Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 26ης Απριλίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Αυτεπάγγελτη εξέταση λόγου αντλούμενου από παραβίαση του δικαίου της Ένωσης — Αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών — Καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως — Άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ' — Εφαρμογή μόνον στην περίπτωση ακινήτων — Καταβολή αχρεωστήτως του φόρου από τον αποκτώντα τα αγαθά στον πωλητή λόγω εσφαλμένως εκδοθέντος τιμολογίου — Απόφαση της φορολογικής αρχής διαπιστώνουσα φορολογική οφειλή του αποκτώντος τα αγαθά, απορρίπτουσα την καταβολή της ζητηθείσας εκπτώσεως και επιβάλλουσα σε αυτόν φορολογικό πρόστιμο»

Στην υπόθεση C-564/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών υποθέσεων του Kecskemét, Ουγγαρία) με απόφαση της 7ης Οκτωβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Νοεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Tibor Farkas

κατά

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe και K. Λυκούργο (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: I. Illéssy, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 7ης Σεπτεμβρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Tátrai καθώς και από τους M. Z. Fehér και G. Koós,

— η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Kraavi-Käerdi,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον L. Havas,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Νοεμβρίου 2016,

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 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2006/112), καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Tibor Farkas και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Γενικής Διευθύνσεως Φορολογίας της περιφέρειας του Dél-alföld, υπαγόμενης στην Εθνική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή, Ουγγαρία, στο εξής: ουγγρική φορολογική αρχή) σχετικά με απόφαση της αρχής αυτής με την οποία διαπιστώνεται φορολογική οφειλή του και του επιβάλλεται φορολογικό πρόστιμο λόγω μη εφαρμογής των εθνικών διατάξεων περί του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά την αιτιολογική σκέψη 42 της οδηγίας 2006/112, «[τ]α κράτη μέλη θα πρέπει να είναι σε θέση, σε ειδικές περιπτώσεις, να ορίζουν τον λήπτη των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών ως υπόχρεο του οφειλόμενου ΦΠΑ. Το μέτρο αυτό θα πρέπει να συμβάλει στις προσπάθειες που καταβάλλουν τα κράτη μέλη για την απλούστευση των κανόνων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε συγκεκριμένους τομείς και ως προς ορισμένα είδη συναλλαγών».

4 Το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

5 Το άρθρο 168, στοιχείο α΄, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος [φόρο προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ)] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]».

6 Το άρθρο 178, στοιχεία α′ και στ′, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για τους σκοπούς της έκπτωσης κατ' εφαρμογή του άρθρου 168, στοιχείο α′, αναφορικά με την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, πρέπει να κατέχει ένα τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις Ενότητες 3 έως 6 του Κεφαλαίου 3 του Τίτλου XI·

[…]

στ) όταν υποχρεούται να καταβάλει το φόρο με την ιδιότητά του ως λήπτη ή αποκτώντος σε περίπτωση εφαρμογής των άρθρων 194 έως 197 και 199, να τηρεί τις διατυπώσεις που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.»

7 Κατά το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και 202 της εν λόγω οδηγίας.

8 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:

[…]

ζ) παράδοση ακινήτων που πωλούνται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης.

[…]»

9 Το άρθρο 226, σημείο 11α, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[…]

11α) όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά "Αντίστροφη επιβάρυνση"».

10 Το άρθρο 395 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα έπειτα από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας, για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

[…]

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα από την παράγραφο 1 μέτρα υποβάλλει στην Επιτροπή σχετικό αίτημα και της παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. […]

Αφού η Επιτροπή συγκεντρώσει όλα τα στοιχεία που κρίνει απαραίτητα για την εκτίμηση του αιτήματος, ενημερώνει εντός ενός μηνός το κράτος μέλος που υπέβαλε το αίτημα και διαβιβάζει το αίτημα, στη γλώσσα υποβολής του, στα λοιπά κράτη μέλη.

3. Τρεις μήνες μετά την ενημέρωση που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2, η Επιτροπή υποβάλλει στο Συμβούλιο κατάλληλη πρόταση ή, όταν έχει αντιρρήσεις σχετικά με το αίτημα παρέκκλισης, ανακοίνωση με την οποία εκθέτει τις εν λόγω αντιρρήσεις.

4. Σε κάθε περίπτωση, η διαδικασία, που καθορίζεται στις παραγράφους 2 και 3, ολοκληρώνεται εντός οκτώ μηνών από την παραλαβή του αιτήματος από την Επιτροπή.»

Το ουγγρικό δίκαιο

11 Το άρθρο 142 του általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμου CXXVII του 2007 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«1. Ο φόρος καταβάλλεται από τον αποκτώντα το αγαθό ή από τον υπέρ ου η παροχή της υπηρεσίας:

[…]

g) σε περίπτωση παραδόσεως αγαθών επενδύσεων της επιχειρήσεως ή άλλων παραδόσεων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών με εμπορική αξία ανώτερη των 100 000 ουγγρικών φιορινιών [(HUF) (περίπου 324 ευρώ)], κατά τον χρόνο της εκτελέσεώς τους, εάν ο υποκείμενος στον φόρο για την εν λόγω εκτέλεση τελεί σε διαδικασία πτωχεύσεως ή σε οποιαδήποτε άλλη διαδικασία με την οποία κρίνεται οριστικώς η αδυναμία του πληρωμής·

[…]

7. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 1, ο μεταβιβάζων το αγαθό ή ο πάροχος της υπηρεσίας υπέχουν την υποχρέωση εκδόσεως τιμολογίου στο οποίο δεν εμφαίνεται ο φόρος επί των εισροών ούτε το προβλεπόμενο στο άρθρο 83 ποσοστό.

