



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
NILS WAHL  
της 23ης Νοεμβρίου 2017<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-566/16**

**Vámos Dávid**

**κατά**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[αίτηση του Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság  
(δικαστηρίου διοικητικών και εργατικών διαφορών του Nyíregyházi, Ουγγαρία) για την έκδοση  
προδικαστικής απόφασης]

«Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 281 έως 294 – Ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις – Καθεστώς απαλλαγών – Υποχρέωση επιλογής της εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος κατά τη δήλωση ενάρξεως των φορολογητέων δραστηριοτήτων – Παράλειψη δηλώσεως ενάρξεως των φορολογητέων δραστηριοτήτων – Αναδρομική εφαρμογή του καθεστώτος»

1. Στην υπό εξέταση υπόθεση, το Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Nyíregyházi, Ουγγαρία) ερωτά το Δικαστήριο αν το δικαίωμα της Ένωσης αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή ειδικού φορολογικού καθεστώτος που χορηγεί απαλλαγή σε μικρές επιχειρήσεις –το οποίο θεσπίστηκε δυνάμει των διατάξεων του τίτλου XII, κεφάλαιο 1, τμήμα 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)<sup>2</sup>— σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πληρούσε μεν όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, αλλά δεν δήλωσε εγκαίρως στις φορολογικές αρχές την έναρξη των δραστηριοτήτων του και δεν επέλεξε την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος.

### **I. Το νομικό πλαίσιο**

#### **A. Το δικαίωμα της Ένωσης**

2. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, νοείται ως «υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής».

3. Το άρθρο 213, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

<sup>1</sup> Γλώσσα πρωτοτύπου: η αγγλική.

<sup>2</sup> ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

[...]»

4. Κατά το άρθρο 282 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Οι απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται στο παρόν τμήμα εφαρμόζονται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις.»

5. Το άρθρο 287 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:

[...]

(12) η Ουγγαρία: 35 000 EUR,

[...]».

6. Το άρθρο 289 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τα άρθρα 167 έως 171 και τα άρθρα 173 έως 177 ούτε το δικαίωμα αναγραφής του στα τιμολόγια τους.»

7. Κατά το άρθρο 290 της εν λόγω οδηγίας:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο, που δικαιούνται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, μπορούν να επιλέξουν είτε το κανονικό καθεστώς εφαρμογής του ΦΠΑ είτε την εφαρμογή των απλοποιημένων ρυθμίσεων που προβλέπονται στο άρθρο 281. Στην περίπτωση αυτή, τυγχάνουν των προοδευτικών μειώσεων του φόρου, οι οποίες προβλέπονται ενδεχομένως από την εθνική τους νομοθεσία.»

## ***B. Το ουγγρικό δίκαιο***

*1. Ο νόμος CXXVII του 2007 περί φόρου προστιθέμενης αξίας*

8. Το άρθρο 2, στοιχείο α, του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007, περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Βάσει του παρόντος νόμου, υπόκεινται στον [ΦΠΑ]:

a) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο –υπό την ιδιότητά του αυτή– εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος της Ουγγαρίας [...].»

9. Το άρθρο 187 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1) Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει εγκατάσταση στην εθνική επικράτεια με οικονομικό σκοπό ή ο οποίος, ελλείψει τέτοιας εγκαταστάσεως, έχει την κατοικία ή τον συνήθη τόπο διαμονής του στην εθνική επικράτεια, δικαιούται να επιλέξει την προσωπική απαλλαγή κατά τα οριζόμενα στο παρόν κεφάλαιο.

2) Σε περίπτωση ασκήσεως από τον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1, κατά τη διάρκεια της προσωπικής απαλλαγής και υπό την ιδιότητα απαλλασσόμενου προσώπου, ο υποκείμενος στον φόρο

- a) δεν υπόκειται σε πληρωμή του φόρου·
- b) δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο εισροών·
- c) μπορεί να εκδώσει μόνον τιμολόγιο στο οποίο δεν αναγράφεται ούτε το ποσό του μετακυλιόμενου φόρου ούτε ο συντελεστής που ορίζεται στο άρθρο 83.»

10. Κατά το άρθρο 188, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Δικαίωμα επιλογής προσωπικής απαλλαγής υφίσταται εάν το ποσό της καταβληθείσας ή οφειλόμενης αντιπαροχής για όλες τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 2, στοιχείο α, εκπεφρασμένο σε φιορίνια σε ετήσια βάση, δεν υπερβαίνει το μέγιστο ποσοτικό όριο που καθορίζεται στην παράγραφο 2

- a) ούτε πραγματικά κατά το ημερολογιακό έτος που προηγείται του ημερολογιακού έτους αναφοράς,
- b) ούτε πραγματικά ή βάσει εύλογων προβλέψεων κατά το ημερολογιακό έτος αναφοράς.»

11. Το άρθρο 188, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, ως ίσχυε έως την 31η Δεκεμβρίου 2012, όριζε ότι το μέγιστο ποσοτικό όριο, έως το οποίο υφίστατο δικαίωμα επιλογής της προσωπικής απαλλαγής, ήταν το ισοδύναμο του χρηματικού ποσού των 5 000 000 ουγγρικών φιορινιών (HUF). Από την 1η Ιανουαρίου 2013 το όριο αυτό αυξήθηκε στα 6 000 000 HUF.

