

Υπόθεση C-482/18

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

24 Ιουλίου 2018

Αιτούν δικαστήριο:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ουγγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Ιουλίου 2018

Προσφεύγουσα:

Google Ireland Limited

Καθής:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága

Το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Βουδαπέστης, Ουγγαρία) [παραλειπόμενα]

στο πλαίσιο φορολογικής διαφοράς μεταξύ της Google Ireland Limited ([παραλειπόμενα], Δουβλίνο, Ιρλανδία) [παραλειπόμενα], προσφεύγουσας, και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Διευθύνσεως φορολογίας μεγάλων εισοδημάτων της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής διοικήσεως ([παραλειπόμενα] Βουδαπέστη, Ουγγαρία) [παραλειπόμενα], καθής, εξέδωσε την ακόλουθη

ΔΙΑΤΑΞΗ:

Το παρόν δικαστήριο αναστέλλει τη διαδικασία και υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως με τα ακόλουθα ερωτήματα:

- 1) Πρέπει τα άρθρα 18 και 56 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ) και η απαγόρευση των διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους του οποίου το καθεστώς επιβολής κυρώσεων προβλέπει, σε περίπτωση αθετήσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως ενάρξεως εργασιών για

- τους σκοπούς του φόρου διαφημίσεων, την επιβολή προστίμου για παράλειψη το οποίο, όσον αφορά τις μη εγκατεστημένες στην Ουγγαρία εταιρίες, μπορεί συνολικώς να είναι έως και 2 000 φορές υψηλότερο από αυτό που επιβάλλεται στις εγκατεστημένες στην Ουγγαρία εταιρίες;
- 2) Μπορεί να γίνει δεκτό ότι η ιδιαιτέρως υψηλού ποσού και τιμωρητικού χαρακτήρα κύρωση που περιγράφηκε στο προηγούμενο ερώτημα αποθαρρύνει τους μη εγκατεστημένους στην Ουγγαρία παρόχους υπηρεσιών από το να παρέχουν υπηρεσίες στη χώρα αυτή;
- 3) Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ και η απαγόρευση των διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε νομοθεσία κατά την οποία, σε περίπτωση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ουγγαρία, η υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως εργασιών πληρούται αυτομάτως, άνευ ειδικής προς τούτο αιτήσεως, με την απόδοση ουγγρικού αριθμού φορολογικού μητρώου κατά την εγγραφή τους στο εμπορικό μητρώο, ανεξαρτήτως του εάν η επιχείρηση δημοσιεύει ή όχι διαφημίσεις, ενώ, στην περίπτωση των μη εγκατεστημένων στην Ουγγαρία επιχειρήσεων οι οποίες όμως δημοσιεύουν στη χώρα αυτή διαφημίσεις τούτο δεν γίνεται αυτομάτως, αλλά απαιτείται οι επιχειρήσεις αυτές να υποβάλουν πράγματι δήλωση ενάρξεως εργασιών επί ποινή επιβολής συγκεκριμένης κυρώσεως;
- 4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ και η απαγόρευση των διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε κύρωση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία επιβάλλεται σε περίπτωση αθετήσεως της υποχρέωσης δηλώσεως ενάρξεως εργασιών για τους σκοπούς του φόρου διαφημίσεων, κατά το μέτρο που η εν λόγω νομοθεσία αντιβαίνει στο προαναφερθέν άρθρο;
- 5) Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ και η απαγόρευση των διακρίσεων να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη κατά την οποία, στην περίπτωση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην αλλοδαπή, η απόφαση με την οποία τους επιβάλλεται πρόστιμο είναι οριστική και εκτελεστή από της επιδόσεώς της και κατά αυτής χωρεί μόνον ένδικη προσφυγή χωρίς δυνατότητα διεξαγωγής από το επιλαμβανόμενο δικαστήριο επ' ακροατηρίου συζητήσεως, επιτρεπομένης μόνο της έγγραφης αποδείξεως, ενώ, στην περίπτωση των εγκατεστημένων στην Ουγγαρία επιχειρήσεων, είναι δυνατή η άσκηση διοικητικής προσφυγής κατά των επιβαλλόμενων προστίμων και, επιπλέον, η δικαστική διαδικασία δεν υπόκειται σε κανενός [σελ. 2 του πρωτοτύπου] είδους περιορισμό;
- [6)] Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, υπό το πρίσμα του δικαιώματος σε χρηστή διοίκηση που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων (στο εξής: Χάρτης), να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι επιταγές του δεν πληρούνται οσάκις το πρόστιμο για παράλειψη επιβάλλεται επί ημερησίας βάσεως κατόπιν τριπλασιασμού κάθε

φορά του ποσού του χωρίς ο πάροχος υπηρεσιών να έχει λάβει γνώση της προηγούμενης αποφάσεως, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η θεραπεία της παραλείψεώς του πριν από την επιβολή του επόμενου προστίμου;

