

**Υπόθεση C-331/23**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

25 Μαΐου 2023

**Αιτούν δικαστήριο:**

Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent  
(διοικητικό πρωτοδικείο της Ανατολικής Φλάνδρας, τμήμα Γάνδης,  
Βέλγιο)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

22 Μαΐου 2023

**Προσφεύγουσα:**

Dranken Van Eetvelde NV

**Καθού:**

Βελγικό Δημόσιο

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Η κύρια δίκη αφορά φοροδιαφυγή ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας με εικονικά τιμολόγια.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η οποία υποβλήθηκε δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να εξετάσει το άρθρο 51*bis*, παράγραφος 4, του Belgische Btw-wetboek (βελγικού κώδικα περί ΦΠΑ, στο εξής: WBTW) ως προς τη συμβατότητά του με την αρχή της αναλογικότητας, με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και με το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ. Διερωτάται, επίσης, εάν η σώρευση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στην υπό κρίση υπόθεση συνάδει με την αρχή *ne bis in idem* κατά την έννοια του άρθρου 50 του Χάρτη.

### Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Αντίκειται το άρθρο 51*bis*, παράγραφος 4, του WBTW στο άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι η εν λόγω εθνική διάταξη προβλέπει πλήρη και άνευ όρων ευθύνη, την οποία τα δικαστήρια δεν δύνανται να εκτιμήσουν βάσει της συμμετοχής εκάστου εμπλεκόμενου στη φοροδιαφυγή;
- 2) Αντίκειται το άρθρο 51*bis*, παράγραφος 4, του WBTW στο άρθρο 205 της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στον τομέα του ΦΠΑ, όταν η εν λόγω εθνική διάταξη έχει την έννοια ότι ένα πρόσωπο είναι αλληλεγγύως υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ αντί του εκ του νόμου οφειλέτη, χωρίς να είναι απαραίτητο να ληφθεί υπόψη η έκπτωση ΦΠΑ την οποία δύναται να ζητήσει ο εκ του νόμου οφειλέτης;
- 3) Έχει το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει σώρευση (διοικητικών και ποινικών) κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα, οι οποίες απορρέουν από διαφορετικές διαδικασίες, για τις αυτές υλικές πράξεις οι οποίες, όμως, τελέστηκαν σε διαδοχικά έτη (αλλά από απόψεως ποινικού δικαίου θα θεωρούνταν ως έγκλημα κατ' εξακολούθηση με την ίδια εγκληματική πρόθεση), όπου η πράξη που αφορά ένα έτος διώκεται με διοικητικές κυρώσεις, ενώ η πράξη που αφορά άλλο έτος διώκεται με ποινικές κυρώσεις; Πρέπει αυτές οι πράξεις να μην εκληφθούν ως άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους, διότι τελέστηκαν σε διαδοχικά έτη;
- 4) Έχει το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι μπορεί να κινηθεί σε βάρος προσώπου διαδικασία επιβολής διοικητικού προστίμου ποινικού χαρακτήρα για πράξη για την οποία έχει ήδη εκδοθεί αμετάκλητη ποινική απόφαση σε βάρος του, όπου αμφότερες οι διαδικασίες διεξάγονται εντελώς ανεξάρτητα μεταξύ τους και το μοναδικό εχέγγυο ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων συνάδει με τη σοβαρότητα της επίδικης παράβασης συνίσταται στη δυνατότητα του φορολογικού δικαστηρίου να προβεί σε έλεγχο αναλογικότητας επί της ουσίας, ενώ η εθνική ρύθμιση δεν προβλέπει κανόνες ως προς τούτο, αλλά ούτε και κανόνες που επιτρέπουν στη διοικητική αρχή να λαμβάνει υπόψη την ήδη επιβληθείσα ποινική κύρωση;

### Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 50 (αρχή *ne bis in idem*)

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρο 205 (αλληλέγγυα ευθύνη καταβολής του ΦΠΑ)

### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Grondwet (Σύνταγμα), άρθρο 10 (αρχή της ισότητας), άρθρο 11 (απαγόρευση διακρίσεων) και άρθρο 172 (αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης)

