



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 11ης Απριλίου 2024\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Φόροι κύκλου εργασιών – Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων – Ετήσιος κύκλος εργασιών – Διαφορετική μεταχείριση μεταξύ υποκειμένων στον φόρο – Εθνική ρύθμιση περί υπαγωγής σε ΦΠΑ προσώπου που καταθέτει εκπρόθεσμη αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ – Τιμωρητικός χαρακτήρας»

Στην υπόθεση C-122/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) με απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο την 1η Μαρτίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

κατά

«Legafact» EOOD,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, J. Passer και M.L. Arastey Sahún (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. M. Collins

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την T. Mitova και τον R. Stoyanov,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις D. Drambozova και J. Jokubauskaitė,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

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 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ 2010, L 10, σ. 14) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική σε θέματα φορολογίας και κοινωνικής ασφάλισης» Σόφιας της Εθνικής Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία) (στο εξής: Direktor) και της «Legafact» ΕΟΟΔ, με αντικείμενο πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) με την οποία βεβαιώθηκε οφειλή σε βάρος της ως άνω επιχείρησης.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Στην αιτιολογική σκέψη 49 της οδηγίας ΦΠΑ διαλαμβάνονται τα εξής:  

«Όσον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις, θα πρέπει να επιτραπεί στα κράτη μέλη να συνεχίζουν να εφαρμόζουν τα ειδικά τους καθεστώτα, σύμφωνα με κοινές διατάξεις και ενόψει πιο προωθημένης εναρμόνισης.»
- 4 Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής απαριθμεί τις πράξεις οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 5 Ο τίτλος XI της εν λόγω οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο», περιέχει κεφάλαιο 2, υπό τον τίτλο «Χορήγηση ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου», στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 213 και 214 της ίδιας οδηγίας. Το κεφάλαιο 7 του ως άνω τίτλου, το οποίο φέρει τον τίτλο «Διάφορες διατάξεις», περιλαμβάνει το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 6 Κατά το άρθρο 213 της οδηγίας:  

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

Τα κράτη μέλη επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, την υποβολή της δήλωσης με ηλεκτρονικά μέσα.

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1, πρώτο εδάφιο, κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές

αποκτήσεις αγαθών που δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, οφείλει να δηλώνει ότι πραγματοποιεί τέτοιες αποκτήσεις όταν δεν συντρέχουν πλέον οι προϋποθέσεις μη επιβολής του φόρου, που προβλέπονται στο εν λόγω άρθρο.»

7 Το άρθρο 214 της οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,

β) κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), ή έκανε χρήση της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 3, για υποβολή των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων σε ΦΠΑ,

γ) κάθε υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί στο αντίστοιχο έδαφός τους ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τις ανάγκες των πράξεων που συνδέονται με τις περιλαμβανόμενες στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δραστηριότητες τις οποίες πραγματοποιεί εκτός του εν λόγω εδάφους,

δ) κάθε υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος λαμβάνει στο αντίστοιχο έδαφός τους, υπηρεσίες για τις οποίες είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 196,

ε) κάθε υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος στο αντίστοιχο έδαφός τους, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εντός του εδάφους άλλου κράτους μέλους, για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι αποκλειστικά ο λήπτης σύμφωνα με το άρθρο 196.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να μη χορηγούν αριθμό φορολογικού μητρώου σε ορισμένους υποκείμενους στον φόρο που προβαίνουν ευκαιριακά σε πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 12.»

8 Το άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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.»

9 Ο τίτλος XII της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος επιγράφεται «Ειδικά καθεστώτα», περιέχει κεφάλαιο 1, τιτλοφορούμενο «Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων», στο οποίο περιλαμβάνονται τα άρθρα 281 έως 292 της οδηγίας.

10 Το άρθρο 287 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάξουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο [ετήσιος] 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 [Ένωση]:

[...]

17) η Βουλγαρία: 25 600 [ευρώ],

[...]».

