

**Υπόθεση C-164/24**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

1 Μαρτίου 2024

**Αιτούν δικαστήριο:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Βουλγαρία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

20 Φεβρουαρίου 2024

**Προσφεύγουσα στη διοικητική διαδικασία:**

Cityland EOOD

**Καθού:**

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo

---

**ΔΙΑΤΑΞΗ**

[...] [παρλειπόμενα]

Δήμος Veliko Tarnovo

Το Administrativen sad – Veliko Tarnovo (διοικητικό δικαστήριο του Veliko Tarnovo, Βουλγαρία), ... [παρλειπόμενα]

αφού εξέτασε τη διοικητική διαδικασία υπ' αριθ. 815/2023 ... [παρλειπόμενα]:

Η υπό κρίση διοικητική διαδικασία κινήθηκε εν συνεχεία προσφυγής της EOOD Cityland ... [παρλειπόμενα] κατά της πράξεως za deregistratsia po ZDDS (πράξεως διαγραφής από το μητρώο του ΦΠΑ) αριθ. 040992203779246/27.09.2022, εκδοθείσας από την αρμόδια για τα έσοδα αρχή Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (γενική διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων του Veliko Tarnovo), η οποία επικυρώθηκε με την απόφαση αριθ. 120/19.12.2022 του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo (διευθνή της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της

φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» του Veliko Tarnovo). Με την επίμαχη απόφαση έπαυσε η καταχώριση της εν λόγω εταιρίας στο μητρώο του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Όσον αφορά την επί της ουσίας κρίση της εκκρεμούς υποθέσεως, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι για την ορθή επίλυση της διαφοράς απαιτείται δεσμευτική ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, για την οποία το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να υποβάλει αυτεπαγγέλτως στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

## **I. Διάδικοι της υποθέσεως**

1. Προσφεύγουσα – ΕΟΟД Cityland ... [παρλειπόμενα],
2. Καθού – Διευθυντής της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» του Veliko Tarnovo.

## **II. Αντικείμενο της διαδικασίας**

Η εκδοθείσα από την αρμόδια για τα έσοδα αρχή της Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (γενικής διευθύνσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων του Veliko Tarnovo) απόφαση αριθ. 040992203779246/27.09.2022 περί διαγραφής από το μητρώο του ΦΠΑ με την οποία έπαυσε η εγγραφή της εταιρίας στο εν λόγω μητρώο.

## **III. Το ιστορικό της διαφοράς**

**III.1.** Η ΕΟΟД Cityland είναι εμπορική εταιρία η οποία δραστηριοποιούνταν στον κατασκευαστικό κλάδο έως το 2019.

**III.2.** Το 2022 η εταιρία υποβλήθηκε σε έλεγχο και, κατόπιν εξέτασης των διαβιβασθέντων εγγράφων και των φορολογικών λογαριασμών και λογαριασμών κοινωνικής ασφάλισης της υποκειμένης στον φόρο, η αρμόδια για τα έσοδα αρχή διαπίστωσε συστηματική παράβαση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τον νόμο περί ΦΠΑ, συνιστάμενη σε μη πληρωμή του δηλωθέντος ΦΠΑ επί συνολικά πέντε φορολογικές περιόδους, ήτοι για το διάστημα από 1 Σεπτεμβρίου 2013 έως 30 Ιουνίου 2013.

**III.3.** Αυτό αναφέρθηκε ως αιτιολογία για την παύση εγγραφής στο μητρώο του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 176, σημείο 3, του ΖDDS και κατόπιν εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση περί διαγραφής από το εν λόγω μητρώο.

