διαφορά φόρου που μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις».

Άρθρο 112b, παράγραφος 2: «Εάν μετά την περαίωση φορολογικού ελέγχου, τελωνειακού και οικονομικού ελέγχου ή κατά τη διάρκεια τελωνειακού και οικονομικού ελέγχου στις περιπτώσεις που διαλαμβάνονται:

1) στην παράγραφο 1, σημείο 1, ο υποκείμενος στον φόρο υπέβαλε ορθή φορολογική δήλωση με την οποία διόρθωσε τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες και κατέβαλε το ποσό της φορολογικής οφειλής ή επέστρεψε το ποσό του αχρεωστήτως επιστραφέντος σε αυτόν φόρου,

2) στην παράγραφο 1, σημείο 2, ο υποκείμενος στον φόρο υπέβαλε φορολογική δήλωση και κατέβαλε το ποσό της φορολογικής οφειλής·

- το ύψος της πρόσθετης φορολογικής επιβαρύνσεως ανέρχεται στο 20% του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο απέκλινε από το πραγματικό ποσό της οφειλής του ή του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο υπερεκτίμησε το επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή τον επιστρεφόμενο φόρο εισροών ή τη διαφορά φόρου που μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις».

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Νόμος της 29ης Αυγούστου 1997 – Φορολογικός κώδικας) (Κωδικοποιημένο κείμενο, Dz. U. 2019, θέση 900, όπως έχει τροποποιηθεί)

Άρθρο 81 § 1: «Με την επιφύλαξη τυχόν αντίθετων διατάξεων, οι υποκείμενοι στον φόρο, οι καταβάλοντες και οι εισπράξαντες τον φόρο μπορούν να προβούν σε διόρθωση προηγούμενως υποβληθείσας δηλώσεως.»

Άρθρο 81b § 1: «Το δικαίωμα διορθώσεως της δηλώσεως:

1) αναστέλλεται κατά τη διάρκεια της φορολογικής διαδικασίας ή του φορολογικού ελέγχου – για θέματα που καλύπτονται από την εν λόγω διαδικασία ή τον εν λόγω έλεγχο·

2) εξακολουθεί να υφίσταται μετά την περαίωση:

a) του φορολογικού ελέγχου,

b) της φορολογικής διαδικασίας - για θέματα που καλύπτονται από την εν λόγω διαδικασία ή τον εν λόγω έλεγχο».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Με την προσβαλλόμενη απόφαση, ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (διευθυντής της φορολογικής αρχής του Wrocław, στο εξής: δευτεροβάθμιο φορολογικό όργανο) επικύρωσε την απόφαση του Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (προϊσταμένου της φορολογικής υπηρεσίας της Trzebnica, στο εξής: πρωτοβάθμιο φορολογικό όργανο) κατά το μέρος που αφορούσε την επιβολή στη Grupa Warzywna Sp. z o.o. (στο εξής: προσφεύγουσα ή υποκείμενη στον φόρο) πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας, για τον Δεκέμβριο του 2017, ύψους 520 316 ζλότυ (στο εξής: PLN). Ακύρωσε δε την ως άνω απόφαση κατά το μέρος που αφορούσε τον προσδιορισμό του ποσού κατά το οποίο ο φόρος εισροών υπερέβαινε τον οφειλόμενο φόρο και περαίωσε τη διαδικασία.
- 2 Τα φορολογικά όργανα διαπίστωσαν ότι η υποκείμενη στον φόρο είχε αγοράσει, με συμβολαιογραφική πράξη της 29ης Δεκεμβρίου 2017, ένα οικοδομημένο ακίνητο το οποίο κατείχε για χρονικό διάστημα άνω των δύο ετών. Η συμβολαιογραφική πράξη βεβαίωνε επίσης ότι στο αναγραφόμενο τίμημα αγοράς του ακινήτου περιλαμβανόταν και ο ΦΠΑ. Για την εν λόγω αγορά εκδόθηκε από τον πωλητή και τιμολόγιο, στο οποίο αναγραφόταν, μεταξύ άλλων, ότι η καθαρή αξία του φορολογητέου αντικείμενου της πωλήσεως ήταν 14.209.003,60 PLN και ότι ο οφειλόμενος φόρος ανερχόταν σε 3.268.070,83 PLN.
- 3 Η υποκείμενη στον φόρο εμφάνισε το ποσό αυτό στην υποβληθείσα δήλωση ως εκπεστέο φόρο εισροών. Τούτο είχε ως αποτέλεσμα να εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο από τη διαφορά μεταξύ φόρου εισροών και οφειλόμενου φόρου το οποίο έπρεπε να επιστραφεί στον τραπεζικό λογαριασμό της.