### ***Το βουλγαρικό δίκαιο***

11 Κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, του *zakon za danak varhu dobavenata stoynnost* (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: ZDDS):

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος εντός της βουλγαρικής επικράτειας, ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέο κύκλο εργασιών τουλάχιστον 50 000 [βουλγαρικών λέβα (BGN)] επί χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους δώδεκα συνεχόμενους μήνες πριν τον τρέχοντα μήνα υποχρεούται να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του παρόντος νόμου εντός προθεσμίας επτά ημερών, αρχομένης από τη λήξη της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποίησε τον ως άνω κύκλο εργασιών. Αν ο κύκλος εργασιών πραγματοποιείται επί χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους δύο συνεχόμενους μήνες, συμπεριλαμβανομένου του τρέχοντος μήνα, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να υποβάλει την αίτηση εντός προθεσμίας επτά ημερών, αρχομένης από την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο κύκλος εργασιών.»

12 Το άρθρο 102 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1. Η αρχή δημοσίων εσόδων, εφόσον διαπιστώνει μη τήρηση της υποχρέωσης ενός προσώπου να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο εντός της τασσόμενης προθεσμίας και πληρούνται οι προϋποθέσεις εγγραφής, προβαίνει στην εγγραφή του στο μητρώο εκδίδοντας σχετική πράξη.

2. Η προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 πράξη αναφέρει τον λόγο και την ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης εγγραφής στο μητρώο.

3. [...] Προκειμένου να προσδιοριστούν οι φορολογικές οφειλές προσώπου που δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής στο μητρώο, μολοντί υπείχε τέτοια υποχρέωση, θεωρείται ότι το πρόσωπο αυτό οφείλει φόρο επί των φορολογητέων παραδόσεων και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποίησε, καθώς και επί των φορολογητέων υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν, για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης:

1) [...] για το χρονικό διάστημα από τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας θα έπρεπε να εκδοθεί η πράξη εγγραφής στο μητρώο, αν το πρόσωπο είχε καταθέσει εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής, έως την ημερομηνία της εγγραφής του από την αρχή δημοσίων εσόδων·

2) [...] για το χρονικό διάστημα από τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας θα έπρεπε να εκδοθεί η πράξη εγγραφής στο μητρώο, αν το πρόσωπο είχε καταθέσει εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής, έως την ημερομηνία κατά την οποία δεν υφίστανται πλέον λόγοι για την εγγραφή.

4. [...] Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 96, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, προκειμένου να προσδιοριστούν οι φορολογικές οφειλές του προσώπου το οποίο δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής στο μητρώο, μολονότι υπείχε τέτοια υποχρέωση, θεωρείται ότι το πρόσωπο αυτό οφείλει φόρο για τις φορολογητέες παραδόσεις που επιφέρουν υπέρβαση του φορολογητέου κύκλου εργασιών των 50 000 BGN από την ημερομηνία υπέρβασης του κύκλου εργασιών έως την ημερομηνία κατά την οποία η αρχή δημοσίων εσόδων προβαίνει στην εγγραφή του προσώπου στο μητρώο ή έως την ημερομηνία κατά την οποία δεν υφίστανται πλέον λόγοι για την εγγραφή στο μητρώο. Φόρος οφείλεται για τη φορολογητέα παράδοση που επιφέρει υπέρβαση του κύκλου εργασιών. Το πρόσωπο είναι επίσης υπόχρεο σε καταβολή φόρου επί των φορολογητέων υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν, για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης, καθώς και επί των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το ως άνω χρονικό διάστημα.

[...]»

13 Το άρθρο 178 του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Σε υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του παρόντος νόμου, ο οποίος, μολονότι υπείχε τέτοια υποχρέωση, δεν υπέβαλε αίτηση εγγραφής στο μητρώο ή αίτηση διακοπής της εγγραφής στο μητρώο εντός των τασσόμενων στον παρόντα νόμο προθεσμιών, επιβάλλεται πρόστιμο, αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία, ή χρηματική ποινή, αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο ή ατομική επιχείρηση, ποσού από 500 έως 5 000 BGN.»

