



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 15ης Απριλίου 2021\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 273 – Υπερεκτίμηση, στη φορολογική δήλωση, του ποσού της επιστροφής του ΦΠΑ – Εσφαλμένη εκτίμηση του υποκειμένου στον φόρο ως προς τον φορολογητέο χαρακτήρα της πράξεως – Διόρθωση της φορολογικής δηλώσεως κατόπιν ελέγχου – Κύρωση ίση προς το 20 % του ποσού κατά το οποίο υπερεκτιμήθηκε το ποσό της επιστροφής του ΦΠΑ – Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-935/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (διοικητικό πρωτοδικείο Βοεβοδάτου του Βρότσλαβ, Πολωνία) με απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Δεκεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

**Grupa Warzywna sp. z o.o.**

κατά

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους N. Rızarra, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin και K. Jürimäe (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Pitruzzella

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η *Grupa Warzywna sp. z o.o.*, εκπροσωπούμενη από τους M. Pacyna, και K. Kocowski, *adwokaci*, επικουρούμενους από τον S. Ząbczyk, *doradca podatkowy*,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και M. Siekierzyńska,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, του άρθρου 325 ΣΛΕΕ, των άρθρων 2, 250 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και της αρχής της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Grupa Warzywna sp. z o.o. και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (διευθυντή της φορολογικής αρχής του Βρότσλαβ, Πολωνία) σχετικά με την επιβολή στην εταιρία αυτή διοικητικής κυρώσεως κατόπιν φορολογικού ελέγχου.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:  
«Στον [φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)] υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:  
α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».
- 4 Το άρθρο 12, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας έχει ως εξής:  
«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και ιδίως μία από τις ακόλουθες πράξεις:  
α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά,  
[...].  
2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο α), ως “κτίριο” νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος,  
[...]

Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός από το κριτήριο της πρώτης εγκατάστασης, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου

αποπεράτωσης του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παράδοσης ή το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκατάστασης και του χρόνου της μεταγενέστερης παράδοσης, εφόσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε και τα δύο έτη αντίστοιχα.»

5 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ι) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 12 παράγραφος 1 στοιχείο α),

[...]».

6 Κατά το άρθρο 137 της ίδιας οδηγίας:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκείμενους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολόγησης για τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) τις παραδόσεις κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχόμενου με αυτά εδάφους, εκτός αυτών του άρθρου 12, παράγραφος 1, στοιχείο α),

[...].

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο άσκησης του δικαιώματος επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1.

[...]»

7 Το άρθρο 250 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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.

2. Τα κράτη μέλη, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 με ηλεκτρονικά μέσα.»

8 Κατά το άρθρο 273 της οδηγίας:

«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.»

### ***Το πολωνικό δίκαιο***

- 9 Το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 10, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U 2017, θέση 1221), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Απαλλάσσονται του φόρου: [...] η παράδοση κτιρίων, κατασκευών ή τμημάτων αυτών, εκτός εάν:

- a) η παράδοση πραγματοποιείται στο πλαίσιο της πρώτης εγκαταστάσεως ή πριν από αυτήν,
- b) μεταξύ της πρώτης εγκαταστάσεως και της παραδόσεως του κτιρίου, της κατασκευής ή του τμήματος αυτών έχει μεσολαβήσει διάστημα βραχύτερο των δύο ετών [...].»

- 10 Το άρθρο 43, παράγραφος 10, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να παραιτηθεί από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1, σημείο 10, φοροαπαλλαγή και να επιλέξει τη φορολόγηση της παραδόσεως κτιρίων, κατασκευών ή τμημάτων αυτών, υπό την προϋπόθεση ότι το πρόσωπο που πραγματοποιεί την παράδοση και ο αγοραστής του κτιρίου, της κατασκευής ή του τμήματος αυτών:

- 1) είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ και
- 2) θα υποβάλουν, πριν από την ημερομηνία παραδόσεως των αγαθών αυτών, στον διευθυντή της αρμόδιας για τον αγοραστή φορολογικής αρχής, κοινή δήλωση ότι επιλέγουν τη φορολόγηση της παραδόσεως του κτιρίου, της κατασκευής, ή του τμήματος αυτών.»

