

**Υπόθεση C-895/19**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

4 Δεκεμβρίου 2019

**Αιτούν δικαστήριο:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Πολωνία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

4 Νοεμβρίου 2019

**Προσφεύγουσα**

A.

**Καθού:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Ο προσδιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών υπό το πρίσμα των νέων διατάξεων του νόμου περί ΦΠΑ, οι οποίες προβλέπουν αποκλειστική προθεσμία τριών μηνών για την υποβολή φορολογικής δήλωσης.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

**Προδικαστικό ερώτημα**

Αντιβαίνουν στο άρθρο 167 σε συνδυασμό με το άρθρο 178 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως έχει τροποποιηθεί), εθνικές διατάξεις κατά τις οποίες η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών για την ίδια φορολογική περίοδο κατά την

οποία πρέπει να γίνει η εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου για πράξεις κοινοτικής απόκτησης αγαθών εξαρτάται από την αναγραφή του οφειλόμενου φόρου από τέτοιες πράξεις στην αντίστοιχη φορολογική δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας (τρίμηνης στην Πολωνία) από το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών;

### **Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ της 13ης Ιουλίου 2010 (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ): άρθρα 1, παράγραφος 2, 63, 167, 168, 178 έως 182 και 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. του 2018, θέση 2174, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 86, παράγραφοι 1, 10, 13 και 13a, όπως ίσχυαν τόσο πριν όσο και μετά την 1η Ιανουαρίου 2017:

1. Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται σε φορολογία, οι υποκείμενοι στον φόρο [...] έχουν δικαίωμα μείωσης του ποσού του οφειλόμενου φόρου κατά το ποσό του φόρου επί των εισροών [...].

10. Το δικαίωμα μείωσης του ποσού του οφειλόμενου φόρου κατά το ποσό του φόρου επί των εισροών γεννάται κατά την εκκαθάριση που αφορά την περίοδο κατά την οποία επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για τα αποκτηθέντα ή εισαχθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθά και υπηρεσίες.

13. Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο δεν μείωσε το ποσό του οφειλόμενου φόρου κατά το ποσό του φόρου επί των εισροών εντός των διαλαμβανομένων στις παραγράφους 10, 10d, 10e και 11 προθεσμιών, δύναται να μειώσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου μέσω διόρθωσης της φορολογικής δήλωσης για την περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα μείωσης του ποσού του οφειλόμενου φόρου, το αργότερο, όμως, εντός πενταετίας από την έναρξη του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε το δικαίωμα μείωσης του οφειλόμενου φόρου, υπό την επιφύλαξη του άρθρου 13a.

13a. Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 17, υποκείμενος στον φόρο είναι ο αποκτών τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, δεν προέβη σε μείωση του ποσού του οφειλόμενου φόρου κατά το ποσό του φόρου

επί των εισροών εντός των διαλαμβανομένων στις παραγράφους 10 και 11 προθεσμιών, δύναται να μειώσει τον οφειλόμενο φόρο μέσω της διόρθωσης της φορολογικής δήλωσης για την περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα μείωσης του ποσού του οφειλόμενου φόρου, το αργότερο, όμως, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε το δικαίωμα μείωσης του οφειλόμενου φόρου.

Άρθρο 86, παράγραφος 10b, όπως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2016:

10b. Το δικαίωμα μείωσης του ποσού του οφειλομένου φόρου κατά το ποσό του φόρου επί των εισροών στις περιπτώσεις που αναφέρονται:

[...]

2) στην παράγραφο 2, στοιχείο 4, στοιχείο c), γεννάται σύμφωνα με την παράγραφο 10, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο:

[...]

b) αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου φόρου από ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στη φορολογική δήλωση, με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο·

3) στην παράγραφο 2, σημείο 4, στοιχεία a), b) και d), γεννάται σύμφωνα με την παράγραφο 10, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου φόρου από τις πράξεις αυτές στη φορολογική δήλωση, με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο.

Από την 1η Ιανουαρίου 2017 τροποποιήθηκε το άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b) και σημείο 3 και προστέθηκε η παράγραφος 10i στην εν λόγω διάταξη:

10b. Το δικαίωμα μείωσης του ποσού του οφειλομένου φόρου κατά το ποσό του φόρου επί των εισροών στις περιπτώσεις που αναφέρονται:

[...]

2) στην παράγραφο 2, σημείο 4, στοιχείο c), γεννάται σύμφωνα με την παράγραφο 10, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο:

[...]

b) αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου φόρου από την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στην φορολογική δήλωση με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο, το αργότερο εντός τρίμηνης προθεσμίας από το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για την απόκτηση αγαθών·

3) στην παράγραφο 2, σημείο 4, στοιχεία a), b) και d), γεννάται σύμφωνα με την παράγραφο 10, υπό την προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου φόρου από τις πράξεις αυτές στη φορολογική δήλωση με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο, το αργότερο εντός τρίμηνης προθεσμίας από το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών.

