

Υπόθεση C-855/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

22 Νοεμβρίου 2019

Αιτούν Δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

17 Οκτωβρίου 2019

Αναιρεσείουσα:

G. Sp. z o.o.

Αναιρεσίβλητος:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η υποχρέωση και η προθεσμία πληρωμής του ΦΠΑ για ενδοκοινοτική απόκτηση πετρελαίου εσωτερικής καύσης.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου· άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

I. Αντιβαίνουν στο άρθρο 110 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης -ενοποιημένη έκδοση 2012 (ΕΕ 2012, C 326, σ. 1 επ.), καθώς και στο άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347/1, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: οδηγία 2006/112/EK) διατάξεις όπως το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμου της 11ης Μαρτίου 2004, σχετικά με τον φόρο

επί αγαθών και υπηρεσιών) (Dz. U. 2016, θέση 710, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), το οποίο προβλέπει ότι, σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται, χωρίς ειδοποίηση από τον προϊστάμενο του τελωνείου, να υπολογίσει και να καταβάλει το ποσό του φόρου στον λογαριασμό του αρμοδίου για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης τελωνείου:

1) εντός 5 ημερών από την ημέρα άφιξης των αγαθών αυτών στον καθορισμένο από την σχετική άδεια χώρο παραλαβής των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης -εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του *ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης), από εγγεγραμμένο παραλήπτη, εφαρμοζόμενου του καθεστώτος αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης·

2) εντός 5 ημερών από την ημέρα εισαγωγής των αγαθών αυτών σε φορολογική αποθήκη από το έδαφος άλλου κράτους μέλους·

3) κατά τη στιγμή της μεταφοράς των αγαθών αυτών στο εθνικό έδαφος - εφόσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης;

II. Αντιβαίνει στο άρθρο 69 της οδηγίας 2006/112/EK διάταξη όπως το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει ότι, σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται, χωρίς ειδοποίηση από τον προϊστάμενο του τελωνείου, να υπολογίσει και να καταβάλει το ποσό του φόρου στον λογαριασμό του αρμοδίου για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης τελωνείου:

1) εντός 5 ημερών από την ημέρα άφιξης των αγαθών αυτών στον καθορισμένο από την σχετική άδεια χώρο παραλαβής των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης -εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, από εγγεγραμμένο παραλήπτη, εφαρμοζόμενου του καθεστώτος αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης·

2) εντός 5 ημερών από την ημέρα εισαγωγής των αγαθών αυτών σε φορολογική αποθήκη από το έδαφος άλλου κράτους μέλους·

3) κατά τη στιγμή της μεταφοράς των αγαθών αυτών στο εθνικό έδαφος - εφόσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης;

-όταν γίνεται δεκτό ότι τα ανωτέρω ποσά δεν αποτελούν προκαταβολή του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας 2006/112/EK;

III. Χάνει τη νομική της υπόσταση η μη εμπροθέσμως καταβληθείσα προκαταβολή του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου για την οποία πρέπει να καταβληθεί;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: άρθρο 110

Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ): άρθρα 69, 206, 250, 258, 273

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 σχετικά με τον φόρο επί αγαθών και υπηρεσιών) (Dz. U. 2016, θέση 710, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 103, παράγραφος 5a (όπως ίσχυε από την 1η Αυγούστου 2016 έως την 1η Μαρτίου 2017):

Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων, τα οποία μνημονεύονται στο παράρτημα 2 του νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2018 σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και των οποίων η παραγωγή ή η εμπορία απαιτεί τη χορήγηση άδειας σύμφωνα με τις διατάξεις του ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. — Prawo energetyczne (νόμου της 10ης Απριλίου 1997 για την ενέργεια), ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται, χωρίς ειδοποίηση από τον προϊστάμενο του τελωνείου, να υπολογίσει και να καταβάλει το ποσό του φόρου στο λογαριασμό του αρμοδίου για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης τελωνείου:

1) εντός 5 ημερών από την ημέρα άφιξης των αγαθών αυτών στον καθορισμένο από την σχετική άδεια χώρο παραλαβής προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης -εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, από εγγεγραμμένο παραλήπτη, εφαρμοζόμενου του καθεστώτος αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης·