- 11 Κατά το άρθρο 112b, παράγραφοι 1 και 2, του ως άνω νόμου:

«1. Όταν διαπιστώνεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο:

- 1) εμφάνισε στη φορολογική δήλωση που υπέβαλε:
  - a) φορολογική οφειλή μικρότερη από την πραγματική·
  - b) επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή επιστρεφόμενο φόρο εισροών μεγαλύτερο του πραγματικού·
  - c) πιστωτικό υπόλοιπο φόρου, το οποίο μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις, μεγαλύτερο του πραγματικού·
  - d) επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή επιστρεφόμενο φόρο εισροών ή πιστωτικό υπόλοιπο φόρου που μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις, αντί να εμφανίσει το ποσό της φορολογικής οφειλής που όφειλε να καταβάλει στη φορολογική αρχή·
- 2) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση και δεν κατέβαλε τον οφειλόμενο φόρο·

- ο διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας ή ο διευθυντής της τελωνειακής υπηρεσίας προσδιορίζει το πραγματικό ύψος των ποσών αυτών και επιβάλλει πρόσθετο φόρο ανερχόμενο στο 30 % του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο απέκλινε από το πραγματικό ποσό της οφειλής του ή του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο υπερεκτίμησε το επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή τον επιστρεφόμενο φόρο εισροών ή το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου που μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις.
- 2. Εάν μετά την περαίωση φορολογικού ελέγχου ή τελωνειακού-φορολογικού ελέγχου ή κατά τη διάρκεια τελωνειακού-φορολογικού ελέγχου στις περιπτώσεις που διαλαμβάνονται:
  - 1) στην παράγραφο 1, σημείο 1, ο υποκείμενος στον φόρο υπέβαλε ορθή φορολογική δήλωση με την οποία έλαβε υπόψη τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες και κατέβαλε το ποσό της φορολογικής οφειλής ή επέστρεψε το ποσό του αδικαιολογήτως επιστραφέντος σε αυτόν φόρου,
  - 2) στην παράγραφο 1, σημείο 2, ο υποκείμενος στον φόρο υπέβαλε φορολογική δήλωση και κατέβαλε το ποσό της φορολογικής οφειλής·
- το ύψος της πρόσθετης φορολογικής επιβαρύνσεως ανέρχεται στο 20 % του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο απέκλινε από το πραγματικό ποσό της οφειλής του ή του ποσού κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο υπερεκτίμησε το επιστρεφόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ή τον επιστρεφόμενο φόρο εισροών ή το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου που μειώνει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στις επόμενες φορολογικές χρήσεις.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 12 Η Grupa Warzywna είχε αγοράσει ακίνητο το οποίο κατοικείτο επί δύο και πλέον έτη. Στη δήλωση που περιλαμβανόταν στη συμβολαιογραφική πράξη σχετικά με την αγορά του συγκεκριμένου ακινήτου, το τίμημά του αναγραφόταν ως μικτό ποσό, περιλαμβανομένου, ως εκ τούτου, και του ΦΠΑ. Επιπλέον, ο πωλητής του εν λόγω ακινήτου εξέδωσε τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν το ποσό του ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη πράξη. Η Grupa Warzywna κατέβαλε το ποσό αυτό και θεώρησε ότι αποτελούσε ποσό ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο, ως εκ τούτου, μπορούσε να εκπέσει. Εν συνεχεία, η Grupa Warzywna υπέβαλε στον Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (διευθυντή της φορολογικής αρχής της Trzebnica, Πολωνία) δήλωση ΦΠΑ στην οποία δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ζητώντας την επιστροφή του.
- 13 Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή της Trzebnica διαπίστωσε ότι, δυνάμει του άρθρου 43, παράγραφος 10, του νόμου περί ΦΠΑ, η παράδοση του συγκεκριμένου ακινήτου απαλλασσόταν, κατ' αρχήν, πλήρως από τον ΦΠΑ και ότι τα μέρη της συναλλαγής δεν είχαν υποβάλει δήλωση παραιτήσεως από την απαλλαγή αυτή. Κατά συνέπεια, η Grupa Warzywna δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορούσε την παράδοση του ακινήτου.
- 14 Εν συνεχεία, η Grupa Warzywna προέβη σε διόρθωση της φορολογικής της δηλώσεως, λαμβάνοντας υπόψη τις παρατυπίες που είχε διαπιστώσει η φορολογική αρχή. Ως εκ τούτου, η εταιρία αυτή ανέγραψε, στη δήλωση αυτή, πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ αισθητά χαμηλότερο από αυτό που είχε αρχικώς δηλώσει.