10i. Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο αναγράφει το ποσό του οφειλόμενου φόρου στη φορολογική δήλωση με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον εν λόγω φόρο μετά την πάροδο της ταχθείσας με την παράγραφο 10b, σημείο 2, στοιχείο b) και σημείο 3 προθεσμίας, δύναται να αυξήσει αναλόγως το ποσό του φόρου επί των εισροών στη δήλωση για την φορολογική περίοδο για την οποία δεν παρήλθε ακόμα η προθεσμία για την υποβολή φορολογικής δήλωσης.

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας της κύριας δίκης καθώς και των επιχειρημάτων των διαδίκων**

- 1 Με την αίτησή της για την έκδοση ατομικής πράξης περί ερμηνείας διατάξεων του φορολογικού δικαίου, η εταιρία Α. (στο εξής: εταιρία) επισήμανε ότι, στο πλαίσιο της εμπορικής της δραστηριότητας, πραγματοποιεί αγορές, μεταξύ των οποίων και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (στο εξής: ΕΑΑ) στο πολωνικό έδαφος. Τα αποκτώμενα αγαθά χρησιμοποιούνται ακολούθως για πράξεις υποκείμενες στον φόρο επί αγαθών και υπηρεσιών (ΦΠΑ) στην ημεδαπή. Κατά την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας, προέκυψαν και μπορεί να προκύψουν μελλοντικά περιπτώσεις στις οποίες ο οφειλόμενος για την ΕΑΑ φόρος δεν αναγράφηκε/δεν θα αναγραφεί από την εταιρία στην αντίστοιχη φορολογική δήλωση (ή στη διορθωτική δήλωση), που υποβάλλεται εντός τρίμηνης προθεσμίας από το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για τις αποκτήσεις αγαθών (τούτο έγινε ή θα γίνει μετά το πέρας της προθεσμίας αυτής, με την υποβολή διορθωτικής φορολογικής δήλωσης). Η παράλειψη δήλωσης του οφειλόμενου φόρου εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας μπορεί να οφείλεται, μεταξύ άλλων, σε καθυστερημένη παραλαβή τιμολογίου, σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό της πράξης από την εταιρία ή σε σφάλμα του προσώπου που είναι επιφορτισμένο με τις λογιστικές καταχωρίσεις και τις δηλώσεις ΦΠΑ. Η εταιρία επισήμανε ότι έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και ότι η εκπρόθεσμη (μετά το πέρας τριών μηνών) αναγραφή του ποσού του οφειλόμενου φόρου μέσω διόρθωσης της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης δεν συνδέεται με κατάχρηση δικαιώματος ούτε αποσκοπεί σε μείωση του φόρου.
- 2 Σχετικά με τα ανωτέρω, η εταιρία υπέβαλε το ερώτημα εάν, σύμφωνα με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2017, έχει ή θα έχει τη δυνατότητα, στο πλαίσιο των αναφερομένων στην αίτηση και αντίστοιχων μελλοντικών πραγματικών περιστατικών, κατόπιν διόρθωσης της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ για την περίοδο εντός της οποίας επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου, να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών για την ΕΑΑ κατά την ίδια

φορολογική περίοδο εντός της οποίας δηλώθηκε ο οφειλόμενος φόρος, ακόμη και αν η διόρθωση συντελέστηκε ή θα συντελεστεί μετά την τρίμηνη προθεσμία από το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για τα αποκτηθέντα αγαθά.

- 3 Η άποψη της εταιρίας είναι ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να είναι καταφατική. Κατά την εταιρία, η απαίτηση του άρθρου 86, παράγραφος 10b, στοιχείο 2, στοιχείο b), του νόμου περί ΦΠΑ, όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2017 αποτελεί απαίτηση μη προβλεπόμενη από την οδηγία ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν θα έπρεπε να εφαρμόζεται και, επιπλέον, παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την αρχή της αναλογικότητας.
- 4 Ο Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (διευθυντής της Εθνικής Αρχής Φορολογικών Πληροφοριών, στο εξής: φορολογική αρχή) δεν συμμερίζεται την άποψη αυτή. Κατά την άποψή του, οι νέες ρυθμίσεις δεν αντιβαίνουν προς την οδηγία ΦΠΑ, ιδίως προς τις προαναφερθείσες αρχές, καθόσον δεν περιορίζουν το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προς μείωση του οφειλόμενου φόρου, το οποίο προκύπτει από τον ίδιο τον μηχανισμό του ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή τόνισε, επίσης, ότι το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εισάγουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και, κατά την άποψή της, η τρίμηνη προθεσμία του άρθρου 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b), του νόμου περί ΦΠΑ αποτελεί μία τέτοια τυπική προϋπόθεση.
- 5 Η εταιρία άσκησε ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου του Γκλιβίτσε, Πολωνία - αιτούντος δικαστηρίου) προσφυγή για την ακύρωση της προσβαλλόμενης ατομικής ερμηνευτικής πράξης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων αντίθεση του άρθρου 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ προς τα άρθρα 167 και 178 της οδηγίας ΦΠΑ και παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας που κατοχυρώνεται από το άρθρο 1, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας που προκύπτει από το άρθρο 5, παράγραφος 4, ΣΛΕΕ.
- 6 Η φορολογική αρχή ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής αυτής και ενέμεινε στην άποψη που εξέφρασε με την προσβαλλόμενη ατομική ερμηνευτική πράξη. Το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το προδικαστικό ερώτημα.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής**