2) εντός 5 ημερών από την ημέρα εισαγωγής των αγαθών αυτών σε φορολογική αποθήκη από το έδαφος άλλου κράτους μέλους·

3) κατά τη στιγμή της μεταφοράς των αγαθών αυτών στο εθνικό έδαφος -εφόσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Άρθρο 20, παράγραφος 5:

Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η φορολογική υποχρέωση γεννάται – υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 8 και 9, καθώς και του άρθρου 20b – κατά τον χρόνο της έκδοσης τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας, το αργότερο δε την 15η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση του αγαθού της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Η διάταξη της παραγράφου 1a εφαρμόζεται κατ' αναλογία.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας της κύριας δίκης

Οι φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι τον Δεκέμβριο του 2016 η αναιρεσείουσα -G. Sp. z o.o. με έδρα στο Β.- απέκτησε ενδοκοινοτικά 3 190,874 m³ πετρελαίου εσωτερικής καύσης με κωδικό ΣΟ 2710 19 43, με αποτέλεσμα να υποχρεούται να καταβάλει φόρο για αγαθά και υπηρεσίες (ΦΠΑ) συνολικά για 20 συναλλαγές - ύψους 1 530 766 πολωνικών ζλότι (PLN)- σύμφωνα με το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, εντός πενθήμερης προθεσμίας από την ημέρα της εκάστοτε εισαγωγής των εν λόγω αγαθών στο εθνικό έδαφος, ποσό το οποίο η αναιρεσείουσα δεν κατέβαλε.

Επιπλέον, παρόλο που κατά το άρθρο 99, παράγραφος 11a, του νόμου περί ΦΠΑ, σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών του άρθρου 103, παράγραφος 5a, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στον προϊστάμενο του αρμοδίου για την εκκαθάριση του ειδικού φόρου κατανάλωσης τελωνείου, με τα ποσά του μηνιαίως οφειλόμενου φόρου, έως την 5η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, η αναιρεσείουσα δεν υπέβαλε τη δήλωση ΦΠΑ-14 για την επίμαχη χρονική περίοδο.

Συνεπώς, κρίθηκε ότι ο ΦΠΑ ύψους 1 530 766 PLN αποτελεί ληξιπρόθεσμη φορολογική οφειλή για τον Δεκέμβριο 2016, η οποία πρέπει να εξοφληθεί αμελλητί με τον ανάλογο τόκο υπερημερίας στον τραπεζικό λογαριασμό της φορολογικής υπηρεσίας.

Η εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Bydgoszcz) της 6ης Απριλίου 2018 αναφορικά με τον ΦΠΑ του Δεκεμβρίου 2016 ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικού πρωτοδικείου της περιφέρειας του Bydgoszcz, Πολωνία), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 10ης Ιουλίου 2018.

Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο συντάχθηκε με την άποψη της αρμόδιας για τις διοικητικές προσφυγές αρχής, σύμφωνα με την οποία η νυν αναιρεσείουσα ήταν υποχρεωμένη να υπολογίσει τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά την άποψη του δικαστηρίου, δεν είχε σημασία εάν η νυν αναιρεσείουσα de facto διέθετε άδεια, ούτε το γεγονός ότι το αποκτηθέν πετρέλαιο δεν προσφέρθηκε προς πώληση και δεν χρησιμοποιήθηκε για τη

λειτουργία κινητήρων εσωτερικής καύσης (προοριζόταν για παραγωγή προϊόντων που δεν αποτελούν καύσιμα κινητήρων).

Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε επίσης ότι τα ποσά που πρέπει να καταβληθούν βάσει του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ δεν αποτελούν προκαταβολή φόρου, αλλά το ποσό του φόρου («χωριστό φορολογικό μηχανισμό»). Δεν διαπίστωσε δε αντίθεση του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ προς το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ούτε προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ.

Η εταιρία προσέβαλε την ως άνω απόφαση ασκώντας αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία), το οποίο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο.

