

ΕΝΩΣΗ ΕΛΛΗΝΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ Ε-ΘΕΜΙΣ

3Η ΔΙΗΜΕΡΙΔΑ ΕΘΕΜΙΣ

**ΕΠΙΚΑΙΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

ΣΥΝΕΔΡΙΑΚΟΣ ΦΑΚΕΛΟΣ



WWW.ETHEMIS.GR

## Νομολογιακή Αντιμετώπιση Φορολογικών Ζητημάτων

### I. Ζητήματα διάκρισης Φόρου-Ανταποδοτικού Τέλους

Το ζήτημα της διάκρισης φόρου και ανταποδοτικού τέλους είναι καίριο στην ελληνική έννομη τάξη. Για την εξέταση της παραβίασης, κατά την επιβολή των δημοσιονομικών βαρών, των θεμελιωδών φορολογικών αρχών της νομιμότητας, της καθολικότητας και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου που ερείδονται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος, αλλά και για τον εν γένει έλεγχο της νομιμότητας και της αιτιολογίας των πράξεων επιβολής των ως άνω βαρών, κρίσιμη είναι και πρέπει να προηγηθεί η διάκριση των επιβαρύνσεων σε φόρους και τέλη. Αξίζει να σημειωθεί ότι υπάρχουν και κάποιες επιβαρύνσεις με ειδικό χαρακτήρα που δεν εμπίπτουν σε καμία από τις ανωτέρω κατηγορίες και αντιμετωπίζονται από την ελληνική νομολογία ως ξεχωριστές ιδιαίτερες περιπτώσεις.

Ελλείψει ορισμού του φόρου, τόσο συνταγματικού όσο και νομοθετικού, θα μπορούσαμε να ορίσουμε τον φόρο ως μία επιβάρυνση που εκ του Συντάγματος επιβάλλεται δια τυπικού νόμου στους πολίτες από τον νομοθέτη, κατ' ενάσκηση ευρύτατης διακριτικής ευχέρειας, με όριο πάντοτε τις οικείες συνταγματικές διατάξεις, για τον πορισμό δημοσίων εσόδων. Κύριο χαρακτηριστικό, δηλαδή, του φορολογικού βάρους είναι η εν γένει αντιμετώπιση των δημοσίων δαπανών, ενώ ελλείπει το στοιχείο της ανταποδοτικότητας.

Το ανταποδοτικό τέλος, από την άλλη πλευρά, όπως έχει κριθεί κατά πάγια νομολογία, «αποτελεί όπως και ο φόρος αναγκαστική παροχή, καταβάλλεται όμως έναντι ειδικής αντιπαροχής, ήτοι έναντι ειδικά παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας, προς την οποία τελεί σε σχέση αντιστοιχίας γιατί αποσκοπεί στην κάλυψη του κόστους της. Αυτή η δημόσια υπηρεσία, προς την οποία στοιχεί το ανταποδοτικό τέλος, παρέχεται προεχόντως χάριν δημοσίου σκοπού, θάλπονται όμως με αυτή, ταυτόχρονα ειδικώς αυτοί οι οποίοι την χρησιμοποιούν, που άλλωστε φέρουν και το βάρος των δαπανών της. Λόγω δε ακριβώς του δημοσίου χαρακτήρα της ειδικής αντιπαροχής, η υποχρέωση καταβολής του ανταποδοτικού τέλους ούτε την πραγματική χρησιμοποίηση της υπηρεσίας στη συγκεκριμένη περίπτωση προϋποθέτει κατ' ανάγκην, ούτε την ακριβή αντιστοιχία μεταξύ ύψους τέλους και κόστους παρεχόμενης υπηρεσίας, αφού αρκεί απλώς η δυνατότητα (ετοιμότητα) παροχής της

υπηρεσίας και η κατ' αρχήν κάλυψη των δαπανών της από το τέλος που καταβάλλουν οι χρήστες της» (ΑΕΔ 5/84 , ΣτΕ 2483/1999, ΣτΕ 649, 950/81 κ.α.).

Έχοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο νομοθέτης προβαίνει ελεύθερα στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής και στην θέσπιση δημοσιονομικών επιβαρύνσεων προς τους πολίτες. Ανεξαρτήτως, όμως, του χαρακτηρισμού που ο ίδιος επιφυλάσσει στις θεσπιζόμενες επιβαρύνσεις, ο τελικός χαρακτηρισμός αυτών ανήκει στα δικαστήρια, τα οποία, επί τη βάση των ανωτέρω στοιχείων, προβαίνουν στον τελικό χαρακτηρισμό των επιβαρύνσεων ως φόρων ή ως ανταποδοτικών τελών.

Ακολούθως, γίνεται σύντομη αναφορά σε κάποιες αντιπροσωπευτικές αποφάσεις των ελληνικών δικαστηρίων σχετικά με τη διάκριση μεταξύ φόρων και ανταποδοτικών τελών.

#### **Α) Ανταποδοτικά Τέλη**

**ΕΦ.ΑΘ. 1712/1989:** Τα **τέλη κυκλοφορίας** των αυτοκινήτων δεν έχουν χαρακτήρα φόρου αλλά αποτελούν ανταποδοτικά τέλη. Καταβάλλονται από τους ιδιοκτήτες των αυτοκινήτων ως αντάλλαγμα για τη χρήση από αυτούς του οδικού δικτύου της χώρας προς τον σκοπό καλύψεως των δαπανών συντήρησής του.

**ΣτΕ 1700/1990:** Τα **δικαιώματα εκτέλεσης τελωνειακών εργασιών** [άρθρο 4 παρ. 1 του Α.Ν. 1517/1938 (ΦΕΚ Α'476), Α.Ν. 1502/1950 (ΦΕΚ Α'215) και του Ν. 754/1978 (ΦΕΚ] Α' 17)] καταβάλλονται υπέρ των υπαλλήλων των τελωνειακών υπηρεσιών, οι οποίοι, λόγω της ιδιαίτερης φύσης των υπηρεσιών αυτών, οφείλουν να βρίσκονται συνεχώς σε ετοιμότητα, προς διασφάλιση της αποτελεσματικής και έγκαιρης διακίνησης των εμπορευμάτων. Ο ανταποδοτικός χαρακτήρας των δικαιωμάτων αυτών έγκειται στην καταβολή τους στους τελωνειακούς υπαλλήλους λόγω της υποχρέωσης συνεχούς ετοιμότητάς τους και για την εύρυθμη λειτουργία των τελωνειακών υπηρεσιών.

**ΣτΕ Β'7μ 3990/2000:** Το **τέλος ιχθυόσκαλας** (ν.2538/1997 α. 50) επιβάλλεται στους εμπόρους αλιευτικών προϊόντων που κάνουν χρήση της ιχθυόσκαλας. Οι τελευταίοι θάλπονται ειδικώς από τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτούς από τη χρήση της ιχθυόσκαλας. Συγκεκριμένα, η διάθεση στην αγορά αλιευτικών προϊόντων μέσω της

ιχθυόσκαλας παρέχει στον τελικό καταναλωτή αυξημένες εγγυήσεις τήρησης της υγειονομικής νομοθεσίας, καθιστώντας ευκολότερη την εμπορία των εν λόγω ειδών.

**ΣτΕ 3182/2008:** Τα **τέλη υπέρ Ε.Ο.Φ.** που επιβάλλονται βάσει του άρθρου 48 του ν. 2519/1997 σε βάρος παραγωγών ή εμπόρων καλλυντικών προϊόντων έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα. Δεδομένης της υποχρέωσης του Ε.Ο.Φ. να εξασφαλίζει ότι στην αγορά διατίθενται καλλυντικά προϊόντα ανταποκρινόμενα στις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας, ο τελευταίος παρέχει στους αντίστοιχους εμπόρους υπηρεσίες συνεχούς ελέγχου των προϊόντων, ώστε κατ' αποτέλεσμα να διευκολύνεται η εμπορία των εν λόγω ειδών.

**ΣτΕ 60/2010:** Το **ενιαίο τέλος καθαριότητας και φωτισμού** του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 επιβάλλεται από τους ΟΤΑ Α' βαθμού στους εγκατεστημένους στην περιοχή του εκάστοτε ΟΤΑ κατοίκους για την κάλυψη των δαπανών στις οποίες προβαίνει ο Ο.Τ.Α. για την καθαριότητα των οδών, των πλατειών και για τον φωτισμό των κοινόχρηστων χώρων. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θάλπονται προεχόντως οι κάτοικοι των αντίστοιχων περιοχών, που φέρουν και το βάρος καταταβολής του ανταποδοτικού, για τον λόγο αυτό, τέλους.

Εξάλλου, παρότι οι κανονιστικές διοικητικές πράξεις δεν ελέγχονται δικαστικά ως προς την αιτιολογία τους, αλλά μόνον εξ απόψεως συνδρομής των όρων της εξουσιοδοτικής νομοθετικής διάταξης και υπέρβασης των ορίων της εξουσιοδότησης, κρίθηκε με την ως άνω δικαστική απόφαση ότι, λόγω του ανταποδοτικού χαρακτήρα του ενιαίου τέλους, η απόφαση του δημοτικού συμβουλίου με την οποία ορίστηκαν κανονιστικώς οι συντελεστές του τέλους οφείλει να είναι αιτιολογημένη ως προς την ύπαρξη σχετικής αναλογίας μεταξύ του ύψους του τέλους και του κόστους των υπηρεσιών στην κάλυψη του οποίου αυτό αποσκοπεί.

**ΣτΕ 875/2013:** Το **τέλος θήρας** που, βάσει του άρθρου 262 του ν.δ. 86/1969, όπως ισχύει, υποχρεούται να καταβάλει υπέρ του Κεντρικού Ταμείου Γεωργίας Κτηνοτροφίας και Δασών ο αιτών άδεια θήρας, έχει χαρακτήρα ανταποδοτικού τέλους και όχι φόρου. Το ποσό αυτό καταβάλλεται για την πραγματοποίηση εν γένει φιλοθηραματικών σκοπών και για την προστασία του δασικού και θηραματικού πλούτου, προς όφελος των αιτούντων τη σχετική άδεια θήρας.

## **B) Φόροι**

**ΣτΕ 949/2000:** Στο άρθρο 69 του ν. 2121/1993 προβλέπεται **επιχορήγηση του Οργανισμού Πνευματικής Ιδιοκτησίας** από τις ακαθάριστες εισπράξεις των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης. Πρόκειται, κατά την κρίση του δικαστηρίου, για αναγκαστική παροχή που επιβάλλεται μονομερώς από το κράτος στους ως άνω βαρυνόμενους, στερούμενη ανταποδοτικού χαρακτήρα, εφόσον ο Ο.Π.Ι. δεν παρέχει υπηρεσίες οι οποίες ωφελούν προεχόντως τους βαρυνόμενους με την επιχορήγηση οργανισμούς. Συνεπώς, η επιχορήγηση έχει χαρακτήρα φόρου.

**ΣτΕ 380/2005:** Με απόφαση του δημοτικού συμβουλίου του δήμου Ελευσίνα επιβλήθηκε σε βάρος βιομηχανικών επιχειρήσεων ασκούντων δραστηριότητα εντός των ορίων του δήμου **τέλος ρύπανσης**, με σκοπό την δενδροφύτευση και την ανάπλαση κοινόχρηστων χώρων, την κατασκευή πλατειών, την συντήρηση οδικού δικτύου και άλλες συναφείς δραστηριότητες. Το δικαστήριο έκρινε ότι δια των ως άνω υπηρεσιών δεν ωφελούνται ειδικά οι βαρυνόμενοι με την καταβολή του τέλους αλλά αόριστος κύκλος προσώπων, με αποτέλεσμα να εξαχθεί κρίση υπέρ του μη ανταποδοτικού χαρακτήρα της επιβάρυνσης αυτής.