- [7)] Πρέπει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το δικαίωμα σε χρηστή διοίκηση που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 1, του Χάρτη, με το δικαίωμα σε προηγούμενη ακρόαση που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 2, στοιχείο α', του Χάρτη και με το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου που προβλέπεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι επιταγές τους δεν πληρούνται στην περίπτωση που ορισμένη απόφαση δεν είναι δεκτική διοικητικής προσφυγής, ενώ κατά την εκδίκαση της ένδικης προσφυγής επιτρέπεται μόνον η έγγραφη απόδειξη χωρίς το δικαστήριο να δύναται να αποφασίσει τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως;

[παραλειπόμενα] [δικονομικά ζητήματα του εσωτερικού δικαίου]

Σκεπτικό

Ιστορικό της διαφοράς:

Η προσφεύγουσα είναι ιρλανδική εμπορική εταιρία, με καταστατική έδρα και κεντρική διοίκηση στο Δουβλίνο.

Με απόφαση [παραλειπόμενα] της 16ης Ιανουαρίου 2017, η καθής επέβαλε στην προσφεύγουσα ένα πρώτο πρόστιμο για παράλειψη ποσού 10 000 000 (δέκα εκατομμυρίων) HUF, ακολουθούμενο από ημερήσιο πρόστιμο για παράλειψη ύψους ίσου με το τριπλάσιο του ποσού του προηγούμενου προστίμου, ενώ το συνολικό ποσό του προστίμου ανήλθε σε 1 000 000 000 (ένα δισεκατομμύριο) HUF, λόγω αθετήσεως της υποχρέωσης δηλώσεως ενάρξεως εργασιών για τους σκοπούς του φόρου διαφημίσεων κατά τα άρθρα 7/B έως 7/D του a reklámadórl szóló 2014. évi XXII. törvény (νόμου XXII του 2014, για τον φόρο διαφημίσεων, στο εξής: νόμος για τον φόρο διαφημίσεων).

Στο σκεπτικό των αποφάσεών της, η καθής επισήμαινε ότι είχε διαπιστωθεί, επί τη βάσει δηλώσεων υποβληθεισών από πελάτες, ότι, κατά το 2016, η προσφεύγουσα ασκούσε δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο διαφημίσεων χωρίς να έχει εκπληρώσει την υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως εργασιών για τους σκοπούς του φόρου αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 7/B, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων.

Διαφορά μεταξύ των διαδικών:

Η προσφεύγουσα άσκησε ένδικη προσφυγή κατά των αποφάσεων της φορολογικής διοικήσεως, αιτούμενη την ακύρωσή τους.

Η προσφεύγουσα φρονεί ότι η επιβολή προστίμου για παράλειψη δυνάμει του άρθρου 7/B του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων, λόγω μη υποβολής δηλώσεως ενάρξεως εργασιών ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως, αντιβαίνει στις διατάξεις των άρθρων 18 και 56 ΣΛΕΕ, ότι οι ουγγρικές εταιρίες δύνανται να εκπληρώνουν ευχερέστερα τις απορρέουσες από τον εν λόγω νόμο υποχρεώσεις και ότι οι κυρώσεις που, κατά περίπτωση, μπορούν να τους επιβληθούν είναι δυσαναλόγως διαφορετικές. [σελ. 3 του πρωτοτύπου]

Η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει όχι μόνον τις άμεσες διακρίσεις μεταξύ ιδιωτών λόγω ιθαγένειας (αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 1999, *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, EU:C:1999:524· της 11ης Ιουνίου 2015, *Berlington Hungary* κ.λπ., C-98/14, EU:C:2015:386· της 25ης Ιουλίου 1991, *Säger κατά Dennemeyer*, C-76/90, EU:C:1991:331, και της 3ης Δεκεμβρίου 1974, *Van Binsbergen κατά Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, 33/74 EU:C:1974:131), αλλά και κάθε μέτρο κράτους μέλους ικανό να οδηγήσει σε δυσμενή διάκριση (έμμεση ή συγκεκριμένη διάκριση, διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 9ης Δεκεμβρίου 1993, *Alfred C. Toepfer International*, C-134/93, μη δημοσιευθείσα, EU:C:1993:925).

Η προσφεύγουσα σημειώνει ότι, όσον αφορά τις κυρώσεις που μπορεί να επιβάλλει κράτος μέλος, πάγια είναι η νομολογία της Ένωσης κατά την οποία τα διοικητικά μέτρα και κυρώσεις δεν επιτρέπεται να βαίνουν πέραν των ορίων του απολύτως αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, η δε κύρωση δεν πρέπει να είναι τόσο δυσανάλογη προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως ώστε να συνιστά περιορισμό των ελευθεριών τις οποίες κατοχυρώνει η Ένωση. Η νομολογία αναγνωρίζει ότι, καίτοι η επιλογή των κυρώσεων ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα τελευταία, εντούτοις, οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-210/91, EU:C:1992:525· της 12ης Ιουλίου 2001, *Λουλουδάκης*, C-262/99, EU:C:2001:407, και της 23ης Οκτωβρίου 1997, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-375/95, EU:C:1997:505).