Σκεπτικό της διατάξεως περί παραπομπής

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 1 Την 1η Αυγούστου 2016 τέθηκε σε ισχύ ο ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (νόμος της 7ης Ιουλίου 2016 για την τροποποίηση του νόμου περί ΦΠΑ και ορισμένων άλλων νόμων) (Dz. U. 2016, θέση 1052, όπως έχει τροποποιηθεί), ο οποίος ρυθμίζει τη λεγόμενη «δέσμη μέτρων για τα καύσιμα», δηλαδή τον κατάλογο των τροποποιήσεων για την «αυστηρότερη ρύθμιση» της είσπραξης του ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων, ώστε να αποτρέπεται η απάτη σχετικά με τον ΦΠΑ στη διασυνοριακή εμπορία των εν λόγω καυσίμων.
- 2 Με την προσθήκη των νέων παραγράφων 5a έως 5d στο άρθρο 103 του νόμου περί ΦΠΑ εισήχθη σημαντική τροποποίηση, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν έως την 31η Ιουλίου 2016 επί ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων ο ΦΠΑ δεν όφειλε να καταβληθεί κατά την απόκτηση (εντός ορισμένης προθεσμίας από την εισαγωγή του καυσίμου στο εθνικό έδαφος), διότι, κατ' αρχήν, ο ενεργός υποκείμενος στον ΦΠΑ προσδιόριζε τον οφειλόμενο φόρο και τον φόρο επί των εισροών για την απόκτηση αυτή στην δήλωση ΦΠΑ-7, την οποία υπέβαλλε έως την 25η ημέρα του μηνός που ακολουθεί εκάστη φορολογική περίοδο (μηνιαία ή τριμηνιαία). Στην ίδια δήλωση αναγραφόταν ο οφειλόμενος ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων, καθώς και ο φόρος επί των εισροών στο ίδιο ποσό όπως ο οφειλόμενος φόρος, εφόσον η απόκτηση σχετιζόταν με υποκείμενη σε φορολόγηση πώληση.
- 3 Με την αναίρεση προβάλλεται ότι η νέα ρύθμιση του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ αντιβαίνει στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ, καθώς προβλέπει φόρο που εισάγει διακρίσεις εις βάρος εμπορευμάτων που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη της Ένωσης.

- 4 Κατά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, κανένα κράτος μέλος δεν 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. Επιπλέον, κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.
- 5 Η αναιρεσείουσα ισχυρίστηκε κατ' αναίρεση ότι, στη νομολογία του Δικαστηρίου, η εν λόγω διάταξη έχει ερμηνευθεί τουλάχιστον δύο φορές στο πλαίσιο της θέσπισης συντομότερων προθεσμιών καταβολής φόρων για αγαθά που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη της Ένωσης. Πρώτον, στην απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (EU:C:1980:56), το Δικαστήριο έκρινε ότι συνιστά μεταχείριση των αγαθών εισάγουσα διακρίσεις η περίπτωση κατά την οποία ημεδαποί φορείς, που εμπορεύονται συγκεκριμένα είδη αγαθών, απολαύουν μεγαλύτερης προθεσμίας πληρωμής ΦΠΑ σε σχέση με φορείς που αποκτούν παρόμοια προϊόντα, τα οποία προέρχονται όμως από άλλα κράτη μέλη.
- 6 Δεύτερον, στην απόφαση της 17ης Ιουνίου 1998, C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), το Δικαστήριο έκρινε ότι υφίσταται παράβαση του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 110 ΣΛΕΕ) όταν η υποχρέωση καταβολής του φόρου για τα εισαγόμενα εμπορεύματα γεννάται κατά το χρονικό σημείο της εισαγωγής των εμπορευμάτων στο τελωνείο, ενώ για τα εγχώρια προϊόντα γεννάται με την κατάθεση της δήλωσης εκ μέρους του ημεδαπού παραγωγού στις φορολογικές αρχές, κατά τη διάρκεια του μηνός που έπεται του τριμήνου κατά το οποίο τα εμπορεύματα έχουν διατεθεί στην αγορά, τούτο δε ενώ το γενεσιουργό γεγονός του φόρου συντελείται κατά τη διάθεση στην εγχώρια αγορά του προϊόντος που προορίζεται για την κατανάλωση (σκέψη 25). Συνεπώς το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να θεσπίζει και να εισπράττει φόρο κατανάλωσης εφόσον η βάση επιβολής και ο τρόπος είσπραξης του φόρου διαφέρουν για τα εγχώρια προϊόντα και για τα προϊόντα που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη.
- 7 Με την εν λόγω νομολογία το Δικαστήριο έκρινε ως εκ τούτου ότι το άρθρο 95 της Συνθήκης (νυν άρθρο 110 ΣΛΕΕ) έχει την έννοια ότι αντιβαίνουν σε αυτό οι εθνικές ρυθμίσεις που προβλέπουν συντομότερη προθεσμία πληρωμής του φόρου επί προερχομένων από άλλα κράτη μέλη εμπορευμάτων σε σχέση με την προθεσμία πληρωμής του φόρου επί παρόμοιων εγχώριων εμπορευμάτων, η κρίση δε αυτή είναι δεσμευτική για το εθνικό δικαστήριο.
- 8 Το Δικαστήριο εκτίμησε ότι η συντομότερη προθεσμία καταβολής του φόρου επί εμπορευμάτων προερχομένων από άλλα κράτη μέλη αποτελεί διάκριση εις βάρος των εμπορευμάτων αυτών, τούτο δε είναι λογικό, καθώς ο επιχειρηματίας επωφελείται οικονομικά εξαιτίας της μεταγενέστερης πληρωμής του φόρου, ενώ βρίσκεται σε δυσμενέστερη οικονομική κατάσταση σε περίπτωση συντομότερης προθεσμίας πληρωμής του φόρου.