**ΣτΕ 42/2007:** Επί τη βάσει των διατάξεων του νόμου 1828/1989, άρθρο 25, το δημοτικό συμβούλιο του δήμου Παπάγου προέβη σε αναπροσαρμογή του ύψους του **πολιτιστικού τέλους** σε βάρος κάθε κατόχου μετρητή ηλεκτρικής ενέργειας του δήμου. Το δικαστήριο έκρινε ότι ελλείπει το στοιχείο της ειδικής αντιπαροχής προς τους βαρυνόμενους με το τέλος δημότες.

**ΣτΕ 1923/2009:** Τα **δημοτικά τέλη διαφήμισης** συνιστούν φόρο. Επιβάλλονται για την κάλυψη των εν γένει δαπανών των ΟΤΑ και την εξυπηρέτηση της λειτουργίας τους και δεν αντικρίζουν ειδική αντιπαροχή των ΟΤΑ προς τους βαρυνόμενους με την καταβολή του.

**ΣτΕ Ολ 3484/2009:** Με απόφαση του δημοτικού συμβουλίου του δήμου Αιγάλεω επιβλήθηκε σε βάρος επιχειρήσεων ασκούντων δραστηριότητα εντός των ορίων του δήμου **τέλος βελτίωσης και ανάπτυξης** της περιοχής. Το δικαστήριο έκρινε ότι το εν λόγω τέλος δεν είχε ανταποδοτικό χαρακτήρα καθότι δεν ωφελούνταν ειδικώς οι βαρυνόμενοι με αυτό.

**ΣτΕ Ολ 1620/2012:** Με τις διατάξεις του ν. 1023/1980 επιβάλλεται **σε βάρος των παραγωγών και των εμπόρων που πωλούν τα προϊόντα τους στις λαϊκές αγορές ημερήσιο δικαίωμα**, το ύψος του οποίου καθορίζεται, κατά τον νόμο, με απόφαση των Οργανισμών Λαϊκών Αγορών. Δεδομένου ότι, το μεν στον νόμο δεν αναφέρεται ειδικά αλλά ούτε προκύπτει ο σκοπός επιβολής του σχετικού δικαιώματος, το δε δεν δύναται να θεωρηθεί ότι το τελευταίο καταβάλλεται για την χρήση από τους βαρυνόμενους κοινόχρηστου χώρου ούτε για την αποκομιδή των απορριμμάτων, καθότι για τις υπηρεσίες αυτές τα ανωτέρω πρόσωπα επιβαρύνονται επιπλέον ειδικά με τέλη κοινοχρήστου χώρου και καθαριότητας, το επίμαχο δικαίωμα δεν έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα αλλά αποτελεί φόρο. Συνεπώς, ο καθορισμός του ύψους του με απόφαση των Οργανισμών Λαϊκών Αγορών αντί με τυπικό νόμο αντίκειται στο άρθρο 78 του Συντάγματος.

**ΣτΕ 2116/2012:** Με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2040/1992 επιβάλλεται στις εκκοκκιστικές επιχειρήσεις ανταποδοτική **εισφορά υπέρ του Οργανισμού Βάμβακος**, ίση με το ένα τοις εκατό (1%) της καταβαλλόμενης στον παραγωγό τιμής κατά χιλιόγραμμο σύσπορου βαμβακιού. Η επιβολή της «ανταποδοτικής», όπως ορίζεται στον οικείο νόμο, εισφοράς σκοπεί στην εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος που έγκειται στην κάλυψη των λειτουργικών αναγκών του Οργανισμού Βάμβακος, συμβάλλοντας στην ανάπτυξη της γεωργικής παραγωγής. Με αυτόν τον τρόπο ωφελείται αόριστος κύκλος προσώπων και δεν θάλπονται προεχόντως οι βαρυνόμενοι με την εν λόγω εισφορά. Για τον λόγο αυτό η επίμαχη εισφορά, παρά τον χαρακτηρισμό της από τον νομοθέτη ως ανταποδοτικής, κρίθηκε ότι αποτελεί φόρο.

**ΣτΕ Ολ 1972/2012:** Με τις διατάξεις του άρθρου 53 ν.4021/2011 επιβλήθηκε υπέρ του Δημοσίου Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (**Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.** ) στις ηλεκτροδοτούμενες για οικιστική ή εμπορική χρήση επιφάνειες των ακινήτων που υπάγονται στο τέλος ακίνητης περιουσίας. Η εν λόγω επιβάρυνση θεσπίστηκε στο πλαίσιο λήψης έκτακτων και επείγοντος χαρακτήρα μέτρων για την αντιμετώπιση της οξύτατης δημοσιονομικής κρίσης. Η επίτευξη δημοσιονομικών στόχων που, εν προκειμένω, έγκειται στην κάλυψη του ελλείμματος αποτελεί σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Ελλείπει παροχής ειδικής υπηρεσίας προς τους βαρυνόμενους με την καταβολή του Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., το τελευταίο αποτελεί φόρο.

**ΣτΕ Ολ 2527/2013:** Με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 προβλέφθηκε η επιβολή **τέλους επιτηδεύματος** στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα. Σκοπός της επιβολής του ως άνω τέλους ήταν η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, και δη ο πορισμός δημοσίων εσόδων προς αντιμετώπιση των επιπτώσεων της δημοσιονομικής κρίσης. Με τα δεδομένα αυτά, το δικαστήριο ήχθη σε κρίση υπέρ του χαρακτηρισμού του τέλους επιτηδεύματος ως φόρου. Τα προβαλλόμενα από το Δημόσιο ότι το επίμαχο τέλος καταβάλλεται ως αντιστάθμισμα για την ετοιμότητα των δημοσίων υπηρεσιών και την εύρυθμη λειτουργία των κρατικών υπηρεσιών, προς διευκόλυνση των επιτηδευματιών, οι οποίοι κάνουν χρήση των εν λόγω υπηρεσιών, απορρίφθηκαν από το Δικαστήριο με την αιτιολογία ότι ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι επιτηδευματίες ωφελούνται από την παροχή των υπηρεσιών στην κάλυψη των δαπανών των οποίων αποσκοπεί η είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος, εντούτοις ελλείπει ο ανταποδοτικός χαρακτήρας του τέλους και δεν αναιρείται η φορολογική φύση αυτού, καθότι η συνεχής και ακώλυτη λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών αποτελεί υποχρέωση του κράτους προς το σύνολο των πολιτών.

**ΣτΕ Ολ 1685/2013:** Με τις διατάξεις του άρθρου 3758/2009 επιβλήθηκε **έκτακτη εισφορά** στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του ν. 2238/1994, καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομίας. Το δικαστήριο, διατυπώνοντας την κρίση ότι τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008 αποτέλεσαν το κριτήριο της φοροδοτικής ικανότητας των βαρυνόμενων με την επίμαχη εισφορά και ουχί το αντικείμενο αυτής, ώστε να τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας του φορολογικού βάρους, κατ' αρθρ. 78 παρ. 2 του Συντάγματος, δέχθηκε τον φορολογικό χαρακτήρα του μέτρου.

**ΣτΕ Ολ 1181/2014:** Το **δικαίωμα εμπορίας πόσιμου ύδατος** έχει χαρακτήρα φόρου επί των συναλλαγών.

**ΣτΕ Β' 2407/2014:** Με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 2773/2009 δημιουργήθηκε ειδικός λογαριασμός για την πληρωμή των παραγωγών ηλεκτρικής ενέργειας από ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, για την εξυπηρέτηση σκοπών προστασίας του περιβάλλοντος, αύξησης της παραγωγής ενέργειας, της περιφερειακής ανάπτυξης και των θέσεων εργασίας, και, εν τέλει, ανάπτυξης της οικονομίας. Για την αντιμετώπιση, ωστόσο, του ταμειακού ελλείμματος του εν λόγω λογαριασμού, εξαιτίας της δημοσιονομικής

κρίσης, με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 επιβλήθηκε υπέρ αυτού έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ. Εφόσον η επίμαχη εισφορά δεν απηχεί ειδική αντιπαροχή προς τους βαρυνόμενους με αυτή, έχει χαρακτήρα φόρου.

### Γ) Ειδικές Περιπτώσεις

**ΣτΕ Β'7μ. 2117/2014:** Με τις ρυθμίσεις του ν. 2328/1995 προβλέπεται ότι επιτρέπεται η ίδρυση, εγκατάσταση και λειτουργία ιδιωτικών τηλεοπτικών σταθμών μόνο μετά από άδεια που χορηγείται για τον σκοπό αυτό. Προϋπόθεση **αδειοδότησης των τηλεοπτικών σταθμών** αποτελεί η καταβολή από τους τελευταίους ελάχιστου ετήσιου **ανταλλάγματος** υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου για τη χρήση ορισμένου διαύλου ραδιοσυχνοτήτων .

**ΣτΕ Ολ 3366/2015:** Με τις διατάξεις του άρθρου 143 του ν. 4001/2011 επιβλήθηκε στους οικιακούς καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας Ειδικό Τέλος Μείωσης Εκπομπών Αέριων Ρύπων (**E.T.M.E.A.P.**) Το εν λόγω τέλος συνδέεται με το κόστος παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ΑΠΕ και συνιστά **τίμημα της αγοράς της εν λόγω ενέργειας**. Δεν έχει χαρακτήρα φόρου ή ανταποδοτικού τέλους.

**ΣτΕ 2442/2015:** Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4052/2012 ορίστηκε ότι ο προϋπολογισμός της φαρμακευτικής δαπάνης για το σύνολο των φορέων κοινωνικής ασφάλισης δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των 2.440 εκ. Ευρώ για το έτος 2013. Το ποσό αυτό κατανέμεται ανά Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης αναλογικά. Η μηνιαία δαπάνη κάθε φορέα δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1/12 του κονδυλίου που έχει εγγραφεί στον προϋπολογισμό του και αντιστοιχεί στην φαρμακευτική περίθαλψη. Το υπερβάλλον ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση. Αν στο τέλος κάθε εξαμήνου το σύνολο της φαρμακευτικής δαπάνης έχει υπερβεί το προκαθορισμένο ποσό, το υπόλοιπο αναζητείται και καταβάλλεται από τις **φαρμακευτικές εταιρείες** σε ειδικό λογαριασμό που θα υποδείξει ο κάθε φορέας. Πρόκειται για επιβολή **προσωρινού διοικητικού μέτρου**, για την τήρηση του προϋπολογισμού των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης αναφορικά με την φαρμακευτική δαπάνη και δεν συνιστά φορολογικό βάρος ούτε κοινωνική εισφορά.



**ΣτΕ Ολ. 4027/1998:** Οι εισερχόμενοι σε χώρους τυχερών παιγνίων επιβαρύνονται με την καταβολή εισιτηρίου εισόδου. Το εν λόγω εισιτήριο δεν αποτελεί φόρο αλλά **ιδιόμορφο επαχθές μέτρο διοικητικού ελέγχου**, προς τον σκοπό, αφενός, του ελέγχου της συναλλακτικής δραστηριότητας των καζίνο και, αφετέρου, της προστασίας των εισερχόμενων σε αυτά προσώπων, ιδίως των προερχόμενων από χαμηλές εισοδηματικές τάξεις για τους οποίους η καταβολή εισιτηρίου λειτουργεί ως αντικίνητρο.