[…]»

12 Το άρθρο 169, στοιχείο n), του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Το τιμολόγιο περιλαμβάνει υποχρεωτικώς τα ακόλουθα πληροφοριακά στοιχεία:

[…]

n) όταν ο αποκτών το αγαθό ή ο υπέρ ου η παροχή της υπηρεσίας είναι υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ, την ένδειξη “Αντίστροφη επιβάρυνση”·

[…]».

13 Το άρθρο 170, παράγραφοι 1 και 2, του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί οργανώσεως της φορολογίας), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί του κώδικα φορολογικής δικονομίας), ορίζει τα εξής:

«1. Σε περίπτωση μη ολοσχερούς καταβολής του φόρου, επιβάλλεται φορολογικό πρόστιμο. Το ποσό του προστίμου ανέρχεται, πλην αντιθέτου διατάξεως του παρόντος νόμου, στο 50 % του μη καταβληθέντος ποσού. Το ποσό του προστίμου ανέρχεται στο 200 % του μη καταβληθέντος ποσού αν η διαφορά σε σχέση με το καταβλητέο ποσό συνδέεται με απόκρυψη εσόδων, ή αλλοίωση ή καταστροφή αποδεικτικών στοιχείων, λογιστικών βιβλίων ή αρχείων. Φορολογικό πρόστιμο επιβάλλεται επίσης από τις φορολογικές αρχές όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει, χωρίς να δικαιούται, αίτηση χορηγήσεως ενισχύσεως ή επιστροφής φόρου ή δήλωση σχετικά με περιουσιακό στοιχείο, μείωση ή επιστροφή του φόρου και η φορολογική αρχή έχει διαπιστώσει την απουσία σχετικού δικαιώματος του φορολογουμένου πριν από τη χορήγηση της ενισχύσεως ή πριν από την επιστροφή του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, η βάση του προστίμου ισούται προς το αδικαιολογήτως ζητηθέν ποσόν.

2. Η διαφορά φόρου εις βάρος του φορολογούμενου, σε περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως, θεωρείται ως μη ολοσχερής καταβολή του φόρου μόνον εάν η εν λόγω διαφορά δεν καταβλήθηκε πριν από τη λήξη της σχετικής προθεσμίας ή αν ο φορολογούμενος έλαβε δημοσιονομική ενίσχυση. […]»

14 Το άρθρο 171 του νόμου περί του κώδικα φορολογικής δικονομίας έχει ως εξής:

«1. Ο συντελεστής του προστίμου μπορεί να μειωθεί, και μάλιστα το πρόστιμο μπορεί να αρθεί, είτε αυτεπαγγέλτως, είτε κατόπιν αιτήσεως, υπό περιστάσεις δυνάμενες να χαρακτηρισθούν εξαιρετικές, από τις οποίες μπορεί να συναχθεί ότι ο αρχικώς υποκείμενος στον φόρο, ή ο αντιπρόσωπός του, ο υπάλληλός του, ο εταίρος του ή ο εντολοδόχος του ενήργησε με την αναμενόμενη από αυτόν ευθυκρισία σε συγκεκριμένη κατάσταση. Η μείωση του προστίμου πρέπει να καθορίζεται με στάθμιση όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, μεταξύ άλλων του μεγέθους της φορολογικής οφειλής, των συνθηκών γενέσεώς της, της σοβαρότητας και της συχνότητας της μη σύννομης συμπεριφοράς του υποκειμένου στον φόρο (πράξεως ή παραλείψεως).

2. Το πρόστιμο δεν πρέπει να μειώνεται, ούτε αυτεπαγγέλτως ούτε κατόπιν αιτήσεως, όταν η φορολογική οφειλή συνδέεται με απόκρυψη εσόδων, με αλλοίωση ή καταστροφή δικαιολογητικών στοιχείων, λογαριασμών ή αρχείων.

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Στο πλαίσιο διαδικασίας ηλεκτρονικού πλειστηριασμού διοργανωθέντος από τις φορολογικές αρχές, ο T. Farkas αγόρασε ένα κινητό στέγαστρο από εταιρία περιορισμένης ευθύνης, οφειλέτρια φορολογικής απαιτήσεως. Ο εν λόγω πωλητής εξέδωσε τιμολόγιο, το οποίο περιελάμβανε τον σχετικό με την πράξη αυτή ΦΠΑ, σύμφωνα με τους εφαρμοστέους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος. Όταν ο T. Farkas κατέβαλε την καθορισθείσα στον πλειστηριασμό τιμή πωλήσεως, πλήρωσε τον καθορισθέντα από τον πωλητή ΦΠΑ, ο οποίος απέδωσε τον φόρο αυτό στην ουγγρική φορολογική αρχή.