- 9 Κατά την άποψη της αναιρεσείουσας, η περίπτωση αυτή συντρέχει κατά την εφαρμογή του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη ορίζει συντομότερη προθεσμία πληρωμής του ΦΠΑ για τα καύσιμα κινητήρων που εισάγονται από άλλα κράτη μέλη. Σημειώνεται ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του εν λόγω φόρου γεννάται σύμφωνα με το άρθρο 86, παράγραφος 2, σημείο 4, στοιχείο c) σε συνδυασμό με τις παραγράφους 10 και 10b, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, κατά την εκκαθάριση που αφορά την περίοδο κατά την οποία επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για τα εμπορεύματα και τις υπηρεσίες που αποκτήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο (άρθρο 20, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ), υπό την προϋπόθεση ότι ο ίδιος:
- α) θα λάβει τιμολόγιο που πιστοποιεί την παράδοση των αγαθών, η οποία αποτελεί γι' αυτόν ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, εντός τριμήνου μετά το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για τα αποκτηθέντα εμπορεύματα,
 - β) θα συμπεριλάβει το ποσό του οφειλόμενου φόρου από ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών στην φορολογική δήλωση, στην οποία υποχρεούται να προσδιορίσει τον φόρο αυτόν, το αργότερο εντός τριμήνου μετά το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για τα αποκτηθέντα εμπορεύματα.
- 10 Η απόκλιση μεταξύ του χρονικού σημείου κατά το οποίο πρέπει να καταβληθεί ο φόρος βάσει του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ και του χρονικού σημείου κτήσεως του δικαιώματος για έκπτωση του φόρου από ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων έχει αναμφίβολα ως αποτέλεσμα να υποχρεούται ο αποκτών σε μεγαλύτερη δέσμευση ιδίων πόρων προκειμένου να επιταχυνθεί η εκκαθάριση του ΦΠΑ. Εν τω μεταξύ, οι φορείς που εμπορεύονται τέτοιου είδους εγχώρια εμπορεύματα καταβάλλουν τον φόρο έως την 25η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα εντός του οποίου έλαβαν χώρα οι παραδόσεις.
- 11 Κατά το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της φορολογικής απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.
- 12 Παρόλο που το άρθρο 258 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις διαδικασίες υποβολής της δήλωσης όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο ii καθώς και όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iii, πρώτον, αυτό αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους

κατανάλωσης από φορείς που δεν υποχρεούνται να καταβάλλουν ΦΠΑ για άλλου είδους ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεύτερον, η συγκεκριμένη διάταξη αφορά την υποβολή δήλωσης και όχι τους κανόνες είσπραξης του ΦΠΑ, που αποτελεί αντικείμενο της υπό κρίση υπόθεσης.