## II. Ζητήματα φορολογικών Ελέγχων

### A) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων

**ΣτΕ 3174/2014 Ολ:** Η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου, συνιστά, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής. Μετά τη συμπλήρωση του εν λόγω διαστήματος και τη συνακόλουθη παραγραφή των αντίστοιχων φορολογικών αξιώσεων, νομοθετική ρύθμιση η οποία θα παρέτεινε, ως προς τις αξιώσεις αυτές, το χρόνο της παραγραφής, τροποποιώντας έτσι αναδρομικά, εις βάρος των φορολογουμένων, το νομοθετικό καθεστώς βάσει του οποίου είχε λήξει η υποχρέωσή τους, θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου του Συντάγματος διότι, με την τελευταία αυτή διάταξη, ο συνταγματικός νομοθέτης, θεσπίζοντας για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης, απαγορεύει την αναδρομική νομοθετική διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχομένου των φορολογικών σχέσεων, εφ' όσον άγει σε επιβάρυνση της θέσης των φορολογουμένων, η δε ισχύς της οικείας αναδρομικής διατάξεως εκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους που προηγείται της δημοσίευσής της. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων οι οποίες ήταν ήδη παραγεγραμμένες κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και των

οποίων η έναρξη της παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως οικονομικού έτους, θα ήταν ανίσχυρη ως αντικείμενη στις πιο πάνω συνταγματικές διατάξεις.

**ΔΕΦΧανίων 24/2013:** Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου που αφορούν σε παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και οι οποίες επιβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2523/1997, ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (Περί φορολογίας Εισοδήματος) και ορίζεται ως πενταετής. Οι παρατάσεις της παραγραφής του ανωτέρω δικαιώματος του Δημοσίου που θεσπίζονται με μεταγενέστερους νόμους καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις στις οποίες η παραγραφή έληγε το πρώτον στις ημερομηνίες που οι διατάξεις των νόμων αυτών αναφέρουν και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον αυτό δεν ορίζεται ρητώς και σαφώς σε αυτές, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία της παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ημερομηνίες των διατάξεων των νόμων αυτών, όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα.

**ΣτΕ 3965/2012:** Ενόψει της απουσίας αντίθετης νομοθετικής ρύθμισης, η φορολογική αρχή δεν εμποδίζεται, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και, ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας, μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος της. Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (καθώς και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την

πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

### **B) Ειδικά ζητήματα φορολογικών παραβάσεων**

**ΣτΕ 884/2016 (σχετ. ΔΕΦΑθηνών 2128/2016):** Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά την προσθήκη της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 εφαρμόζεται και σε υποθέσεις στις οποίες η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης πηγής ή αιτίας προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30<sup>ης</sup>-9-2010, ήτοι του χρόνου έναρξης ισχύος της ανωτέρω διάταξης, δεδομένου ότι δεν αντίκειται στην παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Κατά την έννοια των διατάξεων των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, κρίσιμος χρόνος για το χαρακτηρισμό εμβάσματος χρηματικού ποσού ως προσαύξηση περιουσίας δεν είναι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο διενεργήθηκε ο φορολογικός έλεγχος και διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή η προσαύξηση της περιουσίας αλλά είτε ο χρόνος κατάθεσης του επίμαχου ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου μέσω του οποίου πραγματοποιήθηκε το έμβασμα είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του. Ως εκ τούτου, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής συνίσταται στο εάν η επίμαχη άγνωστης προέλευσης περιουσιακή προσαύξηση επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα και ακολούθως η εν λόγω πραγματική βάση είναι ορθή, αν το έτος γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος.

**ΣτΕ 2277/2015:** Κατά την έννοια των διατάξεων του προϊσχύοντος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση, σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση

των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε, στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων.

**ΣτΕ 1360/2014:** Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό δε των ακαθάριστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. Περαιτέρω, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες (ανεξαρτήτως του αν αφορούν το σκέλος των ακαθάριστων εσόδων ή το σκέλος των) να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβητήσεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου.

#### **Γ) Δικονομική Αντιμετώπιση των διοικούντων νομικά πρόσωπα**

**ΣτΕ 4411/2011:** Τα κατά νόμο αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δε νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξεως της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται το οφειλόμενο από την εταιρεία ποσό προστίμου, ενώ για την ενεργοποίηση της ευθύνης των προσώπων αυτών δεν απαιτείται να επαναληφθεί η διαδικασία προσδιορισμού και βεβαίωσης του καταλογιζόμενου προστίμου, με κοινοποίηση, προς τα πρόσωπα αυτά, εκθέσεως ελέγχου και απόφασης επιβολής προστίμου, υποκείμενων σε προσφυγή, ούτε, περαιτέρω, η επ' ονόματι τους ταμειακή βεβαίωση του οφειλομένου ποσού του φόρου, αλλά επιτρέπεται, κατ' αρχήν, να επιδιωχθεί η αναγκαστική είσπραξη του οφειλομένου ποσού του φόρου από τα πρόσωπα αυτά βάσει της ταμειακής βεβαιώσεως που έχει εκδοθεί επ' ονόματι της εταιρείας. Η ανωτέρω ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων, σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 64 παρ. 1 και 113 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (ν. 2717/1999), δεν αποστερεί τα προαναφερθέντα πρόσωπα της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι τα πρόσωπα αυτά, εφόσον δεν έχουν δικαίωμα να ασκήσουν προσφυγή κατά της καταλογιστικής του προστίμου πράξεως, δύνανται, κατά τη σύμφωνη με την ανωτέρω συνταγματική διάταξη ερμηνεία των άρθρων 217 παρ. 1 και 219 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, να ασκήσουν ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποιήσεως, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη και η εκδοθείσα σε βάρος της εταιρείας ταμειακή βεβαίωση και να προβάλουν λόγους αναγόμενους στο κατ' ουσίαν βάσιμο της απαιτήσεως του Δημοσίου, εκτός εάν, κατόπιν προσφυγής της εταιρείας κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, (στη δίκη επί της προσφυγής τα ανωτέρω πρόσωπα δύνανται να παρέμβουν κατ' άρθρο 113 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), έχει εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία έχει κριθεί, κατ' ουσίαν, η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξεως.

**ΣτΕ 1623/2015:** Η εξαίρεση από τον κανόνα ότι η παράλειψη αποστολής ατομικής ειδοποιήσεως δεν ασκεί επίδραση στο κύρος των εις βάρος του οφειλέτη λαμβανομένων αναγκαστικών μέτρων, δεν εκτείνεται και στην περίπτωση όπου η αναγκαστική εκτέλεση επιχειρείται κατά της περιουσίας Διευθύνοντος Συμβούλου εταιρείας, κατά της οποίας είχε εκδοθεί καταλογιστική φόρου πράξη και η σχετική

φορολογική διαφορά επιλύθηκε με την υπογραφή από τον ίδιο τον Διευθύνοντα Σύμβουλο πρακτικού διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς. Στην περίπτωση αυτή, το εν λόγω πρακτικό επέχει θέση ατομικής ειδοποιήσεως του ΚΕΔΕ, τούτο διότι με την υπογραφή του στο πρακτικό, ο Διευθύνων Σύμβουλος κατ' ουσίαν συνομολογεί ότι γνωρίζει και αποδέχεται τα δύο εν προκειμένω κρίσιμα στοιχεία, δηλαδή το ύψος του αρχικού χρέους της εταιρείας και την ιδιότητα του ίδιου ως Διευθύνοντος Συμβούλου κατά τον κρίσιμο χρόνο. Γνωρίζοντας, επομένως, ο ίδιος έκτοτε τα στοιχεία αυτά, δεν αποστερείται εν προκειμένω σταδίου δικαστικής προστασίας ούτε της δυνατότητας έγκαιρης εξοφλήσεως του χρέους, ώστε να απαιτείται και να δικαιολογείται η αποστολή, κατ' εξαίρεση, και ατομικής ειδοποιήσεως. Δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ενδέχεται να έχει υπάρξει μερική μόνον συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς, διότι, με την υπογραφή του πρακτικού μερικού συμβιβασμού, ο Διευθύνων Σύμβουλος συνομολογεί ότι γνωρίζει και το ανεπίλυτο μέρος της διαφοράς.

### **III. Νομολογία Δικαστηρίου ΕΕ για φορολογικά ζητήματα**

#### **A) Δασμοί και φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος**

##### 1. Υπόθεση Capolongo (C-77/72)

Φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου προς δασμό αποτελέσματος θεωρείται κάθε επιβάρυνση που επιβάλλεται επ' ευκαιρία ή συνεπεία της εισαγωγής και η οποία, επειδή πλήττει ειδικά κάποιο εισαγόμενο προϊόν, πλην του παρεμφερούς εγχωρίου προϊόντος, καταλήγει, μεταβάλλοντας την τιμή κόστους του, να έχει την ίδια περιοριστική για την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων επίπτωση με ένα δασμό. Και οι χρηματικές επιβαρύνσεις που προορίζονται για τη χρηματοδότηση της δραστηριότητας ενός οργανισμού δημοσίου δικαίου είναι δυνατό να συνιστούν επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος.

Αντίθετα, δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος οι χρηματικές επιβαρύνσεις που εντάσσονται σε ένα γενικό καθεστώς εσωτερικών τελών, τα οποία επιβάλλονται συστηματικά στα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα επί τη βάση των ίδιων κριτηρίων. Κατά την ερμηνεία του όρου «φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικό δασμό», είναι

δυνατό να πρέπει να ληφθεί υπόψη ο προορισμός των εισπραττομένων χρηματικών επιβαρύνσεων. Πράγματι, όταν κάποια τέτοια χρηματική επιβάρυνση ή εισφορά προορίζεται αποκλειστικά για την προώθηση δραστηριοτήτων που ευνοούν ειδικά τα φορολογούμενα εγχώρια προϊόντα, μπορεί η γενική εισφορά που επιβάλλεται επί τη βάσει των ίδιων κριτηρίων στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα να καταλήγει να συνιστά παρά ταύτα για τα πρώτα μία καθαρή επιπλέον χρηματική επιβάρυνση, ενώ για τα δεύτερα να αποτελεί στην πραγματικότητα το αντιστάθμισμα πλεονεκτημάτων ή ενισχύσεων που έχουν ληφθεί. Κατά συνέπεια, εισφορά που εντάσσεται σ' ένα γενικό καθεστώς εσωτερικών τελών που διέπει συστηματικά τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα επί τη βάσει των ίδιων κριτηρίων είναι παρά ταύτα δυνατό να συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικό δασμό, εφόσον προορίζεται αποκλειστικά για την προώθηση δραστηριοτήτων που ευνοούν ειδικά το φορολογούμενο εγχώριο προϊόν.

## 2. Υπόθεση Bakker - C-111/89

Η απαγόρευση από το δίκαιο της ΕΕ δασμών και κάθε επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος δικαιολογείται λόγω των εμποδίων που παρεμβάλλουν στην κυκλοφορία των εμπορευμάτων οικονομικές επιβαρύνσεις, έστω και αν είναι πολύ χαμηλές, εφόσον επιβάλλονται λόγω της διελεύσεως των συνόρων, η δε κυκλοφορία αυτή δυσχεραίνεται ακόμα περισσότερο λόγω των συνακόλουθων διοικητικών διατυπώσεων. Ως εκ τούτου, κάθε οικονομική επιβάρυνση που, ανεξάρτητα από την ονομασία και την τεχνική της επιβολής της, επιβάλλεται μονομερώς στα εμπορεύματα λόγω του γεγονότος ότι διασχίζουν τα σύνορα, οσάκις δεν αποτελεί δασμό κατά κυριολεξία, συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος.

Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ, ο ανωτέρω χαρακτηρισμός δεν ισχύει για τις επιβαρύνσεις που αποτελούν στοιχεία ενός γενικού συστήματος εσωτερικών τελών που πλήττουν πάγια και σύμφωνα με τα ίδια κριτήρια τόσο τα εγχώρια όσο και τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα προϊόντα, εφόσον η επιβάρυνση αυτή αποτελεί την αμοιβή υπηρεσίας που όντως παρέχεται στον επιχειρηματία και το ποσό της είναι ανάλογο προς την εν λόγω υπηρεσία ή, ακόμη, εφόσον η εν λόγω επιβάρυνση έχει σχέση, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, με ελέγχους που διενεργούνται για την εκπλήρωση υποχρεώσεων επιβαλλόμενων από το δίκαιο της ΕΕ.

## 3. Υπόθεση Legros (C- 163/90)

Με τα προδικαστικά ερωτήματα το εθνικό δικαστήριο ερώτησε αν μια φορολογική επιβάρυνση ανάλογη προς τη δασμολογητέα αξία των αγαθών, που εισπράττεται μόνο σε μια περιφέρεια του εθνικού εδάφους κράτους μέλους, πλήττει αδιακρίτως εμπορεύματα προερχόμενα από το υπόλοιπο εθνικό έδαφος ή την αλλοδαπή λόγω της εισαγωγής τους στην περιφέρεια αυτή, ενώ τα προϊόντα που έχουν παραχθεί στην εν λόγω περιφέρεια απαλλάσσονται, συνιστά, αφενός, φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος ή, αφετέρου, εσωτερικό φόρο.

Το Δικαστήριο της ΕΕ αποφάνθηκε ότι μια επιβάρυνση ανάλογη προς τη δασμολογητέα αξία των αγαθών, την οποία εισπράττει ένα κράτος μέλος επί των εμπορευμάτων που εισάγονται από άλλο κράτος μέλος λόγω της εισόδου τους σε μια περιφέρεια του εδάφους του πρώτου κράτους μέλους, αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικό δασμό, έστω και αν η επιβάρυνση αυτή πλήττει και τα εισερχόμενα στην περιοχή αυτή εμπορεύματα και προερχόμενα από άλλο τμήμα του ίδιου αυτού κράτους.

#### 4. Υπόθεση Carbonati Aruanti - C-72/03

Με το προδικαστικό ερώτημα από το εθνικό δικαστήριο ερωτήθηκε κατ' ουσίαν αν ένα τέλος όπως αυτό επί μαρμάρων, το οποίο εισπράττεται μόνον σε ένα δήμο ενός κράτους μέλους και πλήττει μια κατηγορία εμπορευμάτων, ήτοι τα μάρμαρα που εξορύσσονται από το έδαφος του δήμου αυτού, λόγω της μεταφοράς τους πέραν των ορίων της περιφέρειας του εν λόγω δήμου συνιστά τέλος ισοδυνάμου αποτελέσματος με δασμό.

Το Δικαστήριο της ΕΕ έκρινε ότι μια αναλογική προς το βάρος εμπορεύματος επιβάρυνση, που εισπράττεται μόνο σε ένα δήμο κράτους μέλους και επιβάλλεται σε μια κατηγορία εμπορευμάτων λόγω της μεταφοράς τους πέραν των ορίων της δημοτικής περιφέρειας, συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου προς εξαγωγικό δασμό αποτελέσματος κατά την έννοια του τότε άρθρου 23 ΕΚ (νυν άρθρο 28 ΣΛΕΕ), παρά το γεγονός ότι η επιβάρυνση πλήττει επίσης και τα εμπορεύματα των οποίων ο τελικός προορισμός βρίσκεται στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους.

#### 5. Υπόθεση Βιαμάρ κατά Ελληνικού Δημοσίου (C-402/14)

Διαφορά της κύριας δίκης είναι η άρνηση των εθνικών αρχών να επιστρέψουν το τέλος ταξινομήσεως που κατέβαλε η Βιαμάρ για αυτοκίνητα οχήματα τα οποία



εισήγαγε μεν στην Ελλάδα, αλλά επανεξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να ταξινομηθούν ή να τεθούν σε κυκλοφορία στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου, το ζήτημα που τίθεται για την επίλυση της διαφοράς αυτής είναι αν το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε τέτοια πρακτική των εθνικών αρχών.

Καταρχήν το επιβαλλόμενο από κράτος μέλος τέλος ταξινομήσεως κατά την ταξινόμηση αυτοκινήτων οχημάτων στο εν λόγω κράτος ενόψει της θέσεώς τους σε κυκλοφορία δεν συνιστά τελωνειακό δασμό ούτε φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια των άρθρων 28 ΣΛΕΕ και 30 ΣΛΕΕ. Ένας τέτοιος φόρος αποτελεί εσωτερικό φόρο και πρέπει, ως εκ τούτου, να εξετάζεται υπό το πρίσμα του άρθρου 110 ΣΛΕΕ. Το γεγονός και μόνο ότι το τέλος αυτό πρέπει να καταβάλλεται πριν από την ταξινόμηση των οχημάτων στο οικείο κράτος μέλος δεν ασκεί επιρροή ως προς το σημείο αυτό. Όσον αφορά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι δεν μπορεί να γίνει επίκλησή του κατά των εσωτερικών φόρων που επιβαρύνουν εισαγόμενα προϊόντα, όταν δεν υπάρχει ομοειδής ή ανταγωνιστική εγχώρια παραγωγή. Κατά συνέπεια, εφόσον τέλος, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη τέλος ταξινομήσεως, επιβάλλεται για την πρώτη ταξινόμηση των αυτοκινήτων οχημάτων στην Ελλάδα ενόψει της θέσεώς τους σε κυκλοφορία στο εσωτερικό της χώρας, το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε τέτοιο τέλος.

Κάθε χρηματική επιβάρυνση που επιβάλλεται μονομερώς, ανεξαρτήτως της ονομασίας της και της τεχνικής της, και πλήττει τα εμπορεύματα λόγω του ότι διέρχονται τα σύνορα, όταν δεν είναι κατά κυριολεξία τελωνειακός δασμός, αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια των άρθρων 28 ΣΛΕΕ και 30 ΣΛΕΕ. Μολονότι τέλος ταξινομήσεως, όπως το προβλεπόμενο από την επίμαχη εθνική ρύθμιση, έχει ως γενεσιουργό αιτία την ταξινόμηση αυτοκινήτων οχημάτων σε ορισμένο κράτος μέλος και, αποτελεί, εξ αυτού του λόγου, εσωτερικό φόρο κατά την έννοια του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, θα έπαυε εντούτοις να έχει αυτόν τον χαρακτήρα, εάν εισπραττόταν και δεν επιστρεφόταν στην περίπτωση που οχήματα εισαχθέντα από άλλα κράτη μέλη δεν ταξινομούνταν ποτέ στο εν λόγω κράτος μέλος. Σε μια τέτοια περίπτωση, στην πραγματικότητα θα εισπραττόταν μόνο λόγω της διελεύσεως των συνόρων κράτους μέλους και θα αποτελούσε ως εκ τούτου φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος απαγορευόμενη από το άρθρο 30 ΣΛΕΕ. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, το άρθρο 30 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε πρακτική κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, βάσει της οποίας δεν επιστρέφεται

το τέλος ταξινομήσεως που εισπράττεται κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων από άλλα κράτη μέλη, μολονότι τα συγκεκριμένα οχήματα τα οποία δεν ταξινομήθηκαν ποτέ στο εν λόγω κράτος μέλος επανεξήχθησαν σε άλλο κράτος μέλος.

## **B) Εσωτερικοί φόροι (άρθρο 110 ΣΛΕΕ)**

### **1. Υπόθεση Rewe-Zentrale (C-45/75)**

Κανένα κράτος μέλος δεν πρέπει να επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Η εφαρμογή αυτής της απαγόρευσης συνεπάγεται την εφαρμογή κριτηρίων που επιτρέπουν να προσδιοριστεί η ύπαρξη ή έλλειψη του ομοειδούς αυτού χαρακτήρα μεταξύ των προϊόντων. Δεν επαρκεί σχετικώς, για να εφαρμοστεί η απαγόρευση, το ότι η ίδια πρώτη ύλη ανευρίσκεται και στα δύο προϊόντα, ακόμα και αν η φορολόγηση, πλήρως ή εν μέρει, εξαρτάται από αυτή την πρώτη ύλη, αλλά πρέπει να συγκριθεί η φορολογία των προϊόντων που, κατά το ίδιο στάδιο παραγωγής ή εμπορίας, εμφανίζουν για τους καταναλωτές ανάλογες ιδιότητες και ανταποκρίνονται στις ίδιες ανάγκες. Το γεγονός ότι το εγχώριο προϊόν και το εισαγόμενο προϊόν κατατάσσονται ή όχι στην ίδια κλάση του κοινού δασμολογίου συνιστά εν προκειμένω σημαντικό στοιχείο κρίσεως. Η αντιστοιχία μεταξύ του ύψους των επιβαρύνσεων, όσον αφορά το εγχώριο προϊόν και το εισαγόμενο προϊόν ισχύει ανεξάρτητα από την επίπτωση άλλων στοιχείων εκτός από τα φορολογικά στο κόστος παραγωγής των προς σύγκριση προϊόντων.

Σύμφωνα με το Δικαστήριο της ΕΕ πρέπει να γίνει δεκτό ότι απαγορεύεται επιβάρυνση του εισαγόμενου προϊόντος με διαφορετικό τρόπο υπολογισμού ή διαφορετικές μεθόδους, παραδείγματος χάρη ενιαίο ποσό στη μία περίπτωση και προοδευτικό στην άλλη, από τον τρόπο και τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για το φόρο που επιβάλλεται στο ομοειδές εγχώριο προϊόν, έτσι ώστε να προκύπτουν μεγαλύτερα ποσά για το εισαγόμενο προϊόν, ακόμη και αν αυτή η διαφορά απαντά μόνο σε ελάχιστες περιπτώσεις. Επίσης δεν χρειάζεται να ληφθεί υπόψη η ενδεχομένως διαφορετική επίπτωση αυτών των επιβαρύνσεων στο ύψος της τιμής

των δύο προϊόντων. Αντίθετα δεν απαγορεύεται η επιβολή της ίδιας επιβαρύνσεως στο εισαγόμενο και στο ομοειδές εγχώριο προϊόν, ακόμη και αν ένα μέρος αυτής της επιβαρύνσεως, που υφίσταται το εγχώριο προϊόν, διατίθεται για τη χρηματοδότηση κρατικού μονοπωλίου, ενώ αυτή που υφίσταται το εισαγόμενο προϊόν εισπράττεται υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού.