16 Ο T. Farkas ζήτησε έκπτωση επί των εκροών του ΦΠΑ που αναγραφόταν στο τιμολόγιο αυτό. Στη συνέχεια, η Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (περιφερειακή φορολογική διεύθυνση του Bács-Kiskun, υπαγόμενη στην Εθνική Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή, Ουγγαρία) έλεγξε τις ζητηθείσες από τον T. Farkas επιστροφές επί των δηλώσεων του ΦΠΑ σχετικά με το τέταρτο τρίμηνο του 2012. Η εν λόγω φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι δεν είχαν τηρηθεί οι

διέποντες το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως κανόνες, κατά την έννοια του άρθρου 142, παράγραφος 1, στοιχείο g), του νόμου περί ΦΠΑ, σύμφωνα με τους οποίους ο T. Farkas, ως αποκτών το αγαθό, υπείχε υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ απευθείας στο Δημόσιο. Κατά συνέπεια, με απόφαση της 11ης Ιουλίου 2014, επικυρωθείσα με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2014, η ουγγρική φορολογική αρχή καταλόγισε στον T. Farkas διαφορά φόρου 744 000 HUF (περίπου 2 400 ευρώ), απέρριψε την αίτησή του περί επιστροφής του καταβληθέντος στον εν λόγω πωλητή ΦΠΑ και του επέβαλε φορολογικό πρόστιμο ύψους 372 000 HUF (περίπου 1 200 ευρώ).

17 Ο T. Farkas υποστηρίζει ότι η ουγγρική φορολογική αρχή απέρριψε το δικαίωμά εκπτώσεως του ΦΠΑ λόγω τυπικού ελαττώματος, ήτοι λόγω του ότι το επίμαχο τιμολόγιο είχε εκδοθεί βάσει του κοινού φορολογικού καθεστώτος αντί του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, και παραβίασε με τον τρόπο αυτό το δίκαιο της Ένωσης. Φρονεί ότι η απόφαση με την οποία του επιβάλλεται η διαφορά φόρου δεν δικαιολογείται εφόσον ο εν λόγω πωλητής απέδωσε τον επίδικο ΦΠΑ στο Δημόσιο. Ο T. Farkas προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προκειμένου να υποβληθεί στο Δικαστήριο το ερώτημα κατά πόσον η απόρριψη του δικαιώματός του σε έκπτωση συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης.

18 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ουγγρική φορολογική αρχή δεν αρνήθηκε στον T. Farkas το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, αλλά τον υποχρέωσε να καταβάλει τον οφειλόμενο δυνάμει των κανόνων περί φορολογήσεως με αντιστροφή της επιβαρύνσεως φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο g), του νόμου περί ΦΠΑ. Η εις βάρος του διαφορά φόρου αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ που αναγραφόταν στο σχετικό με την επίδικη πράξη τιμολόγιο. Κατά το αιτούν δικαστήριο, μετά την έκδοση των αποφάσεων της ουγγρικής φορολογικής αρχής, καίτοι ο T. Farkas κατέβαλε τον ΦΠΑ στον εν λόγω πωλητή, θεωρείται υπόχρεος έναντι του Δημοσίου. Επομένως, μολονότι η ουγγρική φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί το δικαίωμά του σε έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ, αφαιρεί από το ποσό αυτό τη διαφορά του φόρου που θεωρεί ότι τον επιβαρύνει. Δεδομένου ότι τα δύο αυτά ποσά είναι ίσα, το αποτέλεσμα είναι μηδενικό. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι ο εν λόγω πωλητής απέδωσε τον ΦΠΑ στο Δημόσιο, οπότε το Δημόσιο δεν υπέστη ζημία λόγω της εσφαλμένης εκδόσεως του επίδικου τιμολογίου βάσει του κοινού φορολογικού καθεστώτος αντί του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως. Εξάλλου, κατά το αιτούν δικαστήριο, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι υπήρξε φοροδιαφυγή ή πρόθεση αποκτήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος.

19 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, στην πράξη, η απόφαση της ουγγρικής φορολογικής αρχής εμποδίζει τον T. Farkas να ασκήσει το δικαίωμά του σε έκπτωση. Λαμβανομένου υπόψη του ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μπορεί, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112 και τη νομολογία του Δικαστηρίου, να απορρίπτεται μόνον στις περιπτώσεις κατά τις οποίες αποδεικνύεται φοροδιαφυγή, η απόφαση αυτή δεν φαίνεται να τελεί σε αναλογία σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από το καθεστώς φορολογήσεως με αντιστροφή της επιβαρύνσεως σκοπό.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (πρωτοβάθμιο δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Kecskemét, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συνάδει με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 και, ειδικότερα, με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας σε σχέση με τον σκοπό της προλήψεως της φοροδιαφυγής, η πρακτική της φορολογικής αρχής η οποία στηρίζεται στις διατάξεις του ουγγρικού νόμου περί ΦΠΑ και δυνάμει της οποίας οι φορολογικές αρχές καταλογίζουν διαφορά φόρου στον αγοραστή αγαθού (ή λήπτη της υπηρεσίας) στην περίπτωση που ο μεταβιβάζων το αγαθό (ή ο πάροχος της υπηρεσίας) εκδίδει, για πράξη υποκείμενη στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, τιμολόγιο σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς, δηλώνοντας και καταβάλλοντας στη φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που αναγράφεται στο εν λόγω τιμολόγιο, και ο αγοραστής του αγαθού (ή ο λήπτης της υπηρεσίας) εκπίπτει, από την πλευρά του, τον καταβληθέντα στον εκδότη του τιμολογίου ΦΠΑ, μολονότι δεν δύναται να κάνει χρήση του δικαιώματός του εκπτώσεως του δηλωθέντος ως διαφορά φόρου ΦΠΑ;

2) Συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας η κύρωση για την επιλογή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού του φόρου στην περίπτωση δηλώσεως διαφοράς φόρου, η οποία συνεπάγεται επίσης την επιβολή φορολογικού προστίμου 50 % της διαφοράς αυτής, εφόσον δεν έχει προκληθεί απώλεια εσόδων για τη φορολογική αρχή ούτε υπάρχουν ενδείξεις καταχρήσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

21 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη χαρακτηρίζεται από την αγορά, εκ μέρους του T. Farkas, κινητού στεγάστρου στο πλαίσιο ηλεκτρονικού πλειστηριασμού διοργανωθέντος από τις εθνικές φορολογικές αρχές. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 142, παράγραφος 1, στοιχείο g), του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο, κατά το αιτούν δικαστήριο, μεταφέρει στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, οι αρχές αυτές θεώρησαν ότι η ως άνω πράξη έπρεπε να υπαχθεί στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως και ζήτησαν από τον T. Farkas την καταβολή του σχετικού με την πώληση αυτή ΦΠΑ, επιβάλλοντάς του συγχρόνως φορολογικό πρόστιμο.

22 Κατόπιν ερωτήσεως που έθεσε το Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ουγγρική Κυβέρνηση ανέφερε ότι η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξη αφορά την παράδοση κινητού αγαθού και ότι το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο g), του νόμου περί ΦΠΑ, εφαρμόζεται αδιακρίτως σε κινητά και ακίνητα.

23 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202 της οδηγίας αυτής. Κατά το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης της παραδόσεως ακινήτου που πωλείται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως.

24 Από την αιτιολογική σκέψη 42 της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι ο επιδιωκόμενος από το εν λόγω άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', σκοπός είναι να παρέχεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να προσφεύγουν στον μηχανισμό της αντιστροφής της επιβαρύνσεως σε συγκεκριμένους τομείς και ως προς ορισμένα είδη συναλλαγών για την απλούστευση των κανόνων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Η διάταξη αυτή παρέχει με τον τρόπο αυτό στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να εισπράττουν τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στις επίμαχες πράξεις όταν είναι αμφίβολη η ικανότητα του οφειλέτη να εξοφλήσει τον ως άνω φόρο (απόφαση της 13ης Ιουνίου 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψη 28).

25 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 αποτελεί εξαίρεση από την αρχή που υπενθυμίζεται στο άρθρο 193 της ως άνω οδηγίας και κατά την οποία ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και πρέπει, συνεπώς, να αποτελεί αντικείμενο συσταλτικής ερμηνείας. Πράγματι, το εν λόγω άρθρο 199 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προσφεύγουν, στις περιπτώσεις οι οποίες προβλέπονται στην παράγραφο 1, στοιχεία α' έως ζ', στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, βάσει του οποίου ο υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης πράξεως υποκείμενης στον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 13ης Ιουνίου 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψεις 23 και 31).

26 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 28 των προτάσεών του, το γεγονός ότι το καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως αποτελεί εξαίρεση από την προβλεπόμενη στο άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 αρχής συνεπάγεται ότι εξαιρέσεις από την αρχή αυτή γίνονται δεκτές μόνον αν προβλέπονται ρητώς από την εν λόγω οδηγία.

27 Ωστόσο, το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας 2006/112 αφορά μόνον τα ακίνητα και όχι τα κινητά. Ως εκ τούτου, η πώληση κινητού στο πλαίσιο πλειστηριασμού, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού.

28 Ασφαλώς, το άρθρο 395 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να ζητούν να τους αναγνωριστεί το δικαίωμα να θεσπίζουν ειδικά μέτρα παρεκκλίσεως από τις διατάξεις της οδηγίας αυτής, για λόγους απλουστεύσεως των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή προλήψεως ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Ωστόσο, η Ουγγρική Κυβέρνηση επιβεβαίωσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι στην Ουγγαρία δεν επιτράπηκε τέτοια παρέκκλιση στο πλαίσιο του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας 2006/112.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, επισημαίνεται ότι το άρθρο 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ επεκτείνει την εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως σε παραδόσεις κινητών, πέραν όσων επιτρέπει το γράμμα του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας 2006/112, το οποίο αφορά μόνον παραδόσεις ακινήτων. Συνεπώς, η εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως και η επιβολή του φορολογικού προστίμου της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν συνάδουν με την οδηγία αυτή, αν ο πλειστηριασμός της υποθέσεως της κύριας δίκης αφορούσε κινητό.

30 Πάντως, υπό την επιφύλαξη των αναγκαίων εξακριβώσεων από το αιτούν δικαστήριο, από τα στοιχεία της διαβιβασθείσας από αυτό δικογραφίας καθώς και από τα λεχθέντα κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι το ζήτημα του συμβατού του εν λόγω άρθρου 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, με το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ′, της οδηγίας 2006/112 δεν τέθηκε στο πλαίσιο της διαφοράς της υποθέσεως της κύριας δίκης.