2. Ο νόμος XCII. του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας

12. Το άρθρο 16 του az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (νόμος XCII του 2003, περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας· στο εξής: νόμος περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας) έχει ως εξής:

«1) Μόνον ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου μπορεί να ασκεί υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητα, με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στα άρθρα 20 και 21.

2) Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητα οφείλει να δηλώσει στην κρατική φορολογική αρχή την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας προκειμένου να του χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου.»

13. Το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας ορίζει ότι «ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, εάν η φορολογική υποχρέωση ή η υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητά του αντιστοιχούν σε εκείνη ατομικής επιχειρήσεως βάσει του νόμου για τη ρύθμιση της δραστηριότητας ατομικής επιχειρήσεως, να ζητήσει τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου υποβάλλοντας, στην αρμόδια για τις υποθέσεις ατομικών επιχειρήσεων αρχή, δήλωση ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας (δεόντως συμπληρωμένο έντυπο δηλώσεως ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας), εκπληρώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την υποχρέωσή του υποβολής στην κρατική φορολογική αρχή δηλώσεως ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας».

14. Κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο c, του ως άνω νόμου:

«Ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δηλώνει κατά τη δήλωση ενάρξεως της υποκείμενης σε φόρο δραστηριότητας ότι επιλέγει την προσωπική απαλλαγή.»

15. Το άρθρο 172, παράγραφος 1, στοιχείο c, του ίδιου νόμου ορίζει:

«Με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στην παράγραφο 2, μπορεί να επιβληθεί χρηματική ποινή ύψους έως 200 000 HUF, εάν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, και έως 500 000 HUF, στην περίπτωση των λοιπών υποκειμένων στον φόρο, εάν δεν εκπληρωθούν η υποχρέωση υποβολής δηλώσεως ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας (αρχική δήλωση και γνωστοποίηση τροποποιήσεων), η υποχρέωση παροχής δεδομένων ή ανοίγματος τρεχούμενου λογαριασμού ή η υποχρέωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων.»

## II. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

16. Από το 2007 έως τις 22 Ιανουαρίου 2014, ο D. Vámos πραγματοποίησε 778 πωλήσεις ηλεκτρονικών ειδών σε δύο ηλεκτρονικές πλατφόρμες. Δεν είχε εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ και δεν δήλωσε το εισόδημα από τις πωλήσεις αυτές.

17. Η ουγγρική φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο όσον αφορά τον D. Vámos. Κατά τη διοικητική διαδικασία, η εν λόγω αρχή διαπίστωσε ότι ο D. Vámos δεν είχε τηρήσει την υποχρέωση εγγραφής την οποία προέβλεπε η εθνική νομοθεσία και του επέβαλε πρόστιμο. Η φορολογική αρχή έκρινε επίσης ότι ο D. Vámos είχε ασκήσει τη δραστηριότητά του χωρίς άδεια, χωρίς αριθμό φορολογικού μητρώου, χωρίς να είναι εταίρος εμπορικής εταιρίας και χωρίς να εκδίδει παραστατικά, αποδείξεις ή τιμολόγια πωλήσεων.

18. Στις 22 Ιανουαρίου 2014, ο D. Vámos καταχωρίστηκε στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ και επέλεξε την «προσωπική απαλλαγή», ένα ουγγρικό καθεστώς φοροαπαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις, που προβλέπεται στα άρθρα 187 επ. του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο θεσπίστηκε από τις ουγγρικές αρχές κατ' εφαρμογή των άρθρων 281 έως 292 της οδηγίας ΦΠΑ. Από της ημερομηνίας αυτής, ο D. Vámos ασκούσε δραστηριότητα ατομικής επιχειρήσεως και ταυτοχρόνως μισθωτή δραστηριότητα, ως μισθωτός άλλης επιχειρήσεως, διάρκειας άνω των 36 ωρών εβδομαδιαίως.

19. Ανεξαρτήτως της πρώτης αυτής διαδικασίας που οδήγησε στην επιβολή χρηματικής ποινής, η φορολογική αρχή κίνησε και δεύτερη διαδικασία, όσον αφορά τις φορολογικές δηλώσεις του D. Vámos για τα έτη 2012 έως 2014. Κατόπιν του σχετικού ελέγχου, η αρχή διαπίστωσε ότι οφειλόταν ΦΠΑ (επιπλέον των οφειλών που αφορούσαν φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης) για την περίοδο μεταξύ του πρώτου τριμήνου του 2012 και του πρώτου τριμήνου του 2014 και επέβαλε στον D. Vámos φορολογικό πρόστιμο και τόκους υπερημερίας.