- 15 Παρά τη διόρθωση αυτή, ο διευθυντής της φορολογικής αρχής της Trzebnica εξέδωσε απόφαση περί καθορισμού του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στο ποσό που είχε προκύψει από τη διορθωμένη δήλωση και επέβαλε στη Grupa Warzywna κύρωση ίση προς το 20 % του ποσού κατά το οποίο υπερεκτιμήθηκε το ποσό της επιστροφής του ΦΠΑ που αξιώθηκε αδικαιολόγητα. Η απόφαση αυτή επικυρώθηκε, όσον αφορά την επιβληθείσα κύρωση, από τη δευτεροβάθμια φορολογική αρχή στην οποία προσέφυγε η Grupa Warzywna.
- 16 Η Grupa Warzywna άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της αποφάσεως της δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής. Το εν λόγω δικαστήριο φρονεί ότι είναι αναγκαίο να κριθεί αν η επιβολή μιας τέτοιας κυρώσεως, σε περίπτωση που το σφάλμα της συγκεκριμένης εταιρίας δεν επέφερε καμία απώλεια φορολογικών εσόδων, συνάδει προς τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ και δικαιολογείται από τους σκοπούς που συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου καθώς και στην αποτροπή της φοροδιαφυγής.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επιβολή διοικητικής κυρώσεως είχε ως σκοπό να παροτρύνει τους υποκειμένους στον φόρο να συντάσσουν τις φορολογικές δηλώσεις τους με απόλυτη ακρίβεια. Ωστόσο, η επίμαχη στην κύρια δίκη κύρωση έχει μάλλον κατασταλτικό παρά προληπτικό χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, το άρθρο 112b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ δεν επιτρέπει να συνεκτιμηθεί το γεγονός ότι η εσφαλμένη εκκαθάριση του ΦΠΑ οφείλεται σε πεπλανημένη εκτίμηση των δύο μερών της συναλλαγής ως προς τον φορολογητέο χαρακτήρα της παραδόσεως. Κατά το ίδιο δικαστήριο, η κύρωση αυτή συνιστά μέτρο ακατάλληλο για την επίτευξη του σκοπού της καταπολέμησης των φορολογικών παραβάσεων και, εν πάση περιπτώσει, βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρου, καθόσον δεν μπορεί να εκπληρώσει την αναγκαία προληπτική λειτουργία έναντι όσων ενδέχεται να διαπράξουν απάτη και δεν λαμβάνει υπόψη τη φύση και τη σοβαρότητα της παραβάσεως ούτε το γεγονός ότι το Δημόσιο Ταμείο δεν υπέστη απώλεια φορολογικών εσόδων και ότι δεν υφίσταται καμία ένδειξη φοροδιαφυγής.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (διοικητικό πρωτοδικείο Βοεβοδάτου του Βρότσλαβ, Πολωνία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει μια πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση, όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 112b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, με τις διατάξεις της [οδηγίας περί ΦΠΑ] (και ειδικότερα με το άρθρο 2, το άρθρο 250 και το άρθρο 273 αυτής), με το άρθρο 4, παράγραφος 3, [ΣΕΕ], με το άρθρο 325 ΣΛΕΕ και με την αρχή της αναλογικότητας;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 19 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί της συμβατότητας των επίμαχων στην κύρια δίκη εθνικών διατάξεων με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ, τα άρθρα 2, 250 και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και με τις αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 20 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, μολονότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφαινεται, στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής, επί του συμβατού διατάξεων του εθνικού δικαίου με τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης, εντούτοις είναι αρμόδιο να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο όλα τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνευτικά στοιχεία που θα του δώσουν τη δυνατότητα