Επικαλούμενη την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 1996, *Reisebüro Broede κατά Sandker* (C-3/95, EU:C:1996:487), η προσφεύγουσα υπογραμμίζει ότι, οσάκις τα κράτη μέλη επιθυμούν να θεσπίσουν ένα μέτρο που ενδέχεται να επάγεται έμμεση διάκριση, οφείλουν να τηρούν τα καθορισθέντα με την εν λόγω απόφαση κριτήρια, ήτοι, το μέτρο να εφαρμόζεται κατά τρόπο μη δημιουργούντα διακρίσεις, να δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος, να είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν των ορίων του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, η επιβολή του προστίμου για παράλειψη σύμφωνα με το άρθρο 7/B του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα υπόκειται σε απαιτήσεις δυσμενέστερες από εκείνες που ισχύουν για τις συσταθείσες στην Ουγγαρία εταιρίες οι οποίες παρέχουν ταυτόσημες υπηρεσίες. Το πρόστιμο για παράλειψη –

το ποσό του οποίου είναι από 20 έως 2 000 φορές μεγαλύτερο από αυτό που επιβάλλεται στις ημεδαπές εταιρίες— είναι ιδιαιτέρως επιζήμιο για τις εταιρίες που συστήνονται σε άλλα κράτη μέλη και μπορεί επίσης να συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών εντός της Ένωσης.

Η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι, εν προκειμένω, το ύψος του προστίμου για παράλειψη βαίνει πέραν των ορίων του απολύτως αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και ότι, λαμβανομένων υπόψη του μικρού χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί μεταξύ των εκδιδόμενων αποφάσεων, του οριστικού και εκτελεστού τους χαρακτήρα από της επιδόσεώς τους, καθώς επίσης και της αδυναμίας, στην περίπτωση των αλλοδαπών υποκειμένων στον φόρο, ασκήσεως διοικητικής προσφυγής και διεξαγωγής επ' ακροατηρίου συζητήσεως, η εθνική νομοθεσία δεν συμμορφώνεται με τα κριτήρια της αποφάσεως Broede κατά Sandker. Συνεπώς, το επιβαλλόμενο κατ' αυτόν τον τρόπο πρόστιμο για παράλειψη εισάγει δυσμενή διάκριση, η δε θέσπιση δυσμενέστερων για τις αλλοδαπές εταιρίες φορολογικών κανόνων δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από το γεγονός ότι σκοπός τους είναι, κατά τα λοιπά, η διαφύλαξη της ενότητας του φορολογικού συστήματος.

Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι το πρόστιμο για παράλειψη θα συνιστούσε περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών εντός της Ένωσης ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι το ύψος του δυνάμενου να επιβληθεί στις αλλοδαπές εταιρίες προστίμου δεν ενέχει δυσμενή διάκριση σε σύγκριση με τις εγκατεστημένες στην Ουγγαρία εταιρίες που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες. Τονίζει ότι, με την απόφαση της 11ης Ιουνίου 2015, *Berlington Hungary κ.λπ* (C-98/14, EU:C:2015:386), το Δικαστήριο έκρινε ότι άρθρο 56 ΣΛΕΕ επιτάσσει όχι μόνον την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διακρίσεως που υφίσταται ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος πάροχος υπηρεσιών λόγω της ιθαγενείας του, αλλά και την κατάργηση κάθε περιορισμού όταν αυτός δύναται να παρεμποδίσει, να παρενοχλήσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητες του παρέχοντος υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, όπου νομίμως παρέχει ανάλογες υπηρεσίες. Η προσφεύγουσα συμπεραίνει ότι το ποσό του προστίμου για παράλειψη που πράγματι της επιβλήθη, ύψους ενός δισεκατομμυρίου HUF, αρκεί ώστε να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την παροχή υπηρεσιών στην Ουγγαρία, χωρίς να υφίσταται κάποιος λόγος που [σελ. 4 του πρωτοτύπου] να δικαιολογεί τον εν λόγω περιορισμό.

Τονίζει ότι οι μη διαμένοντες στην ημεδαπή υποκείμενοι στον φόρο τελούν υπό κατάσταση ιδιαιτέρως πιο δυσμενή και από διαδικαστικής απόψεως καθόσον, αφενός, το άρθρο 7/B, παράγραφος 4, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων ορίζει ότι οι αποφάσεις με τις οποίες επιβάλλεται, δυνάμει του εν λόγω άρθρου, πρόστιμο είναι οριστικές και εκτελεστές από της επιδόσεώς τους και, αφετέρου, από το άρθρο 172 του *adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (νόμου XCII του 2003, περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) συνάγεται ότι πρόστιμα που επιβάλλονται στους ημεδαπούς υποκείμενους στον φόρο είναι δεκτικά διοικητικής προσφυγής σύμφωνα με το άρθρο 136, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας.