Btw-wetboek (κώδικας περί ΦΠΑ), άρθρο 51*bis*, παράγραφος 4 (αλληλέγγυα ευθύνη καταβολής του ΦΠΑ), άρθρο 70, παράγραφοι 1 και 2 (πρόστιμα), άρθρο 84*ter* (υποχρέωση γνωστοποίησης ενδείξεων φοροδιαφυγής σε περιπτώσεις παράτασης του χρόνου παραγραφής), άρθρο 85, παράγραφος 1 (είσπραξη)

Wetboek van strafvordering (κώδικας ποινικής δικονομίας), άρθρο 29, παράγραφος 3 (υποχρέωση της Διοίκησης για γνωστοποίηση υπονοιών φοροδιαφυγής στην εισαγγελία)

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης**

- 1 Η προσφεύγουσα είναι έμπορος ποτών. Οι βελγικές φορολογικές αρχές διενήργησαν έλεγχο στις δηλώσεις ΦΠΑ αυτής για το φορολογικό έτος 2011. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκαν παρατυπίες. Στην προσφεύγουσα προσάπτεται έκδοση εικονικών τιμολογίων σχετικά με την παράδοση ποτών σε ιδιώτες. Κατά τις φορολογικές αρχές, στην πραγματικότητα τα ποτά έχουν παραδοθεί σε υποκείμενους στον φόρο πελάτες (ιδιοκτήτες ξενοδοχείων και εστιατορίων) οι οποίοι φέρονται να τα έχουν μεταπωλήσει «μαύρα».
- 2 Οι ίδιες παραβάσεις είχαν ήδη διαπιστωθεί κατά τους δύο τελευταίους φορολογικούς ελέγχους (για τα φορολογικά έτη 2001-2002 και το φορολογικό έτος 2004). Για αυτές η εναγόμενη είχε καταδικαστεί και με τις αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008 και της 17ης Νοεμβρίου 2008, με κάθε μία από τις οποίες της είχε επιβληθεί πρόστιμο.
- 3 Στις 21 Δεκεμβρίου 2018, η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή κατά εντολής πληρωμής εκδοθείσας στις 10 Δεκεμβρίου 2018 για την είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ και των οφειλόμενων προστίμων.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 4 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου ουδείς δύναται να καταστεί άνευ όρων υπόχρεος για τη φοροδιαφυγή άλλου προσώπου (το οποίο, ωστόσο, προβλέπεται στο άρθρο 51*bis*, παράγραφος 4, του WBTW). Τέτοιου είδους άνευ όρων ευθύνη βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και για την

καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 21ης Δεκεμβρίου 2011 και της 11ης Μαΐου 2006 καθώς και περαιτέρω νομολογία στην οποία παραπέμπουν οι εν λόγω αποφάσεις). Με τον τρόπο αυτόν, κατά την προσφεύγουσα, παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

- 5 Το καθού υποστηρίζει ότι η άνευ όρων ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ δεν αντιβαίνει ούτε στην αρχή της αναλογικότητας ούτε στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στον τομέα του ΦΠΑ και ότι δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής *ne bis in idem*.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 6 Δεδομένου ότι το άρθρο 51*bis*, παράγραφος 4, του WBTW έχει ως περιεχόμενο την άνευ όρων ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ, θα μπορούσε η ως άνω διάταξη να αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας ή/και στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στον τομέα του ΦΠΑ.
- 7 Εξάλλου, έγινε επίκληση και της αρχής *ne bis in idem*. Βάσει της αρχής αυτής, έπειτα από την πρώτη τελεσίδικη ποινική καταδίκη, αποκλείεται δεύτερη ποινική δίωξη σε βάρος του ίδιου προσώπου για την αυτή πράξη. Η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται διαφορετικά αναλόγως με το αν αφορά τον φόρο εισοδήματος ή τον ΦΠΑ.
- 8 Τέλος, σημαντικό νομικό ζήτημα, το οποίο χρήζει εξέτασης υπό το πρίσμα των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, αποτελεί το θέμα της σώρευσης διοικητικής και ποινικής κύρωσης η οποία συνδέεται με την ίδια εγκληματική πρόθεση.
- 9 Η απάντηση στα ανωτέρω ερωτήματα είναι σημαντική προκειμένου να καταστεί δυνατό να κριθεί εάν η προσφεύγουσα υποχρεούται στην καταβολή των διαφυγόντων φόρων.