να εκτιμήσει το εν λόγω συμβατό προκειμένου να εκδώσει απόφαση επί της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 21 Επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο πρέπει να περιορίσει την εξέτασή του στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, παρέχοντας ερμηνεία του δικαίου αυτού που να είναι χρήσιμη για το αιτούν δικαστήριο, στο οποίο εναπόκειται να ελέγξει το συμβατό των επίμαχων εθνικών διατάξεων με το δίκαιο της Ένωσης, προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του (πρβλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 22 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ωστόσο ότι οι προβληματισμοί του αιτούντος δικαστηρίου δεν αφορούν ούτε ειδικώς την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, ούτε την καταπολέμηση της απάτης με σκοπό την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, την οποία αφορά το άρθρο 325 ΣΛΕΕ. Ομοίως, η ερμηνεία των άρθρων 2 και 250 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν παρίσταται αναγκαία, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, δεδομένου ότι τα άρθρα αυτά αφορούν, αντιστοίχως, τις πράξεις που υπόκεινται στον ΦΠΑ και τις δηλώσεις ΦΠΑ.
- 23 Αντιθέτως, όσον αφορά το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η απαιτούμενη από το εθνικό δίκαιο αυτόματη επιβολή της επίμαχης διοικητικής κυρώσεως σε όλες τις περιπτώσεις εκτιμήσεως του ΦΠΑ σε ποσό μικρότερο του πραγματικού ή υπερεκτιμήσεως του ποσού της επιστροφής του ΦΠΑ αποτελεί μέτρο ακατάλληλο για την επίτευξη του σκοπού της καταπολέμησης των φορολογικών παραβάσεων τον οποίο επιδιώκει το άρθρο αυτό και βαίνει πέραν του αναγκαίου προς τούτο μέτρου. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το υποβληθέν ερώτημα αφορά την ερμηνεία του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και των αρχών της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 24 Επομένως, με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που επιβάλλει σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εσφαλμένως χαρακτήρισε πράξη απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ ως πράξη υποκείμενη στον εν λόγω φόρο κύρωση ίση προς το 20 % του ποσού κατά το οποίο υπερεκτιμήθηκε το ποσό της επιστροφής του ΦΠΑ που αξιώθηκε αδικαιολόγητα, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τη φύση και τη σοβαρότητα της παρατυπίας στη φορολογική δήλωση, την ανυπαρξία ενδείξεως από την οποία να προκύπτει ότι το συγκεκριμένο σφάλμα στοιχειοθετούσε απάτη και την ανυπαρξία απώλειας εσόδων για το Δημόσιο Ταμείο.
- 25 Δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λάβουν μέτρα προς διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και προς αποτροπή της απάτης. Ειδικότερα, ελλείψει σχετικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει η νομοθεσία της Ένωσης για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 26 Εντούτοις, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Ως εκ τούτου, τέτοιου είδους κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποτροπής της απάτης. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν μια 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 καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως (απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 60).
- 28 Μολονότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν το ύψος της κυρώσεως υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, εντούτοις πρέπει να επισημανθούν στο εν λόγω δικαστήριο ορισμένα στοιχεία της υποθέσεως της κύριας δίκης βάσει των οποίων μπορεί να κρίνει αν η επιβληθείσα κύρωση είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 61).
- 29 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 112b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει διοικητική κύρωση αντιστοιχούσα στο 30 % του ποσού κατά το οποίο υπερεκτιμήθηκε το ποσό της επιστροφής του ΦΠΑ, η οποία μειώνεται στο 20 % του πρώτου ποσού, όταν, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο προέβη σε διόρθωση της δηλώσεώς του, λαμβάνοντας υπόψη τις παρατυπίες που διαπιστώθηκαν με τον έλεγχο αυτόν, και κατέβαλε το ποσό του απαιτητού φόρου ή απέδωσε το αδικαιολογήτως επιστραφέν ποσό.
- 30 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι σκοπός της κυρώσεως αυτής είναι η βελτίωση της εισπράξεως του ΦΠΑ, με την επιβολή κυρώσεως για τα σφάλματα που διαπράχθηκαν κατά την εκκαθάριση του φόρου αυτού, τα οποία συνίστανται στην εκτίμηση του απαιτητού φόρου σε ποσό μικρότερο του πραγματικού ή στην υπερεκτίμηση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που πρέπει να επιστραφεί ή να μεταφερθεί στην επόμενη περίοδο. Επομένως, σκοπός της είναι να παρακινήσει τους υποκείμενους στον φόρο να συντάσσουν τις φορολογικές δηλώσεις τους με απόλυτη ακρίβεια και, σε περίπτωση παρατυπίας, να προβούν στη διόρθωση των δηλώσεων, προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός που συνίσταται, σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ.
- 31 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι με μια διοικητική κύρωση αποσκοπούσα να παρακινήσει τους υποκείμενους στον φόρο να προβαίνουν το ταχύτερο δυνατό σε διακανονισμό των περιπτώσεων μη ολοσχερούς καταβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, αποσκοπούσα να επιτύχει τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου, το ύψος της οποίας προκαθορίζεται στο 50 % του ποσού του ΦΠΑ που υποχρεούται να καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο στη φορολογική αρχή, αλλά μπορεί να μειωθεί αναλόγως των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, διασφαλίζεται, κατ' αρχήν, ότι η κύρωση δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης, σύμφωνα με το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, της ορθής εισπράξεως του φόρου (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψεις 62 έως 64).
- 32 Εντούτοις, όσον αφορά τον τρόπο καθορισμού του ποσού της επίμαχης στην κύρια δίκη κυρώσεως, επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό αυτό καθορίζεται στο 20 % του ποσού κατά το οποίο υπερεκτιμήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, το εν λόγω ποσό



δεν μπορεί, υπό την επιφύλαξη της περιπτώσεως κατά την οποία η παρατυπία οφείλεται σε ήσσονος σημασίας σφάλματα, να μειωθεί αναλόγως των συγκεκριμένων περιστάσεων της εκάστοτε περίπτωσης.