- 4 Λόγω της κινήσεως διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, δεν υπήρξε επιστροφή ΦΠΑ.
- 5 Στην έκθεση ελέγχου, το πρωτοβάθμιο φορολογικό όργανο έκρινε, παραπέμποντας στο άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 10, του νόμου περί ΦΠΑ, ότι η παράδοση του ακινήτου έπρεπε να τύχει πλήρους απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Παράλληλα διαπίστωσε ότι οι συμβαλλόμενοι δεν είχαν υποβάλει την απαιτούμενη βάση του άρθρου 43, παράγραφος 10, του νόμου περί ΦΠΑ δήλωση περί παραιτήσεως από τη φοροαπαλλαγή. Ως εκ τούτου, το φορολογικό όργανο αποφάνθηκε ότι η υποκείμενη στον φόρο δεν δικαιούνταν την έκπτωση του φόρου εισροών που απέρρευε από την απαλασσόμενη του φόρου παράδοση ακινήτου.
- 6 Ασκώντας το δικαίωμα που προβλέπει το άρθρο 81 του φορολογικού κώδικα, η υποκείμενη στον φόρο υπέβαλε διορθωτική δήλωση στην οποία έλαβε υπόψη όλα τα πορίσματα του ελέγχου και εμφάνισε, συνεπώς, ένα σημαντικά μικρότερο πιστωτικό υπόλοιπο από τη διαφορά μεταξύ φόρου εισροών και οφειλόμενου φόρου.
- 7 Παρά την υποβολή διορθωτικής δηλώσεως, το πρωτοβάθμιο φορολογικό όργανο εξέδωσε απόφαση η οποία προσδιόριζε το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου που προέκυπτε από τη διαφορά μεταξύ φόρου εισροών και οφειλόμενου φόρου βάσει της διορθωτικής δηλώσεως και επέβαλε πρόσθετο φόρο στην υποκείμενη στον φόρο.
- 8 Κατόπιν ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, το δευτεροβάθμιο φορολογικό όργανο ακύρωσε την απόφαση του πρωτοβάθμιου φορολογικού οργάνου κατά το μέρος που αφορούσε τον προσδιορισμό του ύψους του πιστωτικού υπολοίπου από τη διαφορά μεταξύ φόρου εισροών και οφειλόμενου φόρου. Το δευτεροβάθμιο όργανο έκρινε ότι η διορθωτική δήλωση είχε υποβληθεί εγκύρως και ότι δεν συνέτρεχαν λόγοι εκδόσεως φορολογικής αποφάσεως. Επικύρωσε, ωστόσο, την απόφαση κατά το μέρος που αφορούσε την επιβολή πρόσθετου φόρου δυνάμει του άρθρου 112b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 9 Με προσφυγή της ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικού δικαστηρίου της διοικητικής περιφέρειας του Wrocław), η προσφεύγουσα ζήτησε την ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ, επισημαίνοντας ότι, εν προκειμένω, το Δημόσιο δεν είχε υποστεί καμία περιουσιακή ζημία δεδομένου ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκε η δηλωθείσα στη φορολογική αρχή επιστροφή φόρου.
- 10 Αντικρούοντας την προσφυγή, το δευτεροβάθμιο φορολογικό όργανο ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής και την επικύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 11 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα προδικαστικά ερωτήματα που παρατίθενται στο

