



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAL BOBEK
της 10ης Νοεμβρίου 2016¹²

Υπόθεση C-564/15

Tibor Farkas

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága
[αίτηση του Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ουγγαρία)

για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως]

«Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Μηχανισμός αντιστροφής επιβαρύνσεως — Άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' — Απόφαση φορολογικών αρχών καταλογίζουσα “διαφορά ΦΠΑ” σε αγοραστή αγαθού — Αδυναμία εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών — Επιβολή προστίμου — Αναλογικότητα προστίμου»

I – Εισαγωγή

1. Ο T. Farkas (στο εξής: προσφεύγων) αγόρασε στο πλαίσιο πλειστηριασμού, από αφερέγγυα εταιρεία (στο εξής: πωλήτρια), ένα κινητό στέγαστρο. Ο προσφεύγων κατέβαλε το τίμημα της πώλησεως, καθώς και το ποσό του ΦΠΑ που επέβαλε η πωλήτρια για τη συγκεκριμένη παροχή. Ακολούθως, επιδίωξε να εκπέσει το εν λόγω ποσό στις δηλώσεις του ΦΠΑ. Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές επισήμαναν ότι η συναλλαγή θα έπρεπε να είχε υποβληθεί στον μηχανισμό αντίστροφης επιβαρύνσεως. Βάσει του εν λόγω μηχανισμού, ο προσφεύγων ήταν υποχρεωμένος να καταβάλει τον ως άνω ΦΠΑ στις αρχές. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές αρχές απαίτησαν την εν λόγω καταβολή και, επιπροσθέτως, επέβαλαν στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το 50 % του οφειλόμενου ΦΠΑ.

2. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο κατά πόσον τέτοιες αποφάσεις των φορολογικών αρχών συνάδουν με την οδηγία 2006/112/ΕΚ (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)³.

3. Εντούτοις, πριν δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, είναι αναγκαίο να εξεταστεί ένα προκαταρκτικό ζήτημα. Τούτο το προκαταρκτικό ζήτημα, το οποίο τέθηκε παρεμπιπτόντως με τα ερωτήματα που απηύθυνε το αιτούν δικαστήριο, αφορά την ορθή εφαρμογή του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ και τον χαρακτηρισμό της παραδόσεως στην προκειμένη περίπτωση ως παραδόσεως κινητού ή ακινήτου.

1 — Γλώσσα πρωτοτύπου: η αγγλική.

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

II – Εφαρμοστέο δίκαιο

A – Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση χρόνο, προέβλεπε ότι «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202».

5. Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στο φόρο αποδέκτης της «παράδοσης[ς] ακινήτων που πωλούνται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης».

6. Το άρθρο 226, παράγραφος 11, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, όταν ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος του φόρου, για τους σκοπούς του ΦΠΑ κατ' αρχήν απαιτείται η αναγραφή στα τιμολόγια μόνον των εξής στοιχείων: «η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή σε κάθε άλλη ένδειξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται ή υπάγεται στη διαδικασία αντιστροφής της επιβάρυνσης».

B – Το εθνικό δίκαιο

7. Το άρθρο 142, παράγραφος 1, του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (νόμος CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει ότι «ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή του αγαθού ή τον λήπτη της υπηρεσίας [...] (g) σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών επενδύσεων της επιχειρήσεως ή άλλων παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών με εμπορική αξία ανώτερη των 100 000 φιορινιών κατά τον χρόνο της εκτελέσεώς τους, εάν ο υποκείμενος στον φόρο για την εν λόγω εκτέλεση τελεί σε διαδικασία εκκαθαρίσεως ή σε οποιαδήποτε άλλη διαδικασία με την οποία κρίνεται οριστικώς η αδυναμία του πληρωμής».

8. Σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, σε μια συναλλαγή, τότε, σύμφωνα με το άρθρο 142, παράγραφος 7, του νόμου περί ΦΠΑ, «ο μεταβιβάζων το αγαθό ή ο πάροχος της υπηρεσίας υπέχουν την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου στο οποίο δεν εμφανίζεται [...] ο φόρος επί των εισροών [...]».

9. Σύμφωνα με το άρθρο 169, στοιχείο n, του νόμου περί ΦΠΑ, όταν ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής του αγαθού ή ο λήπτης των υπηρεσιών, τα τιμολόγια πρέπει να περιέχουν «την ένδειξη “fordított adózás”» (καθεστώς αντιστροφής επιβαρύνσεως).

III – Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία ενώπιον των εθνικών αρχών και τα προδικαστικά ερωτήματα

10. Ο προσφεύγων αγόρασε ένα κινητό στέγαστρο σε ηλεκτρονικό πλειστηριασμό, στο πλαίσιο αναγκαστικής εκποίησης των περιουσιακών στοιχείων της πωλήτριας, που διοργανώθηκε με πρωτοβουλία των φορολογικών αρχών.

11. Η πωλήτρια εξέδωσε τιμολόγιο σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού καθεστώτος ΦΠΑ, δηλώνοντας ως ημερομηνία παραδόσεως την 26η Νοεμβρίου 2012. Στη διάταξη περί παραπομπής αναφέρεται ότι ο προσφεύγων κατέβαλε το τίμημα πώλησεως συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ (στο εξής: πρώτο ποσό ΦΠΑ). Ακολούθως, με τις δηλώσεις του ΦΠΑ, ζήτησε την αντίστοιχη έκπτωση του φόρου.

12. Εντούτοις, όταν η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (περιφερειακή φορολογική διεύθυνση του Bács-Kiskun, στο εξής: πρωτοβάθμια φορολογική αρχή) διενήργησε έλεγχο στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, έκρινε ότι έπρεπε να είχε εφαρμοστεί ο μηχανισμός αντίστροφης επιβαρύνσεως του άρθρου 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ. Επομένως, ο προσφεύγων, ως αγοραστής του στεγάστρου, θα έπρεπε να είχε καταβάλει ΦΠΑ για τη συναλλαγή. Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή καταλόγισε στον προσφεύγοντα ποσόν ύψους 744 000 φιορινιών ως «διαφορά φόρου». Σύμφωνα με την ως άνω αρχή, το ποσό αυτό αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ που αναλογούσε στη συναλλαγή στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως (στο εξής: δεύτερο ποσό ΦΠΑ). Η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του εν λόγω ποσού και επέβαλε πρόστιμο ύψους 372 000 φιορινιών.

13. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε από τη δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, τη Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (γενική φορολογική διεύθυνση του Dél-alföld, στο εξής: καθής).

14. Ο προσφεύγων προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών υποθέσεων του Kecskemét). Υποστηρίζει ότι τέτοιες αποφάσεις των εθνικών φορολογικών αρχών παραβιάζουν το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η καθής τού στέρησε το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ απλώς και μόνο λόγω τυπικής πλημμέλειας, καθόσον το επίδικο τιμολόγιο είχε εκδοθεί από την πωλήτρια σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς αντί του καθεστώτος αντίστροφης επιβαρύνσεως. Ο ίδιος επισημαίνει ότι η πωλήτρια απέδωσε το πρώτο ποσό ΦΠΑ στη φορολογική αρχή. Ως εκ τούτου, η τελευταία δεν υπέστη καμία ζημία και είχε στη διάθεσή της όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για να καθορίσει το ακριβές ποσό του φόρου.

15. Το αιτούν δικαστήριο συμερίζεται ορισμένες από τις αμφιβολίες που εξέφρασε ο προσφεύγων. Επισημαίνει ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη φορολογικής απάτης. Καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ερμηνευτική προσέγγιση των φορολογικών αρχών δεν φαίνεται να είναι ανάλογη προς τον επιδιωκόμενο από τον μηχανισμό αντίστροφης επιβαρύνσεως σκοπό.

16. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών υποθέσεων του Kecskemét) αποφάσισε να αναστειλεί την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Συνάδει με τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και, ειδικότερα, με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας σε σχέση με τον σκοπό της προλήψεως της φοροδιαφυγής, η πρακτική της φορολογικής αρχής, η οποία στηρίζεται στις διατάξεις του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ, δυνάμει της οποίας οι φορολογικές αρχές καταλογίζουν διαφορά φόρου στον αγοραστή αγαθού (ή λήπτη της υπηρεσίας) στην περίπτωση που ο μεταβιβάζων το αγαθό (ή ο πάροχος της υπηρεσίας) εκδίδει, για πράξη υποκείμενη στο καθεστώς αντίστροφης επιβαρύνσεως, τιμολόγιο σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς, δηλώνοντας και καταβάλλοντας στη φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που αναγράφεται στο εν λόγω τιμολόγιο, και ο αγοραστής του αγαθού (ή ο λήπτης της υπηρεσίας) εκπίπτει, από την πλευρά του, τον καταβληθέντα στον εκδότη του τιμολογίου ΦΠΑ, μολονότι δεν δύναται να κάνει χρήση του δικαιώματός του εκπτώσεως του δηλωθέντος του δηλωθέντος ως διαφορά φόρου ΦΠΑ;
- 2) Συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας η κύρωση για την επιλογή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού του φόρου στην περίπτωση δηλώσεως διαφοράς φόρου, η οποία συνεπάγεται επίσης την επιβολή φορολογικού προστίμου 50 % της διαφοράς αυτής, εφόσον δεν έχει προκληθεί απώλεια εσόδων για τη φορολογική αρχή ούτε υπάρχουν ενδείξεις καταχρήσεως;»

17. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Εσθονική Κυβέρνηση, η Ουγγρική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 7ης Σεπτεμβρίου 2016, προφορικές παρατηρήσεις υπέβαλαν η Ουγγρική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

IV – Εκτίμηση

18. Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι αυτό διέπει μόνο την «παράδοση ακινήτων που πωλούνται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης». Ως εκ τούτου, η διάταξη αυτή περιορίζει σαφώς τη δυνατότητα εφαρμογής της μόνο σε *ακίνητα*.

19. Στην διάταξή του, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το πράγμα που αγόρασε ο προσφεύγων είναι ένα «κινητό στέγαστρο». Εντούτοις, το εν λόγω δικαστήριο σιωπά σχετικά με το εάν, βάσει των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, απέδωσε στο στέγαστρο τον χαρακτηρισμό του κινητού ή του ακινήτου πράγματος.

20. Ενδεχομένως είναι κατανοητός ο λόγος για τον οποίο το ζήτημα ήταν περιορισμένης σημασίας για το αιτούν δικαστήριο, δεδομένου ότι στη διατύπωση του ισχύοντος εθνικού νόμου (παρατίθεται ανωτέρω, στο σημείο 7 των ανά χείρας προτάσεων) δεν γίνεται διάκριση μεταξύ κινητών και ακινήτων. Ωστόσο, ο χαρακτηρισμός αυτός είναι καθοριστικής σημασίας για την εφαρμογή του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ.

21. Μολονότι ο εν λόγω προσδιορισμός επαφίεται στο αιτούν δικαστήριο, θα εκκινήσω από την υπόθεση ότι ένα *κινητό* στέγαστρο συνιστά, όπως δηλώνει και η ονομασία του, κινητό πράγμα (ενότητα Α). Στη συνέχεια, θα εξετάσω το απίθανο σενάριο να μπορεί να αποδοθεί σε κινητό στέγαστρο η ιδιότητα του ακινήτου (ενότητα Β).

A – Εάν το κινητό στέγαστρο συνιστά κινητό πράγμα

22. Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ διέπει μόνο *ακίνητα*.

23. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ουγγρική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε ότι το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ αποσκοπεί στην εφαρμογή του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ⁴. Επίσης, επιβεβαίωσε ότι το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ, εφαρμόζεται τόσο επί κινητών, όσο και επί ακινήτων.

24. Συνεπώς, εάν το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ εφαρμόστηκε επί κινητού, εφόσον το κινητό στέγαστρο χαρακτηριστεί ως τέτοιο, η ισχύς του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως επεκτάθηκε πέραν του καθ' ύλην πεδίου εφαρμογής του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ.

25. Το συναφές ερώτημα είναι κατά πόσον κράτος μέλος δικαιούται να διευρύνει το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', με αυτόν τον τρόπο. Κατ' εμέ δεν το δικαιούται, για τους ακόλουθους λόγους.

26. Πρώτον, ο βασικός κανόνας για το ποιος είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ ορίζεται με το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ⁵. Εκεί ορίζεται ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

27. Όμως, η εν λόγω διάταξη, κατά τον κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση χρόνο, ανέφερε επίσης ότι ο φόρος μπορεί να οφείλεται «από άλλο πρόσωπο» σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202 της οδηγίας ΦΠΑ.

4 — Η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ αποσκοπεί και στην εφαρμογή του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, δεν η εν λόγω διάταξη δεν φαίνεται σχετική εν προκειμένω, δεδομένου ότι το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο στ', αφορά «παράδοση αγαθών μετά την εκχώρηση του δικαιώματος επιφύλαξης κυριότητας σε εκδοχέα και την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος από τον εκδοχέα».

5 — Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, σημείο 29).