31 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ελλείψει κανόνων της Ένωσης για ορισμένο δικονομικό ζήτημα, εναπόκειται στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους να τους θεσπίσει, δυνάμει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας, υπό τον όρο ωστόσο ότι οι κανόνες αυτοί δεν είναι λιγότερο ευμενείς από τους διέποντες παρόμοιες καταστάσεις που υπόκεινται στο εσωτερικό δίκαιο (αρχή της ισοδυναμίας) και δεν καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει το δίκαιο της Ένωσης (αρχή της αποτελεσματικότητας) (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 7ης Ιουνίου 2007, van der Weerd κ.λπ., C-222/05 έως C-225/05, EU:C:2007:318, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 17ης Μαρτίου 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Αφενός, υπενθυμίζεται ότι το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν απαιτεί, κατ' αρχήν, από τα εθνικά δικαστήρια να εξετάζουν αυτεπαγγέλτως ισχυρισμό αντλούμενο από παράβαση διατάξεων του ως άνω δικαίου, εφόσον η εξέταση του ισχυρισμού αυτού θα τα υποχρέωνε να υπερβούν τα όρια της ένδικης διαφοράς, όπως προσδιορίστηκε από τους διαδίκους, στηριζόμενα σε άλλα γεγονότα και περιστάσεις πέραν εκείνων επί των οποίων στηρίζει το αίτημά του ο διάδικος ο οποίος έχει συμφέρον για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, van Schijndel et van Veen, C-430/93 και C-431/93, EU:C:1995:441, σκέψη 22, καθώς και της 7ης Ιουνίου 2007, van der Weerd κ.λπ., C-222/05 έως C-225/05, EU:C:2007:318, σκέψη 36).

33 Ο περιορισμός αυτός της εξουσίας του εθνικού δικαστή δικαιολογείται από την αρχή σύμφωνα με την οποία οι διάδικοι έχουν την πρωτοβουλία της δίκης και, κατά συνέπεια, όταν κατά το εθνικό δικονομικό δίκαιοι οι διάδικοι έχουν πράγματι τη δυνατότητα να προβάλουν ισχυρισμό βασιζόμενο

στο δίκαιο της Ένωσης, ο εθνικός δικαστής μπορεί να ενεργεί αυτεπαγγέλτως μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν αυτό απαιτείται χάριν του δημοσίου συμφέροντος (βλ., συναφώς, απόφαση της 7ης Ιουνίου 2007, van der Weerd κ.λπ., C-222/05 έως C-225/05, EU:C:2007:318, σκέψεις 35 και 41 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης δεν είχε τη δυνατότητα από το εθνικό δικονομικό δίκαιο να προβάλει λόγο για την τυχόν ασυμβατότητα του άρθρου 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ με το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112 (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Ιουνίου 2007, van der Weerd κ.λπ., C-222/05 έως C-225/05, EU:C:2007:318, σκέψη 41).

35 Αφετέρου, επισημαίνεται ότι η τήρηση της αρχής της ισοδυναμίας επιτάσσει, οσάκις οι διατάξεις του εσωτερικού δικαίου περί δικονομικών διαδικασιών επιβάλλουν στο δικαστήριο την υποχρέωση να εξετάζει αυτεπαγγέλτως λόγο αντλούμενο από παραβίαση του εθνικού δικαίου, η ίδια αυτή υποχρέωση να πρέπει να ισχύει ωσαύτως όσον αφορά έναν ίδιας φύσεως λόγο αντλούμενο από παραβίαση του δικαίου της Ένωσης (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, van Schijndel και van Veen, C-430/93 και C-431/93, EU:C:1995:441, σκέψη 13, καθώς και της 17ης Μαρτίου 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, σκέψη 30). Το αυτό ισχύει αν το εθνικό δίκαιο παρέχει στον δικαστή τη δυνατότητα να εξετάζει αυτεπαγγέλτως τέτοιον λόγο (βλ., συναφώς, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, van Schijndel και van Veen, C-430/93 και C-431/93, EU:C:1995:441, σκέψη 14).

36 Συναφώς, απαντώντας σε ερώτηση που έθεσε το Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ουγγρική Κυβέρνηση ανέφερε ότι, δυνάμει του εθνικού δικαίου, το αιτούν δικαστήριο είχε τη δυνατότητα να εξετάσει αυτεπαγγέλτως λόγο αντλούμενο από παράβαση κανόνα του εθνικού δικαίου, ωσαύτως και λόγο αντλούμενο από παράβαση κανόνα του δικαίου της Ένωσης.

37 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η οποία στηρίζεται σε σαφή διαχωρισμό των καθηκόντων των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, ο εθνικός δικαστής είναι ο μόνος αρμόδιος να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, καθώς και να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει το εθνικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, σκέψη 43, καθώς και της 26ης Μαΐου 2011, Stichting Natuur en Milieu κ.λπ., C-165/09 έως C-167/09, EU:C:2011:348, σκέψη 47).

