

Υπόθεση C-418/22**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου****Ημερομηνία καταθέσεως:**

21 Ιουνίου 2022

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Βέλγιο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

8 Ιουνίου 2022

Προσφεύγουσα:

SA CEZAM

Καθού:

État belge

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης επιδιώκει, μεταξύ άλλων, επανυπολογισμό των αναλογικών φορολογικών προστίμων που της επέβαλε η βελγική φορολογική αρχή λόγω της μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ. Υποστηρίζει ότι τα πρόστιμα αυτά δεν πρέπει να υπολογίζονται επί του ακαθάριστου ποσού του φόρου, αλλά επί του καθαρού ποσού αυτού, δηλαδή βάσει του ΦΠΑ που οφείλεται μετά τον καταλογισμό του ΦΠΑ εισροών.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Το tribunal de première instance du Luxembourg (πρωτοβάθμιο δικαστήριο της επαρχίας Λουξεμβούργου, Βέλγιο) κρίνει ότι, για να μπορέσει να αποφανθεί επί της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ερωτήματα που αφορούν τη συμβατότητα των διατάξεων του εθνικού δικαίου περί επιβολής φορολογικών προστίμων σε περίπτωση μη καταβολής ΦΠΑ με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και με τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

Προδικαστικά ερωτήματα

1) Αντιτίθενται τα άρθρα 62, [σημείο 2], 63, 167, 206, 250 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και η αρχή της αναλογικότητας, όπως έχει ερμηνευθεί, κυρίως, στην απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Μαΐου 2019 EN.SA (C-712/17), σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, σε εθνικές διατάξεις, όπως το άρθρο 70, [παράγραφος 1,] του Code de la TVA (κώδικα ΦΠΑ), το άρθρο 1 και η κατηγορία V του πίνακα G που προσαρτάται στο arrêt^é royal n^o 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (βασιλικό διάταγμα αριθ. 41 περί καθορισμού των αναλογικών φορολογικών προστίμων στο πεδίο του φόρου προστιθέμενης αξίας), δυνάμει των οποίων, σε περίπτωση που διαπιστωθούν ανακρίβειες κατά τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων ως προς το περιεχόμενό τους, για την επιβολή κυρώσεων για φορολογητέες πράξεις που δεν έχουν εγγραφεί, εν όλω ή εν μέρει και για ποσό μεγαλύτερο των 1.250 ευρώ, η παράβαση τιμωρείται με μειωμένο κατ' αποκοπήν πρόστιμο σε ποσοστό 20 % επί του οφειλόμενου φόρου, χωρίς ο φόρος εισροών, ο οποίος λόγω μη δηλώσεως δεν έχει αφαιρεθεί, να μπορεί να αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του προστίμου, ενώ, δυνάμει του [άρθρου 1, δεύτερο εδάφιο], του arrêt^é royal n^o 41 (βασιλικού διατάγματος αριθ. 41), η κλίμακα μειώσεως που προβλέπεται στους πίνακες A έως J του παραρτήματος του εν λόγω διατάγματος εφαρμόζεται μόνο υπό την προϋπόθεση ότι οι παραβάσεις για τις οποίες επιβάλλονται κυρώσεις έχουν διαπραχθεί χωρίς την πρόθεση να αποφευχθεί η καταβολή του φόρου ή να επιτραπεί η αποφυγή του;

2) Ασκειί επιρροή επί της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα το κατά πόσον ο υποκείμενος στον φόρο έχει καταβάλει οικειοθελώς το ποσό του οφειλόμενου φόρου κατόπιν του ελέγχου, προκειμένου να τακτοποιηθεί το ζήτημα της μη ολοσχερούς καταβολής του φόρου και, επομένως, να επιτευχθεί η διασφάλιση της ορθής εισπράξεώς του;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Άρθρο 62, σημείο 2:

«Νοούνται ως:

[...]

2) “απαιτητό του φόρου”, το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί».

Άρθρο 63:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

Άρθρο 167

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός».

Άρθρο 206

«Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης 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».

Άρθρο 250

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

[...]

Άρθρο 273

«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».

Σχετικές εθνικές διατάξεις

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Κώδικας φόρου προστιθέμενης αξίας)

Άρθρο 70

«1. Για οποιαδήποτε παράβαση της υποχρέωσης καταβολής του φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του φόρου που διαφεύγει ή καταβάλλεται καθυστερημένα.

[...].»

Άρθρο 84

«[...]