20. Κατόπιν ασκήσεως διοικητικής προσφυγής, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (εθνική φορολογική και τελωνειακή διοίκηση, διεύθυνση διοικητικών προσφυγών, Ουγγαρία) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο D. Vámos είχε ασκήσει δραστηριότητα πωλήσεως κινητών αγαθών με μόνιμο και τακτικό χαρακτήρα, η οποία συνιστούσε οικονομική δραστηριότητα και άρα ήταν υποκείμενος στον ΦΠΑ. Ως προς την προσωπική απαλλαγή, η φορολογική αρχή έκρινε ότι το εθνικό δίκαιο δεν επέτρεπε στους υποκείμενους στον φόρο να επιλέγουν το εν λόγω καθεστώς αναδρομικά. Ως εκ τούτου απεφάνθη ότι, αφού ο D. Vámos δεν δήλωσε προς τη φορολογική αρχή τη δραστηριότητά τους έως τις 22 Ιανουαρίου 2014, δεν είχε δικαίωμα να επιλέξει την προσωπική απαλλαγή για την προγενέστερη της ημερομηνία αυτής χρονική περίοδο.

21. Ο D. Vámos προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Nyíregyházi), υποστηρίζοντας ότι η φορολογική αρχή θα έπρεπε να τον είχε ρωτήσει αν επιθυμούσε να επιλέξει την εφαρμογή της προσωπικής απαλλαγής στις πωλήσεις που είχε πραγματοποιήσει πριν την εγγραφή του στο μητρώο υποκειμένων σε ΦΠΑ, δεδομένου ότι πληρούσε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για την υπαγωγή του σε αυτό το καθεστώς απαλλαγής.

22. Διατηρώντας αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας η φορολογική αρχή μπορεί να αποκλείσει, επ' ευκαιρία εκ των υστέρων φορολογικού ελέγχου, το δικαίωμα επιλογής της προσωπικής απαλλαγής, με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει το εν λόγω δικαίωμα μόνον κατά τη δήλωση έναρξεως της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του;»

23. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Ουγγρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Σύμφωνα με το άρθρο 76, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, δεν διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση.

### III. Ανάλυση

24. Κατ' αρχάς, επισημαίνεται ότι ο τίτλος XII, κεφάλαιο 1, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να θεσπίζουν (ή να διατηρήσουν) τρεις τύπους ειδικών καθεστώτων για τις μικρές επιχειρήσεις: i) απλουστευμένες διαδικασίες επιβολής και εισπράξεως του ΦΠΑ (άρθρο 281 της οδηγίας), ii) απαλλαγές (άρθρα 282 έως 290 της οδηγίας) και iii) προοδευτικές μειώσεις (άρθρα 282 έως 285 και 291 της οδηγίας).

25. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά ειδικό καθεστώς, που θεσπίστηκε από τις ουγγρικές αρχές, το οποίο παρέχει απαλλαγή σε επιχειρήσεις των οποίων ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει ένα ορισμένο όριο (στο εξής: καθεστώς απαλλαγής). Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν η οδηγία ΦΠΑ αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να υποβάλει αίτημα αναδρομικής εφαρμογής του καθεστώτος απαλλαγής, όταν αυτός πληροί μεν όλες τις σχετικές ουσιαστικές προϋποθέσεις, πλην όμως δεν δήλωσε εγκαίρως την έναρξη των δραστηριοτήτων του και δεν επέλεξε ρητώς την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος.

26. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί κατά πόσον τα κράτη μέλη, οσάκις αποφασίζουν τη θέσπιση καθεστώτος απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου XII, κεφάλαιο 1, τμήμα 2, της οδηγίας ΦΠΑ, μπορούν να εξαρτούν την εφαρμογή του από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο δήλωσε προσηκόντως την έναρξη των δραστηριοτήτων του και επέλεξε ρητώς την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος.

27. Για τους λόγους που θα εκθέσω κατωτέρω, φρονώ ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση.

#### ***A. Η υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο των υποκειμένου σε ΦΠΑ***

28. Σύμφωνα με το άρθρο 272, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο που επωφελούνται από καθεστώς απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις από ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 6 του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ. Στις υποχρεώσεις αυτές περιλαμβάνεται ιδίως η δήλωση του υποκειμένου στον φόρο σχετικά με την έναρξη της δραστηριότητάς του ως υποκειμένου στον φόρο, που προβλέπεται στο άρθρο 213 της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, οι ουγγρικές αρχές αποφάσισαν να μη χορηγήσουν απαλλαγή από την εν λόγω υποχρέωση και η επιλογή αυτή κρίθηκε νόμιμη από το Δικαστήριο στην υπόθεση Balogh<sup>3</sup>.

3 Διάταξη της 30ής Σεπτεμβρίου 2015, Balogh (C-424/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:708).

29. Στην υπόθεση εκείνη –η οποία αφορούσε το ίδιο ουγγρικό φορολογικό καθεστώς απαλλαγής και παραπέμφθηκε από το ίδιο δικαστήριο όπως στην υπό κρίση υπόθεση– το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία επιβάλλει σε υποκείμενο στον φόρο την υποχρέωση να δηλώνει την έναρξη οικονομικής δραστηριότητας, έστω και αν τα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που ισχύει για το καθεστώς απαλλαγής των μικρών επιχειρήσεων από τον φόρο. Το Δικαστήριο πρόσθεσε ότι τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιβάλλουν διοικητικό πρόστιμο για τη μη τήρηση της εν λόγω υποχρέωσης από τον υποκείμενο στον φόρο, υπό τον όρο ότι το πρόστιμο έχει αναλογικό χαρακτήρα<sup>4</sup>.