διατακτικό της παρούσας αποφάσεως και ανέστειλε την εκκρεμούσα ενώπιόν του διαδικασία.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 12 Για την επίλυση της διαφοράς στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να εκτιμηθεί εάν η επιβολή κυρώσεων με τη μορφή πρόσθετης φορολογικής επιβαρύνσεως, σε περίπτωση που η εσφαλμένη ερμηνεία των οικείων διατάξεων δεν οδήγησε σε απώλεια φορολογικών εσόδων, είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας και εάν η επιβολή τέτοιων πρόσθετων υποχρεώσεων όντως εξυπηρετεί τον σκοπό της αποφυγής της φοροδιαφυγής ή εάν αποτελεί απλώς ένα ακόμη φορολογικό μέτρο.
- 13 Κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά την ερμηνεία της αρχής της αναλογικότητας προκύπτει ότι η επιβολή πρόσθετων υποχρεώσεων δικαιολογείται μόνον όταν έχει ως σκοπό την αποφυγή της πραγματικής φοροδιαφυγής.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση της 25ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, κατά την οποία, ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που 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. Τα κράτη μέλη οφείλουν όμως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας. 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 κυρώσεως. Καίτοι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των [επιδιωκόμενων] σκοπών [...], πρέπει να υποδειχθούν στο δικαστήριο αυτό ορισμένα στοιχεία της υποθέσεως της κύριας δίκης βάσει των οποίων μπορεί να καθορίσει αν η επιβληθείσα [...] κύρωση [...] συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας [...]. Συναφώς, τέτοιου είδους κύρωση φαίνεται ότι είναι ικανή να ενθαρρύνει τους υποκείμενους στον φόρο να προβαίνουν το ταχύτερο δυνατό σε διακανονισμό των περιπτώσεων μη ολοσχερούς καταβολής του φόρου και, συνεπώς, να επιτύχει τον σκοπό διασφάλισης της ακριβούς εισπράξεώς του.
- 15 Καταρχήν, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν κυρώσεις σε περιπτώσεις παραβιάσεως της αρχής του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Τα εθνικά μέτρα για την επίτευξη των σκοπών που προβλέπει το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας. Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις πρέπει

- να εκτιμώνται εξετάζοντας όχι μόνον εάν εξυπηρετούν τους επιδιωκόμενους σκοπούς, αλλά και εάν τυχόν βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται (πρβλ. απόφαση του Δικαστηρίου της 19ης Οκτωβρίου 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψεις 49 και 50).
- 16 Η διάταξη που επιτρέπει την επιβολή πρόσθετου φόρου εισήχθη στον νόμο περί ΦΠΑ την 1η Ιανουαρίου 2017 (με τον νόμο της 1ης Δεκεμβρίου 2016 περί τροποποίησης του νόμου περί ΦΠΑ, Dz. U. 2016, θέση 2024).
 - 17 Πριν από τη θέσπιση της διατάξεως αυτής, προβλέπονταν παρόμοιες κυρώσεις στον νόμο περί ΦΠΑ της 30ής Νοεμβρίου 2008 και, προγενέστερα, στον Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (νόμο της 8ης Ιανουαρίου 1993 περί φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών και περί ειδικού φόρου καταναλώσεως). Με απόφαση της 29ης Απριλίου 1998, το Trybunał Konstytucyjny (Συνταγματικό Δικαστήριο, Πολωνία) αποφάνθηκε ότι η κύρωση αυτή συνάδει με το Σύνταγμα. Με την απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2009 στην υπόθεση K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η προβλεπόμενη στις διατάξεις του πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ κύρωση δεν αντίκειται στις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ.
 - 18 Στην αιτιολογική έκθεση των τροποποιήσεων που επήλθαν από 1ης Ιανουαρίου 2017, ο νομοθέτης επισήμανε ότι λόγω της ευρείας κλίμακας της υφιστάμενης κατά την τρέχουσα περίοδο φοροδιαφυγής στον τομέα του φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών κρίνεται αναγκαία η επαναφορά του μηχανισμού αυτού με σκοπό τη βελτίωση της εισπράξεως του ΦΠΑ. Στην εθνική έννομη τάξη θεσπίστηκαν εκ νέου φορολογικές κυρώσεις για ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει μικρότερη φορολογική οφειλή ή μεγαλύτερο πιστωτικό υπόλοιπο λόγω της διαφοράς μεταξύ του φόρου εισροών και του οφειλόμενου φόρου προς επιστροφή ή προς μεταφορά σε επόμενες φορολογικές χρήσεις ή μεγαλύτερη επιστροφή φόρου από την πραγματική. Ο νομοθέτης ανέφερε ότι οι εν λόγω κυρώσεις έχουν πρωταρχικώς αποτρεπτικό χαρακτήρα. Σκοπός τους είναι να πείσουν τους φορολογουμένους ότι έχουν ίδιο συμφέρον να συμπληρώνουν τις φορολογικές δηλώσεις τους με ακρίβεια και επιμέλεια. Και τούτο διότι εάν διαπιστωθεί λάθος, τούτο συνεπάγεται την υποχρέωση καταβολής ορισμένου πρόσθετου φόρου.
 - 19 Αυτή την αποτρεπτική λειτουργία των προβλεπόμενων κυρώσεων αντανακλούν οι διατάξεις που καθορίζουν τις περιπτώσεις στις οποίες δεν επιβάλλονται κυρώσεις. Τούτο συμβαίνει όταν ο υποκείμενος στον φόρο διορθώνει ο ίδιος το λάθος και καταβάλλει τη διαφορά του φόρου για να αντισταθμίσει τη ζημία από τον εσφαλμένο υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου ή της δικαιούμενης επιστροφής φόρου προτού κινηθεί διαδικασία φορολογικού ή οικονομικού ελέγχου.
 - 20 Το αιτούν δικαστήριο αντιλαμβάνεται ότι είναι δικαιολογημένος ο επιδιωκόμενος σκοπός να πεισθούν οι φορολογούμενοι ότι έχουν ίδιο συμφέρον να

