



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 20ής Ιουνίου 2013\*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας — Μη έγκαιρη λογιστική και μη έγκαιρη καταχώριση ακυρώσεως τιμολογίου — Άρση της παραλείψεως — Καταβολή φόρου — Κρατικός προϋπολογισμός — Μη ύπαρξη ζημίας — Διοικητική ποινή»

Στην υπόθεση C-259/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Plovdiv (Βουλγαρία) με απόφαση της 15ης Μαΐου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Μαΐου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

**Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv**

κατά

**Rodopi-M 91 OOD,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Jarašiūnas, πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite –Plovdiv, εκπροσωπούμενη από τον S. Marinov, direktor,
- η Rodopi-M 91 OOD, εκπροσωπούμενη από τους M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska, και S. Hadzhieva, advokati,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους C. Soulay και D. Roussanov,

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

\* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (περιφερειακή διεύθυνση για την πόλη Plovdiv της εθνικής υπηρεσίας φορολογικών εσόδων, στο εξής: Teritorialna direktsia) και της Rodopi-M 91 OOD (στο εξής: Rodopi), με αντικείμενο επιβληθέν στη δεύτερη πρόστιμο για λόγους μη έγκαιρης λογιστικής και μη έγκαιρης καταχωρίσεως της ακυρώσεως ενός τιμολογίου.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 184 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:  
«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»
- 4 Το άρθρο 186 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:  
«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις διαδικασίες εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»
- 5 Το άρθρο 242 της οδηγίας ΦΠΑ διευκρινίζει ότι:  
«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του [φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ)] και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από την φορολογική αρχή.»
- 6 Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει 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.»

*Το βουλγαρικό δίκαιο*

- 7 Το άρθρο 72, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, στο εξής: ZDDS) ορίζει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στη φορολογική περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το εν λόγω δικαίωμα ή σε μία από τις δώδεκα επόμενες φορολογικές περιόδους.»

- 8 Το άρθρο 78 του ZDDS έχει ως εξής:

«1) Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να διορθώσει το ποσό του φόρου εισροών του οποίου ζητεί την έκπτωση, σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής του φόρου, ακυρώσεως της πωλήσεως ή μεταβολής της φύσεως της πωλήσεως.

2) Η διόρθωση πραγματοποιείται κατά τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας προέκυψαν οι περιστάσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1, διά της καταχωρίσεως του φορολογικού στοιχείου στο βιβλίο εξόδων και στη δήλωση φόρου για την αντίστοιχη φορολογική περίοδο κατά το άρθρο 115 ή του νέου διορθωτικού φορολογικού στοιχείου κατά το άρθρο 116.»

- 9 Το άρθρο 112, παράγραφος 1, του ZDDS ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως φορολογικό στοιχείο νοούνται τα εξής:

1. το τιμολόγιο·
2. το σημείωμα δηλώσεως του τιμολογίου·
3. το πρακτικό.»

- 10 Το άρθρο 115 του ZDDS έχει ως εξής:

«1) Σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής φόρου ή ακυρώσεως πωλήσεως για την οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο, ο προμηθευτής ή ο παρέχων υπηρεσίες υποχρεούται να προβεί σε δήλωση σχετική με το τιμολόγιο αυτό.

2) Η δήλωση πρέπει να γίνει οπωσδήποτε εντός πέντε ημερών μετά τη συνδρομή των περιστάσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1.

3) Σε περίπτωση αυξήσεως της βάσεως επιβολής φόρου, επιβάλλεται η έκδοση χρεωστικού σημειώματος· σε περίπτωση μειώσεως της βάσεως επιβολής φόρου ή ακυρώσεως της παραδόσεως, επιβάλλεται η έκδοση πιστωτικού σημειώματος.

[...]»

- 11 Το άρθρο 116, παράγραφος 1, του ZDDS ορίζει τα εξής:

«Δεν επιτρέπονται διορθώσεις και συμπληρώσεις τιμολογίων, καθώς και των σχετικών σημειωμάτων. Ανακριβή ή διορθωμένα φορολογικά στοιχεία πρέπει να ακυρώνονται και να εκδίδονται εκ νέου.»

12 Το άρθρο 124, παράγραφος 4, του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«Ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταχωρίζει τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στο βιβλίο εξόδων έως τη δωδέκατη φορολογική περίοδο μετά τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας εκδόθηκαν, αλλά το αργότερο έως την τελευταία φορολογική περίοδο κατά το άρθρο 72, παράγραφος 1.»