Εντός των ορίων που προβλέπονται από το νόμο, το ποσό των αναλογικών φορολογικών προστίμων που προβλέπονται από τον παρόντα κώδικα [...] καθορίζεται βάσει κλίμακας της οποίας οι διαβαθμίσεις ορίζονται από τον Βασιλιά».

To arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (βασιλικό διάταγμα αριθ. 41 της 30ής Ιανουαρίου 1987 περί καθορισμού των αναλογικών φορολογικών προστίμων στο πεδίο του φόρου προστιθέμενης αξίας)

Άρθρο 1

«Η κλίμακα μείωσης των αναλογικών φορολογικών προστίμων στο πεδίο του φόρου προστιθέμενης αξίας καθορίζεται ως εξής:

1° για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν από την 1η Νοεμβρίου 1993, στον πίνακα Α, και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μετά τις 31 Οκτωβρίου 1993, στον πίνακα G του παραρτήματος του παρόντος διατάγματος, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, του Code de la taxe sur la valeur ajoutée (κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας).

[...].»

Παράρτημα

«Πίνακας G – ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 70, ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1, ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ

Τμήμα 1 - Εσωτερικές και ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

[...]

V. Ανακρίβειες που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων ως προς το περιεχόμενό τους:

οι φορολογητέες πράξεις δεν έχουν εγγραφεί, εν όλω ή εν μέρει, ή έχουν εγγραφεί καθυστερημένα στη δήλωση που προβλέπεται για τον σκοπό αυτό.

το πρόσωπο που δεν υποχρεούται να υποβάλει δήλωση παραλείπει να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο εντός της ταχθείσας προθεσμίας και με τον προβλεπόμενο τρόπο.

Το ποσό των οφειλόμενων φόρων για ελεγχόμενη περίοδο ενός έτους είναι:

- κατώτερο ή ίσο με 1 250 ευρώ: 10 % του οφειλόμενου φόρου
- ανώτερο των 1 250 ευρώ: 20 % του οφειλόμενου φόρου

[...].».

Συνοπτική παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον Ιούνιο του 2013.
- 2 Στις 10 Νοεμβρίου 2015 συντάχθηκε σημείωμα τακτοποιήσεως προς επίτευξη συμφωνίας για το έτος 2013. Καθώς δεν υπήρξε ανταπόκριση, απεστάλη έγγραφο υπόμνησης, χωρίς περαιτέρω επιτυχία. Ως εκ τούτου, συντάχθηκε πράξη καταλογισμού ΦΠΑ για το έτος 2013 η οποία κοινοποιήθηκε στην εταιρία.
- 3 Καθώς οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ επίσης δεν υποβλήθηκαν ούτε για τα έτη 2014 και 2015 παρά τις παρατηρήσεις και τις υπομνήσεις, πραγματοποιήθηκε αυτεπάγγελτη φορολόγηση γι' αυτά τα δύο έτη.
- 4 Στη συνέχεια, το 2017, διεξήχθη ειδικός έλεγχος, επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει, εκ νέου, όλες τις δηλώσεις της και δεν είχε καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων.
- 5 Τα οφειλόμενα ποσά, σύμφωνα με τις ειδοποιήσεις καταβολής φόρου, ανέρχονται σε:
 - για το 2013:
 - ΦΠΑ οφειλόμενος μετά τον διακανονισμό: 278 880,50 ευρώ·
 - πρόστιμα: 265 940 ευρώ·
 - τόκοι υπολογιζόμενοι έως τις 20 Μαρτίου 2016: 58 007,04 ευρώ.
 - για τα έτη 2014 και 2015:
 - ΦΠΑ που οφείλεται μετά τον διακανονισμό: 1 430 991,16 ευρώ·
 - πρόστιμα: 923 650,00 ευρώ·
 - τόκοι υπολογιζόμενοι έως τις 20 Ιανουαρίου 2017: 137 375,04 ευρώ.

- για τον ειδικό έλεγχο που καλύπτει την περίοδο από 31 Ιανουαρίου 2017 έως 30 Ιουνίου 2017:

- οφειλόμενος ΦΠΑ: 88 610,36 ευρώ·
- πρόστιμα: 14 290 ευρώ·
- τόκοι υπολογιζόμενοι έως τις 20 Δεκεμβρίου 2017: 4 962,16 ευρώ.

6 Τα οφειλόμενα πρόστιμα αντιστοιχούν στο 20 % του ακαθάριστου ΦΠΑ, δηλαδή χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο εκπεστέος ΦΠΑ.