συμπληρώνουν τις φορολογικές δηλώσεις τους με ακρίβεια και επιμέλεια, ωστόσο επισημαίνει ότι στις υποθέσεις ΦΠΑ πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το περίπλοκο νομικό πλαίσιο και η αυξημένη πιθανότητα λάθους. Ένα σαφές παράδειγμα είναι η ρύθμιση του άρθρου 43, παράγραφος 1, σημείο 10, του νόμου περί ΦΠΑ, η οποία αποτέλεσε επίσης αντικείμενο της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 16ης Νοεμβρίου 2017 στην υπόθεση Kozuba Premium Selection, C-308/16 EU:C:2017:869, καθώς και εκτενούς νομολογίας των εθνικών διοικητικών δικαστηρίων. Η ρύθμιση του άρθρου 112b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ ουδόλως αφορά περιπτώσεις, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά τις οποίες ο εσφαλμένος υπολογισμός του φόρου οφείλεται σε εσφαλμένη εκτίμηση, από αμφοτέρους τους συμβαλλομένους, του ζητήματος εάν η συγκεκριμένη συναλλαγή υπόκειται σε ΦΠΑ. Σε μια τέτοια περίπτωση, στην πραγματικότητα δεν υπάρχει απώλεια φορολογικών εσόδων, διότι ο πωλητής έχει καταβάλει φόρο και δη μη οφειλόμενο. Αντιθέτως, δεν θα είχε καταβληθεί φόρος εάν και οι δύο συμβαλλόμενοι είχαν εξ αρχής αντιληφθεί ότι η συναλλαγή απαλλάσσεται του φόρου.