28. Ως εκ τούτου, ο κανόνας περί μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως που θέτουν οι εν λόγω διατάξεις εισάγει εξαίρεση στον βασικό κανόνα του άρθρου 193. Άρα το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών πρέπει να ερμηνεύεται στενά⁶. Στο επίδικο πλαίσιο, τούτο σημαίνει εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα χωρούν μόνον όταν προβλέπονται ρητώς από την οδηγία ΦΠΑ.

29. Δεύτερον, από την εξέταση του άρθρου 193 σε συνδυασμό με το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ, προκύπτει ότι ο προσδιορισμός του προσώπου που υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ για παράδοση ακινήτων στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκποιήσεως έχει εναρμονιστεί πλήρως. Όπως έχει ήδη εξηγήσει το Δικαστήριο, το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', θεσπίστηκε⁷, μεταξύ άλλων λόγων εφαρμογής του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως του άρθρου 199, προκειμένου να επιτρέψει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν κατά παρέκκλιση μέτρα προηγουμένως, η δυνατότητα θεσπίσεως τέτοιων μέτρων είχε χορηγηθεί μόνο σε ορισμένα κράτη μέλη και αποσκοπούσε στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε συγκεκριμένους τομείς ή ως προς ορισμένα είδη συναλλαγών⁸.

30. Ως εκ τούτου, η προκύπτουσα εναρμόνιση δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να διευρύνουν κατά το δοκούν το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της εξαίρεσεως που προβλέπεται στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ.

31. Τρίτον, ο μοναδικός τρόπος για να παρεκκλίνει μεμονωμένο κράτος από τον κοινό κανόνα των άρθρων 193 και 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', είναι να ζητήσει παρέκκλιση, δυνάμει του άρθρου 395 της οδηγίας ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να ζητούν να τους αναγνωριστεί το δικαίωμα «να θεσπίζ[ουν] ειδικά μέτρα παρέκκλισης από τις διατάξεις της [οδηγίας ΦΠΑ], για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής».

32. Ως εκ τούτου, η Ουγγαρία θα μπορούσε να διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της εξαίρεσεως του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', κατόπιν χορηγήσεως παρεκκλίσεως, με απόφαση του Συμβουλίου, δυνάμει του άρθρου 395 της οδηγίας ΦΠΑ⁹.

33. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση επιβεβαιώθηκε ότι στην Ουγγαρία δεν έχει χορηγηθεί καμία τέτοια μεμονωμένη παρέκκλιση.

34. Δεδομένου ότι δεν έχει χορηγηθεί στην Ουγγαρία παρέκκλιση δυνάμει του άρθρου 395 της οδηγίας ΦΠΑ, το εν λόγω κράτος μέλος δεν επιτρέπεται να εφαρμόσει τον μηχανισμό αντίστροφης επιβαρύνσεως στην παράδοση κινητού στεγαστρου, όπως συνέβη στην κύρια δίκη.

35. Επομένως, υπό τις περιστάσεις της κύριας δίκης, η οδηγία ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο που να αποκλείει την επέκταση της εφαρμογής του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως σε κινητό που παραδίδεται στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκποιήσεως.

6 — Απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, *Envirotec Denmark* (C-550/14, EU:C:2016:354, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

7 — Με την οδηγία 2006/69/EK του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006, για τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά ορισμένα μέτρα που αποσκοπούν να απλουστεύσουν τη διαδικασία επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας και να συνδράμουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορήγησης παρεκκλίσεων (ΕΕ 2006, L 221, σ. 9). Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψη 24).

8 — Βλ. αιτιολογική σκέψη 1 της οδηγίας 2006/69 και αιτιολογική σκέψη 42 της οδηγίας ΦΠΑ, όπου τίθεται ο επιδιωκόμενος με το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο, «[η] διάταξη αυτή παρέχει έτσι στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να εισπράττουν τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στις επίμαχες πράξεις όταν είναι αμφίβολη η ικανότητα του οφειλέτη να εξοφλήσει τον ως άνω φόρο». Απόφαση της 13ης Ιουνίου 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200* (C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψεις 25 και 28).

9 — Το άρθρο 395, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής: «Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα έπειτα από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέψει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας, για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής».

36. Από τα πραγματικά περιστατικά που παρέθεσε το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι ο προσφεύγων και η πωλήτρια ενήργησαν σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ, καθόσον υπέβαλαν την παράδοση του κινητού στεγάστρου στο κοινό καθεστώς ΦΠΑ.