Βασικά επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Κατά την προσφεύγουσα, το πρόστιμο πρέπει να υπολογίζεται επί του οφειλόμενου φόρου μετά τον καταλογισμό του εκπεστέου ΦΠΑ, δηλαδή επί του καθαρού ποσού του φόρου (μετά την αφαίρεση του καταβληθέντος φόρου εισροών) και όχι επί του ακαθάριστου ποσού του.
- 8 Κατ' αρχάς, το εθνικό δίκαιο προβλέπει ότι η κύρωση αντιστοιχεί στο 20 % «του οφειλόμενου φόρου» [κατηγορία V του πίνακα G του παραρτήματος του arrêt royal n° 41 (βασιλικού διατάγματος αριθ. 41)], δηλαδή μετά τον καταλογισμό του εκπεστέου ΦΠΑ. Διαφορετικά, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον φόρο προστιθέμενης αξίας που *in fine* δεν οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο.
- 9 Ακολούθως, το συμπέρασμα αυτό απορρέει από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 10 Η προσφεύγουσα παραπέμπει συναφώς στην απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι μολονότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες, σε περίπτωση μη τηρήσεως των προβλεπόμενων με τη νομοθεσία της Ένωσης προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ωστόσο οφείλουν να ασκούν τη σχετική αρμοδιότητα τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις αρχές του, μεταξύ άλλων τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 11 Συνεπώς, το Δικαστήριο συνεχίζει «οι κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που μνημονεύονται στο άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ούτε να διακυβεύουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ» και «πρόστιμο ίσο προς το 100 % του ποσού του κακώς εκπεσθέντος φόρου εισροών, το οποίο έχει επιβληθεί χωρίς να ληφθεί υπόψη ότι υπήρξε νομότυπη καταβολή ίδιου ποσού ΦΠΑ επί των εκροών και ότι, εκ του λόγου αυτού, το Δημόσιο δεν υπέστη καμία απώλεια φορολογικών εσόδων, συνιστά κύρωση δυσανάλογη προς τον σκοπό που επιδιώκει» (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C- 712/17, EU:C:2019:374, σκέψεις 39 και 42).

- 12 Η προσφεύγουσα συνάγει από αυτό ότι :
- 1) «Η οφειλή του υποκείμενου στον φόρο συνίσταται πάντοτε στον οφειλόμενο επί των εκροών φόρο μείον τον εκπεστέο επί των εισροών φόρο από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που του παρέχονται κατά την ίδια φορολογική περίοδο» (προτάσεις της γενικής εισαγγελέα Kokott στην υπόθεση EN.SA., C- 712/17, EU:C:2019:35, σημείο 62, βλ. επίσης απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C- 712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 41)·
 - 2) Για την ίδια φορολογική περίοδο, ο φόρος επί των εκροών και ο φόρος επί των εισροών συνδέονται αρρήκτως μεταξύ τους·
 - 3) Η αρχή της αναλογικότητας υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μην επιβάλουν πρόστιμο ίσο με τον εκπεστέο ΦΠΑ, διαφορετικά η έκπτωση δεν είναι πλέον συμφέρουσα και στερείται σημασίας·
 - 4) Είναι απαραίτητο να εξεταστεί εάν εξαλείφεται ο κίνδυνος φορολογικών ζημιών.
- 13 Η βελγική φορολογική διοίκηση, παραβλέποντας το δικαίωμα εκπτώσεως, δεν υπολογίζει το πρόστιμο βάσει της πραγματικής φορολογικής οφειλής του υποκείμενου στον φόρο, δεδομένου ότι το αναλογικό πρόστιμο ύψους 20 % υπολογίζεται εν μέρει επί του εκπεστέου ΦΠΑ (το ποσό του οποίου, εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται από τη φορολογική διοίκηση), γεγονός που μειώνει το εύρος/την αναγκαιότητα του δικαιώματος εκπτώσεως και θίγει την ουδετερότητα του φόρου στερώντας από τον υποκείμενο στον φόρο τις (θετικές) συνέπειες του δικαιώματος εκπτώσεως.
- 14 Πράγματι, «[ο]ι δύο τρόποι υπολογισμού μπορεί [...] να προκαλέσουν σημαντικές διαφοροποιήσεις. Σε μια ακραία περίπτωση, όταν τα ποσά του οφειλόμενου φόρου και του εκπεστέου φόρου είναι ίδια, [...] το αναλογικό πρόστιμο μπορεί [αν το πρόστιμο υπολογιστεί επί του καθαρού ποσού] να είναι μηδενικό, καθώς ο συμψηφισμός μεταξύ των δύο ποσών θα έχει ως αποτέλεσμα επίσης μηδενικό υπόλοιπο» (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive ?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Για παράδειγμα, εφαρμόζοντας το επίμαχο πρόστιμο του 20 % στην υπό κρίση υπόθεση, στην υποτιθέμενη περίπτωση παράβασης που αφορά σε οφειλόμενο φόρο ύψους 10 000 ευρώ για τον οποίο μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα εκπτώσεως ύψους 5 000 ευρώ, ο υπολογισμός επί του ακαθάριστου ποσού θα έχει ως αποτέλεσμα αναλογικό πρόστιμο ύψους 2 000 ευρώ (20 % των 10 000 ευρώ), ενώ ο υπολογισμός με βάση το καθαρό ποσό θα οδηγήσει σε πρόστιμο 1 000 ευρώ (το 20 % του τελικού υπολοίπου, ήτοι 10 000 – 5 000) (βλ., κατ' αναλογίαν, Houet, C., όπ.π.).
- 16 Όσον αφορά τον κίνδυνο φορολογικής ζημίας, η προσφεύγουσα επισημαίνει ότι αυτός είναι ανύπαρκτος εν προκειμένω, στο μέτρο που το εκπεστέο μέρος επί του