**III.4.** Στην απόφαση του διευθυντή της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» του Veliko Tarnovo επισημαίνεται ότι οι μη εξοφληθείσες φορολογικές οφειλές ανέρχονταν σε 4 144,59 βουλγαρικά λέβα (στο εξής: BGN) για τη φορολογική περίοδο

Σεπτεμβρίου 2013, 0,46 BGN για τη φορολογική περίοδο Μαΐου 2017, 365,50 BGN για τη φορολογική περίοδο Μαρτίου 2018, 49,66 BGN για τη φορολογική περίοδο Απριλίου 2018 και 27 506,73 BGN για τη φορολογική περίοδο Ιουνίου 2018. Η εταιρία ισχυρίζεται ότι ο δηλωθείς και μη καταβληθείς φόρος προέκυψε από τιμολόγια εκδοθέντα από την EOOD Terem – Ivaylo τα οποία δεν είχαν εξοφληθεί, και ότι εκκρεμεί συναφώς δικαστική διαδικασία. Επί της ενστάσεως της εταιρίας, η αρμόδια αρχή συνέλεξε περαιτέρω αποδείξεις και διαπίστωσε ότι οι οφειλές από ΦΠΑ είχαν εξοφληθεί στις 27 Οκτωβρίου 2022 ενώ εκκρεμούσε η πληρωμή των επ' αυτών τόκων ύψους 6 264,01 BGN.

#### IV. Συναφείς νομοθετικές διατάξεις

##### Το εθνικό δίκαιο

Εφαρμοστέο ουσιαστικό δίκαιο είναι ο νόμος Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS).

Το άρθρο 89 του ZDDS προβλέπει τα εξής: «[1.] (τροποποιήθηκε – DV αριθ. 105 του 2014, σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015) Αν για την εν λόγω φορολογική περίοδο προκύπτει αποτέλεσμα με τη μορφή φόρου που πρέπει να καταβληθεί, το καταχωρισμένο πρόσωπο υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο εντός της προθεσμίας για την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο στον λογαριασμό της αρμόδιας περιφερειακής διευθύνσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού.

3. (... [παραλειπόμενα] DV αριθ. 98 του 2018, σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2019) Ο φόρος θεωρείται ότι καταβλήθηκε την ημερομηνία κατά την οποία το ποσό κατατέθηκε στον λογαριασμό που αναφέρεται στην παράγραφο 1.»

Το άρθρο 106 του ZDDS προβλέπει τα εξής: «1. Κατά την έννοια του παρόντος νόμου, ως παύση της καταχωρίσεως (διαγραφή από το μητρώο) νοείται η διαδικασία με την οποία ένα πρόσωπο, μετά τη διαγραφή του από το μητρώο, παύει να έχει το δικαίωμα να χρεώνει ΦΠΑ και να εκπίπτει τον καταβαλλόμενο επί των εισροών φόρο, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά.

2. Παύση καταχωρίσεως επέρχεται:

- 1) κατόπιν αιτήματος του καταχωρισμένου προσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι συντρέχει λόγος για την –αναγκαστική ή προαιρετική– διαγραφή του από το μητρώο,
- 2) κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής, υπό την προϋπόθεση ότι:

- α) κατά διαπίστωσή της συντρέχει λόγος για την αναγκαστική διαγραφή από το μητρώο,
- β) συντρέχει μία από τις περιπτώσεις του άρθρου 176.»

Το άρθρο 125 του ZDDS προβλέπει τα εξής: „1. (τροποποιήθηκε – DV αριθ. 105 του 2014, σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, [τροποποιήθηκε – DV], αριθ. 14 του 2022, σε ισχύ από τις 18 Φεβρουαρίου 2022) Για εκάστη φορολογική περίοδο, το πρόσωπο που έχει καταχωριστεί στο μητρώο κατά τα προβλεπόμενα στα άρθρα 96, 97, 97a, 99 και 100, παράγραφοι 1 και 2, υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ βάσει των παρατιθέμενων στο άρθρο 124 λογιστικών εγγράφων.

4. Η προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται ακόμη και στην περίπτωση που δεν προκύπτει καταβολή ή επιστροφή του ΦΠΑ καθώς και σε περιπτώσεις κατά τις οποίες το καταχωρισμένο πρόσωπο δεν παρέλαβε εμπορεύματα ούτε πραγματοποίησε αγορές ή εισαγωγές.

5. Οι δηλώσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 και τα λογιστικά έγγραφα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 υποβάλλονται έως και την 14η ημέρα του μήνα που έπεται της φορολογικής περιόδου την οποία αφορούν.»