## 2. Υπόθεση Lornoy (C-17/91)

Η Συνθήκη Λειτουργίας της ΕΕ (ΣΛΕΕ - άρθρο 110) απαγορεύει σε κράτος μέλος να πλήττει άμεσα ή έμμεσα τα προϊόντα των άλλων κρατών μελών με εσωτερικούς φόρους υψηλότερους από αυτούς που πλήττουν τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα ή που μπορούν να έχουν προστατευτικά αποτελέσματα για άλλου είδους προϊόντα της εγχώριας παραγωγής. Το κριτήριο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως είναι, κατά συνέπεια, η φύση του εσωτερικού φόρου ως μέτρου που συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις ή προστατευτικά αποτελέσματα. Προκειμένου περί επιβαρύνσεως πλήττουσας τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα με βάση πανομοιότυπα κριτήρια, θα πρέπει ενδεχομένως, κατά πάγια νομολογία, να λαμβάνεται υπόψη ο προορισμός του προϊόντος της επιβαρύνσεως. Έτσι, όταν το προϊόν μιας τέτοιας επιβαρύνσεως προορίζεται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων που αποβαίνουν ειδικά προς όφελος των πληττομένων εγχωρίων προϊόντων, είναι δυνατόν η εισφορά που επιβάλλεται με βάση τα ίδια κριτήρια να αποτελεί εντούτοις φορολογία που συνεπάγεται δυσμενή διάκριση, στο μέτρο που η φορολογική επιβάρυνση που πλήττει τα εγχώρια προϊόντα εξουδετερώνεται από τα οφέλη των οποίων καθιστά δυνατή τη χρηματοδότηση, ενώ η επιβάρυνση που πλήττει τα εισαγόμενα προϊόντα αποτελεί καθαρή επιβάρυνση.

Από τα ως άνω διαλαμβανόμενα προκύπτει ότι, όταν τα οφέλη που απορρέουν από τη διάθεση του προϊόντος της εν λόγω εισφοράς αντισταθμίζουν πλήρως την επιβάρυνση που πλήττει το εγχώριο προϊόν κατά τη διάθεση του στο εμπόριο, η εισφορά αυτή συνιστά επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό αντίθετη προς τα άρθρα 28 επ. ΣΛΕΕ. Αν τα οφέλη αυτά αντισταθμίζουν μόνον εν μέρει την επιβάρυνση που πλήττει το εγχώριο προϊόν, η εν λόγω επιβάρυνση διέπεται από το άρθρο 110 της Συνθήκης. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η επιβάρυνση δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 110 της Συνθήκης και, επομένως, απαγορεύεται στο μέτρο που συνιστά

δυσμενή διάκριση σε βάρος του εισαγομένου προϊόντος, δηλαδή στο μέτρο που αντισταθμίζει εν μέρει την επιβάρυνση που πλήττει το φορολογούμενο προϊόν.

### 3. Υπόθεση Weigel (C-387/01)

Στον τομέα της φορολογίας των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, το Δικαστήριο της ΕΕ έκρινε ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ επιδιώκει να διασφαλίσει την απόλυτη ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων έναντι του ανταγωνισμού μεταξύ προϊόντων που βρίσκονται ήδη στην εγχώρια αγορά και εισαγομένων προϊόντων. Κατά παγία νομολογία, συντρέχει παράβαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, οσάκις ο φόρος που επιβάλλεται στο εισαγόμενο προϊόν και εκείνος που επιβάλλεται σε ομοειδές εγχώριο προϊόν υπολογίζονται κατά διαφορετικό τρόπο και σύμφωνα με διαφορετικές μεθόδους, καταλήγοντας, έστω και σε ορισμένες μόνον περιπτώσεις, σε μεγαλύτερη επιβάρυνση του εισαγομένου προϊόντος.

Επίσης ένα εθνικό φορολογικό καθεστώς, το οποίο τείνει να εξαλείψει ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα το οποίο διαθέτουν τα εισαγόμενα προϊόντα έναντι των προϊόντων της εγχώριας αγοράς, είναι προδήλως αντίθετο προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ. Συναφώς, έχει κριθεί ότι απαγορεύεται η επιβολή φόρου επί των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων υπολογιζόμενου βάσει αξίας υψηλότερης από την πραγματική αξία του οχήματος, με αποτέλεσμα να φορολογούνται τα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα βαρύτερα απ' ό,τι τα διαθέσιμα στην εγχώρια αγορά. Συνεπώς, για τη φορολογία των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απόσβεση της αξίας τους, προκειμένου να αποφευχθεί η συνεπαγόμενη δυσμενή διάκριση φορολογία. Η αξία του εισαγομένου αυτοκινήτου, την οποία λαμβάνει υπόψη της η διοικητική αρχή ως βάση επιβολής του φόρου, πρέπει να αντικατοπτρίζει πιστά την αξία ενός ομοειδούς αυτοκινήτου ήδη ταξινομημένου στην εθνική επικράτεια.

Πάντως σε κάθε περίπτωση δεν περιορίζεται η ελευθερία των κρατών μελών να θεσπίζουν σύστημα διαφοροποιημένης φορολογίας για ορισμένα προϊόντα, έστω και ομοειδή βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Τέτοιου είδους διαφοροποιήσεις συμβιβάζονται ωστόσο με το ενωσιακό δίκαιο μόνον αν επιδιώκουν σκοπούς οικονομικής πολιτικής που και αυτοί συμβιβάζονται με τις επιταγές της Συνθήκης και του παραγώγου δικαίου και αν ο τρόπος εφαρμογής τους είναι τέτοιος ώστε να αποφεύγεται κάθε μορφή διακρίσεως, άμεσης ή έμμεσης έναντι των εισαγωγών από

άλλα κράτη μέλη, ή προστασίας της ανταγωνιστικής εγχώριας παραγωγής. Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να θεωρείται ότι συμβιβάζεται με την απαγόρευση των διακρίσεων του άρθρου 110 ΣΛΕΕ ένα κριτήριο προσανξήσεως του φόρου το οποίο, εξ ορισμού, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να έχει εφαρμογή στα ομοειδή εγχώρια προϊόντα. Ένα τέτοιο καθεστώς έχει ως αποτέλεσμα τον εκ των προτέρων αποκλεισμό των εγχωρίων προϊόντων από το σύστημα βαρύτερης φορολογίας. Ομοίως, έχει κρίνει ότι η διαφοροποιημένη φορολογία δεν συμβιβάζεται προς το ενωσιακό δίκαιο αν τα βαρύτερα φορολογούμενα προϊόντα είναι, ως εκ της φύσεώς τους, εισαγόμενα.

#### 4. Υποθέσεις Nadasdi (C-290/05) και Nemeth (C-333/05)

Στον τομέα της φορολογίας των εισαγομένων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, το Δικαστήριο της ΕΕ δέχεται ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ παραβιάζεται όταν ο φόρος που πλήττει το εισαγόμενο προϊόν και εκείνος που πλήττει το ομοειδές εγχώριο προϊόν υπολογίζονται κατά διαφορετικό τρόπο και σύμφωνα με διαφορετικές μεθόδους, με αποτέλεσμα, έστω και μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις, τη μεγαλύτερη φορολόγηση του εισαγομένου προϊόντος. Ωστόσο, ακόμη και αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις μιας τέτοιας άμεσης δυσμενούς διακρίσεως, ένας φόρος μπορεί να δημιουργήσει έμμεσες δυσμενείς διακρίσεις λόγω των συνεπειών του. Για να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων όσον αφορά τον ανταγωνισμό μεταξύ των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που ήδη βρίσκονται στην εγχώρια αγορά και των εισαγομένων ομοειδών αυτοκινήτων, οι συνέπειες των τελών ταξινομήσεως τα οποία επιβαρύνουν τα νεοεισαχθέντα από άλλο κράτος μέλος μεταχειρισμένα αυτοκίνητα πρέπει να συγκριθούν με τις συνέπειες των εναπομενόντων τελών ταξινομήσεως τα οποία επιβαρύνουν τα ομοειδή μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που ταξινομήθηκαν στα κράτος μέλος επιβολής του φόρου και που ως εκ τούτου έχουν ήδη υποβληθεί στα ίδια τέλη.

Όσον αφορά τα κριτήρια που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό μιας επιβαρύνσεως, πρέπει να σημειωθεί ότι το ενωσιακό δίκαιο δεν περιορίζει την ελευθερία κάθε κράτους μέλους να δημιουργήσει ένα σύστημα διαφοροποιημένης φορολογίας για ορισμένα προϊόντα, ακόμη και ομοειδή, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων όπως είναι η φύση των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών ή οι εφαρμοζόμενες μέθοδοι παραγωγής. Στο πλαίσιο ενός συστήματος σχετικού με τα

τέλη ταξινομήσεως, κριτήρια όπως το είδος του κινητήρα, ο κυλινδρισμός και μια κατάταξη η οποία ανάγεται σε σκέψεις προστασίας του περιβάλλοντος αποτελούν αντικειμενικά κριτήρια. Κατά συνέπεια, μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε ένα τέτοιο σύστημα. Αντιθέτως, δεν απαιτείται το ποσό της επιβαρύνσεως να συνδέεται με την τιμή του οχήματος. Ωστόσο, τα τέλη ταξινομήσεως δεν πρέπει να πλήττουν τα προϊόντα καταγωγής άλλων κρατών μελών βαρύτερα από όσο πλήττουν τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα, ενώ παράλληλα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η μείωση της αξίας των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που πλήττονται με τέλη, καθόσον τα τέλη αυτά χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι εισπράττονται μόνο μία φορά κατά την πρώτη ταξινόμηση του αυτοκινήτου για τη χρησιμοποίησή του στο σχετικό κράτος μέλος και ότι έτσι είναι ενσωματωμένα στην πιο πάνω αξία.

Επομένως απαγορεύεται μια επιβάρυνση όπως εκείνη του νόμου περί τελών ταξινομήσεως, εφόσον η επιβάρυνση αυτή πλήττει μεταχειρισμένα αυτοκίνητα κατά την πρώτη θέση τους σε κυκλοφορία στο έδαφος κράτους μέλους και το ποσό της, το οποίο καθορίζεται σε συνάρτηση μόνο με τα τεχνικά χαρακτηριστικά των αυτοκινήτων (είδος κινητήρα, κυλινδρισμός) και με την οικολογική κατάταξή τους, υπολογίζεται χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η μείωση της αξίας τους, οπότε, όταν η πιο πάνω επιβάρυνση πλήττει μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη, υπερβαίνει το ποσό της επιβαρύνσεως αυτής το οποίο περιλαμβάνεται στην εναπομένουσα αξία των ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν ήδη ταξινομηθεί στο κράτος μέλος εισαγωγής.