38 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, στο Δικαστήριο εναπόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που θα του παράσχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Εν προκειμένω, δεδομένου ότι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να καθορίσει, αφενός, αν το κινητό στέγαστρο, όπως αυτό του οποίου η παράδοση συνιστά την επίδικη πράξη της υποθέσεως της κύριας δίκης, είναι κινητό ή ακίνητο αγαθό, και, αφετέρου, αν έχει τη δυνατότητα να εξετάσει αυτεπαγγέλτως την ασυμβατότητα του άρθρου 142, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί ΦΠΑ προς το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, δεν αποκλείεται η απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα να εξακολουθεί να είναι χρήσιμη για την επίλυση της διαφοράς της υποθέσεως της κύριας δίκης. Συνεπώς, πρέπει να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά.

Επί του πρώτου ερωτήματος

40 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν, σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, προσκρούει στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 καθώς και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας η απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ του αποκτώντος αγαθό, τον οποίο αχρεωστήτως κατέβαλε στον πωλητή βάσει τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος ΦΠΑ, ενώ η κρίσιμη πράξη ενέπιπτε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, εφόσον ο πωλητής απέδωσε τον εν λόγω φόρο στο Δημόσιο.

41 Υπενθυμίζεται ότι, κατ' εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καμία καταβολή του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη αγαθών, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο φόρο ούτως ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

42 Τονίζεται επίσης ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του καθεστώτος του ΦΠΑ και δεν επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να περιορίζεται (αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 37, της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 30, και της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 30).

43 Σκοπός του καθεστώτος εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αφεαυτών, στον ΦΠΑ (βλ., αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, σκέψη 24, της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 31, και της 28ης Ιουλίου 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 29).

44 Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, όσον αφορά τις λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ σε διαδικασία αντιστροφής της επιβαρύνσεως εμπίπτουσα στο άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112, φορολογούμενος, ο οποίος ως αποκτών αγαθό είναι υπόχρεος για την καταβολή του σχετικού ΦΠΑ, δεν υποχρεούται να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τις τυπικές προϋποθέσεις της οδηγίας αυτής, προκειμένου να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως, οφείλει δε μόνον να τηρεί τις διατυπώσεις τις οποίες έχει καθορίσει το οικείο κράτος μέλος κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 178, στοιχείο στ', της εν λόγω οδηγίας (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψεις 32 και 33).

45 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το τιμολόγιο της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν κάνει μνεία της «αντιστροφής της επιβαρύνσεως», αντιθέτως προς τις απαιτήσεις του άρθρου 169, στοιχείο n), του νόμου περί ΦΠΑ, και ότι ο T. Farkas εσφαλμένως κατέβαλε στον πωλητή της υποθέσεως της κύριας δίκης τον ΦΠΑ, ο οποίος κακώς αναγραφόταν στο τιμολόγιο αυτό, ενώ, κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ως αποδέκτης του αγαθού, όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112. Επομένως, πέραν του ότι το τιμολόγιο δεν πληρούσε τις κατά την εθνική νομοθεσία τυπικές προϋποθέσεις, δεν πληρούνταν μία από τις ουσιαστικές απαιτήσεις του καθεστώτος αυτού.

46 Όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 38), πρέπει να θεωρηθεί ότι η κατάσταση αυτή εμπόδισε την ουγγρική φορολογική αρχή να ελέγξει την εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως και είχε ως συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων για το οικείο κράτος μέλος.

47 Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται αποκλειστικά στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι (βλ., συναφώς, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 39). Εν προκειμένω, ο ΦΠΑ που κατέβαλε ο T. Farkas στον πωλητή του κινητού στεγάστρου της υποθέσεως της κύριας δίκης ΦΠΑ δεν ήταν οφειλόμενος.

48 Επομένως, δεδομένου ότι ως άνω ΦΠΑ δεν ήταν οφειλόμενος και με την καταβολή αυτή δεν τηρείται μια ουσιαστική επιταγή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ο T. Farkas δεν μπορεί να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως του εν λόγω ΦΠΑ.

49 Εντούτοις, ο T. Farkas μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος στον εν λόγω πωλητή του κινητού στεγάστρου φόρου, βάσει του εθνικού δικαίου (βλ. συναφώς, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 42).

50 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ελλείψει ρυθμίσεως της Ένωσης για τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται να προβλέψει τους όρους υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν αυτές οι αιτήσεις επιστροφής, υπό την προϋπόθεση ότι οι όροι αυτοί σέβονται τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, ότι, δηλαδή, δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η έννομη τάξη της Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 37).

51 Δεδομένου ότι στα κράτη μέλη εναπόκειται, κατ' αρχήν, να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι σύστημα, κατά το οποίο, αφενός, ο πωλητής του αγαθού ο οποίος απέδωσε εσφαλμένως στις φορολογικές αρχές τον ΦΠΑ μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του και, αφετέρου, ο αποκτών το αγαθό αυτό μπορεί να εναγάγει ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων τον πωλητή αυτόν διεκδικώντας το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, τηρεί τις αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας. Συγκεκριμένα, το σύστημα αυτό επιτρέπει στον εν λόγω αποκτώντα, ο οποίος επιβαρύνθηκε με τον εκ λάθους αναγραφέντα σε τιμολόγιο φόρο να επιτύχει την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψεις 38 και 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

52 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει συναφούς ρυθμίσεως της Ένωσης, οι διαδικαστικές λεπτομέρειες που έχουν σκοπό να εξασφαλίζουν τη διαφύλαξη των δικαιωμάτων που οι ιδιώτες έλκουν από το δίκαιο της Ένωσης εμπίπτουν στην εσωτερική έννομη τάξη εκάστου κράτους μέλους δυνάμει της αρχής της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Μαΐου 2000, Preston κ.λπ., C-78/98, EU:C:2000:247, σκέψη 31, καθώς και της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 40).