- 33 Συναφώς, από τις διευκρινίσεις που παρέσχε στο Δικαστήριο το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης παρατυπία οφείλεται σε πεπλανημένη εκτίμηση των συναλλασσομένων μερών ως προς τον φορολογητέο χαρακτήρα της πράξεως, δεδομένου ότι τα μέρη αυτά θεώρησαν ότι η παράδοση του επίμαχου κτιρίου υπέκειτο στον ΦΠΑ, ενώ δεν είχαν καταθέσει την απαιτούμενη από την εθνική νομοθεσία κοινή δήλωση, βάσει της οποίας επέλεγαν τη φορολόγηση της παραδόσεώς του. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η προβλεπόμενη κύρωση εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο σε περίπτωση, όπως είναι η κρινόμενη στην κύρια δίκη, κατά την οποία η υπερεκτίμηση του ποσού του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ οφείλεται σε πεπλανημένη εκτίμηση των συναλλασσομένων μερών ως προς τον φορολογητέο χαρακτήρα της πράξεως, η οποία χαρακτηρίζεται από την απουσία ενδείξεων απάτης και η οποία, επιπλέον, δεν προκάλεσε, κατά το εν λόγω δικαστήριο, καμία απώλεια φορολογικών εσόδων, όσο και σε περίπτωση κατά την οποία δεν συντρέχουν τέτοιες ειδικές περιστάσεις οι οποίες χρήζουν, κατά το ίδιο δικαστήριο, συνεκτιμήσεως.
- 34 Επομένως, ο συγκεκριμένος τρόπος καθορισμού δεν επέτρεψε στις φορολογικές αρχές να προσαρμόσουν το ποσό της κυρώσεως αναλόγως των συγκεκριμένων περιστάσεων της υποθέσεως.
- 35 Κατά συνέπεια, ο τρόπος καθορισμού της εν λόγω κυρώσεως, η οποία επιβάλλεται αυτομάτως, δεν παρέχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να εξατομικεύσουν την επιβαλλόμενη κύρωση, προκειμένου να βεβαιωθούν ότι η κύρωση αυτή δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της διασφαλίσεως της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποτροπής της απάτης.
- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, παρέλκει η εξέταση της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 37 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ και η αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που επιβάλλει σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εσφαλμένως χαρακτήρισε πράξη απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ ως πράξη υποκείμενη στον εν λόγω φόρο κύρωση ίση προς το 20 % του ποσού κατά το οποίο υπερεκτιμήθηκε το ποσό της επιστροφής του ΦΠΑ που αξιώθηκε αδικαιολόγητα, στο μέτρο που η κύρωση αυτή επιβάλλεται αδιακρίτως τόσο σε περίπτωση κατά την οποία η παρατυπία οφείλεται σε πεπλανημένη εκτίμηση των συναλλασσομένων μερών ως προς τον φορολογητέο χαρακτήρα της πράξεως, η οποία χαρακτηρίζεται από την απουσία ενδείξεων απάτης και από την ανυπαρξία απώλειας εσόδων για το Δημόσιο Ταμείο, όσο και σε περίπτωση κατά την οποία δεν συντρέχουν τέτοιες ειδικές περιστάσεις.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 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 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που επιβάλλει σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εσφαλμένως χαρακτήρισε πράξη απαλλασσόμενη από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ως πράξη υποκείμενη στον εν λόγω φόρο κύρωση ίση προς το 20 % του ποσού κατά το οποίο υπερεκτιμήθηκε το ποσό της επιστροφής του ΦΠΑ που αξιώθηκε αδικαιολόγητα, στο μέτρο που η κύρωση αυτή επιβάλλεται αδιακρίτως τόσο σε περίπτωση κατά την οποία η παρατυπία οφείλεται σε πεπλανημένη εκτίμηση των συναλλασσομένων μερών ως προς τον φορολογητέο χαρακτήρα της πράξεως, η οποία χαρακτηρίζεται από την απουσία ενδείξεων απάτης και από την ανυπαρξία απώλειας εσόδων για το Δημόσιο Ταμείο, όσο και σε περίπτωση κατά την οποία δεν συντρέχουν τέτοιες ειδικές περιστάσεις.**

(υπογραφές)