- 7 Στην Πολωνία, σύμφωνα με την αρχή που καθιερώνει το άρθρο 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ (που μεταφέρει στην εσωτερική έννομη τάξη την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας), στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται σε φορολογία, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα έκπτωσης του ποσού του φόρου επί των εισροών από το ποσό του οφειλόμενου φόρου. Κατ' αρχήν, το δικαίωμα αυτό γεννάται κατά την εκκαθάριση που αφορά την περίοδο κατά την οποία επήλθε η



γενεσιουργός αιτία του φόρου για τα αποκτηθέντα ή εισαχθέντα από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθά και υπηρεσίες (άρθρο 86, παράγραφος 10, του νόμου περί ΦΠΑ). Σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν έως την 31η Δεκεμβρίου 2016, στην περίπτωση της ΕΑΑ το εν λόγω δικαίωμα εγεννάτο, δυνάμει της παραγράφου 10, μεταξύ άλλων υπό την προϋπόθεση της αναγραφής εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο του ποσού του οφειλόμενου φόρου για την ΕΑΑ στη φορολογική δήλωση με την οποία υποχρεούται να εκκαθαρίσει τον φόρο αυτό (άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b), του νόμου περί ΦΠΑ). Ωστόσο, ο νομοθέτης εισήγαγε νέα αποκλειστική προθεσμία, με αποτέλεσμα η δυνατότητα εφαρμογής αυτής της ρύθμισης να εξαρτάται πλέον από την υποβολή δήλωσης εντός τρίμηνης προθεσμίας (άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b), του νόμου περί ΦΠΑ, όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2017). Σε περίπτωση παρόδου της προθεσμίας αυτής, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να διορθώσει την υποβληθείσα δήλωση (άρθρο 86, παράγραφος 10g, του νόμου περί ΦΠΑ) και ταυτοχρόνως έχει τη δυνατότητα να εκκαθαρίσει τον οφειλόμενο φόρο από την ΕΑΑ μόνον στο πλαίσιο της τρέχουσας περιόδου (άρθρο 86, παράγραφος 10i, του νόμου περί ΦΠΑ). Από την αιτιολογική έκθεση της τροποποίησης του νόμου προκύπτει ότι αυτή δικαιολογείται από την ύπαρξη παρατυπιών στις δηλώσεις ορισμένων φορέων που πραγματοποιούν ΕΑΑ και άλλες πράξεις στις οποίες, κατ' αρχήν, ο οφειλόμενος φόρος ισούται προς τον φόρο επί των εισροών.

8. Εν τω μεταξύ, με την απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, C-225/18, Grupa Lotos, που αφορά στη ρήτρα «standstill», το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται στο άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν επιτρέπεται κατ' αρχήν να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις πράξεις εισροών, το δε σύστημα των εκπτώσεων σκοπεί να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει κατά τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα, ως προς τη φορολογική επιβάρυνση, όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ. Συνεπώς, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος απέκτησε αγαθό ή έγινε αποδέκτης υπηρεσίας με την ιδιότητα του φορολογικού υπόχρεου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί αυτό το αγαθό ή αυτή την υπηρεσία για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε για το εν λόγω αγαθό ή την εν λόγω υπηρεσία. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι, όπως προκύπτει επίσης από τη νομολογία, παρεκκλίσεις από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις των οδηγιών που διέπουν τον εν λόγω φόρο. Ωστόσο, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη η εφαρμογή, στην πράξη, των εθνικών διατάξεων που διέπουν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, καθώς και οι συνέπειες που απορρέουν για τους υποκειμένους στον φόρο (σκέψεις 25 έως 28 και 37).