53 Πάντως, αν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του πωλητή, η αρχή της αποτελεσματικότητας μπορεί να επιτάσσει την παροχή στον αποκτώντα το αγαθό της δυνατότητας να στρέψει την αίτησή του ευθέως κατά των φορολογικών αρχών. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν τα απαραίτητα μέσα ένδικης προστασίας και τις διαδικαστικές λεπτομέρειες ώστε να παρέχεται στον αποδέκτη η δυνατότητα να ανακτήσει τον εκ λάθους αναγραφέντα στο τιμολόγιο φόρο προκειμένου να γίνει σεβαστή η αρχή της αποτελεσματικότητας (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, σκέψη 41).

54 Στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, επισημαίνεται, αφενός, ότι, από την αίτηση προδικαστικής παραπομπής προκύπτει ότι ο πωλητής που παρέδωσε το κινητό στέγαστρο της υποθέσεως της κύριας δίκης αποτελεί το αντικείμενο διαδικασίας πτωχεύσεως, όπερ μπορεί να υποδηλώνει ότι είναι εξαιρετικώς δυσχερές ή αδύνατο να επιτύχει ο T. Farkas την επιστροφή του ΦΠΑ τον οποίον εσφαλμένως του χρέωσε ο πωλητής αυτός. Αφετέρου, κατόπιν των αποφάσεων της ουγγρικής φορολογικής αρχής, ο T. Farkas θεωρήθηκε υπόχρεος του ΦΠΑ αυτού προς το Δημόσιο ενώ τον είχε καταβάλει στον εν λόγω πωλητή. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν ο T. Farkas έχει τη δυνατότητα να λάβει από τον πωλητή αυτόν τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο.

55 Πρέπει, περαιτέρω, να προστεθεί ότι, κατά τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, δεν υπάρχει εν προκειμένω καμία ένδειξη φοροδιαφυγής και ο πωλητής, εκδότης του τιμολογίου της υποθέσεως της κύριας δίκης απέδωσε τον ΦΠΑ στο Δημόσιο, οπότε το Δημόσιο δεν υπέστη ζημία λόγω της εσφαλμένης εκδόσεως του τιμολογίου αυτού σύμφωνα με το κοινό φορολογικό καθεστώς αντί του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

56 Υπό τις συνθήκες αυτές, καθόσον η επιστροφή, από τον πωλητή της υποθέσεως της κύριας δίκης στον T. Farkas, αποκτώντα το αγαθό, του εκ λάθους αναγραφέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ, καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του πωλητή αυτού, ο T. Farkas πρέπει να μπορεί να στρέψει την αίτησή του περί επιστροφής του ΦΠΑ ευθέως κατά της φορολογικής αρχής.

57 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν προσκρούει στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 καθώς και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας η απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ του αποκτώντος αγαθό, τον οποίο αχρεωστήτως κατέβαλε στον πωλητή βάσει τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος ΦΠΑ, ενώ η κρίσιμη πράξη ενέπιπτε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, αν ο πωλητής απέδωσε τον εν λόγω φόρο στο Δημόσιο. Πάντως, κατά τις αρχές αυτές, εφόσον η επιστροφή, από τον πωλητή στον αποκτώντα το αγαθό, του εκ λάθους αναγραφέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ, καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του πωλητή, ο αποκτών το αγαθό πρέπει να μπορεί να στρέψει την αίτησή του περί επιστροφής ευθέως κατά της φορολογικής αρχής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

58 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν, σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας η εκ μέρους των εθνικών φορολογικών αρχών επιβολή σε φορολογούμενο, ο οποίος απέκτησε αγαθό του οποίου η παράδοση εμπίπτει στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, φορολογικού προστίμου ίσου προς το 50 % του ποσού του ΦΠΑ τον οποίο υποχρεούται να καταβάλει στη φορολογική αρχή, όταν η αρχή αυτή δεν υπέστη απώλεια φορολογικών εσόδων και δεν υπάρχει ένδειξη φοροδιαφυγής.

59 Υπενθυμίζεται ότι, 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 παραμένουν 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 και, κατά συνέπεια, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 7ης Δεκεμβρίου 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, σκέψη 20, και της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 50).

60 Στο πλαίσιο αυτό, τέτοιου είδους κυρώσεις δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών της διασφαλίσεως της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της φοροδιαφυγής. Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν ορισμένη 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 αυτή καθώς και ο τρόπος καθορισμού του ύψους της κυρώσεως (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 65 έως 67, καθώς και της 20ής Ιουνίου 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 38).