14 Το άρθρο 180 του ZDDS έχει ως εξής:

«1. [...] Στον εγγεγραμμένο στο μητρώο ο οποίος, μολονότι υπείχε τέτοια υποχρέωση, δεν χρέωσε φόρο εντός των τασσόμενων στον παρόντα νόμο προθεσμιών επιβάλλεται πρόστιμο, αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία, ή χρηματική ποινή, αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο ή για ατομική επιχείρηση, ποσού ίσου με τον μη χρεωθέντα φόρο, με κατώτατο όριο τα 500 BGN. Σε περίπτωση επανάληψης της παράβασης, το ποσό του προστίμου ή της χρηματικής ποινής ανέρχεται στο διπλάσιο του μη χρεωθέντος φόρου, με κατώτατο όριο τα 1 000 BGN.

2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης όταν το πρόσωπο δεν χρέωσε φόρο διότι δεν είχε υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο και δεν είχε εγγραφεί, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, εμπρόθεσμα.

3. [...] Σε περίπτωση παράβασης κατά την παράγραφο 1, αν ο εγγεγραμμένος στο μητρώο χρέωσε τον φόρο εντός εξαμήνου από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο έπρεπε να χρεωθεί ο φόρος, το ποσό του προστίμου ή, κατά περίπτωση, της χρηματικής ποινής ανέρχεται σε πέντε τοις εκατό του φόρου, με κατώτατο όριο τα 200 BGN ή, σε περίπτωση επανάληψης της παράβασης, τα 400 BGN.

4. [...] Σε περίπτωση παράβασης κατά την παράγραφο 1, αν ο εγγεγραμμένος στο μητρώο χρέωσε τον φόρο μετά την παρέλευση της προθεσμίας της παραγράφου 3, το αργότερο όμως εντός δεκαοκτώ μηνών από το τέλος του μήνα κατά τον οποίο έπρεπε να χρεωθεί ο φόρος, το ποσό του προστίμου ή, κατά περίπτωση, της χρηματικής ποινής ανέρχεται στο δέκα τοις εκατό