30. Επομένως, είναι σαφές ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η υποχρέωση του D. Vámos, βάσει της ουγγρικής νομοθεσίας, να δηλώσει την έναρξη των δραστηριοτήτων του στις εθνικές φορολογικές αρχές είναι νόμιμη υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή μπορούσε βεβαίως να του επιβάλει χρηματική ποινή για τη μη συμμόρφωσή του με την υποχρέωση αυτή.

31. Στο πλαίσιο αυτό, το επόμενο ζήτημα που πρέπει να εξεταστεί είναι αν υφίστανται διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που απαγορεύουν στα κράτη μέλη i) να απαιτούν από τους υποκείμενους στο φόρο που έχουν δηλώσει την έναρξη των δραστηριοτήτων τους να επιλέγουν επίσης, στο πλαίσιο αυτό, το φορολογικό καθεστώς στο οποίο επιθυμούν να υπαχθούν, μεταξύ των διαθέσιμων καθεστώτων και ii) να ορίζουν ότι οποιαδήποτε σχετική επιλογή παράγει αποτελέσματα μόνο για το μέλλον.

### ***B. Τα ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις***

32. Κατ' αρχάς, σύμφωνα με το γράμμα των άρθρων 281, 284, 285, 286 και 287 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη *μπορούν*, χωρίς να είναι υποχρεωμένα, να θεσπίζουν οποιοδήποτε από τα ειδικά φορολογικά καθεστώτα που προβλέπονται στις εν λόγω διατάξεις. Τούτο επιβεβαιώνεται από την αιτιολογική σκέψη 49 της οδηγίας, σύμφωνα με την οποία, «[ό]σον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις, θα πρέπει να επιτραπεί στα κράτη μέλη να συνεχίζουν να εφαρμόζουν τα ειδικά τους καθεστώτα».

33. Στην ως άνω αιτιολογική σκέψη διευκρινίζεται επίσης ότι τα εν λόγω καθεστώτα πρέπει να εφαρμόζονται «σύμφωνα με κοινές διατάξεις και ενόψει πιο προωθημένης εναρμόνισης». Κατά συνέπεια, τα ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις, επί του παρόντος<sup>5</sup>, αποτελούν ένα πεδίο που δεν είναι πλήρως εναρμονισμένο στο επίπεδο της Ένωσης<sup>6</sup> και στο οποίο τα κράτη μέλη απολαμβάνουν κατ' ανάγκη κάποια ελευθερία, υπό τον όρο ότι οι εθνικές τους ρυθμίσεις συμμορφώνονται με τις σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Συγκεκριμένα, η οδηγία ΦΠΑ περιέχει περιορισμένο αριθμό διατάξεων σχετικά με τον τρόπο σχεδιασμού και λειτουργίας των καθεστώτων αυτών, αφήνοντας έτσι στα κράτη μέλη ευρεία εξουσία εκτιμήσεως.

34. Κατά την άποψή μου, καμία από τις διατάξεις αυτές δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι χορηγεί *ρητώς* στις μικρές επιχειρήσεις απόλυτο δικαίωμα να τύχουν υπαγωγής σε καθεστώς απαλλαγής. Ειδικότερα, το γράμμα της οδηγίας ΦΠΑ δεν περιέχει κανένα στοιχείο που να στηρίζει την άποψη ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει *αναδρομικώς* δικαίωμα υπαγωγής σε ένα

4 Διάταξη της 30ής Σεπτεμβρίου 2015, Balogh (C-424/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:708, σκέψεις 29 και 33 έως 36).

5 Το άρθρο 293 της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται στην ανάγκη «να εξασφαλισθεί η προοδευτική σύγκλιση των εθνικών ρυθμίσεων» για τα ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις και το άρθρο 294 της ίδιας οδηγίας επιτρέπει στο Συμβούλιο να αποφασίζει «εάν απαιτείται η καθιέρωση ειδικού καθεστώτος για τις μικρές επιχειρήσεις, στο πλαίσιο του οριστικού καθεστώτος» και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, να «αποφασίζει για τα κοινά όρια και τις κοινές προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω ειδικού καθεστώτος».

6 Τούτο επιβεβαιώνεται και από την αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία έχει ως εξής: «Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό *ακόμη και αν* οι συντελεστές και οι *απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως*, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής» (η υπογράμμιση δική μου).

τέτοιο καθεστώς, ελλείψει ρητής επιλογής εκ μέρους του. Για τον λόγο αυτόν, η απόφαση της ουγγρικής φορολογικής αρχής να θεσπίσει ένα τέτοιο καθεστώς, αλλά να εξαρτήσει την εφαρμογή του από ορισμένες διαδικαστικές απαιτήσεις εμπίπτει, κατά τη γνώμη μου, στο περιθώριο εκτιμήσεως που η οδηγία ΦΠΑ αφήνει στα κράτη μέλη.

35. Επομένως, το συμπέρασμα αυτό είναι σύμφωνο με την κατανομή αρμοδιοτήτων που προβλέπεται στον τίτλο XII, κεφάλαιο 1, της οδηγίας ΦΠΑ, όσον αφορά τα ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις.