οποίου η διοίκηση προτίθεται να επιβάλει το αναλογικό πρόστιμο δεν περιλαμβάνεται στα φορολογικά έσοδα του Βελγικού κράτους.

- 17 Η προσφεύγουσα προσθέτει ότι, σε προηγούμενη υπόθεση, η φορολογική διοίκηση δέχθηκε να υπολογιστεί το αναλογικό πρόστιμο βάσει του «οφειλόμενου φόρου επί των εκροών μετά την αφαίρεση του εκπεστέου φόρου εισροών κατά την ίδια φορολογική περίοδο» (απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2021 του αιτούντος δικαστηρίου).

Βασικά επιχειρήματα του καθού της κύριας δίκης

- 18 Κατά το Βελγικό Δημόσιο, το άρθρο 70, παράγραφος 1, του Code de la TVA (κώδικα ΦΠΑ) προβλέπει ότι «για οποιαδήποτε παράβαση της υποχρέωσης καταβολής του φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του φόρου που διαφεύγει ή καταβάλλεται καθυστερημένα», με αποτέλεσμα η βάση υπολογισμού του προστίμου να είναι το αδήλωτο ποσό ΦΠΑ, καθώς καμία διάταξη δεν προβλέπει υπολογισμό του προστίμου επί του ποσού του οφειλόμενου φόρου μετά την αφαίρεση του εκπεστέου ΦΠΑ. Ο μόνος φόρος για τον οποίο υπάρχει υποχρέωση καταβολής είναι ο απαιτητός φόρος, δηλαδή, σύμφωνα με το άρθρο 62, σημείο 2, της οδηγίας 2006/112/EK, «το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί».
- 19 Όσον αφορά την απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), δεν εφαρμόζεται στην προκειμένη περίπτωση, στο μέτρο που αφορά τους ειδικούς μηχανισμούς του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112/EK (δικαίωμα εκπτώσεως) και του άρθρου 203 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο προβλέπει ότι «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο».
- 20 Στην υπόθεση αυτή που αφορά πλασματικές συναλλαγές (εταιρίες του ίδιου ομίλου πουλούσαν και στη συνέχεια αγόραζαν εκ νέου ίδιες ποσότητες ηλεκτρικής ενέργειας στην ίδια τιμή), ο εκδότης του τιμολογίου είχε καταβάλει το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στο τιμολόγιο σχετικά με πράξη που κρίθηκε πλασματική πριν από την έκπτωσή του κατά την επαναγορά. Συνεπώς, οι απαιτήσεις των άρθρων 168 και 203 της οδηγίας 2006/112/EK επιβάλλονταν από κοινού στον ίδιο φορέα, μολονότι η πράξη δεν είχε παράσχει κανένα φορολογικό όφελος στους φορείς που τη διενήργησαν ούτε, αντίστοιχα, είχε ως αποτέλεσμα να ζημιωθεί το Δημόσιο Ταμείο.
- 21 Στο συγκεκριμένο αυτό πλαίσιο, το Δικαστήριο έκρινε αντίθετες προς τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας εθνικές διατάξεις που τιμωρούν την παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ με πρόστιμο ίσο με το ποσό της εκπτώσεως χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ποσό της φορολογικής οφειλής. Επομένως, τα συμπεράσματα που απορρέουν από την απόφαση αυτή δεν μπορούν να επεκταθούν σε άλλες περιπτώσεις, όπως, εν προκειμένω, στην περίπτωση κύρωσης για παρατυπία στην καταβολή του ΦΠΑ (και όχι στην έκπτωσή του).