του φόρου, με κατώτατο όριο τα 400 BGN ή, σε περίπτωση επανάληψης της παράβασης, τα 800 BGN.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 15 Η Legafact δραστηριοποιείται στον τομέα της παροχής συμβουλών διαχείρισης. Η εταιρία αυτή αρχικώς δεν ήταν εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ.
- 16 Στις 21 Αυγούστου 2018 η εταιρία αυτή εξέδωσε τέσσερα τιμολόγια με αντικείμενο την «αμοιβή βάσει της από 30 Νοεμβρίου 2012 συμβάσεως», συνολικού ποσού 114 708 BGN (περίπου 58 600 ευρώ), τα οποία καταχωρίστηκαν λογιστικώς ως «έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών».
- 17 Στις 23 και 24 Αυγούστου 2018 η Legafact εξέδωσε άλλα δύο τιμολόγια με το ίδιο αντικείμενο, συνολικού ποσού 57 004 BGN (περίπου 29 100 ευρώ), τα οποία καταχωρίστηκαν λογιστικώς κατά τον ίδιο τρόπο.
- 18 Στις 3 Σεπτεμβρίου 2018 η εν λόγω εταιρία υπέβαλε αίτηση υποχρεωτικής εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ. Η αρχή δημοσίων εσόδων εξέδωσε στις 14 Σεπτεμβρίου 2018 πράξη υποχρεωτικής εγγραφής, σύμφωνα με την οποία η ως άνω εταιρία ενεγράφη στο μητρώο ΦΠΑ από τις 19 Σεπτεμβρίου 2018.
- 19 Η αρχή δημοσίων εσόδων θεώρησε ότι η έκδοση ενός εκ των τιμολογίων της 21ης Αυγούστου 2018 για ποσό 34 202 BGN (περίπου 17 500 ευρώ) επέφερε την υπέρβαση του κατώτατου ορίου φορολογητέου κύκλου εργασιών των 50 000 BGN (περίπου 25 600 ευρώ) πέραν του οποίου καθίσταται υποχρεωτική η εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ και ότι η παράδοση που αντιστοιχούσε στο τιμολόγιο αυτό ήταν φορολογητέα δυνάμει του άρθρου 102, παράγραφος 4, δεύτερη περίοδος, του ZDDS.
- 20 Η ως άνω αρχή εκτίμησε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 96, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του ZDDS, η Legafact έπρεπε να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ εντός προθεσμίας επτά ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία ο φορολογητέος κύκλος εργασιών της υπερέβη το ως άνω κατώτατο όριο, ήτοι το αργότερο στις 28 Αυγούστου 2018, όπερ δεν έπραξε. Βάσει του άρθρου 102, παράγραφος 4, του ZDDS, η εν λόγω αρχή έκρινε ότι η επιχείρηση αυτή ήταν υπόχρεη σε καταβολή ΦΠΑ για τις φορολογητέες παραδόσεις με τις οποίες επήλθε υπέρβαση του φορολογητέου κύκλου εργασιών των 50 000 BGN (περίπου 25 600 ευρώ) από την ημερομηνία της υπέρβασης αυτής έως την ημερομηνία εγγραφής της επιχείρησης στο μητρώο ΦΠΑ.
- 21 Κατά συνέπεια, η αρχή δημοσίων εσόδων εξέδωσε στις 27 Δεκεμβρίου 2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με την οποία βεβαιώθηκε σε βάρος της Legafact οφειλή ΦΠΑ ύψους 24 701,66 BGN (περίπου 12 600 ευρώ) ως κύρια οφειλή και 3 218,33 BGN (περίπου 1 650 ευρώ) ως τόκοι για τη φορολογική περίοδο Αυγούστου 2018 λόγω των φορολογητέων παραδόσεων στις οποίες προέβη η ως άνω εταιρία από τις 21 Αυγούστου 2018 έως την ημερομηνία εγγραφής της στο μητρώο ΦΠΑ (στο εξής: επίδικη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού).
- 22 Κατόπιν της επικυρώσεως της επίδικης πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού με απόφαση του Direktor της 19ης Μαρτίου 2020, η Legafact άσκησε ένδικη προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ενώπιον του Administrativen sad – Sofia grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία).