Το άρθρο 176 του ZDDS προβλέπει τα εξής: «Η αρμόδια υπηρεσία εσόδων μπορεί να αρνηθεί ή να παύσει την καταχώριση προσώπου το οποίο:

[...] [παρλειπόμενα]

3) δεν τηρεί συστηματικά τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον παρόντα νόμο,

...[παρλειπόμενα]»

Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (νόμου περί των τόκων επί φόρων, τελών και άλλων συναφών απαιτήσεων του Δημοσίου) προβλέπει τα εξής: «Οι μη καταβληθέντες εντός των προθεσμιών για την οικειοθελή καταβολή, οι μη παρακρατηθέντες ή παρακρατηθέντες αλλά μη εμπροθέσμως καταβληθέντες φόροι, τέλη, εκπτώσεις κερδών, εισφορές στον προϋπολογισμό και άλλες συναφείς απαιτήσεις του Δημοσίου εισπράττονται με τον νόμιμο τόκο.»

Το άρθρο 209 του Danachno-osiguritelnen protsesualen kodeks (κώδικα φορολογικής διαδικασίας και κοινωνικών ασφαλίσεων) προβλέπει ότι: «1. Αναγκαστική εκτέλεση προς είσπραξη απαιτήσεων του Δημοσίου επιτρέπεται δυνάμει της προβλεπόμενης στον οικείο νόμο διοικητικής πράξεως περί διαπιστώσεως της απαιτήσεως.

2. Η αναγκαστική εκτέλεση επιβάλλεται δυνάμει:

- 1) της πράξεως ελέγχου, ανεξαρτήτως του αν η πράξη έχει προσβληθεί με προσφυγή,
- 2) δηλώσεως που υποβάλλεται από τον υποκείμενο στον φόρο και περιλαμβάνει τις υπολογισθείσες από τον ίδιο φορολογικές οφειλές ή τις οφειλόμενες υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης  
...[παραλείπόμενα]»

## **Το δίκαιο της Ένωσης**

Διατάξεις της οδηγίας 2006/112/[ΕΚ] του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Κατά το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 [...] [παραλείπόμενα] ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.

Κατά το άρθρο 206 της οδηγίας 2006/112 [...] [παραλείπόμενα] κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δηλώσεως ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.

Κατά το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 [...] [παραλείπόμενα] κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

Κατά το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 [...] [παραλείπόμενα] τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.

## **Νομολογία**

Όσον αφορά την προβλεπόμενη στον ZDDS δυνατότητα αυτεπάγγελτης παύσης της καταχώρισης των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι συστηματικά δεν τηρούν τις υποχρεώσεις που υπέχουν βάσει του νόμου αυτού, από τη νομολογία δεν αμφισβητείται η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως και εξετάζεται κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση. Το είδος και το

χρονικό σημείο των παραβάσεων δεν συνιστούν λόγο ακυρώσεως των αποφάσεων της διοίκησης.

Δεν έχει περιέλθει σε γνώση του αιτούντος δικαστηρίου νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που να αφορά ερμηνεία του άρθρου 213, παράγραφος 1 και του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112 [...] [παρλειπόμενα] σχετικά με την αυτεπάγγελτη διαγραφή υποκειμένων στον φόρο από το μητρώο.

## **VI. Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων**

Αμφότεροι οι διάδικοι προβάλλουν επιχειρήματα σχετικά με την ύπαρξη συστηματικών, πλέον των τριών, παραβάσεων του άρθρου 89, παράγραφος 1, του ZDDS λόγω μη καταβολής του δηλωθέντος ΦΠΑ.

## **VII. Λόγοι για τους οποίους ζητείται η παραπομπή**

Δεδομένου ότι η οδηγία 2006/112 [...] [παρλειπόμενα] δεν προβλέπει δυνατότητα αποκλεισμού των υποκειμένων στον φόρο από το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας ούτε καν ως μέτρο για την καταπολέμηση της απάτης, το πρώτο ερώτημα, στο οποίο το αιτούν δικαστήριο δεν είναι σε θέση να απαντήσει, αφορά το κατά πόσον τοιαύτη δυνατότητα αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης.