##### 5. Υπόθεση Larsen (C 142/77)

Το Δικαστήριο στην επίμαχη υπόθεση έπρεπε να κρίνει εάν ο κανόνας της απαγορεύσεως των διακρίσεων που θέτει πλέον το άρθρο 110ΣΛΕΕ εφαρμόζεται επίσης όταν επιβάλλεται εσωτερικός φόρος επί προϊόντος το οποίο προορίζεται για εξαγωγή. Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ αναφέρεται, σύμφωνα με το γράμμα του, μόνο στην εφαρμογή, κατά τρόπο που συνεπάγεται διακρίσεις, των συστημάτων εσωτερικών επιβαρύνσεων σε εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη προϊόντα. Η εφαρμογή των ίδιων συστημάτων επιβαρύνσεων στις εξαγωγές αντιμετωπίζεται πλέον από τα άρθρα 116 και 117 ΣΛΕΕ, υπό τη μορφή υπέρμετρων επιστροφών επιβαρύνσεων, οι οποίες είναι δυνατό να νοθεύσουν τους όρους του εμπορίου στο εσωτερικό της Κοινής Αγοράς. Από τη σύγκριση των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι η Συνθήκη επιδιώκει εν

προκειμένου να διασφαλίσει, κατά γενικό τρόπο, την ουδετερότητα των συστημάτων εσωτερικών επιβαρύνσεων, όσον αφορά το ενδοκοινοτικό εμπόριο, κάθε φορά που μια συναλλαγή που εκτείνεται πέρα από τα σύνορα ενός κράτους μέλους αποτελεί ταυτόχρονα γενεσιουργό λόγο επιβολής φόρου στο πλαίσιο ενός τέτοιου συστήματος. Κατά συνέπεια, γίνεται φανερό ότι είναι αναγκαίο να ερμηνευτεί το άρθρο 110 ΣΛΕΕ υπό την έννοια ότι ο κανόνας της απαγορεύσεως των διακρίσεων, ο οποίος αποτελεί το υπόβαθρο της εν λόγω διατάξεως, ισχύει επίσης στην περίπτωση κατά την οποία η εξαγωγή ακριβώς ενός προϊόντος αποτελεί, στο πλαίσιο ενός συστήματος εσωτερικών επιβαρύνσεων, γενεσιουργό λόγο επιβολής φόρου. Πράγματι, θα ήταν ασυμβίβαστο προς το σύστημα των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη, ελλείψει ρητής απαγορεύσεως στη Συνθήκη, είναι ελεύθερα να εφαρμόζουν, κατά τρόπο που συνεπάγεται διακρίσεις, συστήματα εσωτερικών επιβαρύνσεων επί προϊόντων που προορίζονται για εξαγωγή προς άλλα κράτη μέλη. Μολονότι είναι αληθές ότι, κατά γενικό κανόνα, τα κράτη μέλη δεν έχουν συμφέρον να συγκρατούν τις εξαγωγές τους με μέτρα αυτού του είδους, δεν είναι εντούτοις δυνατό να αποκλειστεί η περίπτωση της ύπαρξης τέτοιων διακρίσεων σε περιπτώσεις όπως η εξαγωγή σπάνιων, εξαιρετικά πολυτίμων ή ιδιαίτερα περιζήτητων προϊόντων. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό, ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, εξεταζόμενο σε συνδυασμό με τις άλλες φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει κάθε φορολογική διάκριση σε βάρος προϊόντων που προορίζονται για εξαγωγή προς άλλα κράτη μέλη.

## **Γ) Αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης**

### **1. Υπόθεση Biehl (C-175/88)**

Η απόφαση αφορούσε το ζήτημα τη μη επιστροφής επιπλέον εισπραχθέντος φόρου εισοδήματος από κάποιο κράτος-μέλος εξαιτίας του λόγου ότι ο φορολογούμενος εργαζόμενος υπόκειντο στο φόρο αυτό ως κάτοικος του κράτους αυτού για ένα μόνο τμήμα του φορολογικού έτους, διότι είτε είχε εγκατασταθεί έπειτα από την έναρξη του φορολογικού έτους στο κράτος είτε το είχε εγκαταλείψει πριν τη λήξη του εν λόγω έτους.

Το Δικαστήριο της ΕΕ έκρινε ότι η εθνική διάταξη με το ως άνω περιεχόμενο ενείχε τον κίνδυνο δημιουργίας έμμεσης δυσμενής διάκρισης εις βάρος κυρίως των εργαζομένων υπηκόων άλλων κρατών μελών, καθώς συνήθως η κατηγορία αυτή μετακινείται από κράτος σε κράτος για παροχή εργασίας κατά τη διάρκεια του ίδιου φορολογικού έτους. Συνεπώς έκανε δεκτό η εθνική αυτή φορολογική διάταξη ήταν αντίθετη με τη αρχή της ισότητας και τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων στην ΕΕ, καθώς οι διακινούμενοι αλλοδαποί εργαζόμενοι βρίσκονταν σε δυσμενέστερη θέση από τους ημεδαπούς.

## 2. Υπόθεση Schumacker (C-279/93)

Το εθνικό δικαστήριο απέστειλε προδικαστικό ερώτημα που αφορούσε εθνική ρύθμιση που διαφοροποιούσε τη φορολογική μεταχείριση των εργαζομένων στηριζόμενη στο κριτήριο της κατοικίας τους, δηλαδή δεν αναγνώριζε στους μη κατοίκους ημεδαπής ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονταν στους κατοικούντες στο κράτος αυτό. Το Δικαστήριο της ΕΕ διατύπωσε τη θέση ότι κατά κύριο λόγο οι μη κάτοικοι ημεδαπής είναι και μη ημεδαποί, δηλαδή αλλοδαποί, και συνεπώς τα φορολογικά πλεονεκτήματα που παρέχονται μόνον στους κατοίκους του μπορούν να συνιστούν έμμεση δυσμενή διάκριση λόγω ιθαγένειας. Όμως στη συνέχεια τόνισε ότι θα μπορούσε να δικαιολογείται η διαφορετική αυτή μεταχείριση, καθώς σύμφωνα με πάγια νομολογία του «δυσμενής διάκριση δε μπορεί να συνίσταται παρά μόνο στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε παρεμφερείς καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις», στον δε τομέα της άμεσης φορολογίας η κατάσταση των ημεδαπών κατοίκων δεν είναι πάντοτε παρεμφερής με εκείνη των μη κατοίκων ημεδαπής, καθώς συνήθως το σημαντικότερο μέρος του εισοδήματός τους οι κάτοικοι ημεδαπής το συγκεντρώνουν στο κράτος που κατοικούν. Άρα θα μπορούσε καταρχήν να υφίσταται δικαιολογημένη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ εργαζόμενων.

Βέβαια στην υπό εξέταση υπόθεση ο μη κάτοικος ημεδαπής εργαζόμενος αντλούσε το σύνολο σχεδόν του φορολογητέου εισοδήματός του από δραστηριότητα που ασκούσε στο κράτος απασχόλησης και όχι στο κράτος κατοικίας του. Με βάση το πραγματικό αυτό γεγονός έγινε δεκτό ότι ο εργαζόμενος αυτός ασκούσε παρεμφερή μισθωτή δραστηριότητα με τους εργαζόμενους, που κατοικούσαν στην ημεδαπή, με συνέπεια να μην υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά που να δικαιολογεί τη



διαφορετική φορολογική του μεταχείριση. Με βάση το σκεπτικό αυτό κρίθηκε ότι εφόσον συντρέχουν πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά της υπό κρίση υπόθεσης, απαγορεύεται εθνική φορολογική νομοθεσία που επιβάλλει σε αλλοδαπό εργαζόμενο, ο οποίος κατοικεί στο κράτος της ιθαγένειάς του και ασκεί μισθωτή δραστηριότητα στο έδαφος του πρώτου κράτους, βαρύτερη φορολογία από εκείνη που επιβάλλει σε εργαζόμενο κάτοικο ημεδαπής, καθώς δημιουργείται έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας.

### 3. Υπόθεση Société Papillon (C-418/07)

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους και έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα να ασκούν τις δραστηριότητές τους σε άλλα κράτη μέλη μέσω θυγατρικών εταιριών, υποκαταστημάτων ή πρακτορείων. Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, εφόσον είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επίτευξης του οικείου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο. Επίσης, η ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος ενός κράτους μέλους μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση της εν λόγω ελευθερίας, με το Δικαστήριο της ΕΕ να απαιτεί την απόδειξη ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, η δε αμεσότητα του συνδέσμου αυτού πρέπει να αποδεικνύεται σε σχέση με τον σκοπό της εν λόγω φορολογικής ρύθμισης.

Στα υποβληθέντα ερωτήματα το Δικαστήριο της ΕΕ έκρινε ότι πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι απαγορεύεται νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας παρέχεται καθεστώς φορολογίας ομίλου σε εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό μητρική εταιρία που κατέχει θυγατρικές και υποθυγατρικές εταιρίες επίσης εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος, αλλά εξαιρεί από το καθεστώς αυτό τη μητρική εταιρία εάν κατέχει τις ημεδαπές υποθυγατρικές της εταιρίες μέσω θυγατρικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος. Επίσης δέχθηκε ότι υφίστανται μέτρα για την επίτευξη του σκοπού της εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος τα οποία είναι λιγότερο περιοριστικά της ελευθερίας εγκαταστάσεως, με συνέπεια οι

επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού και να μην μπορούν, συνεπώς, να δικαιολογηθούν από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

#### 4. Υπόθεση Groupe Steria (C-386/14)

Το Δικαστήριο της ΕΕ δέχθηκε ότι η άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως εμποδίζεται αν, δυνάμει ρυθμίσεως κράτους μέλους, ημεδαπή εταιρία που διατηρεί θυγατρική ή μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος υφίσταται διαφορετική φορολογική μεταχείριση η οποία είναι δυσμενέστερη από τη μεταχείριση ημεδαπής εταιρίας που διατηρεί μόνιμη επιχειρηματική εγκατάσταση ή θυγατρική στο πρώτο κράτος μέλος. Ο αποκλεισμός από το όφελος διαφόρων φορολογικών πλεονεκτημάτων μητρικών εταιριών, οι οποίες έχουν θυγατρικές εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, μπορεί να καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως από τη μητρική εταιρία, καθόσον αποτελεί αντικίνητρο για την ίδρυση θυγατρικών εταιριών σε άλλα κράτη μέλη.

Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ επομένως αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η ανωτέρω σχετική με καθεστώς φορολογικής ενσωματώσεως, διότι η μητρική εταιρία επικεφαλής ενοποιημένου ομίλου επωφελείται από τη φορολογική ουδετερότητα στην οποία υπόκειται ο συνυπολογισμός τμήματος των εξόδων και των λοιπών επιβαρύνσεων, για τα μερίσματα που καταβάλλουν σε αυτήν ημεδαπές εταιρίες που αποτελούν τμήμα του ενοποιημένου φορολογικώς ομίλου, ενώ παρόμοια ουδετεροποίηση δεν αναγνωρίζεται για τα μερίσματα που της διανέμουν οι θυγατρικές της που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, οι οποίες, εάν ήταν ημεδαπές, θα μπορούσαν αντικειμενικά, εφόσον το επιθυμούσαν, να ενταχθούν στον ενοποιημένο φορολογικώς όμιλο.

#### 5. Υπόθεση J. J. de Lange (C-548/15)

Η οδηγία 2000/78 επιδιώκει να καθιερώσει ένα γενικό πλαίσιο που να εξασφαλίζει σε κάθε πρόσωπο ίση μεταχείριση στην απασχόληση και στην εργασία και να του παρέχει αποτελεσματική προστασία από τις διακρίσεις που στηρίζονται σε έναν από τους λόγους του άρθρου 1, μεταξύ των οποίων καταλέγεται η ηλικία. Ειδικότερα, το άρθρο 3 παρ. 1 στοιχ. β' της οδηγίας 2000/78 προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι αυτή

εφαρμόζεται, εντός των ορίων των εξουσιών που απονέμονται στην Ένωση, σε όλα τα πρόσωπα, όσον αφορά την πρόσβαση σε όλα τα είδη και όλα τα επίπεδα επαγγελματικού προσανατολισμού, επαγγελματικής κατάρτισεως, επιμορφώσεως και επαγγελματικού αναπροσανατολισμού, συμπεριλαμβανομένης της αποκτήσεως πρακτικής επαγγελματικής πείρας. Επομένως, το άρθρο 3 παρ. 1 στοιχ. β' της οδηγίας αυτής, ερμηνευόμενο επίσης υπό το πρίσμα του άρθρου 16 στοιχ. α' της οδηγίας 2000/78, κατά το οποίο τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να καταργηθεί κάθε νομοθετική, κανονιστική ή διοικητική διάταξη αντιβαίνουσα στην αρχή της ίσης μεταχείρισεως, έχει την έννοια ότι αφορά επίσης φορολογική διάταξη, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία θεσπίστηκε με σκοπό την ενίσχυση της προσβάσεως των νέων στην εκπαίδευση και, ως εκ τούτου, τη βελτίωση της θέσεώς τους στην αγορά εργασίας.