- 23 Στις 30 Ιουνίου 2020, στο πλαίσιο άλλης υποθέσεως, το *Konstitutsionen sad* (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βουλγαρία), επιληφθέν αιτήσεως του *Visshia advokatski savet* (Ανωτάτου Συμβουλίου του Δικηγορικού Συλλόγου, Βουλγαρία), αποφάνθηκε ότι το άρθρο 102, παράγραφος 4, του ZDDS συνάδει με το βουλγαρικό Σύνταγμα. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι η ως άνω διάταξη, προβλέποντας ότι οφείλουν ΦΠΑ πρόσωπα που δεν ενεγράφησαν στο μητρώο ΦΠΑ για λόγους που εντάσσονται στη σφαίρα ευθύνης τους, διασφαλίζει την υπέρ του Δημοσίου εισπραξη φόρου ο οποίος παρανόμως δεν χρεώθηκε και δεν εισπράχθηκε. Η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ σε μια τέτοια περίπτωση δεν συνιστά κύρωση ή ποινή, αλλά αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε στο Δημόσιο από την παράνομη συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο.
- 24 Με απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2021, το *Administrativen sad – Sofia grad* (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας) ακύρωσε την επίδικη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνοντας ότι εκδόθηκε κατά παραβίαση του εφαρμοστέου ουσιαστικού δικαίου και, ειδικότερα, του δικαίου της Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 Παρά την απόφαση της 30ής Ιουνίου 2020 του *Konstitutsionen sad* (Συνταγματικού Δικαστηρίου), το *Administrativen sad – Sofia grad* (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας) έκρινε ότι το άρθρο 102, παράγραφος 4, του ZDDS είχε τιμωρητικό χαρακτήρα στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής αίτησης υποχρεωτικής εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ και ότι η κύρωση την οποία συνεπάγεται η εφαρμογή της διατάξεως αυτής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), να επιβληθεί μόνον υπό την προϋπόθεση της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας. Το *Administrativen sad – Sofia grad* (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας) έκρινε ότι, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι, εν προκειμένω, η *Legafact* καθυστέρησε να υποβάλει την αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ κατά τρεις μόνον ημέρες και ότι η δικογραφία της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν περιέχει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει δόλος εκ μέρους της εταιρίας αυτής, η κύρωση που της επιβλήθηκε ήταν δυσανάλογη.
- 26 Ο *Direktor* άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του *Administrativen sad – Sofia grad* (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας) ενώπιον του *Varhoven administrativen sad* (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το άρθρο 102 του ZDDS θεσπίστηκε από τον Βούλγαρο νομοθέτη για τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των άρθρων 213 και 214 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία υποχρεώνουν τα κράτη μέλη να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε, κατ' αρχήν, κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης να αποκτά ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το άρθρο 102, παράγραφος 4, του ZDDS, το οποίο επιβάλλει ΦΠΑ σε κατ' αρχήν απαλλασσόμενη παράδοση όταν ο προμηθευτής έχει παραβεί την υποχρέωση εγγραφής του στο μητρώο του φόρου αυτού εντός της οριζόμενης προθεσμίας, δεν έχει τιμωρητικό χαρακτήρα, αλλά πρέπει να θεωρηθεί κανόνας ουσιαστικού δικαίου, ο οποίος προβλέπει, στην περίπτωση αυτή, τη μη εφαρμογή της θεσπιζόμενης στις διατάξεις του τίτλου XII, κεφάλαιο 1, της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγής υπέρ των μικρών επιχειρήσεων και τη γένεση οφειλής ΦΠΑ.

- 29) Υπό τις συνθήκες αυτές, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιβαίνει στις αρχές του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης εθνική ρύθμιση η οποία, όσον αφορά την απαλλαγή που προβλέπεται στον τίτλο XII, κεφάλαιο 1, της [οδηγίας ΦΠΑ], αντιμετωπίζει διαφορετικά τους υποκειμένους στον φόρο ανάλογα με την ταχύτητα με την οποία φθάνουν το όριο κύκλου εργασιών για την υποχρεωτική εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ;
  - 2) Αντιτίθεται η [οδηγία ΦΠΑ] σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η απαλλαγή μιας παράδοσης, βάσει του τίτλου XII, κεφάλαιο 1, της [οδηγίας αυτής], εξαρτάται από την εκπλήρωση της υποχρέωσης του προμηθευτή να υποβάλει εμπροθέσμως αίτηση υποχρεωτικής εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ;
  - 3) Βάσει ποιων κριτηρίων, όπως απορρέουν από την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να εκτιμηθεί αν η εν λόγω εθνική ρύθμιση, η οποία προβλέπει τη γένεση φορολογικής οφειλής σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της αίτησης υποχρεωτικής εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, έχει τιμωρητικό χαρακτήρα;»