37. Εάν το αιτούν δικαστήριο κρίνει, βάσει των πραγματικών περιστατικών της υπό εξέταση υποθέσεως, ότι το κινητό στέγαστρο συνιστά πράγματι κινητό πράγμα, είναι υποχρεωμένο να συναγάγει τα αναγκαία συμπεράσματα εξ αυτού, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου.

38. Η εθνική νομοθεσία πρέπει, στον μέγιστο δυνατό βαθμό, να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης¹⁰. Εντούτοις, όπως έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο, η ερμηνεία σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης έχει τα όριά της. Ειδικότερα, δεν μπορεί να λειτουργεί ως βάση για *contra legem* ερμηνεία του εθνικού δικαίου¹¹. Όταν αποδεικνύεται αδύνατη η ερμηνεία σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, μην εφαρμόζοντας, εν ανάγκη, τις ασύμβατες διατάξεις του εθνικού δικαίου, χωρίς να είναι απαραίτητη η προηγούμενη κατάργησή τους¹². Το εάν το εθνικό δικαστήριο δικαιούται εγείρει αυτεπαγγέλτως ζητήματα δικαίου της Ένωσης εξαρτάται από την τήρηση της αρχής της ισοδυναμίας, ήτοι από το κατά πόσον το εθνικό δικαστήριο θα ήταν υποχρεωμένο, σε ανάλογη περίπτωση, να εξετάσει αυτεπαγγέλτως νομικούς ισχυρισμούς αντλούμενους από το εθνικό δίκαιο¹³.

B – Εάν το κινητό στέγαστρο συνιστά ακίνητο πράγμα

39. Για τους λόγους που παρατίθενται ανωτέρω, θεωρώ ότι η ανάλυση της παρούσας υποθέσεως θα μπορούσε να τελειώσει εδώ.

40. Εάν, ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο συναγάγει από τα υποβληθέντα ενώπιόν του πραγματικά περιστατικά ότι το κινητό στέγαστρο συνιστά ακίνητο πράγμα, κάτι μάλλον απίθανο δεδομένης της ονομασίας του, στην επόμενη ενότητα παρατίθεται συνοπτική εναλλακτική καθοδήγηση, προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να βοηθηθεί πλήρως.

41. Κατ' αρχάς, θα διατυπώσω ορισμένες προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με τη διάκριση που πρέπει να γίνει μεταξύ των καταβολών του πρώτου και του δεύτερου ποσού ΦΠΑ (υποενότητα 1). Στη συνέχεια θα εξετάσω το ζήτημα του κατά πόσον οι φορολογικές αρχές είχαν δικαίωμα να ζητήσουν από τον προσφεύγοντα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του ως προς τον ΦΠΑ στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως, απορρίπτοντας ταυτοχρόνως το αίτημα του προσφεύγοντος για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών του (υποενότητα 2). Τέλος, θα προβώ σε εκτίμηση σχετικά με την αναλογικότητα του προστίμου που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (υποενότητα 3).

10 — Αποφάσεις της 19ης Απριλίου 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψη 42)· της 15ης Ιανουαρίου 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, σκέψη 38)· της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, σκέψεις 75 και 76).

11 — Βλ. αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, σκέψη 33)· της 19ης Απριλίου 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· της 11ης Νοεμβρίου 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, σκέψεις 31 και 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)· της 30ής Απριλίου 2014, Kásler και Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, σκέψη 65).

12 — Προσφάτως, μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2015, Taricco κ.λπ. (C-105/14, EU:C:2015:555, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

13 — Συναφώς, βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2008, Kempter (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, σκέψεις 45 και 46). Επίσης, βλ. αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, van Schijndel και van Veen (C-430/93 και C-431/93, EU:C:1995:441, σκέψεις 13, 14 και 22), και της 24ης Οκτωβρίου 1996, Kraaijeveld κ.λπ. (C-72/95, EU:C:1996:404, σκέψεις 57, 58 και 60).

1. Διάκριση μεταξύ του πρώτου και του δεύτερου ποσού ΦΠΑ

42. Σημειωτέον ότι τα ζητήματα που εξετάζονται στην επόμενη υποενότητα αφορούν πρωτίστως τις φορολογικές υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν για τον προσφεύγοντα, στη σχέση του με τις φορολογικές αρχές, αναφορικά με το δεύτερο ποσό ΦΠΑ. Αντιθέτως, τα ζητήματα αυτά δεν αφορούν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχέση μεταξύ του προσφεύγοντος, της πωλήτριας και της φορολογικής αρχής αναφορικά με το πρώτο ποσό ΦΠΑ.