Επιπλέον, στις κατά το άρθρο 7/B, παράγραφος 4, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων διοικητικές δίκες χωρεί μόνον έγγραφη απόδειξη και το δικαστήριο αποφαίνεται άνευ επ' ακροατηρίου συζητήσεως, ενώ για τους ημεδαπούς υποκειμένους στον φόρο ισχύει το άρθρο 143, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, και, ως εκ τούτου, τυγχάνει εφαρμογής το κεφάλαιο XX του a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (νόμου III του 1952, περί πολιτικής δικονομίας), το οποίο δεν περιλαμβάνει τέτοιου είδους περιορισμούς.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεων θεσπίζει καθεστώς επιβολής κυρώσεων κατασταλτικού χαρακτήρα το οποίο προσβάλλει άμεσα και σοβαρά το κατοχυρούμενο στο άρθρο 17 του Χάρτη δικαίωμα ιδιοκτησίας.

Κατά την προσφεύγουσα, οι επίμαχες διατάξεις δεν διασφαλίζουν στο πρόσωπο κατά του οποίου επιβάλλεται πρόστιμο το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι οι αποφάσεις είναι οριστικές και εκτελεστές από της επιδόσεώς τους, ότι οι δυνατότητες αποδείξεως είναι περιορισμένες και ότι ο αλλοδαπός έχει στη διάθεσή του μια εξαιρετικά βραχεία προθεσμία προκειμένου να προετοιμαστεί καταλλήλως ενόψει της διαδικασίας και να ασκήσει τα δικαιώματά του. Ως εκ τούτου, ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεων περιορίζει το κατοχυρούμενο στο άρθρο 47 του Χάρτη δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου.

Η προσφεύγουσα υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Χάρτη, κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων.

Η καθής ζητεί την απόρριψη της προσφυγής.

Η καθής φρονεί ότι δεν μπορεί να γίνει λόγος για περιορισμούς λόγω ιθαγένειας σε σχέση με τον φόρο διαφημίσεων, λαμβανομένου υπόψη ότι ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεων, ο οποίος θεσπίζει πρόστιμο της τάξεως του ενός δισεκατομμυρίου HUF σε περίπτωση αθετήσεως των φορολογικών υποχρεώσεων, το πράττει όχι μόνον έναντι των αλλοδαπών, αλλά, και έναντι των ημεδαπών υποκειμένων στον φόρο, ενώ τόσο το άρθρο 7/B όσο και το άρθρο 7/C κολάζουν την εκ προθέσεως αθέτηση των φορολογικών υποχρεώσεων με πρόστιμο του αυτού ποσού και του ιδίου ανωτάτου ορίου.

Η καθής υποστηρίζει ότι η προσφεύγουσα, στον βαθμό που σκοπίμως δεν εκπλήρωσε τις φορολογικές της υποχρεώσεις, επέτυχε, στην Ουγγαρία, συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των εγκατεστημένων στην εν λόγω χώρα

προσώπων τα οποία δημοσιεύουν διαφημίσεις τηρώντας τις φορολογικές τους υποχρεώσεις σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις. Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν εκπλήρωνε από 1ης Ιανουαρίου 2015 τις υποχρεώσεις καταβολής του φόρου στην Ουγγαρία συνιστά παράβαση τέτοιας βαρύτητας που δικαιολογεί επαρκώς την επιβολή ιδιαιτέρως υψηλού προστίμου το οποίο ενθαρρύνει την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων και δεν εμποδίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

Σχετική νομοθεσία της Ένωσης:

Κατά το άρθρο 18 ΣΛΕΕ, εντός του πεδίου εφαρμογής των Συνθηκών και με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεών τους, απαγορεύεται κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας. [σελ. 5 του πρωτοτύπου]

Κατά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, οι περιορισμοί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της Ένωσης απαγορεύονται όσον αφορά τους υπηκόους των κρατών μελών που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο του αποδέκτου της παροχής.

Το άρθρο 41, παράγραφος 1, του Χάρτη ορίζει ότι κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην αμερόληπτη, δίκαιη και εντός ευλόγου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεων του από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 41, παράγραφος 2, του Χάρτη, το δικαίωμα αυτό περιλαμβάνει ιδίως:

- α) το δικαίωμα κάθε προσώπου σε προηγούμενη ακρόαση πριν να ληφθεί ατομικό μέτρο εις βάρος του,
- γ) την υποχρέωση της διοίκησης να αιτιολογεί τις αποφάσεις της.

Το άρθρο 47 του Χάρτη, επιγραφόμενο «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», ορίζει ότι κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να δικασθεί η υπόθεσή του δίκαια, δημόσια και εντός εύλογης προθεσμίας, από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο, που έχει προηγουμένως συσταθεί νομίμως. Κάθε πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να συμβουλευτεί δικηγόρο και να του αναθέτει την υπεράσπιση και εκπροσώπησή του.

Κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 48 του Χάρτη, επιγραφόμενο «Τεκμήριο αθωότητας και δικαιώματα της υπεράσπισης», διασφαλίζεται ο σεβασμός των δικαιωμάτων της υπεράσπισης σε κάθε κατηγορούμενο.