- 22 Στην προκειμένη περίπτωση, τα πρόστιμα πράγματι δεν επιβλήθηκαν για παράνομη έκπτωση που δεν επιφέρει ζημία εις βάρος του Δημοσίου Ταμείου (μηδενική φορολογική οφειλή), αλλά για τον λόγο ότι δεν είχε καταβληθεί ΦΠΑ στις συναλλαγές εκροών, με αποτέλεσμα να αποκτήσει πλεονέκτημα ο φορολογούμενος (με τη μορφή πιστωτικής γραμμής εις βάρος του Δημοσίου Ταμείου) και να προκληθεί απώλεια φορολογικών εσόδων εάν δεν ανακτηθεί ο οφειλόμενος φόρος. Επιπλέον, η κύρωση δεν ισοδυναμεί με το 100 % των παράνομων εκπτώσεων, αλλά με το 20 % του οφειλόμενου ΦΠΑ, κύρωση που θεωρείται αναλογική από τα εφετεία και το ακυρωτικό δικαστήριο του Βελγίου.
- 23 Η χρήση του καθαρού ποσού του ΦΠΑ ως βάσης υπολογισμού θα είχε την παράλογη συνέπεια το αναλογικό πρόστιμο να μπορεί να είναι μηδενικό (βλ. σημείο 14 της παρούσας συνόψεως), με αποτέλεσμα να μην επιβάλλεται πρόστιμο στον υποκείμενο στον φόρο, ακόμη και αν αυτός έχει παραβιάσει την υποχρέωσή του να καταβάλει τον φόρο.
- 24 Το καθού διευκρινίζει ότι, ως μέτρο μείωσης, δέχθηκε στην παρούσα υπόθεση τον άμεσο καταλογισμό των εκπεστέων φόρων. Ωστόσο, αυτός ο καταλογισμός εμφανίζεται ως μέθοδος διακανονισμού και ουδόλως τροποποιεί τη βάση υπολογισμού των προστίμων.

Συνοπτική παρουσίαση των λόγων της προδικαστικής παραπομπής

- 25 Σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK, τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία να θεσπίζουν μέτρα για να διασφαλίζουν την ορθή είσπραξη του φόρου και την αποφυγή της απάτης.
- 26 «[E]λλείπει 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. Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας» (απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C- 564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59). Επομένως, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει πάντως να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών και δεν πρέπει συνεπώς να εφαρμόζονται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C- 138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 28 και 29).
- 27 Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν ορισμένη 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 (αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C- 564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 60, της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA.,

C- 712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 40, και της 15ης Απριλίου 2021, Grupa Warzywna, C- 935/19, EU:C:2021:287, σκέψη 27).

- 28 Το tribunal de première instance du Luxembourg (πρωτοβάθμιο δικαστήριο της επαρχίας Λουξεμβούργου) διερωτάται κατά πόσον, μολονότι η αρχή της ουδετερότητας δεν εφαρμόζεται άμεσα στις κυρώσεις που προβλέπονται σε περίπτωση μη συμμορφώσεως του υποκειμένου στον φόρο με τις υποχρεώσεις του, η αρχή αυτή λαμβάνεται υπόψη, άμεσα ή έμμεσα, στο πλαίσιο της εξέτασεως της συμμορφώσεως με την προαναφερθείσα αρχή της αναλογικότητας ενός συστήματος αναλογικών προστίμων, όπως αυτό που προβλέπεται από το βελγικό δίκαιο, ιδίως από το άρθρο 70, παράγραφος 1, του Code de la taxe sur la valeur ajoutée (κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας) και από το arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (βασιλικό διάταγμα αριθ. 41 για τον καθορισμό του ποσού των αναλογικών φορολογικών προστίμων στο πεδίο του φόρου προστιθέμενης αξίας).
- 29 Ως εκ τούτου, υφίσταται δυσχέρεια ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, λόγω της οποίας το εν λόγω δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να υποβάλει στο Δικαστήριο σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ τα ανωτέρω προδικαστικά ερωτήματα.