Επίσης το άρθρο 6 παρ. 1 της οδηγίας 2000/78 έχει την έννοια ότι επιτρέπει φορολογική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία παρέχει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σε πρόσωπα που δεν έχουν συμπληρώσει το 30ό έτος της ηλικίας τους το δικαίωμα να εκπέσουν από τα φορολογητέα εισοδήματά τους το σύνολο των δαπανών επαγγελματικής κατάρτισεως, αλλά προβλέπει περιορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως αυτού όταν ο ενδιαφερόμενος έχει συμπληρώσει την εν λόγω ηλικία, στον βαθμό που, αφενός, η εν λόγω ρύθμιση δικαιολογείται αντικειμενικά και εύλογα από θεμιτό σκοπό αναγόμενο στην πολιτική στον τομέα της απασχολήσεως και της αγοράς εργασίας και, αφετέρου, τα μέσα για την επίτευξη του σκοπού αυτού είναι πρόσφορα και αναγκαία.

## **Δ) Θετική ενοποίηση**

### **1. Υπόθεση Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy (C-303/07)**

Καταρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το ενωσιακό δίκαιο. Επίσης, ελλείψει ενωσιακών μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να αποφεύγουν τη διπλή φορολογία. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ προκύπτει ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων των κρατών μελών, η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς το δικαίωμα ανάληψης

και άσκησης μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και της σύστασης και διαχείρισης επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 48 ΕΚ (νυν άρθρο 54 ΣΛΕΕ), για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου. Όσον αφορά τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί ότι η έδρα τους χρησιμεύει, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, για τον προσδιορισμό της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους μέλους.

Τα τότε άρθρα 43 ΕΚ και 48 ΕΚ (νυν άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ) έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους η οποία απαλλάσσει από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή τα μερίσματα που διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη εντός του κράτους αυτού σε ανώνυμη εταιρία εγκατεστημένη εντός του ίδιου κράτους, αλλά παρακρατεί τον φόρο στην πηγή για τα παρόμοια μερίσματα που καταβάλλονται σε εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους μητρική εταιρία συσταθείσα ως εταιρία επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (SICAV), η οποία έχει νομική μορφή άγνωστη στο δίκαιο του πρώτου κράτους, μη περιλαμβανόμενη στον κατάλογο των εταιριών του άρθρου 2, στοιχείο α', της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003, και η οποία απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας του έτερου κράτους μέλους.

## 2. Υπόθεση Gaz de France (C-247/08)

Η οδηγία 90/435, έχει σκοπό να εξαλείψει, με τη θέσπιση κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε περίπτωση δυσμενούς μεταχείρισεως της συνεργασίας μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιριών του ίδιου κράτους μέλους και, με τον τρόπο αυτό, να διευκολύνει τις συνενώσεις εταιριών σε κοινοτική κλίμακα. Η οδηγία 90/435 σκοπεί επομένως να διασφαλίσει την

ουδετερότητα, σε φορολογικό επίπεδο, της διανομής κερδών από θυγατρική εταιρία κράτους μέλους στην εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος μητρική εταιρία της.

Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σύστημα του άρθρου 2, στοιχείο α', της οδηγίας 90/435, καθώς και από το σημείο στ' του παραρτήματός της, για να χαρακτηριστεί ως εταιρία κράτους μέλους, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, μια εταιρία γαλλικού δικαίου που δεν αποτελεί δημόσιο οργανισμό ή δημόσια επιχείρηση βιομηχανικού και εμπορικού χαρακτήρα πρέπει να έχει οπωσδήποτε μια από τις νομικές μορφές που παρατίθενται περιοριστικώς στο σημείο στ' του παραρτήματος της οδηγίας αυτής και, ειδικότερα, να έχει συσταθεί με τη μορφή της «ανώνυμης εταιρίας», της «ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας» ή της «εταιρίας περιορισμένης ευθύνης». Εν τέλει το Δικαστήριο της ΕΕ έκρινε ότι το άρθρο 2, στοιχείο α', της οδηγίας 90/435, σε συνδυασμό με το σημείο στ' του παραρτήματος της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εταιρία γαλλικού δικαίου έχουσα τη νομική μορφή απλουστευμένης κεφαλαιουχικής εταιρίας δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «εταιρία κράτους μέλους» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής πριν την τροποποίηση της εν λόγω οδηγίας με την οδηγία 2003/123.

## **Ε) ΦΠΑ**

### **1. Υπόθεση Tolsma (C-16/93)**

Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτή. Σύμφωνα με το άρθρο 11Α παρ.1 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (η οποία έχει πλέον καταργηθεί από την οδηγία 2006/112/ΕΚ), βάση επιβολής του φόρου είναι για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο.

Το Δικαστήριο της ΕΕ έχει κρίνει, ως προς την έννοια της παροχής υπηρεσίας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας ότι οι φορολογητέες πράξεις προϋποθέτουν, στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, την ύπαρξη συναλλαγής μεταξύ των μερών

συνεπαγόμενης καθορισμό τιμής ή ανταλλάγματος. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο συνήγαγε ότι, όταν η δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες συνίσταται αποκλειστικώς στην άνευ αμέσου ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών, δεν υπάρχει βάση για την επιβολή φορολογίας και, επομένως, η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν υπόκειται στον ΦΠΑ. Συναφώς διευκρίνισε ότι βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για την παρεχόμενη υπηρεσία και ότι, επομένως, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής για να μπορεί να φορολογηθεί η παροχή υπηρεσιών. Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, περίπτ. 1 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη.

## 2. Υπόθεση BP Soupergaz κατά Ελληνικού Δημοσίου (C-62/93)

Τα άρθρα 2, 11 και 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (η οποία έχει πλέον καταργηθεί από την οδηγία 2006/112/ΕΚ), έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν εθνική νομοθεσία η οποία υποβάλλει την εισαγωγή ετοιμών πετρελαιοειδών σε ΦΠΑ υπολογιζόμενο επί διαφορετικής τιμής βάσεως από την προβλεπόμενη στο εν λόγω άρθρο 11 και η οποία, απαλλάσσοντας τους επιχειρηματίες του τομέα των πετρελαιοειδών από την υποχρέωση να υποβάλλουν δηλώσεις, τους στερεί το δικαίωμα να εκπίπτουν τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών. Επίσης οι διατάξεις της έκτης οδηγίας και, ιδίως, τα άρθρα 13 έως 17 έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών μεταφοράς και αποθηκεύσεως πετρελαιοειδών που δεν συνδέονται με τη μεταφορά των προϊόντων αυτών από τον πρώτο τόπο προορισμού προς άλλο γνωστό τόπο.

Επιπροσθέτως τα άρθρα 11, στοιχ. Α, παρ. 1, και στοιχ. Β, παρ. 1 και 2, και 17, παρ. 1 και 2, της έκτης οδηγίας απονέμουν στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να ζητήσει αναδρομικώς, από της ημερομηνίας ενάρξεως ισχύος του αντιθέτου προς την έκτη οδηγία εθνικού νομοθετήματος, την επιστροφή του αχρεωστήτως

καταβληθέντος ΦΠΑ, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζει η εσωτερική έννομη τάξη του οικείου κράτους μέλους, υπό την επιφύλαξη ότι η διαδικασία αυτή δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή από τη διαδικασία που αφορά παρόμοιες αξιώσεις εκ του εσωτερικού δικαίου, ούτε τέτοια ώστε να καθιστά πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται από την κοινοτική έννομη τάξη.

### 3. Υπόθεση CPP (C-349/96)

Καταρχάς το ζήτημα το οποίο αφορά την έκταση μιας δραστηριότητας έχει ιδιαίτερη σπουδαιότητα, από πλευράς του ΦΠΑ, τόσο για τον καθορισμό του τόπου της παροχής των υπηρεσιών όσο και για την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή ή των διατάξεων περί απαλλαγής. Εξάλλου, επισημαίνεται ότι, λαμβανομένης υπόψη της ποικιλίας των εμπορικών συναλλαγών, είναι αδύνατο να δοθεί εξαντλητική απάντηση ως προς τον τρόπο της ορθής προσεγγίσεως του προβλήματος σε όλες τις περιπτώσεις. Επίσης πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι κάθε παροχή υπηρεσίας πρέπει κανονικά να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη και ότι η παροχή που αποτελείται από μία μόνον υπηρεσία σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά για να μην αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ.

Πρόκειται δε περί ενιαίας παροχής κυρίως οσάκις ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ότι αποτελούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες υπόκεινται από πλευράς φορολογίας στην ίδια μεταχείριση με την κύρια παροχή. Μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες. Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι χρεώνεται ενιαίο τίμημα δεν έχει αποφασιστική σημασία. Είναι αληθές ότι, οσάκις ο παρέχων υπηρεσίες προβαίνει σε παροχή υπηρεσίας προς τους πελάτες του συγκεκριμένη από πλείονα στοιχεία, αντί καταβολής ενιαίου τιμήματος, το τίμημα αυτό μπορεί να συνηγορεί υπέρ της υπάρξεως ενιαίας παροχής. Ωστόσο, παρά το ενιαίο τίμημα, εφόσον προκύπτει από συνθήκες ότι οι πελάτες επιθυμούν να αγοράσουν δύο αυτοτελείς παροχές υπηρεσιών, δηλαδή όπως εν προκειμένω μία παροχή υπηρεσιών ασφαλίσεως και μία παροχή υπηρεσίας καταχωρίσεως κάρτας, τότε πρέπει να απομονωθεί το τμήμα του

ενιαίου τιμήματος που αφορά την παροχή ασφαλίσεως, το οποίο θα παραμείνει, εν πάση περιπτώσει, απαλλασσόμενο.

#### 4. Υπόθεση Skatteverket κατά AB SKF (C-29/08)

Τα άρθρα 2 παρ. 1 και 4 παρ. 1 και 2 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, καθώς και τα άρθρα 2 παρ. 1 και 9 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι συνιστά οικονομική δραστηριότητα εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω οδηγιών η εκ μέρους μητρικής εταιρίας μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών μιας ανήκουσας σε αυτήν κατά 100 % θυγατρικής εταιρίας, καθώς και της απομένουσας συμμετοχής της σε ελεγχόμενη εταιρία, η οποία στο παρελθόν της ανήκε κατά 100 %, στις οποίες παρέσχε υπηρεσίες υποκείμενες σε ΦΠΑ. Ωστόσο, στον βαθμό που η μεταβίβαση μετοχών εξομοιώνεται με μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών επιχειρήσεως, υπό την έννοια του άρθρου 5 παρ. 8 της έκτης οδηγίας 77/388 ή του άρθρου 19 πρώτο εδάφιο της οδηγίας 2006/112, και υπό την προϋπόθεση ότι το οικείο κράτος μέλος έχει επιλέξει την ευχέρεια που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές, η πράξη αυτή δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ.