Σχετική ουγγρική νομοθεσία:

Ο φόρος διαφημίσεων, ο οποίος αποτελεί φόρο κύκλου εργασιών που βαρύνει την κατανάλωση, εισήχθη στην ουγγρική έννομη τάξη με τον νόμο για τον φόρο διαφημίσεων (που δημοσιεύθηκε στις 17 Ιουνίου 2014 και τέθηκε σε ισχύ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7, παράγραφος 1, του νόμου XXXIV του 2014) με σκοπό την εφαρμογή της αρχής της αναλογικής κατανομής των δημοσίων βαρών.

Το άρθρο [174], παράγραφος 1, του νόμου LXXIV του 2014 τροποποίησε, με ισχύ από 1η Ιανουαρίου 2015, το άρθρο 3, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων όσον αφορά τον υποκείμενο στον φόρο, αντικαθιστώντας την έκφραση «ο υποκείμενος στον φόρο» με τη φράση «ο υποκείμενος στον φόρο ανεξαρτήτως διαμονής».

Κατά τη διάταξη του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο ε, του νόμου περί διαφημίσεων, στον φόρο υπόκειται η εξ επαχθούς αιτίας δημοσίευση στο διαδίκτυο διαφημίσεων όταν πραγματοποιείται στην ουγγρική κατά κύριο λόγο γλώσσα ή σε ουγγρόφωνες κατά κύριο λόγο διαδικτυακές σελίδες.

Το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο β, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων ορίζει ότι στον φόρο υπόκειται η ανάθεση δημοσιεύσεως διαφημίσεως, εκτός εάν ο πελάτης που έχει αναθέσει τη δημοσίευση της διαφημίσεως:

ba) έχει ζητήσει από τον μνημονευόμενο στο άρθρο 3, παράγραφος 1, υποκείμενο στον φόρο, να προβεί στη δήλωση του άρθρου 3, παράγραφος 3, και δύναται να αποδείξει με στοιχεία το γεγονός αυτό, και

bb) δεν έχει λάβει τη ζητηθείσα σύμφωνα με το στοιχείο ba δήλωση εντός 10 εργασίμων ημερών από τη λήψη του τιμολογίου ή φορολογικού στοιχείου σχετικά με τη δημοσίευση της διαφημίσεως, και

bc) έχει υποβάλει δήλωση ενώπιον της εθνικής φορολογικής διοικήσεως σε σχέση με το μνημονευόμενο στο στοιχείο ba γεγονός, καθώς και σε σχέση με το πρόσωπο που δημοσίευσε τη διαφήμιση και με το αντίτιμο της δημοσιεύσεως. **[σελ. 6 του πρωτοτύπου]**

Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 3, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, σύμφωνα με την παράγραφο 1, να αναγράφει στο τιμολόγιο, στο φορολογικό στοιχείο ή σε άλλο έγγραφο σχετικό με το αντίτιμο της δημοσιεύσεως της διαφημίσεως (ιδίως, στη σύμβαση δημοσιεύσεως διαφημίσεως) ότι είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου και ότι πρόκειται να εκπληρώσει την υποχρέωσή του περί καταβολής του φόρου, ή ότι κατά το τρέχον οικονομικό έτος δεν είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου διαφημίσεων.

Το άρθρο 7/B, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που, δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 1, δεν έχει εγγραφεί στα μητρώα της εθνικής φορολογικής διοικήσεως ως φορολογούμενος

για τους σκοπούς κάποιου φόρου υποχρεούνται να υποβάλει δήλωση ενάρξεως εργασιών με το προβλεπόμενο για τους σκοπούς αυτούς από την εθνική φορολογική διοίκηση έντυπο εντός 15 ημερών από την έναρξη ασκήσεως δραστηριότητας υποκειμένης στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1.

Κατά την παράγραφο 2, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο δεν εκπληρώσει την υποχρέωσή του περί δηλώσεως ενάρξεως εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1, η εθνική φορολογική διοίκηση του επιβάλλει ένα πρώτο πρόστιμο για παράλειψη ποσού δέκα εκατομμυρίων HUF, καλώντας τον ταυτοχρόνως να εκπληρώσει την υποχρέωσή του.

Κατά την παράγραφο 3, σε περίπτωση που εξακολουθεί η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης, η εθνική φορολογική διοίκηση επιβάλλει πρόστιμο για παράλειψη το ύψος του οποίου ανέρχεται στο τριπλάσιο του προηγούμενως επιβληθέντος προστίμου.

Κατά την παράγραφο 4, η εθνική φορολογική διοίκηση διαπιστώνει με απόφαση που εκδίδει επί ημερησίας βάσεως την αθέτηση της υποχρέωσης δηλώσεως ενάρξεως εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1. Οι αποφάσεις είναι οριστικές και μπορούν να προσβληθούν δικαστικώς. Στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης επιτρέπεται μόνον η έγγραφη απόδειξη και το δικαστήριο αποφαινεται άνευ επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

Το άρθρο 7/D του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων ορίζει ότι η εθνική φορολογική διοίκηση δύναται να επιβάλει στον ίδιο υποκείμενο στον φόρο, βάσει των άρθρων 7/B και 7/C, πρόστιμο για παράλειψη ανώτατου συνολικού ποσού ενός δισεκατομμυρίου HUF.