36. Κατά δεύτερον, δεν βρίσκω πειστικά τα επιχειρήματα της Επιτροπής ότι το απόλυτο δικαίωμα υπαγωγής σε καθεστώς απαλλαγής (ενδεχομένως, ακόμη και αναδρομικώς) συνάγεται *σιωπηρά* από τη συστηματική ερμηνεία άλλων διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ ή ακόμη από τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας. Φρονώ ότι οι διατάξεις και οι αρχές τις οποίες επικαλείται η Επιτροπή, ιδίως ερμηνευόμενες υπό το πρίσμα της υφιστάμενης νομολογίας, στήριζαν μάλλον την αντίθετη άποψη.

### ***Γ. Το άρθρο 290 της οδηγίας ΦΠΑ***

37. Όπως επισήμανε τόσο η Επιτροπή, όσο και η Ουγγρική Κυβέρνηση, από το άρθρο 290 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει σαφώς ότι, εάν κράτος μέλος θεσπίσει καθεστώς απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις, η εφαρμογή του καθεστώτος αυτού στους υποκείμενους στον φόρο είναι *προαιρετική* και όχι υποχρεωτική. Συγκεκριμένα, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν επίσης να επιλέξουν να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ή στο ειδικό καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 281 (εφόσον τέτοιο καθεστώς υφίσταται στο οικείο κράτος μέλος). Στη δεύτερη περίπτωση, και εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί επίσης να επωφεληθεί από την προοδευτική μείωση του φόρου (εφόσον, και πάλι τέτοια μείωση προβλέπεται στο οικείο κράτος μέλος). Ως εκ τούτου, δυνάμει του άρθρου 290 της οδηγίας ΦΠΑ και ανάλογα με τη σχετική εθνική νομοθεσία, οι μικρές επιχειρήσεις μπορεί να έχουν στη διάθεσή τους έως και τρία διαφορετικά καθεστώτα ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων μπορούν να επιλέξουν.

38. Όπως αναγνωρίζει η Επιτροπή, κανένα από τα τρία καθεστώτα δεν είναι, κατ' αρχήν, προτιμότερο ή ευνοϊκότερο για τους υποκείμενους στον φόρο. Συγκεκριμένα, το κατά πόσον κάποιο καθεστώς είναι καταλληλότερο ή οικονομικά επωφελέστερο για τον υποκείμενο στον φόρο εξαρτάται από διάφορες μεταβλητές και ιδιαίτερα από τον τρόπο με τον οποίο αυτός έχει οργανώσει και ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.

39. Ειδικότερα, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 289 της οδηγίας ΦΠΑ, η εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής στερεί τους υποκείμενους στον φόρο από τη δυνατότητα εκπτώσεως του ΦΠΑ, δεν μπορεί να γίνει δεκτό, ελλείψει επιλογής εκ μέρους τους, ότι όλοι οι υποκείμενοι στον φόρο που δικαιούνται την απαλλαγή προτίθενται να επιλέξουν αυτό το καθεστώς. Για παράδειγμα, οι μικρές επιχειρήσεις οι οποίες, προκειμένου να ξεκινήσουν τις δραστηριότητές τους, πρέπει να πραγματοποιήσουν σημαντικές επενδύσεις, μπορεί να προτιμούν την υπαγωγή στο σύνηθες καθεστώς, ώστε να μπορούν να εκπίπτουν τον υψηλό ΦΠΑ επί των εισροών που καταβάλλουν. Με άλλα λόγια, σε περίπτωση που υφίσταται καθεστώς απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις, από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί ότι η εφαρμογή του στους υποκείμενους στον φόρο που πληρούν τις προϋποθέσεις είναι ή θα πρέπει να είναι αυτοδίκαιη.

40. Δεδομένου ότι τα ειδικά καθεστώτα για τις μικρές επιχειρήσεις συνιστούν (προαιρετική) εξαίρεση από το σύνηθες καθεστώς, ουδείς λόγος συντρέχει κατά την άποψή μου για τον οποίο τα κράτη μέλη δεν θα πρέπει να επιτρέπεται να θεωρούν ότι, ελλείψει επιλογής του υποκειμένου στον φόρο, εφαρμοστέο είναι το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

41. Συναφώς, η Ουγγρική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι υφίστανται συγκεκριμένοι λόγοι για τους οποίους απαιτεί από τις μικρές επιχειρήσεις να προβαίνουν ρητά και εκ των προτέρων στην επιλογή του καθεστώτος ΦΠΑ στο οποίο επιθυμούν να υπαχθούν. Συγκεκριμένα, η Ουγγρική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι η επιλογή ενός ειδικού καθεστώτος έχει μια σειρά από συνέπειες τόσο για τη φορολογική διοίκηση όσο και για τον υποκείμενο στον φόρο. Ειδικότερα, μπορεί να επάγεται διαφορετικές διαδικαστικές υποχρεώσεις για τον υποκείμενο στον φόρο (π.χ. όσον αφορά την τιμολόγηση, την τήρηση των λογιστικών στοιχείων ή την υποβολή λογιστικών εκθέσεων), ενώ και η φορολογική αρχή ενδέχεται να πρέπει να ακολουθεί διαφορετικές διαδικασίες κατά την εφαρμογή και τη διασφάλιση της συμμορφώσεως με τους κανόνες ΦΠΑ (για παράδειγμα στο πλαίσιο του καταλογισμού και της εισπράξεως του οφειλόμενου ΦΠΑ).