43. Όσον αφορά την εφαρμογή του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως, και εφόσον υποτεθεί ότι ο μηχανισμός είχε πράγματι εφαρμογή στην εν λόγω συναλλαγή, η καταβολή του πρώτου ποσού ΦΠΑ ήταν εσφαλμένη. Το σφάλμα αυτό έπρεπε να θεραπευθεί μεταξύ του προσφεύγοντος και της πωλήτριας, καθώς και μεταξύ της πωλήτριας και της φορολογικής αρχής¹⁴.

44. Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι στα κράτη μέλη απόκειται να ρυθμίζουν την επιστροφή ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εκ λάθους στο τιμολόγιο¹⁵, υπό όρους που πληρούν τη διπλή απαίτηση περί ισοδυναμίας και αποτελεσματικότητας¹⁶. Όσον αφορά ιδίως την απαίτηση περί αποτελεσματικότητας, επισημαίνω τις ειδικές περιστάσεις υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκε η πώληση του κινητού στεγάστρου, ήτοι ότι η πωλήτρια ήταν αφερέγγυα κατά το χρόνο της πώλησεως και ότι η αναγκαστική εκποίηση διοργανώθηκε από τις φορολογικές αρχές¹⁷.

45. Όποια και αν είναι η εθνική διαδικασία για την επιστροφή του πρώτου ποσού ΦΠΑ, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι το εν λόγω ποσό πρέπει, κατ' αρχήν, να καταβληθεί εκ νέου από τη φορολογική αρχή στην πωλήτρια και/ή στον προσφεύγοντα.

46. Γι' αυτό είμαι της γνώμης ότι το πρώτο ποσό ΦΠΑ που αποδόθηκε στη φορολογική αρχή δεν έχει άμεση σημασία για την εκτίμηση των υποχρεώσεων του προσφεύγοντος δυνάμει του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως. Μολαταύτα, αυτό το στοιχείο, κατά τη γνώμη μου, έχει κάποια σημασία για την εκτίμηση του δικαιώματος του προσφεύγοντος να εκπέσει τον φόρο και για την αξιολόγηση της αναλογικότητας του προστίμου.

2. Η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ του προσφεύγοντος και το δικαίωμα προς έκπτωση

47. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων, φρονώ ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αποσκοπεί στην εξακρίβωση του κατά πόσον η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απαιτούν από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος κατέβαλε αχρεωστήτως ΦΠΑ στον μεταβιβάζοντα το αγαθό ή στον πάροχο της υπηρεσίας, να καταβάλει ΦΠΑ δυνάμει του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως, καθώς και να αρνούνται στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, όταν εκ μέρους του δεν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής.

48. Εάν υποτεθεί ότι ο μηχανισμός αντίστροφης επιβαρύνσεως είχε εφαρμογή στις υπό κρίση περιστάσεις, ο προσφεύγων ήταν πράγματι υπόχρεος του ΦΠΑ που αναλογούσε στην παράδοση του στεγάστρου. Τούτο σημαίνει ότι δεν έπρεπε να χρεωθεί ΦΠΑ για την εν λόγω παράδοση και ότι στο τιμολόγιο θα έπρεπε να δηλώνεται ότι η επιβάρυνση του ΦΠΑ έχει αντιστραφεί, όπως προβλέπει το άρθρο 169, στοιχείο η, του νόμου περί ΦΠΑ.

14 — Συναφώς, βλ. απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψεις 40 έως 43).

15 — Απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, *Rusedespred* (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 25 και 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψεις 37 και 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 41).

49. Όπως σημειώνει η Επιτροπή, τούτο σημαίνει επίσης ότι ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση να δηλώσει τον ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές. Ως εκ τούτου, εάν υποθεθεί ότι το στέγαστρο συνιστά ακίνητο, οι εν λόγω αρχές είχαν δικαίωμα να απαιτήσουν από τον προσφεύγοντα να τηρήσει τις υποχρεώσεις του στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως¹⁸.

50. Το εάν οι φορολογικές αρχές είχαν δικαίωμα να απορρίψουν το αίτημα του προσφεύγοντος για έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών είναι, ωστόσο, διαφορετικό ζήτημα.

51. Το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του καθεστώτος του ΦΠΑ και δεν επιτρέπεται να περιορίζεται – με την επιφύλαξη, κατ' αρχήν, περιπτώσεων απάτης ή καταχρήσεως¹⁹.

52. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη φορολογικής απάτης εκ μέρους του προσφεύγοντος. Είναι ενδιαφέρον ότι στην κύρια δίκη οι φορολογικές αρχές αναγνώρισαν ότι ο προσφεύγων είχε πράγματι δικαίωμα να εκπέσει το εν λόγω ποσό του ΦΠΑ επί των εισροών. Η Ουγγρική Κυβέρνηση συμμερίστηκε τη θέση αυτή.

53. Παρά τα ανωτέρω, από τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως προκύπτει ότι ο προσφεύγων εν τέλει στερήθηκε το δικαίωμα αυτό.

54. Πώς και γιατί συνέβη αυτό, παραμένει για μένα ασαφές. Αντιλαμβάνομαι ότι όταν οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι ο προσφεύγων δεν συμμορφώθηκε με τον μηχανισμό αντίστροφης επιβαρύνσεως, έκριναν ότι το δεύτερο ποσό ΦΠΑ κατέστη «διαφορά φόρου» – άρα φορολογική οφειλή. Έτσι, φαίνεται ότι δυνάμει του νόμου ή της διοικητικής πρακτικής των φορολογικών αρχών, το δεύτερο ποσό ΦΠΑ μετατράπηκε σε φορολογική οφειλή, για την οποία παύει να ισχύει το δικαίωμα εκπτώσεως.

55. Τούτο προφανώς σημαίνει ότι οι δαπάνες του προσφεύγοντος που αντιστοιχούν στον εν λόγω ΦΠΑ επί των εισροών δεν μπορούν πλέον να εκπέσουν. Κατά τη γνώμη μου, τέτοιο αποτέλεσμα έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που διαπνέει το κοινό σύστημα ΦΠΑ²⁰, υπό την έννοια ότι η εν λόγω αρχή αποσκοπεί στην απαλλαγή του υποκείμενου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων²¹ και στη διασφάλιση ότι με τον ΦΠΑ βαρύνεται μόνον ο τελικός καταναλωτής²².

56. Το ενδιαμέσο συμπέρασμά μου, επομένως, είναι ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απαιτούν από υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος κατέβαλε αχρεωστήτως ΦΠΑ στον μεταβιβάζοντα το αγαθό ή στον πάροχο της υπηρεσίας, να καταβάλει τον ΦΠΑ δυνάμει του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως. Εντούτοις, η αρχή της φορολογικής

18 — Όπως επισήμανε το Δικαστήριο, στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως, «καμία καταβολή του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις πραγματοποιηθείσες δραστηριότητες, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο φόρο ούτως ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές». Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 29).

19 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti* κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2217, σημείο 42). Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti* κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 48). Βλ., επίσης, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, *Halifax* κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 84 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Συναφώς, βλ. επίσης, απόφαση της 6ης Ιουλίου 2006, *Kittel* και *Recolta Recycling* (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψεις 45 έως 47).

20 — Αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 23ης Απριλίου 2015, *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

21 — Απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

22 — Απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, *Tulică* και *Plavoşin* (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34). Επίσης, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Y. Bot στην υπόθεση *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2016:724, σημείο 24, in fine).

ουδετερότητας απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να στερούν από τον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν δήλωσε ορθώς βάσει του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως, όταν δεν υπάρχει καμία ένδειξη φοροδιαφυγής εκ μέρους του.

3. Αναλογικότητα του προστίμου

57. Το συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων στερήθηκε παρανόμως την άσκηση του δικαιώματός του προς έκπτωση δεν επάγεται ότι οι φορολογικές αρχές δεν είχαν δικαίωμα να του επιβάλουν πρόστιμο για μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του στο πλαίσιο του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως. Το δικαίωμα εκπτώσεως και η υποχρέωση καταβολής προστίμου για μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις από τις οποίες εξαρτάται η άσκηση του δικαιώματος αυτού, είναι δύο διαφορετικά ζητήματα.

58. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, ελλείψει συστήματος επιβολής κυρώσεων στην οδηγία ΦΠΑ για παραβάσεις των υποχρεώσεων που υπέχουν οι υποκείμενοι στον φόρο και προβλέπονται στην εν λόγω οδηγία, στα κράτη μέλη απόκειται να επιλέγουν τις κυρώσεις που κρίνουν ότι είναι κατάλληλες. Οφείλουν, πάντως, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του²³.

59. Όπως επισήμανε η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, η αρχή της αναλογικότητας συγκαταλέγεται μεταξύ αυτών των αρχών²⁴.