- 21 Παρεμπιπτόντως πρέπει να σημειωθεί ότι, σε υποθέσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η νομολογία των εθνικών δικαστηρίων, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι διατάξεις (άρθρο 43, παράγραφος 10, του νόμου περί ΦΠΑ) είναι ασαφείς, δέχεται ότι συναλλαγές παρόμοιες με εκείνη που πραγματοποίησε η υποκείμενη στον φόρο στην υπόθεση της κύριας δίκης φορολογούνται και ο αγοραστής έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Ωστόσο, στην προκείμενη υπόθεση, η υποκείμενη στον φόρο αποδέχθηκε τα πορίσματα του ελέγχου κα παραιτήθηκε από την έκπτωση του φόρου εισροών, θεωρώντας ότι η συναλλαγή απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Εντούτοις, καθόσον κατέβαλε στον πωλητή όλο το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο τίμημα, επιβαρύνθηκε στην πραγματικότητα με όλο το ποσό του φόρου αυτού, πράγμα το οποίο αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας (εάν δεχθούμε την άποψη της νομολογίας ότι η συναλλαγή αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ). Επομένως παραβιάστηκε η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 22 Όπως επισήμανε το Δικαστήριο, «[η] αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απορρίπτουν, στηριζόμενες σε διάταξη του εθνικού δικαίου με την οποία μεταφέρεται το εν λόγω άρθρο στην εσωτερική έννομη τάξη, την αίτηση του παρόχου απαλασσομένης από τον φόρο υπηρεσίας να του επιστραφεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας τον οποίο ανέγραψε εκ λάθους στο προοριζόμενο για τον πελάτη του τιμολόγιο, εφόσον η αιτιολογία της απόρριψης αυτής είναι ότι ο πάροχος αυτός δεν διόρθωσε το λανθασμένο τιμολόγιο, μολονότι οι ίδιες αυτές αρχές έχουν αρνηθεί οριστικά να αναγνωρίσουν το δικαίωμα του πελάτη αυτού να εκπέσει τον εν λόγω φόρο προστιθέμενης αξίας και η οριστική αυτή άρνηση έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις

διορθώσεις» (απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:[233], σκέψη 35).

- 23 Στις περιπτώσεις αυτές, τα αποτελέσματα της νέας ρυθμίσεως δεν συνάδουν με τον σκοπό που αυτή επιδιώκει. Και τούτο διότι η επιβολή πρόσθετου φόρου κατ' ουσίαν αποθαρρύνει τον υποκείμενο στον φόρο από το να αποδεχθεί τα πορίσματα του ελέγχου και να καταβάλει εκουσίως τον φόρο εντόκως. Περαιτέρω, δεν συνάδει με το δικαίωμα που έχει ο υποκείμενος στον φόρο, βάσει του άρθρου 81b του φορολογικού κώδικα, να υποβάλει διορθωτική δήλωση και αποτελεί μάλιστα παγίδα για τον φορολογούμενο. Και τούτο διότι ο φορολογούμενος έχει μεν ορισμένο δικαίωμα του οποίου όμως η άσκηση συνεπάγεται την επιβολή σε βάρος του πρόσθετης κυρώσεως. Παράλληλα η κύρωση αυτή επιβαρύνει στην πραγματικότητα τον υποκείμενο στον φόρο που έλαβε το εσφαλμένως εκδοθέν τιμολόγιο αντί να επιβαρύνει εκείνον που εξέδωσε το τιμολόγιο αυτό.
- 24 Η διάταξη αυτή, όπως έχει διατυπωθεί, δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη την πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο, δηλαδή εάν ο υπολογισμός μικρότερου φόρου από τον πράγματι οφειλόμενο είναι προϊόν απάτης ή σφάλματος. Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η ασάφεια των διατάξεων του νόμου περί ΦΠΑ και οι συχνές τροποποιήσεις τους οδηγούν συχνά τις ίδιες τις φορολογικές αρχές σε εσφαλμένη ερμηνεία τους. Η ορθή ερμηνεία των διατάξεων αυτών καθορίζεται σε πολλές περιπτώσεις μόνον από τη νομολογία των δικαστηρίων, και σε ακραίες περιπτώσεις από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η επίμαχη διάταξη προβλέπει, όμως, την επιβολή κυρώσεων σε βάρος των φορολογουμένων και όταν, για παράδειγμα, εφαρμόζουν εσφαλμένα μια κοινώς αποδεκτή πρακτική. Επομένως, η επίμαχη κύρωση έχει προφανώς κατασταλακτικό και όχι αποτρεπτικό χαρακτήρα.
- 25 Όπως επισημαίνεται στην απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Φεβρουαρίου 2013 Hans Akerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, από τα άρθρα 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ που επαναλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 22, παράγραφοι 4 και 8, της έκτης οδηγίας, υπό τη μορφή που προκύπτει από το άρθρο 28η της οδηγίας αυτής, αφενός, και του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, αφετέρου, απορρέει ότι κάθε κράτος μέλος έχει την υποχρέωση να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι κατάλληλα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολόκληρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Επιπλέον, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ υποχρεώνει τα κράτη μέλη να καταπολεμούν, με αποτρεπτικά και αποτελεσματικά μέτρα, τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης και, ειδικότερα, τα υποχρεώνει να λαμβάνουν, για την καταπολέμηση της απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, μέτρα ίδια με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων. Δεδομένου όμως ότι οι ίδιοι πόροι της Ένωσης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με την απόφαση 2007/436/EK, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 7ης Ιουνίου 2007, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τα