- 13 Όσον αφορά την ελευθερία των κρατών μελών να καθορίζουν τις προθεσμίες καταβολής του ΦΠΑ, όπως συμβαίνει και στην υπό κρίση περίπτωση, θα πρέπει να τηρούνται οι απαιτήσεις που προκύπτουν από το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ δηλαδή:
- οι προθεσμίες πρέπει να είναι αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης,
 - πρέπει να τηρείται η αρχή της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών και των ενδοκοινοτικών πράξεων,
 - δεν πρέπει να θεσπίζονται διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.
- 14 Στην υπό κρίση περίπτωση είναι αμφίβολο κατά πόσον το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ πληροί τα δύο τελευταία αυτά κριτήρια.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 15 Αν το Δικαστήριο κρίνει ότι η ρύθμιση του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ σχετικά με τη συντομότερη καταβολή του ΦΠΑ δεν αντιβαίνει ούτε στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ ούτε στο άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δεύτερο ζήτημα που ανακύπτει στην εν λόγω υπόθεση αναφορικά με τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι η φύση των εν λόγω πληρωμών λαμβανομένου υπόψη του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης, δηλαδή εάν οι προβλεπόμενες στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ καταβολές φόρου αποτελούν χωριστό μηχανισμό για συντομότερη είσπραξη του ΦΠΑ ή εάν αποτελούν προκαταβολές του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 16 Κατ' αρχάς, κατά το άρθρο 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ (από την 1η Ιανουαρίου 2013), για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 222, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας, αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο έως την προθεσμία αυτή.
- 17 Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την έκδοση του τιμολογίου, ενώ, εάν δεν εκδόθηκε τιμολόγιο πριν από την ημέρα της ενδοκοινοτικής απόκτησης, η υποχρέωση γεννάται την 15η ημέρα του μηνός που ακολουθεί εκείνον κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου.
- 18 Η συγκεκριμένη ρύθμιση είναι ειδικής φύσης και ως εκ τούτου δεν υφίστανται εξαιρέσεις από αυτήν. Τούτο σημαίνει ότι ο ΦΠΑ από ενδοκοινοτική απόκτηση

αγαθών καθίσταται απαιτητός από τον υποκείμενο στον φόρο μόνον εφόσον λάβουν χώρα τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά.

- 19 Το άρθρο 69 της οδηγίας ΦΠΑ μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη με το άρθρο 20, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει ότι στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο της έκδοσης τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο, το αργότερο δε έως την 15η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο έλαβε χώρα η εν λόγω παράδοση.
- 20 Στο πλαίσιο των ρυθμίσεων αυτών ανακύπτει το ερώτημα εάν είναι δυνατή η είσπραξη του ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των καυσίμων κινητήρων, με τον τρόπο που προβλέπεται στο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, ήδη πριν γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση κατά το άρθρο 69 της οδηγίας ΦΠΑ (άρθρο 20, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ).
- 21 Εάν γίνει δεκτό ότι οι πληρωμές του φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ αποτελούν χωριστό μηχανισμό για συντομότερη είσπραξη του ΦΠΑ, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η υποχρέωση της εν λόγω καταβολής πριν γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 69 της οδηγίας (άρθρο 20, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ) αντιβαίνει στις διατάξεις αυτές, καθώς δεν υφίσταται βάση για να απαιτηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο να καταβάλει τον ΦΠΑ πριν γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση.
- 22 Επομένως, φαίνεται ότι μόνον εάν οι πληρωμές αυτές αναγνωριστούν ως προκαταβολές φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας ΦΠΑ, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι δεν αντιβαίνουν στις ως άνω διατάξεις.
- 23 Κατά το άρθρο 206 της οδηγίας ΦΠΑ, κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250 της ίδιας οδηγίας. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.
- 24 Στην πρώτη περίοδο της εν λόγω διάταξης, γίνεται λόγος για την υποχρέωση καταβολής του καθαρού ποσού του ΦΠΑ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Αντιθέτως, το ποσό της καταβολής που ρυθμίζεται στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο υπολογίζεται ως το γινόμενο της τιμής των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων κινητήρων επί τον αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή, χωρίς αφαίρεση του φόρου επί των εισροών, αποτελεί ακαθάριστο ποσό.
- 25 Η καταβολή δε αυτή καθίσταται απαιτητή εντός 5 ημερών από την εισαγωγή του καυσίμου κινητήρα στο εθνικό έδαφος, δηλαδή πριν γεννηθεί η υποχρέωση υποβολής της ειδικής για τις εν λόγω συναλλαγές δήλωσης ΦΠΑ-14, στην οποία είναι απαραίτητη η αναγραφή όλων των συναλλαγών ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων κατά τον τελευταίο μήνα, συμπεριλαμβανομένου του φόρου