Το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που αφορά υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τις ανάγκες μεταβιβάσεως μετοχών παρέχεται, δυνάμει του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 της έκτης οδηγίας 77/388, καθώς και του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112, αν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των δαπανών που συνδέονται με τις υπηρεσίες εισροής και του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να καθορίσει, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργούνται οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις, αν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες δύναται να ενσωματωθούν στην τιμή των πωλουμένων μετοχών ή αν αποτελούν μέρος μόνον των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων που εμπίπτουν στις οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο.

#### 5. Υπόθεση Leo-Libera (C-58/09)

Σύμφωνα με το Δικαστήριο της ΕΕ, οι εκφράσεις που χρησιμοποιούνται για να καθοριστούν οι απαλλαγές του άρθρου 135 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από



τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Επιπλέον, η ερμηνεία του περιεχομένου της εν λόγω διατάξεως πρέπει να είναι σύμφωνη με τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκουν οι εν λόγω απαλλαγές και να πληροί τις προϋποθέσεις της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

Όσον αφορά ειδικότερα τα στοιχήματα, λαχεία και άλλα τυχηρά παίγνια, πρέπει να επισημανθεί ότι η απαλλαγή της οποίας τυγχάνουν υπαγορεύεται από λόγους πρακτικής φύσεως, καθόσον η εφαρμογή του ΦΠΑ παρουσιάζει δυσκολίες όσον αφορά τις πράξεις που σχετίζονται με τυχηρά παίγνια, και όχι από τη βούληση εξασφάλισης ευνοϊκότερης μεταχείρισης των υπηρεσιών αυτών όσον αφορά τον ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση ορισμένων υπηρεσιών γενικού συμφέροντος που παρέχονται στον κοινωνικό τομέα. Στον τομέα των τυχηρών παιγνίων, τα κράτη μέλη δεν είναι μόνον ελεύθερα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 135 παρ. 1 στοιχ. θ' της οδηγίας 2006/112 αλλά διαθέτουν επίσης εξουσία εκτιμήσεως η οποία τους επιτρέπει να απαγορεύουν πλήρως ή μερικώς δραστηριότητες αυτής της φύσεως ή να τις περιορίζουν και να προβλέπουν προς τούτο αυστηρούς κατά το μάλλον ή ήττον τρόπους.

#### 6. Υπόθεση X κατά Skatteverket (C-84/09)

Τα άρθρα 20, πρώτο εδάφιο, και 138 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως δεν πρέπει να εξαρτάται από την τήρηση οποιασδήποτε προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του επιμάχου αγαθού από το κράτος μέλος παραδόσεως προς το κράτος μέλος προορισμού. Στην ιδιαίτερη περίπτωση της αποκτήσεως καινούριου μεταφορικού μέσου, υπό την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 στοιχ. β', της οδηγίας αυτής, η κρίση περί του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της πράξεως πρέπει να πραγματοποιείται δια της συνολικής εκτιμήσεως όλων των αντικειμενικών περιστάσεων, καθώς και της προθέσεως του αγοραστή, κατά το μέτρο που επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να προσδιορισθεί το κράτος μέλος εντός του οποίου σκοπείται η τελική χρήση του οικείου αγαθού. Επίσης προκειμένου να εκτιμηθεί αν μεταφορικό μέσο το οποίο

αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως είναι καινούριο, υπό την έννοια του άρθρου 2 παρ. 2 στοιχ. β' της οδηγίας 2006/112, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος παραδόσεως του οικείου αγαθού από τον πωλητή στον αποκτώντα.

#### 7. Υπόθεση Maya Marinova ET (C-576/15)

Το άρθρο 2 παρ. 1 στοιχ. α', το άρθρο 9 παρ. 1, το άρθρο 14 παρ. 1 και τα άρθρα 73 και 273 της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντίκεινται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία, εάν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει στην αποθήκη του εμπορεύματα που του έχουν παραδοθεί και δεν έχει καταχωρίσει τα σχετικά φορολογικά παραστατικά στα λογιστικά βιβλία του, η φορολογική αρχή δύναται να θεωρήσει, κατά τεκμήριο, ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο έχει πωλήσει τα εμπορεύματα αυτά σε τρίτους και να προσδιορίσει τη βάση επιβολής φόρου για τις ως άνω πωλήσεις βάσει πραγματικών στοιχείων που διαθέτει, κατ' εφαρμογή μη προβλεπόμενων από την οδηγία κανόνων. Εναπόκειται, πάντως, στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει εάν οι διατάξεις της εν λόγω εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την εξασφάλιση της εισπράξεως του φόρου προστιθέμενης αξίας και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

#### 8. Υπόθεση Odvolací finanční ředitelství (C-432/15)

Το άρθρο 2 παρ. 1 στοιχ. γ' της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, η διάθεση αλόγου από τον υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας ιδιοκτήτη του σε διοργανωτή ιππικών αγώνων με σκοπό τη συμμετοχή του αλόγου του στους εν λόγω αγώνες, στην περίπτωση όπου δεν καταβάλλεται για τη συμμετοχή ούτε πριμ ούτε άλλη άμεση αμοιβή και όπου μόνον οι ιδιοκτήτες των αλόγων που τερματίζουν με καλή κατάταξη εισπράττουν χρηματικό ποσό ως έπαθλο, έστω και αν αυτό είναι καθορισμένο εκ των προτέρων. Αντιθέτως, η διάθεση του αλόγου αποτελεί παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας όταν συνοδεύεται από την καταβολή, εκ μέρους του διοργανωτή, χωριστής αμοιβής, ανεξαρτήτως της κατατάξεως του αλόγου στον τερματισμό της κούρσας.

Επίσης η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι, ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκε επί των εισροών στο πλαίσιο πράξεων σχετικών με την προετοιμασία και τη συμμετοχή σε ιππικούς αγώνες αλόγων ιδιοκτησίας προσώπου υποκειμένου στον φόρο, το οποίο εκτρέφει και προπονεί τόσο δικά του άλογα όσο και άλογα τρίτων, αναγνωρίζεται δικαίωμα εκπτώσεως για τον λόγο ότι τα συναφή με τις ως άνω πράξεις έξοδα αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι τα έξοδα για καθμία από τις οικείες πράξεις έχουν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής αυτής δραστηριότητας. Τούτο μπορεί να ισχύει στην περίπτωση όπου τα έξοδα που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο αυτό σχετίζονται με άλογα κούρσας τα οποία προορίζονται όντως για πώληση ή όπου η συμμετοχή τους στους ιππικούς αγώνες συνιστά, από αντικειμενικής απόψεως, μέσο προωθήσεως της προαναφερθείσας οικονομικής δραστηριότητας, όπερ απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει. Εφόσον πράγματι υφίσταται τέτοιο δικαίωμα εκπτώσεως, δεν συνυπολογίζεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ το χρηματικό έπαθλο το οποίο ενδεχομένως εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο λόγω της κατατάξεως του αλόγου του στον τερματισμό της κούρσας.

#### 9. Υπόθεση Nigl (C-340/15)

Το άρθρο 9 παρ. 1 πρώτο εδάφιο της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν συνιστά βάση προκειμένου να μην αναγνωριστεί η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο σε πρόσωπο συνδεδεμένο από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης με άλλο πρόσωπο, εφόσον ο μεταξύ τους δεσμός δεν έχει τον χαρακτήρα της νομικής σχέσης περί της οποίας διαλαμβάνει το άρθρο 10 της οδηγίας αυτής. Το άρθρο 11 της εν λόγω οδηγίας έχει την έννοια ότι η εφαρμογή του απαιτεί την ύπαρξη στην εθνική έννομη τάξη ρητής νομικής βάσης θεσπισθείσας μετά από προηγούμενη διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ. Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να κρίνουν αν το εθνικό δίκαιο προβλέπει τέτοια νομική βάση και αν αυτή έχει εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση. Ο προσδιορισμός των προσώπων που πρέπει, υπό συγκεκριμένες περιστάσεις, να χαρακτηριστούν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο αποτελεί ζήτημα που εμπίπτει αποκλειστικά στην αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών και των εθνικών δικαστηρίων.

Το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου αυτού, οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να χαρακτηρίζουν ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπα τα οποία μέχρι πρότινος ασκούσαν φορολογητέα δραστηριότητα ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο. Ο χαρακτηρισμός των προσώπων αυτών ως ενιαίων υποκειμένων στον φόρο επιτρέπεται να έχει αναδρομική ισχύ, εφόσον διαπιστώνεται ότι τα εν λόγω πρόσωπα καταχράστηκαν τα δικαιώματα που απορρέουν από την ιδιότητα του χωριστού υποκειμένου στον φόρο. Το άρθρο 296 παρ. 1 και 2 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση κατά την οποία η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη άρνηση εφαρμογής του κατ' αποκοπή καθεστώτος πρέπει να γίνεται δεκτή μόνον όταν ο αγρότης παύει να πληροί τα βασιζόμενα στο μέγεθος της εκμετάλλευσης κριτήρια υπαγωγής στο καθεστώς αυτό, όπως συμβαίνει για παράδειγμα στην περίπτωση που ορισμένοι οικονομικά συνδεδεμένοι αγρότες χαρακτηρίστηκαν ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο. Επίσης δεν εμποδίζει την προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη άρνηση εφαρμογής του κατ' αποκοπή καθεστώτος στους αγρότες οι οποίοι είχαν υπαχθεί στο καθεστώς αυτό προγενέστερα. Η άρνηση αυτή μπορεί να ισχύσει αναδρομικώς, εφόσον διαπιστωθεί κατάχρηση δικαιώματος στο πλαίσιο της εφαρμογής του κατ' αποκοπή καθεστώτος.

#### 10. Υπόθεση Lajver (C-263/15)

Το άρθρο 9 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/EK, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, έχει την έννοια ότι η εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας από εμπορική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η οποία ασκεί μόνον συμπληρωματικώς την εν λόγω δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως, συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, παρά το γεγονός ότι, αφενός, τα έργα αυτά χρηματοδοτήθηκαν σημαντικά από κρατικές ενισχύσεις και, αφετέρου, από την εκμετάλλευσή τους προκύπτουν μόνον έσοδα από την είσπραξη μειωμένων τελών, εφόσον τα τέλη αυτά έχουν διαρκή χαρακτήρα λόγω της προβλεπόμενης διάρκειας είσπραξής τους.

Το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας, για τον λόγο ότι έχουν άμεση σχέση με το λαμβανόμενο ή

ληφθησόμενο τέλος, υπό την επιφύλαξη ότι το εν λόγω μειωμένο τέλος συνιστά το αντάλλαγμα της παρεχόμενης υπηρεσίας και παρά το γεγονός ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνονται στην εκπλήρωση νόμιμων υποχρεώσεων. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει αν το ποσόν του λαμβανόμενου ή ληφθησόμενου τέλους δύναται, ως αντιπαροχή, να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των παρεχομένων ή παρασχεθησόμενων υπηρεσιών και της εν λόγω αντιπαροχής και, κατά συνέπεια, τον επαχθή χαρακτήρα της παροχής υπηρεσιών. Το αιτούν δικαστήριο πρέπει, ειδικότερα, να διασφαλίσει ότι το προβλεπόμενο από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης τέλος λειτουργεί μόνον ως εν μέρει αμοιβή των παρεχομένων ή παρασχεθησόμενων υπηρεσιών και το επίπεδό του δεν καθορίστηκε λόγω ύπαρξης άλλων τυχόν παραγόντων οι οποίοι δύνανται, ενδεχομένως να θέσουν υπό αμφισβήτηση την άμεση σχέση μεταξύ παροχών και αντιπαροχής.