42. Εξάλλου, η αναδρομική επιλογή ενός καθεστώτος ΦΠΑ ενδέχεται να έχει ορισμένες συνέπειες και για τις επιχειρήσεις που προέβησαν σε συναλλαγές με τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο. Επί παραδείγματι, οι υποκείμενοι στον φόρο που επωφελούνται από την απαλλαγή κατά κανόνα δεν καταβάλλουν ΦΠΑ και άρα δεν χρειάζεται να μετακυλίουν τον ΦΠΑ στους πελάτες τους. Αντιστρόφως, οι υποκείμενοι στο φόρο που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς (ή στις απλουστευμένες διαδικασίες και στο καθεστώς φορολογικών μειώσεων) οφείλουν να καταβάλλουν ΦΠΑ και, επομένως, ο εν λόγω φόρος πρέπει να εμφανίζεται στα τιμολόγιά τους. Στην δεύτερη αυτή περίπτωση, σε αντίθεση με την πρώτη, οι πελάτες του υποκειμένου στον φόρο μπορούν να εκπίπτουν τον εν λόγω ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η αναδρομική εφαρμογή καθεστώτος ΦΠΑ διαφορετικού από εκείνο που εφαρμόστηκε αρχικά μπορεί να οδηγήσει σε αβεβαιότητα όσον αφορά τον χαρακτήρα των πράξεων αυτών ως προς τον ΦΠΑ.

43. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, θεωρώ ότι είναι εύλογα τα επιχειρήματα που προέβαλε η Ουγγρική Κυβέρνηση –τα οποία αφορούν ειδικότερα τη χρηστή διοίκηση και την ασφάλεια δικαίου– προκειμένου να εξηγήσει τους λόγους για τους οποίους η φορολογική αρχή απαιτεί από τους υποκείμενους στον φόρο να προβαίνουν σε ρητή και εκ των προτέρων επιλογή του καθεστώτος ΦΠΑ στο οποίο επιθυμούν να υπαχθούν.

#### ***Δ. Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας***

44. Εξάλλου, η Επιτροπή ισχυρίζεται επίσης ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση αντιβαίνει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Παραπέμπει στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Plöckl<sup>7</sup>, όπου ο γενικός εισαγγελέας συνάγει από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας μια αρχή του δικαίου της Ένωσης περί ΦΠΑ, την οποία ονομάζει «αρχή της απορρίψεως της τυπολατρίας». Σύμφωνα με την Επιτροπή, η αρχή της απορρίψεως της τυπολατρίας συνεπάγεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο που δεν τήρησε τις τυπικές προϋποθέσεις για την υπαγωγή σε καθεστώς απαλλαγής, δεν μπορεί, για τον λόγο αυτό και μόνον, να στερείται το δικαίωμά του να υπαχθεί στο εν λόγω καθεστώς.

7 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204).



45. Συναφώς, επισημαίνω ότι, στις προτάσεις του, ο γενικός εισαγγελέας H. Saugmandsgaard Øe συνήγαγε την ύπαρξη μιας τέτοιας αρχής από διάφορες υποθέσεις στις οποίες το Δικαστήριο έκρινε, για παράδειγμα, ότι ο υποκείμενος στον φόρο, εφόσον πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν πρέπει να στερείται το δικαίωμά του προς έκπτωση<sup>8</sup> ή απαλλαγή από τον ΦΠΑ στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων<sup>9</sup>, για τον λόγο και μόνον ότι, αν και πληροί τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν τήρησε ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις<sup>10</sup>.

46. Εντούτοις, ανεξάρτητα από την ύπαρξη και το περιεχόμενο μιας τέτοιας αρχής, κατά τη γνώμη μου είναι σαφές ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει θεμελιωδώς από τα είδη υποθέσεων που εξέτασε ο γενικός εισαγγελέας H. Saugmandsgaard Øe. Τόσο το δικαίωμα έκπτωσης<sup>11</sup> όσο και το δικαίωμα απαλλαγής στην περίπτωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως<sup>12</sup> είναι δικαιώματα τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο αντλεί απευθείας από το δίκαιο της Ένωσης: η εθνική νομοθεσία απλώς τα θέτει σε εφαρμογή. Αντιθέτως, όπως διευκρινίστηκε ανωτέρω, η θέσπιση καθεστώτος απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις αποτελεί απλώς μια δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη τα οποία και απολαμβάνουν, εντός των προαναφερθέντων ορίων, ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τον σχεδιασμό και τη λειτουργία του.