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

#### ***Επί του πρώτου και του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος***

- 30) Με το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, θεσπισθείσα από κράτος μέλος κατ' εφαρμογήν του άρθρου 287 της οδηγίας, η οποία εξαρτά το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπει η οδηγία υπέρ των μικρών επιχειρήσεων από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο, του οποίου ο ετήσιος ή μετρηθείς σε διάστημα δύο συνεχόμενων μηνών κύκλος εργασιών υπερβαίνει το ποσό που ορίζει η ως άνω διάταξη για το οικείο κράτος μέλος, υποβάλλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ εντός της τασσόμενης προθεσμίας.
- 31) Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η οδηγία ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τα ειδικά καθεστώτα τους για τις μικρές επιχειρήσεις, κατά τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική σκέψη 49 της οδηγίας (πρβλ. απόφαση της 17ης Μαΐου 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 30).
- 32) Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση θεσπίστηκε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 287, σημείο 17, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιτρέπει στη Δημοκρατία της Βουλγαρίας να απαλλάσσει τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ισόποσο των 25 600 ευρώ σε βουλγαρικά λέβα.
- 33) Σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να υποβάλουν αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ εντός επταήμερης προθεσμίας η οποία αρχίζει, για την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο που υπερβαίνουν το κατώτατο όριο του φορολογητέου κύκλου εργασιών ύψους 50 000 BGN (περίπου 25 600 ευρώ) σε χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών, από το τέλος της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο κύκλος εργασιών και, για



την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο που υπερβαίνουν το ως άνω κατώτατο όριο σε χρονικό διάστημα δύο συνεχόμενων μηνών, από την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο εν λόγω κύκλος εργασιών.

- 34 Το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, προβλέπει διοικητικές απλουστεύσεις που σκοπούν στην ενίσχυση της δημιουργίας μικρών επιχειρήσεων, της δραστηριότητας και της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων αυτών, καθώς και στη διατήρηση μιας εύλογης σχέσης μεταξύ των διοικητικών βαρών που προκαλεί ο φορολογικός έλεγχος και των χαμηλών φορολογικών εσόδων που αναμένεται να εισπραχθούν (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2020, *AJPF Caraeu-Severin και DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η οδηγία ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως ως προς τον τρόπο εφαρμογής του ειδικού αυτού καθεστώτος.
- 36 Υποχρέωση όπως η προβλεπόμενη από την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να υποβάλλουν αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών τους υπερβαίνει το κατώτατο όριο που ορίζεται στο άρθρο 287 της οδηγίας ΦΠΑ για το οικείο κράτος μέλος, εμπίπτει, κατ' αρχήν, σε αυτό το περιθώριο εκτιμήσεως και καθιστά δυνατή τη διατήρηση μιας εύλογης σχέσης μεταξύ των διοικητικών βαρών που προκαλεί ο φορολογικός έλεγχος και των χαμηλών φορολογικών εσόδων που αναμένεται να εισπραχθούν.
- 37 Όσον αφορά το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται η υποχρέωση υποβολής της αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, η μνημονευόμενη στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως εθνική ρύθμιση εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ δύο κατηγοριών υποκειμένων στον φόρο, ήτοι, αφενός, εκείνων που υπερβαίνουν το επίμαχο κατώτατο όριο επί χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών και, αφετέρου, εκείνων που το υπερβαίνουν επί χρονικό διάστημα δύο συνεχόμενων μηνών. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση λαμβάνει υπόψη, μεταξύ άλλων, τα χαρακτηριστικά των εποχιακών δραστηριοτήτων, στο πλαίσιο των οποίων επιτυγχάνεται ταχύτερα, κατά τη διάρκεια σύντομου χρονικού διαστήματος, το όριο του κύκλου εργασιών που ενεργοποιεί την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο.
- 38 Ως εκ τούτου, η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών υποκειμένων στον φόρο, την οποία εισάγει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, εμπίπτει επίσης, κατ' αρχήν, στο περιθώριο εκτιμήσεως που παρέχει η οδηγία ΦΠΑ στα κράτη μέλη.
- 39 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, θεσπισθείσα από κράτος μέλος κατ' εφαρμογήν του άρθρου 287 της οδηγίας, η οποία εξαρτά το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπει η οδηγία υπέρ των μικρών επιχειρήσεων από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο, του οποίου ο ετήσιος ή μετρηθείς επί χρονικό διάστημα δύο συνεχόμενων μηνών κύκλος εργασιών υπερβαίνει το ποσό που ορίζει η ως άνω διάταξη για το οικείο κράτος μέλος, υποβάλλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ εντός της τασσόμενης προθεσμίας.