Στην περίπτωση των εταιριών με καταστατική έδρα στην Ουγγαρία, το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο b, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας ορίζει ότι ο φορολογούμενος εκπληρώνει αυτομάτως την υποχρέωσή του περί δηλώσεως ενάρξεως εργασιών ενώπιον της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής άμα τη υποβολή αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο (συμπληρώνοντας το οικείο έντυπο), με τα παραρτήματά της, ενώπιον του αρμόδιου για την τήρηση του μητρώου εταιριών δικαστηρίου και αιτήσεως αποδόσεως αριθμού φορολογικού μητρώου. Ως εκ τούτου, τα άρθρα 7/B και 7/D του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων δεν έχουν εφαρμογή στις εταιρίες με καταστατική έδρα στην Ουγγαρία, αλλά μόνο στις εταιρίες με καταστατική έδρα στην αλλοδαπή.

Σύμφωνα με το άρθρο 172 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αθετήσει την υποχρέωσή του ενημερώσεως (υποβολής δηλώσεως ενάρξεως εργασιών ή μεταβολών), διαβιβάσεως στοιχείων ή ανοίγματος τρέχοντος λογαριασμού, ή της υποχρέωσής του περί υποβολής φορολογικής δηλώσεως, δύναται να του επιβληθεί πρόστιμο ποσού 500 000 ή, κατά περίπτωση, 1 000 000 HUF.

Το άρθρο 172, παράγραφος 7, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας ορίζει ότι, σε περίπτωση αθετήσεως της υποχρέωσης υποβολής δηλώσεως ενάρξεως

εργασιών, ενημερώσεων, μεταβολών ή φορολογικής δηλώσεως, καθώς και στη μνημονευόμενη στην παράγραφο 1, στοιχείο f, περίπτωση, η φορολογική αρχή, κατά την επιβολή του προστίμου για παράλειψη, καλεί τον φορολογούμενο –ή, δύναται να καλέσει τον φορολογούμενο, σε περίπτωση αθετήσεως της υποχρεώσεως εκδόσεως στοιχείου– να προβεί στην εκπλήρωσή της εντός της σχετικώς τασσόμενης προθεσμίας. Εκτός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1, στοιχείο f, περιπτώσεως προστίμου για παράλειψη, εάν ο φορολογούμενος δεν εκπληρώσει την υποχρέωσή του εντός της ταχθείσας με την προηγούμενη απόφαση προθεσμίας, το επιβληθέν πρόστιμο διπλασιάζεται και τάσσεται νέα προθεσμία. Σε περίπτωση εκπληρώσεως της υποχρεώσεως, η επιβληθείσα δυνάμει της προηγούμενης περιόδου της παρούσας παραγράφου κύρωση μπορεί να μειωθεί χωρίς περιορισμό. Εάν ο φορολογούμενος τελεί υπό διαδικασία αφερεγγυότητας ή εκκαθαρίσεως και κατά τον χρόνο επιβολής του προστίμου για παράλειψη δεν έχει τη δυνατότητα να εκπληρώσει την υποχρέωσή του [σελ. 7 του πρωτοτύπου], η φορολογική αρχή δεν προβαίνει στη μνημονευόμενη στην πρώτη περίοδο της παρούσας παραγράφου κλήση.

Λόγοι για τους οποίους είναι αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως:

Με πλείονες αποφάσεις, το Δικαστήριο έχει κρίνει αντίθετη στο δίκαιο της Ένωσης εθνική νομοθεσία που επιτρέπει σε κράτος μέλος να επιφυλάσσει, χωρίς νόμιμη αιτία, σε πολίτες και εταιρίες άλλων κρατών μελών δυσμενέστερη νομική μεταχείριση σε σχέση με τους δικούς του πολίτες και εταιρίες. Η ειδική αυτή απαγόρευση δυσμενούς διακρίσεως περιλαμβάνει ομοίως την έμμεση διάκριση η οποία προκύπτει όταν η διαφορετική μεταχείριση δεν εδράζεται μεν άμεσα και ευθέως στην ιθαγένεια ή την καταστατική έδρα των θιγόμενων επιχειρήσεων, αλλά η νομοθεσία θέτει με πραγματικό και συγκεκριμένο τρόπο τους αλλοδαπούς σε δυσμενή θέση. Η έμμεση διάκριση είναι αποδεκτή μόνον όταν υφίστανται επιτακτικοί λόγοι δημοσίου συμφέροντος που καθιστούν το επιλεγέν νομοθετικό μέτρο κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, η δε διάκριση αυτή δεν βαίνει πέραν των ορίων του αναγκαίου για την επίτευξή του.