13 Το άρθρο 182 του ZDDS έχει ως εξής:

«1) Στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος είτε δεν εκδίδει φορολογικά στοιχεία είτε δεν καταχωρίζει εκδοθέν ή ληφθέν φορολογικό στοιχείο στο μητρώο τιμολογίων για τις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους, με αποτέλεσμα τη μείωση του επιβαλλόμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο (εάν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει την ιδιότητα επιτηδευματία) ή (εάν πρόκειται για νομικό πρόσωπο ή μεμονωμένο επιτηδευματία) χρηματική ποινή, που ανέρχεται στο ποσό κατά το οποίο μειώθηκε ο μη καταβληθείς φόρος, με κατώτατο όριο τα 1 000 [βουλγαρικά λέβα (BGN)].

2) Σε περίπτωση παραβάσεως που προβλέπεται στην παράγραφο 1, εάν ο υποκείμενος στον φόρο εξέδωσε ή καταχώρισε φορολογικό στοιχείο σε χρόνο μεταγενέστερο της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας όφειλε να εκδώσει ή να καταχωρίσει το στοιχείο αυτό, το πρόστιμο ή η χρηματική ποινή ανέρχεται στο 25 % του ποσού κατά το οποίο μειώθηκε ο φόρος, με κατώτατο όριο τα 250 BGN.»

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

14 Η Rodopi είναι βουλγαρική εταιρία υποκείμενη σε ΦΠΑ.

15 Κατά τη φορολογική περίοδο του μηνός Δεκεμβρίου 2009, η εταιρία αυτή καταχώρισε στο βιβλίο εξόδων και περιέλαβε στη σχετική δήλωση ότι είχε υποβάλει τιμολόγιο εκδοθέν από τη Moda Short EOOD στις 30 Δεκεμβρίου 2009. Το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο αυτό ποσό του ΦΠΑ ανέρχεται σε 161 571,12 BGN (περίπου 82 800 ευρώ).

16 Το εν λόγω τιμολόγιο δεν έπρεπε να είχε εκδοθεί. Σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, με πρακτικό της 15ης Οκτωβρίου 2010 ακυρώθηκε το επίμαχο τιμολόγιο.

17 Η Rodopi δεν έλαβε υπόψη το πρακτικό αυτό ούτε στις λογιστικές καταχωρίσεις ούτε στη δήλωση του μηνός Οκτωβρίου 2010. Το έλαβε, όμως, υπόψη, τον Δεκέμβριο του 2010, διακανονίζοντας την έκπτωση που έγινε βάσει του εν λόγω τιμολογίου καταβάλλοντας ολοσχερώς το ποσό του αρχικώς μειωμένου ΦΠΑ βάσει του ακυρωθέντος τιμολογίου, με τους αναλογούντες τόκους.

18 Στις 22 Φεβρουαρίου 2011, εκδόθηκε πράξη περί διαπιστώσεως διοικητικής παραβάσεως, όπου κατ' ουσία αναφερόταν ότι η παράβαση διαπιστώθηκε από την Teritorialna direktzia κατά τη διάρκεια του Νοεμβρίου 2010. Στις 17 Ιουνίου 2011, η εν λόγω αρχή επέβαλε στη Rodopi πρόστιμο ίσο με το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στο επίμαχο τιμολόγιο.

19 Η κύρωση προσβλήθηκε σε πρώτο βαθμό ενώπιον του Rayonen sad (περιφερειακό δικαστήριο).

20 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Rodopi υποστήριξε ότι το παράρτημα 12 του εκτελεστικού κανονισμού του ZDDS, το οποίο επιβάλλει εν προκειμένω την καταχώριση της ακυρώσεως του επίμαχου τιμολογίου τον Οκτώβριο 2010, αντίκειται στο άρθρο 124, παράγραφος 4, του ZDDS, το οποίο προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταχωρίζει τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στο βιβλίο εξόδων έως τη δωδέκατη φορολογική περίοδο μετά τη φορολογική περίοδο στην οποία εκδόθηκαν, αλλά το αργότερο έως την τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα σε έκπτωση, ήτοι δώδεκα μήνες μετά την επίμαχη περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό.