### *Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

- 40 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο παράβαση της υποχρέωσης για εμπρόθεσμη υποβολή, στις περιπτώσεις που εκτίθενται στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως, αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ συνεπάγεται τη γένεση φορολογικής οφειλής.
- 41 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι, προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του φόρου και η πάταξη της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να προβλέπουν με τις αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες τους τις κατάλληλες κυρώσεις για τον ποινικό κολασμό της μη συμμόρφωσης προς την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο υποκειμένων στον ΦΠΑ, οι κυρώσεις αυτές δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών. Προς τούτο, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να ελέγξει μήπως το ύψος της κύρωσης βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών οι οποίοι συνίστανται στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και στην αποτροπή της φοροδιαφυγής, λαμβάνοντας υπόψη τις περιστάσεις της εκάστοτε περίπτωσης και ιδίως το ακριβές ποσό του προστίμου που επιβλήθηκε και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατήγησης της ισχύουσας νομοθεσίας καταλογιστέας στον υποκείμενο στον φόρο στον οποίο έχει επιβληθεί κύρωση για την παράλειψή του να εγγραφεί στο μητρώο. Οι ίδιες αρχές ισχύουν για τους τόκους υπερημερίας, οι οποίοι, αν έχουν τον χαρακτήρα φορολογικών κυρώσεων, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, δεν μπορούν να είναι υπέρμετροι σε σχέση με τη σοβαρότητα της εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο παράβασης των υποχρεώσεών του (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie et Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψεις 51 και 52 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Προκειμένου να εκτιμηθεί αν ορισμένη κύρωση συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων, η φύση και η σοβαρότητα της παράβασης για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κύρωσης (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 43 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, κατά την επιλογή των κυρώσεων, τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται την αρχή της αποτελεσματικότητας, η οποία απαιτεί την επιβολή αποτελεσματικών και αποτρεπτικών κυρώσεων για την καταπολέμηση των παραβάσεων των εναρμονισμένων κανόνων περί ΦΠΑ και για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης (απόφαση της 17ης Μαΐου 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2018:418, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Εν προκειμένω, αφενός, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερβαίνει το κατώτατο όριο πέραν του οποίου είναι υποχρεωτική η υποβολή της αίτησης αυτής είναι υπόχρεοι, σύμφωνα με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, σε καταβολή του ΦΠΑ για τις φορολογητέες παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν από τη λήξη της επτάημερης προθεσμίας εντός της οποίας έπρεπε να έχει εκδοθεί η πράξη εγγραφής μέχρι την ημερομηνία της εγγραφής τους στο σχετικό μητρώο από την αρχή δημοσίων εσόδων.
- 45 Η προθεσμία αυτή αρχίζει από το τέλος της φορολογικής περιόδου κατά την οποία επιτεύχθηκε ο ως άνω κύκλος εργασιών.