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, καίτοι η ρύθμιση των άμεσων φόρων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά οφείλουν να ασκούν την εν λόγω αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης, τα δε διοικητικά μέτρα και κυρώσεις δεν μπορούν να βαίνουν πέραν των ορίων του απολύτως αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ενώ η κύρωση δεν πρέπει να είναι τόσο δυσανάλογη προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως ώστε να συνιστά περιορισμό των ελευθεριών τις οποίες κατοχυρώνει η Συνθήκη.

Η αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 7/B του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων διαλαμβάνει τα εξής:

Ο νόμος XXII του 2014, για τον φόρο διαφημίσεων, περιλαμβάνει γενικώς στο πεδίο εφαρμογής του τη δημοσίευση διαφημίσεων στις διάφορες πλατφόρμες,

λαμβανομένου υπόψη ότι η φορολόγηση ανεξαρτήτως της χρησιμοποιούμενης πλατφόρμας ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις περί ουδετερότητας ως προς τον ανταγωνισμό. Ο κρίσιμος τομέας της ρυθμίσεως είναι η υπαγωγή των δημοσιευομένων στο διαδίκτυο διαφημίσεων στον φόρο, δεδομένου ότι, στις περιπτώσεις αυτές, καίτοι η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι αδιαμφισβήτητη και κατάδηλη, εντούτοις, ο δημοσιεύων τη διαφήμιση υποκείμενος στον φόρο δύναται ευχερώς να αποφύγει τις φορολογικές του υποχρεώσεις, ιδίως εάν δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ουγγαρία. Η ήδη ισχύουσα νομοθεσία επιδιώκει – μέσω της υπαγωγής του πελάτη που αναθέτει τη δημοσίευση στον φόρο και της δυνατότητας του τελευταίου να υποβάλει ενώπιον της φορολογικής αρχής δήλωση σχετικά με την επιχείρηση που δημοσίευσε τη διαφήμιση– να ενθαρρύνει κατά τρόπο συγκεκριμένο την επιχείρηση αυτή να εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις (υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως εργασιών, αναγγελιών, υποβολής φορολογικών δηλώσεων και καταβολής του φόρου). Ωστόσο, από την πείρα προκύπτει ότι απαιτούνται άλλης φύσεως μέτρα προκειμένου να εξαναγκαστούν οι επιχειρήσεις αυτές να εκπληρώνουν τις τακτικές φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Το παρόν δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι αμφίβολη η συμβατότητα του άρθρου 7/B του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων με το δίκαιο της Ένωσης, η δε αμφιβολία αυτή ενισχύθηκε με την απόφαση (ΕΕ) 2017/329, της Επιτροπής, της 4ης Νοεμβρίου 2016, κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2016) 6929, με την οποία κρίθηκε ότι ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεων παραβαίνει σε διάφορα σημεία τη νομοθεσία της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Κατόπιν της αποφάσεως αυτής, το [ουγγρικό] κοινοβούλιο ενέκρινε, στις 16 Μαΐου 2017, την πρόταση νόμου T/14684, για την τροποποίηση του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων, αναγνωρίζοντας εμμέσως με τον τρόπο αυτόν το μη σύννομο της έως τότε ισχύουσας νομοθεσίας. Κατά την κρίση του παρόντος δικαστηρίου, καίτοι η τροποποίηση δεν επηρέασε την υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως εργασιών, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας, αλλά την υποχρέωση καταβολής του φόρου διαφημίσεων, ένας παράνομος, εντούτοις, φόρος, απαλειφθείς αναδρομικώς, δεν μπορεί να θεμελιώσει υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο της φορολογικής αρχής.

Ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεων διέπει την επί ημερησίας βάσεως έκδοση αποφάσεων, το ποσό του προστίμου, το οποίο προσεγγίζει το ένα δισεκατομμύριο HUF εντός πέντε ημερών, και την αιτιολόγηση των αποφάσεων επί μιας και μοναδικής νομικής βάσεως κατά τρόπο ώστε το πρόστιμο για παράλειψη να επιβάλλεται επί ημερησίας βάσεως κατόπιν [σελ. 8 του πρωτοτύπου] τριπλασιασμού του ποσού του χωρίς ο φορολογούμενος να έχει ακόμη λάβει γνώση της προηγούμενης αποφάσεως, όπερ σημαίνει ότι είναι αδύνατη η θεραπεία της παραλείψεως προτού επιβληθεί το επόμενο πρόστιμο. Με άλλα λόγια, οι διατάξεις του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων σχετικά με το πρόστιμο για παράλειψη θεσπίζουν ένα ιδιαιτέρως κατασταλτικό και τιμωρητικού χαρακτήρα καθεστώς, ενδέχεται δε να αντίκεινται στο δίκαιο της Ένωσης για τον λόγο ότι, ενώ το άρθρο 7/D του νόμου αυτού προβλέπει, για την περίπτωση των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή εταιριών που δεν εκπληρώνουν την υποχρέωση