έσοδα από την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της Ένωσης, υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, της εισπράξεως των εσόδων από ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εφαρμοστέου δικαίου της Ένωσης και, αφετέρου, της αποδόσεως των αναλογούντων πόρων από ΦΠΑ στον προϋπολογισμό της Ένωσης, εφόσον οποιοδήποτε κενό στην εισπραξη των εν λόγω εσόδων οδηγεί δυνητικά σε μείωση των αντίστοιχων πόρων. Από τα ανωτέρω απορρέει ότι φορολογικές κυρώσεις και ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή, όπως αυτές των οποίων αντικείμενο ήταν ή είναι ο κατηγορούμενος στην κύρια δίκη λόγω της ανακρίβειας των στοιχείων που παρέσχε όσον αφορά τον ΦΠΑ, συνιστούν εφαρμογή των άρθρων 2, 250, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρων 2 και 22 της έκτης οδηγίας) και του άρθρου 325 ΣΛΕΕ και, συνεπώς, του δικαίου της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων.

- 26 Στη σκέψη 30 της αποφάσεως της 17ης Ιανουαρίου 2019 *Dzinev*, C-310/16, EU:C:2019:30, το Δικαστήριο επισήμανε ότι «αν και οι κυρώσεις και οι διοικητικές ή ποινικές διαδικασίες που σχετίζονται με τις εν λόγω κυρώσεις, τις οποίες θεσπίζουν τα κράτη μέλη για την καταπολέμηση των παραβάσεων των εναρμονισμένων κανόνων περί ΦΠΑ, εμπίπτουν στο πεδίο της δικονομικής και θεσμικής τους αυτονομίας, η αυτονομία αυτή ωστόσο περιορίζεται, όχι μόνον από την αρχή της αναλογικότητας και από την αρχή της ισοδυναμίας, των οποίων η εφαρμογή δεν είναι κρίσιμη εν προκειμένω, αλλά και από την αρχή της αποτελεσματικότητας, η οποία επιβάλλει να είναι οι εν λόγω κυρώσεις αποτελεσματικές και αποτρεπτικές».
- 27 Από τα διδάγματα της κοινής πείρας προκύπτει ότι ο πραγματικός φοροφυγάς δεν έχει κανένα συμφέρον να φέρει στο φως τις δραστηριότητές του υποβάλλοντας διορθωτική δήλωση. Μια τέτοιου είδους κύρωση, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 112b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, δεν επιτελεί, συνεπώς, επαρκώς την αποτρεπτική λειτουργία της έναντι τυχόν μελλοντικών φοροφυγάδων.
- 28 Επομένως, αυτή η αυτόματη και αυτοδίκαιη πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση σε όλες τις περιπτώσεις υποτιμήσεως της φορολογικής οφειλής ή υπερεκτιμήσεως του επιστρεφόμενου φόρου, ακόμη και όταν ο φόρος έχει όντως καταβληθεί από άλλο πρόσωπο ή δεν υπήρξε εν τέλει επιστροφή φόρου, δεν συνιστά, κατά την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου, κατάλληλο μέσο για την επίτευξη του σκοπού της πατάξεως της φοροδιαφυγής που προβλέπει το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ και βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της φοροδιαφυγής. Και τούτο διότι δεν λαμβάνει υπόψη τη φύση και τη βαρύτητα της παραβάσεως. Επίσης δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι η δημόσια αρχή δεν υπέστη καμία απώλεια φορολογικών εσόδων και ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη φοροδιαφυγής (απόφαση του Δικαστηρίου της 25ης Απριλίου 2017, *Farkas* C-564/15 EU:C:2017:302).

- 29 Κατόπιν των προεκτεθέντων, το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό δικαστήριο της διοικητικής περιφέρειας του Wrocław), εκτιμώντας ότι η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης που εκκρεμεί ενώπιόν του, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