- 46 Συναφώς, όπως ορθώς επισήμανε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική διάταξη δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά κύρωση, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου που μνημονεύεται στις σκέψεις 41 έως 43 της παρούσας αποφάσεως, στον βαθμό που αποκλειστικός σκοπός της είναι η ανάκτηση του ΦΠΑ επί των πράξεων που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο κατά την οποία ο φόρος αυτός θα είχε αναγραφεί στα σχετικά τιμολόγια αν ο υποκείμενος στον φόρο είχε εκπληρώσει, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, την υποχρέωσή του προς εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ.
- 47 Αφετέρου, από την απόφαση περί παραπομπής και από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει επίσης ότι, όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο των οποίων ο μετρηθείς επί διάστημα δύο συνεχόμενων μηνών κύκλος εργασιών υπερβαίνει το επίμαχο κατώτατο όριο, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση προβλέπει ότι, σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης υποβολής, εντός της επτάημερης προθεσμίας, αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο θεωρούνται υπόχρεοι σε καταβολή ΦΠΑ για τις φορολογητέες παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία της υπέρβασης του ορίου του κύκλου εργασιών έως την ημερομηνία κατά την οποία ενεγράφησαν στο μητρώο από την αρχή δημοσίων εσόδων ή έως την ημερομηνία κατά την οποία δεν συντρέχουν πλέον λόγοι για την εγγραφή τους.
- 48 Για τους ως άνω υποκειμένους στον φόρο, η προθεσμία αυτή αρχίζει από την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο εν λόγω κύκλος εργασιών.
- 49 Συναφώς, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο είναι το μόνο αρμόδιο να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει το εθνικό δίκαιο, να εξακριβώσει αν, όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο για τους οποίους γίνεται λόγος στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση προβλέπει κύρωση, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου.
- 50 Προς τούτο, το αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξακριβώσει αν η ρύθμιση αυτή, αφενός, τηρεί την αρχή της αποτελεσματικότητας κατά την καταπολέμηση των παραβάσεων των εναρμονισμένων κανόνων περί ΦΠΑ και, αφετέρου, πληροί τις απαιτήσεις περί αναλογικότητας, σύμφωνα με τη μνημονευθείσα στις σκέψεις 41 έως 43 της παρούσας αποφάσεως νομολογία του Δικαστηρίου.
- 51 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο παράβαση της υποχρέωσης για εμπρόθεσμη υποβολή, στις περιπτώσεις που εκτίθενται στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως, αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ συνεπάγεται τη γένεση φορολογικής οφειλής, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή, εφόσον και στον βαθμό που δεν περιορίζεται στην ανάκτηση του ΦΠΑ για τις πράξεις που διενεργήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο φόρος αυτός θα αναγραφόταν στα σχετικά τιμολόγια αν ο υποκείμενος στον φόρο είχε εκπληρώσει εμπρόθεσμα την υποχρέωσή του προς εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ, αφενός, τηρεί την αρχή της αποτελεσματικότητας κατά την καταπολέμηση των παραβάσεων των εναρμονισμένων κανόνων περί ΦΠΑ και, αφετέρου, πληροί τις απαιτήσεις περί αναλογικότητας, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου.

## Επί των δικαστικών εξόδων

- 52 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009,

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, θεσπισθείσα από κράτος μέλος κατ' εφαρμογήν του άρθρου 287 της οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε, η οποία εξαρτά το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προβλέπει η οδηγία υπέρ των μικρών επιχειρήσεων από την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο, του οποίου ο ετήσιος ή μετρηθείς επί χρονικό διάστημα δύο συνεχόμενων μηνών κύκλος εργασιών υπερβαίνει το ποσό που ορίζει η ως άνω διάταξη για το οικείο κράτος μέλος, υποβάλλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ εντός της τασσόμενης προθεσμίας.

- 2) Η οδηγία 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162,

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει ότι η εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο παράβαση της υποχρέωσης για εμπρόθεσμη υποβολή, στις περιπτώσεις που εκτίθενται στο σημείο 1 του παρόντος διατακτικού, αίτησης εγγραφής στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) συνεπάγεται τη γένεση φορολογικής οφειλής, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή, εφόσον και στον βαθμό που δεν περιορίζεται στην ανάκτηση του ΦΠΑ για τις πράξεις που διενεργήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο φόρος αυτός θα αναγραφόταν στα σχετικά τιμολόγια αν ο υποκείμενος στον φόρο είχε εκπληρώσει εμπρόθεσμα την υποχρέωσή του προς εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ, αφενός, τηρεί την αρχή της αποτελεσματικότητας κατά την καταπολέμηση των παραβάσεων των εναρμονισμένων κανόνων περί ΦΠΑ και, αφετέρου, πληροί τις απαιτήσεις περί αναλογικότητας, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου.

(υπογραφές)