61 Καίτοι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν το ύψος της κυρώσεως βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των αναφερομένων στην προηγούμενη σκέψη σκοπών (απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, σκέψη 39), πρέπει να υποδειχθούν στο δικαστήριο αυτό ορισμένα στοιχεία της υποθέσεως της κύριας δίκης βάσει των οποίων μπορεί να καθορίσει αν η επιβληθείσα στον T. Farkas κύρωση, βάσει των διατάξεων του νόμου περί του κώδικα φορολογικής δικονομίας, συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας.

62 Συναφώς, τέτοιου είδους κύρωση φαίνεται ότι είναι ικανή να ενθαρρύνει τους υποκείμενους στον φόρο να προβαίνουν το ταχύτερο δυνατό σε διακανονισμό των περιπτώσεων μη ολοσχερούς καταβολής του φόρου και, συνεπώς, να επιτύχει τον σκοπό διασφαλίσεως της ακριβούς εισπράξεώς του.

63 Κατά το άρθρο 170, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, το ύψος της κυρώσεως προκαθορίζεται στο 50 % του ποσού του ΦΠΑ τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καταβάλει στη φορολογική αρχή. Το άρθρο 171, παράγραφος 1, του νόμου αυτού διευκρινίζει ότι ο συντελεστής του προστίμου μπορεί να μειωθεί, και μάλιστα το πρόστιμο μπορεί να αρθεί, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν αιτήσεως, σε περιστάσεις που μπορούν να χαρακτηρισθούν εξαιρετικές, από τις οποίες μπορεί να συναχθεί, μεταξύ άλλων, ότι ο αρχικώς υποκείμενος στον φόρο ενήργησε με την αναμενόμενη από αυτόν ευθυκρισία σε δεδομένη κατάσταση. Η διάταξη αυτή προβλέπει επίσης τον καθορισμό της μειώσεως του προστίμου με στάθμιση όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, ιδίως του μεγέθους της φορολογικής οφειλής, των συνθηκών γενέσεώς της, της σοβαρότητας και της συχνότητας της μη σύννομης συμπεριφοράς του υποκειμένου στον φόρο.

64 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 63 των προτάσεών του, βάσει των κανόνων καθορισμού της εν λόγω κυρώσεως, μπορεί, κατ' αρχήν, να διασφαλισθεί ότι η κύρωση αυτή δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών διασφαλίσεως της ακριβούς εισπράξεως του φόρου και αποφυγής της φοροδιαφυγής.

65 Όσον αφορά την αναλογικότητα της επιβληθείσας στον T. Farkas κυρώσεως στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, διαπιστώνεται ότι, όπως αναφέρεται και στις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε η Επιτροπή ενώπιον του Δικαστηρίου, ως προς τη φύση και τη σοβαρότητα της παραβάσεως της υποθέσεως της κύριας δίκης, η παράβαση αυτή συνίσταται σε σφάλμα απτόμενο της εφαρμογής του μηχανισμού του ΦΠΑ, που αντιστοιχεί σε παράβαση διοικητικής φύσεως και το οποίο, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών που απορρέουν από τη διαβιβασθείσα ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, αφενός, δεν προκάλεσε καμία απώλεια εσόδων στη φορολογική αρχή και, αφετέρου, δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο φοροδιαφυγής.

66 Υπό τις συνθήκες αυτές, η επιβολή στον T. Farkas κυρώσεως ανερχόμενης στο 50 % του ποσού του ΦΠΑ που επιβάλλεται στην επίδικη πράξη φαίνεται δυσανάλογη, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

67 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας η εκ μέρους των εθνικών φορολογικών αρχών επιβολή σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό του οποίου η παράδοση εμπίπτει στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, φορολογικής κυρώσεως ανερχόμενης στο 50 % του ποσού του ΦΠΑ τον οποίο υποχρεούται να καταβάλει στη φορολογική αρχή, όταν η αρχή αυτή δεν υπέστη απώλεια φορολογικών εσόδων και δεν υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

68 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε παραδόσεις ακινήτου το οποίο πωλείται από τον οφειλέτη στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκποιήσεως.**

2) **Σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν προσκρούει στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45, καθώς και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας η απώλεια του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας του αποκτώντος αγαθό, τον οποίο αχρεωστήτως κατέβαλε στον πωλητή βάσει τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος του φόρου προστιθεμένης αξίας, ενώ η κρίσιμη πράξη ενέπιπτε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, αν ο πωλητής απέδωσε τον εν λόγω φόρο στο Δημόσιο. Πάντως, κατά τις αρχές αυτές, εφόσον η επιστροφή, από τον πωλητή στον αποκτώντα το οικείο αγαθό, του εκ λάθους αναγραφέντος στο τιμολόγιο φόρου προστιθεμένης αξίας, καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του πωλητή, ο αποκτών το αγαθό πρέπει να μπορεί να στρέψει την αίτησή του περί επιστροφής ευθέως κατά της φορολογικής αρχής.**

3) **Σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας η εκ μέρους των εθνικών φορολογικών αρχών επιβολή σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό του οποίου η παράδοση εμπίπτει στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, φορολογικής κυρώσεως ανερχόμενης στο 50 % του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας τον οποίο υποχρεούται να καταβάλει στη φορολογική αρχή, όταν η αρχή αυτή δεν υπέστη απώλεια φορολογικών εσόδων και δεν υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.**

(υπογραφές)