47. Στις περιπτώσεις στις οποίες το Δικαστήριο απέρριψε την τυπολατρική προσέγγιση, σκοπός ήταν να διασφαλιστεί ότι οι πράξεις θα εξακολουθούσαν να φορολογούνται σύμφωνα με τα αντικειμενικά τους χαρακτηριστικά, παρά το τυχόν έλασσον διαδικαστικό σφάλμα στο οποίο υπέπεσε ο υποκείμενος στον φόρο<sup>13</sup>. Τα κράτη μέλη δεν δύνανται να επιβάλλουν κυρώσεις για τη μη αυστηρή τήρηση τυπικών προϋποθέσεων κατά τρόπο που να θέτει σε κίνδυνο την ουδετερότητα του συστήματος, για παράδειγμα αντιμετωπίζοντας με διαφορετικό τρόπο ανταγωνιστικές μεταξύ τους επιχειρήσεις ή στερώντας από βασικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ την πρακτική τους αποτελεσματικότητα.

48. Ωστόσο, αυτή η λογική δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση. Πρώτον, είναι αμφίβολο κατά πόσον η μη τήρηση της υποχρέωσης υποβολής δηλώσεως περί ενάρξεως δραστηριοτήτων, που προβλέπεται στο άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, μπορεί να θεωρηθεί πάντοτε έλασσον διαδικαστικό σφάλμα: η εν λόγω υποχρέωση ενδέχεται να είναι σημαντική για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και για την πάταξη της φοροδιαφυγής<sup>14</sup>. Συνιστά ασφαλώς *τυπική* προϋπόθεση, αλλά δεν συνιστά, όπως θα έλεγε κανείς, *τυπολατρική* προϋπόθεση.

49. Επιπροσθέτως, η παράλειψη υποβολής δηλώσεως περί ενάρξεως δραστηριότητας και ρητής επιλογής ενός ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ δεν συνεπάγεται τη φορολόγηση κάποιας πράξεως κατά τρόπο που δεν συνάδει με τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά της. Συγκεκριμένα, οι συναλλαγές που πραγματοποίησε κατά το παρελθόν ένας υποκείμενος στον φόρο όπως ο D. Vámos φορολογούνται απλώς κατ' εφαρμογήν ενός καθεστώτος ΦΠΑ αντί ενός άλλου, αμφότερα δε τα καθεστώτα ΦΠΑ είναι θεμιτά και νόμιμα.

8 Αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψεις 49 έως 52), και της 9ης Ιουλίου 2014, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 58 έως 61). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, υποσημείωση 20).

9 Αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψεις 29 έως 31), και της 9ης Οκτωβρίου 2015, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, σκέψεις 35, 36 και 43). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, υποσημείωση 21).

10 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, σημείο 87).

11 Άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ.

12 Άρθρο 3 της οδηγίας ΦΠΑ.

13 Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, σκέψη 37).

14 Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, Redlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψη 45).

50. Επιπλέον, φρονώ ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση συνάδει με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία, όσον αφορά τον ΦΠΑ, συνιστά έκφραση της αρχής της ίσης μεταχείρισεως<sup>15</sup>. Η αρχή αυτή απαγορεύει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά, όσον αφορά τον ΦΠΑ<sup>16</sup>, παρόμοια προϊόντα τα οποία ανταγωνίζονται μεταξύ τους, με αποτέλεσμα να νοθεύεται ο ανταγωνισμός<sup>17</sup>.

51. Στην υπό κρίση υπόθεση, φρονώ ότι η παροχή στους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι παρέλειψαν να δηλώσουν την έναρξη της δραστηριότητάς τους, της δυνατότητας να επιλέγουν αναδρομικά το καθεστώς απαλλαγής θα μπορούσε να τους παράσχει αθέμιτο πλεονέκτημα, προκαλώντας στρέβλωση του ανταγωνισμού προς όφελός τους. Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε δήλωση περί ενάρξεως δραστηριότητας και επιλέγει την εφαρμογή ενός ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, βασίζει αναγκαστικά την επιλογή του αυτή σε προβλέψεις σχετικά με τη μελλοντική δραστηριότητά του. Αντιστρόφως, ένας υποκείμενος στον φόρο που ουδέποτε προέβη σε δήλωση περί ενάρξεως και ο οποίος κάνει την επιλογή του σε μεταγενέστερο χρόνο –για παράδειγμα εάν και όταν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές– είναι σε θέση να επιλέξει, επωφελούμενος από την αποκτηθείσα γνώση του, εκείνο το καθεστώς που είναι το πλέον συμφέρον για αυτόν.

52. Το αποτέλεσμα είναι παράδοξο: ο υποκείμενος στον φόρο που υποπίπτει στο διαδικαστικό σφάλμα μπορεί στην πράξη να ωφεληθεί από το σφάλμα αυτό και, ως εκ τούτου, να περιέλθει σε ευνοϊκότερη θέση σε σχέση με τις ανταγωνιστικές επιχειρήσεις που έχουν, αντιθέτως, συμμορφωθεί δεόντως με όλες τις διαδικαστικές υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές εθνικές ρυθμίσεις.

53. Ένα τέτοιο πλεονέκτημα μπορεί, με τη σειρά του, να ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις να παραβιάζουν τον νόμο δια της παραλείψεως υποβολής δηλώσεως περί ενάρξεως των δραστηριοτήτων τους, καθιστώντας με τον τρόπο αυτό πιθανότερη τη φοροδιαφυγή. Συναφώς, αρκεί να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, «[τ]α 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 [...]».