δηλώσεως ενάρξεως εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 7/B, παράγραφος 1, του ιδίου νόμου, τη δυνατότητα να τους επιβληθεί πρόστιμο για παράλειψη για ανώτατο συνολικό ποσό ενός δισεκατομμυρίου HUF για έκαστη παράβαση, αντιθέτως, για την περίπτωση των εμπορικών εταιριών με καταστατική έδρα στην Ουγγαρία, το άρθρο 172, παράγραφοι 2 και 7 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας προβλέπει, όσον αφορά την αθέτηση των υποχρεώσεων αναγγελίας, δηλώσεως ενάρξεως εργασιών ή μεταβολών και υποβολής φορολογικής δηλώσεως, κύρωση ουσιωδώς χαμηλότερου ανώτατου ποσού (επιτρέπει την επιβολή προστίμου για παράλειψη ύψους 500 000 HUF ή, κατά περίπτωση, έως ενός εκατομμυρίου HUF). Πέραν τούτου, οι εταιρίες με καταστατική έδρα στην Ουγγαρία, οι οποίες παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες με εκείνες που παρέχει η προσφεύγουσα, μπορούν να εκπληρώνουν τις απορρέουσες από τον νόμο για τον φόρο διαφημίσεων υποχρεώσεις τους κατά τρόπο σημαντικά απλούστερο, οι δε κυρώσεις που μπορούν να τους επιβληθούν είναι δυσαναλόγως χαμηλότερου ποσού. Λαμβανομένου υπόψη ότι το συνολικό ποσό του προστίμου για παράλειψη μπορεί να επιβληθεί στον υποκείμενο στον φόρο εντός πέντε ημερών –με την επί ημερησίας βάσεως έκδοση αποφάσεων–, καθίσταται αδύνατο για μια αλλοδαπή εταιρία να αποτρέψει την αύξηση του ποσού του εν λόγω προστίμου.

Κατά την κρίση του παρόντος δικαστηρίου, η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν παρέχει σαφείς κατευθυντήριες γραμμές στα εθνικά δικαστήρια όσον αφορά τα ζητήματα που εγείρονται στην παρούσα υπόθεση, την ίδια δε στιγμή η κατά το άρθρο 7/B, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων υποχρέωση δηλώσεως ενάρξεως εργασιών και το πρόστιμο για παράλειψη σε περίπτωση αθετήσεως της υποχρεώσεως αυτής είναι ιδιαιτέρως επιζήμια για τις συσταθείσες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες και δύνανται να περιορίσουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών εντός της Ένωσης. Τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την επιλογή των κυρώσεων, να τηρούν την αρχή της αναλογικότητας, ένα δε πρόστιμο το ποσό του οποίου μπορεί να είναι έως 2 000 φορές υψηλότερο δύναται να είναι συμβατό με την αρχή της αναλογικότητας μόνον εάν –λαμβανομένης επίσης υπόψη της βαρύτητας της παραβάσεως– είναι αναγκαίο από απόψεως καταστολής και προλήψεως, δεν είναι όμως βέβαιο ότι η διάταξη του άρθρου 7/B του νόμου για τον φόρο διαφημίσεων πληροί τα κριτήρια αυτά.

Το παρόν δικαστήριο εκτιμά ότι ενδέχεται επίσης να συντρέχει προσβολή του δικαιώματος σε χρηστή διοίκηση, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 41, παράγραφος 1, του Χάρτη, λαμβανομένου υπόψη ότι το πρόστιμο για παράλειψη επιβάλλεται επί ημερησίας βάσεως κατόπιν τριπλασιασμού του ποσού του χωρίς ο εγκατεστημένος στην αλλοδαπή πάροχος υπηρεσιών να έχει ακόμη λάβει γνώση της προηγούμενης αποφάσεως, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να θεραπεύσει την παράλειψή του προτού του επιβληθεί το επόμενο πρόστιμο, όπερ σημαίνει ότι το ποσό του προστίμου θα ανέλθει μετά βεβαιότητας στο ανώτατο ποσό του ενός δισεκατομμυρίου HUF.

Κατά την κρίση του διοικητικού δικαστηρίου που έχει επιληφθεί της παρούσας υποθέσεως, ενδέχεται επίσης να συντρέχει παράβαση του άρθρου 41, παράγραφοι

1 και 2, στοιχείο α', του Χάρτη εφόσον η απόφαση δεν είναι δεκτική διοικητικής παρά μόνον ένδικης προσφυγής κατά την εκδίκαση της οποίας επιτρέπεται αποκλειστικώς και μόνον η έγγραφη απόδειξη χωρίς, επιπλέον, το δικαστήριο να μπορεί να διεξαγάγει επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Το παρόν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο διευκρινίσεις ως προς το εάν η περιγραφείσα νομοθεσία είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 56 ΣΛΕΕ και του [άρθρου 41], παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', του Χάρτη.

[παραλειπόμενα] [δικονομικά ζητήματα του εσωτερικού δικαίου] **[σελ. 9 του πρωτοτύπου]**

Βουδαπέστη, 13 Ιουλίου 2018

[παραλειπόμενα] [υπογραφές]

ΕΠΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