Το γεγονός ότι οι αρμόδιες για τα δημόσια έσοδα υπηρεσίες έλαβαν μέτρα για τη διαγραφή της εταιρίας από το μητρώο μετά τέσσερα και πλέον έτη από την τελευταία παράβαση θέτει υπό εξέταση το ζήτημα των επιπτώσεων που έχει το μέτρο αυτό και εάν θα έπρεπε να υπάρχουν χρονικά όρια και περιορισμοί ως προς το είδος των παραβάσεων που διαπράττουν οι υποκείμενοι στον φόρο. Το εφαρμοστέο δίκαιο δεν απαιτεί πλήρη έλεγχο της συμπεριφοράς του υποκειμένου στον φόρο, προκειμένου να εξακριβωθεί κατά πόσον αυτή απειλεί τα φορολογικά έσοδα και εγείρει υποψίες ότι ο φορολογούμενος εμπλέκεται σε φορολογική απάτη. Τρεις τυπικές παραβάσεις των διατάξεων περί ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων η μη έγκαιρη υποβολή φορολογικής δηλώσεως, η εκπρόθεσμη πληρωμή των οφειλόμενων φόρων, η εκπρόθεσμη έκδοση τιμολογίου κ.λπ., αρκούν για τον αποκλεισμό του ενδιαφερόμενου από το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι ελέγχεται ο συστηματικός χαρακτήρας των παραβάσεων επί μεγαλύτερο χρονικό διάστημα σχεδόν δέκα ετών (η πρώτη παράβαση ανάγεται στο έτος 2013) και ότι για την αξιολόγηση του συστηματικού χαρακτήρα των παραβάσεων λαμβάνονται υπόψη ακόμα και ασήμαντα ποσά (π.χ. ο μη καταβληθείς ΦΠΑ για το 2017 ανερχόταν σε 0,46 BGN). Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι το αρμόδιο για την ερμηνεία Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει κατά πόσον η μη εξατομίκευση των πράξεων που οδήγησαν στη διαγραφή από το μητρώο συνάδει με τον επιδιωκόμενο σκοπό της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και είναι συμβατή με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας.

Κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει περαιτέρω να δοθεί απάντηση στο ερώτημα κατά πόσον η διαγραφή από το μητρώο σε περίπτωση μη εξόφλησης του δηλωθέντος ΦΠΑ εντός της εκ του νόμου προβλεπόμενης προθεσμίας είναι ανάλογη προς τη διαπραχθείσα παράβαση όταν, σύμφωνα με τον νόμο, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει τόκους υπερημερίας.

Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, το Administrativen sad – Veliko Tarnovo (διοικητικό δικαστήριο του Veliko Tarnovo) [...] [παραλείπόμενα]

### ΑΠΟΦΑΣΙΖΕΙ:

ΥΠΟΒΑΛΛΕΙ στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αίτηση προδικαστικής αποφάσεως με τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Αντιβαίνουν το άρθρο 106, παράγραφος 2, σημείο 2, στοιχείο β', και το άρθρο 176, σημείο 3, του νόμου περί ΦΠΑ στο άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας;
2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Έχει το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άμεσο αποτέλεσμα;
3. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Επιτρέπουν το άρθρο 213, παράγραφος 1, και το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας τον αποκλεισμό από το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας σε περίπτωση τυπικών παραβάσεων του νόμου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη το χρονικό σημείο της παραβάσεως, το είδος της παραβάσεως, η περαιτέρω συμπεριφορά του προσώπου και η συνδρομή άλλων υποκειμενικών περιστάσεων, όπως η ύπαρξη εμπορικής διαφοράς για μη εμπρόθεσμη πληρωμή των οφειλόμενων φόρων;
4. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα: Επιτρέπουν το άρθρο 213, παράγραφος 1, και το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και η αρχή της αναλογικότητας τον αποκλεισμό από το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας συγχρόνως με την είσπραξη φόρων υπερημερίας λόγω μη εμπρόθεσμης πληρωμής του δηλωθέντος φόρου, χωρίς η αρμόδια για τα δημόσια έσοδα υπηρεσία να υποχρεούται να ελέγξει το είδος και τη φύση της δραστηριότητας της εταιρίας και τη συμπεριφορά της ως υποκείμενης στον φόρο, καθώς και τη βαρύτητα καθενός από τα προτεινόμενα μέτρα;

[...] [παρλειόμενα]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