που προκύπτει από αυτές (ο οποίος έχει ήδη καταβληθεί εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ). Η δήλωση αυτή θα πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια αρχή έως την 5η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, όπως προβλέπεται στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, πρέπει δε να αναφέρει το αναλογούν στον οικείο μήνα ποσό του φόρου, που αποτελεί το άθροισμα των επιμέρους ποσών που αφορούν μεμονωμένες συναλλαγές κατά την περίοδο αυτή, τα οποία πρέπει να καταβληθούν σύμφωνα με το άρθρο 103, παράγραφοι 5a και 5b του νόμου.

- 26 Πρέπει να σημειωθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο αναγράφει το πρώτον το καθαρό ποσό του ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 206, πρώτη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στη δήλωση ΦΠΑ-7 (που υποβάλλεται μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου), στην οποία λαμβάνει υπόψη τον πληρωθέντα, βάσει του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, φόρο για ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμου εντός της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου, καθώς και το ποσό του οφειλόμενου φόρου για την ενδοκοινοτική απόκτηση άλλων αγαθών, αφαιρουμένου από τα ποσά αυτά του σχετικού φόρου επί των εισροών για την εν λόγω φορολογική περίοδο.
- 27 Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στην απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, C-499/13, *Macikowski* (EU:C:2015:201), από τα άρθρα 206 και 250 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το ποσό του ΦΠΑ που αποδίδεται στο Δημόσιο πρέπει να είναι το καθαρό ποσό, δηλαδή το ποσό κατόπιν των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, και ότι όλες οι εκπτώσεις πρέπει να πραγματοποιούνται σε σχέση με τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας έχουν θεμελιωθεί.
- 28 Επομένως, η περίπτωση κατά την οποία υπάρχει δυνατότητα «να ορίζ[εται] διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού» σύμφωνα με το άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, αφορά το ποσό που αναφέρεται στην πρώτη περίοδο (του άρθρου), ήτοι το καθαρό ποσό του ΦΠΑ και όχι το ακαθάριστο ποσό. Συνεπώς, όταν κράτος μέλος εισάγει την υποχρέωση πληρωμής του ακαθάριστου ποσού για συγκεκριμένη συναλλαγή ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, προκύπτει ότι δεν είναι δυνατό να πρόκειται για ΦΠΑ με άλλη προθεσμία πληρωμής, αλλά για προκαταβολή, όπως ορίζεται στο άρθρο 206, δεύτερη περίοδο, *in fine*, της οδηγίας.
- 29 Το Δικαστήριο στην ως άνω αναφερόμενη απόφαση *Macikowski* (αν και σε σχέση με την περίπτωση του υπόχρεου για καταβολή του φόρου) έκρινε ότι αν ο καταβάλλων αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την πράξη την οποία αναφέρει ο υποκείμενος στον φόρο στη δήλωση, αυτό μπορεί να δικαιολογείται με βάση το άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.
- 30 Στην περίπτωση αυτή φαίνεται ότι οι πληρωμές του υποκείμενου στον φόρο που προβλέπονται στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ θα πρέπει,