54. Για τον λόγο αυτόν, είναι, κατά την άποψή μου, εύλογο το επιχείρημα της Ουγγρικής Κυβέρνησης ότι η απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής ενός καθεστώτος όπως το καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ είναι σύμφωνη όχι μόνο με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αλλά επιπλέον σκοπεί και στην πρόληψη της φοροδιαφυγής και της απάτης.

### ***E. Η αρχή της αναλογικότητας***

55. Τέλος, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το να υποχρεωθεί μια επιχείρηση, επιπλέον του διοικητικού προστίμου, να καταβάλει ΦΠΑ επί πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν πριν από τη δήλωση της ενάρξεως ασκήσεως δραστηριότητας, καθιστά την κύρωση για τη μη δήλωση της ενάρξεως ασκήσεως δραστηριότητας υπερβολική, γεγονός που συνιστά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

56. Όπως διευκρινίστηκε ανωτέρω, το Δικαστήριο, με την απόφαση Balogh<sup>18</sup>, έκρινε ότι είναι δυνατή η επιβολή διοικητικού προστίμου ως κύρωση για τη μη δήλωση της ενάρξεως ασκήσεως δραστηριοτήτων, εφόσον το πρόστιμο αυτό είναι σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας. Στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει κατά πόσον ένα τέτοιο πρόστιμο είναι αναλογικό<sup>19</sup>.

15 Απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 49).

16 Απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 47).

17 Βλ. αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας ΦΠΑ και, υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, Rank Group (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 35).

18 Διάταξη της 30ής Σεπτεμβρίου 2015, Balogh (C-424/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:708).

19 Βλ. σημείο 29 των παρούσων προτάσεων.

57. Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι η είσπραξη του εν λόγω ΦΠΑ δεν μπορεί καταρχήν να λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση, από το εθνικό δικαστήριο, της αναλογικότητας της κυρώσεως. Συγκεκριμένα, η απαίτηση καταβολής ΦΠΑ για πωλήσεις πραγματοποιηθείσες στο παρελθόν οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ, αλλά ως προς τις οποίες δεν καταβλήθηκε ο ΦΠΑ δεν συνιστά κύρωση, αλλά απλώς είσπραξη μη καταβληθέντων φόρων.

58. Από τη στιγμή που ο D. Vámos άρχισε να ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ, κατέστη υποκείμενος στον φόρο και, ως εκ τούτου, υπείχε τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τους εφαρμοστέους κανόνες στον τομέα του ΦΠΑ. Δεν χρειάζεται να υπομνησθεί ότι μεταξύ αυτών των υποχρεώσεων περιλαμβάνεται η υποχρέωση καταβολής του αναλογούντος ΦΠΑ<sup>20</sup>.

59. Είναι ενδεχομένως χρήσιμο να υπομνησθεί για μια ακόμη φορά ότι, ελλείψει ρητής επιλογής, η υπαγωγή του D. Vámos στο σύννητες καθεστώς ΦΠΑ δεν έχει τίποτε παράνομο ή εξαιρετικό. Πρόκειται, πράγματι, για ένα από τα καθεστώτα ΦΠΑ στα οποία θα μπορούσε να υπαχθεί και εκείνο το οποίο η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι εφαρμόζεται εξ ορισμού. Ο D. Vámos στέρησε από τον εαυτό του τη δυνατότητα επιλογής του καθεστώτος απαλλαγής για ορισμένα έτη, καθόσον παρέλειψε να δηλώσει εγκαίρως την έναρξη των δραστηριοτήτων του και την επιθυμία του να υπαχθεί στο καθεστώς αυτό απαλλαγής.

60. Επίσης, παρεμπιπτόντως, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την επίμαχη εθνική ρύθμιση, οι υποκείμενοι στον φόρο που δικαιούνται να υπαχθούν στο καθεστώς απαλλαγής μπορούν, από το ένα οικονομικό έτος στο άλλο, να επιλέγουν την εφαρμογή διαφορετικού καθεστώτος. Ως εκ τούτου, οι μικρές επιχειρήσεις δεν «παγιδεύονται» από την αρχική παράλειψή τους να δηλώσουν την έναρξη των δραστηριοτήτων τους και να επιλέξουν ρητά το καθεστώς ΦΠΑ της προτιμήσεώς τους. Κάθε έτος έχουν τη δυνατότητα να συμμορφωθούν με την υποχρέωση δηλώσεως της ενάρξεως δραστηριότητας και να ζητήσουν την εφαρμογή του καθεστώτος απαλλαγής για το μέλλον, αποφεύγοντας με τον τρόπο αυτό σοβαρότερες συνέπειες.

#### IV. Πρόταση

61. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Nyíregyházi, Ουγγαρία) ως εξής:

Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή ειδικού φορολογικού ΦΠΑ που χορηγεί απαλλαγή σε μικρές επιχειρήσεις –το οποίο θεσπίστηκε δυνάμει των διατάξεων του τίτλου XII, κεφάλαιο 1, τμήμα 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας– σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πληρούσε μεν όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, αλλά δεν δήλωσε εγκαίρως στις φορολογικές αρχές την έναρξη των δραστηριοτήτων του και δεν επέλεξε την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος.

<sup>20</sup> Άρθρα 193 έως 212 της οδηγίας ΦΠΑ.