- 21 Το Rayonen sad έκρινε ότι η ακύρωση του τιμολογίου αυτού θα έπρεπε να είχε καταχωριστεί από τη Rodopi ήδη τον Οκτώβριο 2010 και όχι τον Δεκέμβριο 2010. Έκρινε, πάντως, ότι η κυρωτική απόφαση την οποία έλαβε η Teritorialna direktsia εκδόθηκε κατά παράβαση των ουσιαστικών διαδικαστικών διατάξεων, διότι δεν τήρησε την οριζόμενη από τον Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (νόμο περί διοικητικών παραβάσεων και κυρώσεων) προθεσμία για τη διαπίστωση της συνιστώσας παράβαση πράξεως.
- 22 Η Teritorialna direktsia άσκησε αναίρεση ενώπιον του Administrativen sad Plovdiv.
- 23 Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η Rodopi υποστήριξε ότι το επιβληθέν σ' αυτήν πρόστιμο είναι αντίθετο προς το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα προς τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.
- 24 Κατά το αιτούν δικαστήριο, επιβάλλεται εν προκειμένω να διαπιστωθεί αν η επιβληθείσα στη Rodopi κύρωση για τη μη έγκαιρη καταχώριση της ακυρώσεως του επίμαχου τιμολογίου είναι σύμφωνη προς τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, λαμβανομένου υπόψη του ότι η Rodopi κατέβαλε τον φόρο και τους αναλογούντες τόκους.
- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Plovdiv αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Δύναται κράτος μέλος, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, να επιβάλει κύρωση για τη μη έγκαιρη καταχώριση ακυρώσεως τιμολογίου, μολονότι η ακύρωση καταχωρίσθηκε λογιστικώς σε μεταγενέστερο χρόνο και ο υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε τους φόρους και τους αναλογούντες τόκους που προέκυψαν από την εν λόγω ακύρωση;

Έχουν σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα οι ακόλουθες περιστάσεις:

- η ακύρωση του τιμολογίου θα έπρεπε να καταχωριστεί εντός προθεσμίας δεκατεσσάρων ημερών, αρχομένης από την παρέλευση του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η ακύρωση·
- η ακύρωση του τιμολογίου καταχωρίσθηκε πράγματι έναν μήνα μετά την παρέλευση της προθεσμίας εντός της οποίας έπρεπε να πραγματοποιηθεί η ακύρωση·
- ο οφειλόμενος ΦΠΑ και οι επ' αυτού τόκοι καταβλήθηκαν στο δημόσιο ταμείο;

- 2) Δύνανται τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τα άρθρα 242 και 273 της οδηγίας [ΦΠΑ], να επιβάλουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν τήρησε την υποχρέωσή του περί έγκαιρης λογιστικής καταχωρίσεως περιστάσεων που ασκούν επιρροή στον υπολογισμό του ΦΠΑ, χρηματική ποινή η οποία ανέρχεται στο ποσό του ΦΠΑ που δεν καταβλήθηκε εγκαίρως, εάν ακολούθησε άρση της εν λόγω παραλείψεως διά της ολοσχερούς καταβολής του οφειλόμενου φόρου και των αναλογούντων τόκων;
- 3) Έχει σημασία το γεγονός ότι δεν προκλήθηκε απώλεια δημοσίων εσόδων, καθόσον ο υποκείμενος στον φόρο καταχώρισε εν συνεχεία την ακύρωση του τιμολογίου και κατέβαλε ολοσχερώς τον φόρο και τους αναλογούντες τόκους;
- 4) Αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας η επιβολή χρηματικής ποινής η οποία ανέρχεται στο συνολικό ποσό του ήδη καταβληθέντος φόρου και των αναλογούντων τόκων;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί του παραδεκτού*

- 26 Η Teritorialna direktsia υποστηρίζει ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη διότι δεν ασκεί επιρροή στην επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης δεδομένου ότι μόνον οι απαντήσεις επί των πραγματικών περιστατικών ενδιαφέρουν για την επίλυση της εν λόγω διαφοράς.
- 27 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που έχει υποβάλει εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 28 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 28 Διαπιστώνεται ότι η περίπτωση αυτή δεν συντρέχει εν προκειμένω. Πράγματι, η ζητηθείσα ερμηνεία των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και των άρθρων 242 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ έχει άμεση σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, το υποστατό της οποίας δεν φαίνεται ότι μπορεί να αμφισβητηθεί. Επίσης, η απόφαση περί παραπομπής περιλαμβάνει τα αναγκαία πραγματικά και νομικά στοιχεία προκειμένου το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί. Συνεπώς, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κηρυχθεί παραδεκτή.