προκειμένου να μπορούν να κριθούν σύμφωνες προς τα άρθρα 69 και 206 της οδηγίας ΦΠΑ, να θεωρηθούν ως προκαταβολές φόρου κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας ΦΠΑ.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 31 Εάν γίνει δεκτό ότι, οι πληρωμές του υποκείμενου στον φόρο που προβλέπονται στο άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ αποτελούν προκαταβολές φόρου, ανακύπτει το ερώτημα εάν προκαταβολή του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία δεν καταβλήθηκε εμπροθέσμως, χάνει τη νομική της υπόσταση μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου για την οποία πρέπει να καταβληθεί, γεγονός που έχει ουσιαστική σημασία προκειμένου να προσδιοριστεί η δυνατότητα υπολογισμού των προκαταβολών μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου, καθώς και το χρονικό σημείο έναρξης υπολογισμού τόκων για τις μη εμπροθέσμως καταβληθείσες προκαταβολές.
- 32 Στο σύστημα των προκαταβολών πραγματοποιούνται πληρωμές καθ' όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου για υποχρέωση το ύψος της οποίας θα προσδιοριστεί μελλοντικά (μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου). Μόνον τότε πραγματοποιείται τελική εκκαθάριση μεταξύ του υποκείμενου στον φόρο και του Δημοσίου μέσω πρόσθετης πληρωμής ή επιστροφής του υπερβάλλοντος που έχει προκαταβληθεί, λαμβανομένου υπόψη –στην περίπτωση του ΦΠΑ– του φόρου επί των εισροών, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του καθαρού ποσού του φόρου που πρέπει να καταβληθεί (ή του ποσού της επιστροφής ΦΠΑ). Για τον λόγο αυτό, μετά το τέλος της φορολογικής περιόδου, οι προκαταβολές φόρου δεν θα πρέπει να υπολογίζονται ως ακαθάριστο ποσό και βάσει αυτού να προκύπτουν φορολογικές οφειλές, καθώς η οικεία φορολογική υποχρέωση συγκεκριμενοποιήθηκε με το καθαρό ποσό φόρου για ολόκληρη την περίοδο για την οποία εισπράχθηκαν οι προκαταβολές.
- 33 Ο διαχωρισμός της φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτει από τις ακαθάριστες προκαταβολές και η συνακόλουθη νομική της αυτοτέλεια δεν σημαίνει ανυπαρξία κανονιστικού δεσμού με την καθαρή φορολογική υποχρέωση για την οικεία φορολογική περίοδο για την οποία οφείλονται οι ακαθάριστες προκαταβολές.
- 34 Η φορολογική υποχρέωση για τις προκαταβολές αποτελεί, βεβαίως, μία από τις μορφές της φορολογικής υποχρέωσης, το κύριο όμως χαρακτηριστικό της έγκειται στο γεγονός ότι μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου η υποχρέωση για τις προκαταβολές παύει να υφίσταται, δεδομένου ότι συγκεκριμενοποιείται το ποσό του φόρου για την περίοδο αυτή. Τούτο προκύπτει από την προσωρινή φύση των προκαταβολών, η οποία έχει ως αποτέλεσμα ότι μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου το δικαίωμα καθορισμού των προκαταβολών παύει να υφίσταται.

- 35 Αυτό θα σήμαινε ότι η μη εξοφληθείσα εμπροθέσμως προκαταβολή καθίσταται φορολογική οφειλή, αλλά μόνον μέχρι να χάσει τη νομική της υπόσταση, δηλαδή μέχρι το πέρας της φορολογικής περιόδου για την οποία οφείλεται.
- 36 Μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου του ΦΠΑ, ο καθορισμός των οφειλόμενων ακαθάριστων προκαταβολών από την φορολογική αρχή σε περίπτωση μη προσήκουσας πληρωμής τους θα καθίστατο, συνεπώς, άνευ αντικειμένου, χωρίς να πρέπει όμως να απαλλάσσεται ο υποκείμενος στον φόρο από την υποχρέωση καταβολής τόκων επί των προκαταβολών που δεν καταβλήθηκαν εμπροθέσμως, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό του οφειλόμενου φόρου για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