60. Προκειμένου να επαληθεύσει την τήρηση της εν λόγω αρχής, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να βεβαιωθεί ότι η εξεταζόμενη κύρωση δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποτροπής της φοροδιαφυγής²⁵. Επίσης, πρέπει να ληφθεί υπόψη ιδίως η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους του προστίμου²⁶.

61. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ουγγρική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι η εφαρμοστέα εθνική διάταξη, ήτοι το άρθρο 170 του *adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény* (νόμος XCII του 2003, στο εξής: φορολογικός νόμος), προβλέπει προκαθορισμένο ποσοστό προστίμου 50%. Το ποσοστό αυτό εφαρμόστηκε στον προσφεύγοντα.

62. Η Ουγγρική Κυβέρνηση διευκρίνισε επίσης ότι σύμφωνα με το άρθρο 171 του φορολογικού νόμου, το προκαθορισμένο ποσοστό 50% μπορεί να μειωθεί ή και να μην επιβληθεί καν πρόστιμο –σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν ο υποκείμενος στο φόρο ενήργησε με τη δέουσα επιμέλεια.

63. Οι ισχύοντες εθνικοί κανόνες φαίνεται να επιτρέπουν την προσαρμογή και τον περιορισμό της κυρώσεως ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες της συγκεκριμένης περιπτώσεως²⁷. Ως εκ τούτου, εξεταζόμενοι θεωρητικώς, οι εθνικοί κανόνες φαίνεται να συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας.

64. Το εάν αυτοί οι κανόνες εφαρμόστηκαν με αναλογικό τρόπο στην περίπτωση του προσφεύγοντος απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να το εξακριβώσει. Εντούτοις, διάφορα στοιχεία αξίζει να αναδειχθούν στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως.

23 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Rodopi-M* 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 — Απόφαση της 6ης Μαρτίου 2014, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

25 — Απόφαση της 23ης Απριλίου 2015, *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Rodopi-M* 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 — Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Rodopi-M* 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 40). Αντίθετη η απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, *Rēdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψεις 50 έως 52).

65. Πρώτον, δεν φαίνεται να συντρέχει δόλια συμπεριφορά του προσφεύγοντος. Τόσο το πρώτο, όσο και το δεύτερο ποσό ΦΠΑ καταβλήθηκαν στις φορολογικές αρχές. Δεύτερον, στη διάταξη περί παραπομπής δεν αναφέρεται καμία ιδιαίτερη καθυστέρηση του προσφεύγοντος ως προς την καταβολή του δεύτερου ποσού ΦΠΑ, πέραν της καθυστέρησης που προέκυψε λόγω της κατανόησης (ή παρανόησης) του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως από τον προσφεύγοντα. Τρίτον, το άρθρο 142, παράγραφος 7, του νόμου περί ΦΠΑ, ορίζει ότι η ευθύνη για την έκδοση του τιμολογίου σύμφωνα με τον μηχανισμό αντίστροφης επιβαρύνσεως βαρύνει τον πωλητή. Θα πρέπει να τονιστεί ότι η πωλήτρια εξέδωσε τιμολόγιο που δεν τηρούσε τους ισχύοντες κανόνες του μηχανισμού αντίστροφης επιβαρύνσεως και ότι τούτο συνέβη στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκποίησης που διοργανώθηκε από τις φορολογικές αρχές.

66. Εξετάζοντας αυτά τα συγκεκριμένα στοιχεία, είναι αμφίβολο, όπως προέβαλε και η Επιτροπή, εάν η εφαρμογή του προκαθορισμένου ποσοστού 50 % έγινε μετά από πραγματική ατομική αξιολόγηση της περιπτώσεως του προσφεύγοντος. Όπως προαναφέρθηκε, ωστόσο, το εάν τηρήθηκε στην προκειμένη περίπτωση η αρχή της αναλογικότητας απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να το εξετάσει.

V – Πρόταση

67. Βάσει του προεκτεθέντος σκεπτικού, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλε το Kecske méti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών υποθέσεων του Kecske méti) ως εξής:

Ελλείπει χορηγήσεως ειδικής παρεκκλίσεως δυνάμει του άρθρου 395 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), η παράδοση κινητού στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκποίησης, δυνάμει του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της εν λόγω οδηγίας, δεν δύναται να υποβληθεί στον μηχανισμό αντίστροφης επιβαρύνσεως.

¹ — Στο σημείο 16 του παρόντος κειμένου έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.