### *Επί της ουσίας*

- 29 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία να διευκρινιστεί αν προσκρούει στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και στα άρθρα 242 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, η επιβολή από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν εκπλήρωσε εντός της εκ της εθνικής νομοθεσίας τασσόμενης προθεσμίας την υποχρέωσή του περί λογιστικής καταχωρίσεως και δηλώσεως των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ χρηματικής ποινής ίσης προς το ποσό αυτού του μη καταβληθέντος φόρου εντός της εν λόγω προθεσμίας, εφόσον, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο ήρε την παράλειψη και κατέβαλε ολοσχερώς τον οφειλόμενο φόρο και τους αναλογούντες τόκους.
- 30 Κατά το άρθρο 242 της οδηγίας ΦΠΑ, κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του ΦΠΑ και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από τη φορολογική αρχή. Επιπλέον, κατά το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις, εκτός των προβλεπομένων στην οδηγία αυτή, τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.
- 31 Η οδηγία ΦΠΑ δεν προβλέπει ρητώς σύστημα κυρώσεων σε περίπτωση μη τηρήσεως των υποχρεώσεων που προβλέπει η οδηγία αυτή και στις οποίες υπόκεινται οι φορολογούμενοι. Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προβλέπει σύστημα το οποίο έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία αυτή, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες. Οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, C-263/11, Rēdlihs, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).



- 32 Επομένως, οι κυρώσεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ώστε να διασφαλίσουν την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, και ειδικότερα να διασφαλίσουν ότι οι υποκείμενοι στον φόρο τηρούν τις υποχρεώσεις τους όσον αφορά την τακτοποίηση των λογιστικών καταχωρίσεων τους έπειτα από την ακύρωση ενός τιμολογίου βάσει του οποίου προέβησαν σε έκπτωση, δεν μπορούν, πρώτον, να θίγουν την ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και δεν επιτρέπει οι οικονομικοί φορείς οι οποίοι διενεργούν τις ίδιες πράξεις να αντιμετωπίζονται κατά διαφορετικό τρόπο όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, Συλλογή 2010, σ. I-7639, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 29ης Μαρτίου 2012, C-500/10, Belvedere Costruzioni, σκέψη 22).
- 33 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το σύστημα διακανονισμού των εκπτώσεων αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του συστήματος που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ, διότι αποσκοπεί στο να εξασφαλίσει την ακρίβεια των εκπτώσεων και, επομένως, την ουδετερότητα της φορολογικής επιβαρύνσεως (απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Συλλογή 2006, σ. I-3039, σκέψη 26).
- 34 Εν προκειμένω, πάντως, προκύπτει από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης κύρωση, ενθαρρύνοντας τους υποκείμενους στον φόρο να διακανονίζουν το ταχύτερο δυνατό το ποσό του οφειλόμενου φόρου όταν ακυρώνεται πράξη βάσει της οποίας επήλθε έκπτωση, αποσκοπεί στο να διασφαλίσει την ορθή είσπραξη του φόρου, και ειδικότερα την ακρίβεια των εκπτώσεων και την αποφυγή της απάτης, χωρίς να θίγεται η αρχή του δικαιώματος προς έκπτωση.
- 35 Περαιτέρω, όπως παρατήρησε η Επιτροπή, αφενός, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υπέπεσε σε παράβαση όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης τελεί, από απόψεως του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και της αποφυγής της απάτης, σε διαφορετική κατάσταση από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος τήρησε τις λογιστικές υποχρεώσεις του.
- 36 Αφετέρου, η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης χρηματική ποινή δεν επιβλήθηκε για οποιαδήποτε πράξη, αλλά για μη έγκαιρη διόρθωση από τον υποκείμενο στον φόρο της εκπτώσεως στην οποία προέβη και η οποία στη συνέχεια απώλεσε τη βάση της. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για φόρο ο οποίος έχει ως συνέπεια διπλή φορολόγηση, αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια και κατ' αναλογία, αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-155/01, Cookies World, Συλλογή 2003, σ. I-8785, σκέψη 60, και της 15ης Ιανουαρίου 2009, C-502/07, K-1, Συλλογή 2009, σ. I-161, σκέψεις 17 έως 19).
- 37 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η επιβολή χρηματικής ποινής, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, υπό περιστάσεις αντίστοιχες με τις μνημονευόμενες στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως.
- 38 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι οι μνημονευόμενες στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της απάτης. Προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον κύρωση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να ληφθεί υπόψη ιδίως η φύση και η σοβαρότητα της παραβάσεως για την οποία προβλέπεται η κύρωση αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της (βλ. απόφαση Rēdlihs, προπαρατεθείσα, σκέψεις 46 και 47 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Εναπόκειται, πάντως, στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών που επισημαίνονται στην προηγούμενη σκέψη.

- 40 Όσον αφορά τον τρόπο καθορισμού του ύψους της επίμαχης κυρώσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το ύψος του ποσού που επιβάλλεται ως κύρωση, κατά το άρθρο 182, σημεία 1 και 2, του ZDDS, αυξάνεται προοδευτικά. Εφόσον ο διακανονισμός λάβει χώρα με μόνον ένα μήνα καθυστέρηση, το πρόστιμο ανέρχεται σε μόλις 25 % του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ. Μόνον εφόσον η καθυστέρηση είναι μεγαλύτερη του μηνός, το πρόστιμο αυξάνεται έως το 100 % του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ. Τέτοιου είδους κύρωση φαίνεται ότι είναι ικανή να ενθαρρύνει τους υποκείμενους στον φόρο να προβούν το ταχύτερο δυνατό σε διακανονισμό των εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν αλλά δεν έχουν πλέον βάση και, με τον τρόπο αυτό, να επιτευχθεί ο σκοπός της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του φόρου.
- 41 Εξάλλου, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν η μη έγκαιρη δήλωση της ακυρώσεως του επίμαχου τιμολογίου συνιστά απάτη στον τομέα της καταβολής ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Ομοίως, η εφαρμογή της νομοθεσίας της Ένωσης δεν επιτρέπεται να εκτείνεται τόσο ώστε να καταλαμβάνει πράξεις οι οποίες διενεργούνται με σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης (βλ. απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 42 Τονίζεται, πάντως, ότι η μη έγκαιρη απόδοση του ΦΠΑ δεν μπορεί, αυτή καθαυτή, να εξομοιώνεται προς απάτη (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, σκέψη 74 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η επιβολή από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν εκπλήρωσε εντός της εκ της εθνικής νομοθεσίας τασσόμενης προθεσμίας την υποχρέωσή του περί λογιστικής καταχωρίσεως και δηλώσεως των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ χρηματικής ποινής ίσης προς το ποσό αυτού του μη καταβληθέντος φόρου εντός της εν λόγω προθεσμίας εφόσον, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο ήρε την παράλειψη και κατέβαλε ολοσχερώς τον οφειλόμενο φόρο και τους αναλογούντες τόκους. Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει, λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 242 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ, αν, βάσει των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, και δη της προθεσμίας εντός της οποίας τακτοποιήθηκε η παρατυπία, τη σοβαρότητα της παρατυπίας αυτής και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της εφαρμοστέας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο, το ύψος της επιβληθείσας κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της απάτης.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

**Δεν προσκρούει στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η επιβολή από τη φορολογική αρχή κράτους μέλους σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν εκπλήρωσε εντός της εκ της εθνικής νομοθεσίας τασσόμενης προθεσμίας την υποχρέωσή του περί λογιστικής καταχωρίσεως και δηλώσεως των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας χρηματικής ποινής ίσης προς το ποσό αυτού του μη καταβληθέντος φόρου εντός της εν λόγω προθεσμίας εφόσον, στη συνέχεια, ο υποκείμενος στον φόρο ήρε την παράλειψη και κατέβαλε ολοσχερώς τον οφειλόμενο φόρο και τους αναλογούντες τόκους.**



Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει, λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 242 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, αν, βάσει των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, και δη της προθεσμίας εντός της οποίας τακτοποιήθηκε η παρατυπία, τη σοβαρότητα της παρατυπίας αυτής και την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης ή καταστρατηγήσεως της εφαρμοστέας νομοθεσίας που να οφείλεται στον υποκείμενο στον φόρο, το ύψος της επιβληθείσας κυρώσεως βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της απάτης.

(υπογραφές)