- 9 Υπό το πρίσμα της ανωτέρω αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον επιτρέπεται να θεσπίζεται ρύθμιση, όπως η επίμαχη εν προκειμένω, ως νέα λύση, η οποία καταρχήν ήταν προηγούμενος άγνωστη στην εθνική νομοθεσία. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό καθόσον με την εισαγωγή της ρύθμισης αυτής ο Πολωνός νομοθέτης έλαβε θέση επί του συμβατού της σχεδιαζόμενης λύσης με το δίκαιο της Ένωσης. Ωστόσο, από την αιτιολογική έκθεση της τροποποίησης του νόμου προκύπτει ότι δεν ζητήθηκε η γνώμη και δεν πραγματοποιήθηκε διαβούλευση με τα όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.
- 10 Αντιθέτως, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί, μεταξύ άλλων και υπό το πρίσμα των αρχών της ισοδυναμίας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, όσον αφορά τη δυνατότητα των κρατών μελών να καθιερώσουν αποκλειστική προθεσμία ως τυπική προϋπόθεση. Το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει τις ακόλουθες αποφάσεις: της 28ης Ιουλίου 2016, C-332/15, *Astone* (σκέψη 34, σημείο 1 του διατακτικού), της 8ης Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07, *Ecotrade SpA* (σημείο 1 του διατακτικού), της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-504/04 *A.S.G.* (σκέψη 35), της 18ης Μαρτίου 1987, 56/86, *Société pour l'exportation des sucres*, της 30ής Ιουνίου 1987, 47/86, *Roquette Frères*, της 26ης Ιουνίου 1990, C-8/89, *Zardi*, της 9ης Ιουλίου 2015, C-183/14, *Salomie* και *Oltean* και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, C-518/14, *Senatex*.
- 11 Το αιτούν δικαστήριο συνάγει από τη νομολογία αυτή ότι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ δεν αποκλείουν τη δυνατότητα κράτους μέλους να θεσπίζει αποκλειστικές προθεσμίες στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξης, πλην όμως οι προθεσμίες αυτές δεν πρέπει να θίγουν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την αρχή της αναλογικότητας. Η σχετική κρίση εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο πρέπει να εξετάσει εάν η διάταξη εισήγαγε υπέρμετρες διατυπώσεις σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς, καθώς και εάν οι διατυπώσεις αυτές επιφέρουν οικονομικές επιβαρύνσεις για τον υποκείμενο στον φόρο. Επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση, εναπόκειται στον εθνικό δικαστή να εξακριβώσει αν η θεσπισθείσα αποκλειστική προθεσμία πληροί αντικειμενικά τις προϋποθέσεις που απορρέουν από τις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας. Σε περίπτωση που δεν τις πληροί, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεσθεί την εν λόγω μη συμμόρφωση και, κατά συνέπεια, να ασκήσει αναδρομικώς το δικαίωμα της έκπτωσης.
- 12 Στην υπό κρίση υπόθεση, η εταιρία αναφέρει δύο ειδών λόγους για τη μη τήρηση της προθεσμίας: αφενός, λόγους ανεξάρτητους από τον υποκείμενο στον φόρο και οφειλόμενους στην καθυστέρηση παραλαβής του τιμολογίου και, αφετέρου, λόγους εξαρτώμενους από τον υποκείμενο στον φόρο, δηλαδή σφάλματα από τη δική του πλευρά.
- 13 Εξεταζομένων των ανωτέρω στο πλαίσιο της αρχής της αναλογικότητας, πρέπει, κατ' αρχάς, να επισημανθεί η διάκριση μεταξύ της κατάστασης του υποκειμένου στον φόρο ανάλογα με το αν πρόκειται για οφειλόμενο φόρο ή για φόρο επί των εισροών. Το άρθρο 86 του νόμου περί ΦΠΑ περιλαμβάνει χρονικό περιορισμό (αποκλειστική προθεσμία) ως προς τον πρώτο από αυτούς μόνον στο πλαίσιο του

θεσμού της παραγραφής, δηλαδή προβλέπει πενταετή προθεσμία. Ως εκ τούτου, η διόρθωση του οφειλόμενου φόρου είναι δυνατή μέχρι τη λήξη αυτής της προθεσμίας (άρθρο 13 και άρθρο 13a του νόμου περί ΦΠΑ). Όσον αφορά, όμως, τον φόρο επί των εισροών, ο νομοθέτης θέσπισε δύο προθεσμίες. Πρώτον, την τρίμηνη προθεσμία για τη δυνατότητα εκκαθάρισής του, είτε αναδρομικώς, είτε στο πλαίσιο της τρέχουσας περιόδου (άρθρο 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b), και άρθρο 86, παράγραφος 10i). Δεύτερον, την πενταετή προθεσμία (άρθρο 86, παράγραφος 13 και παράγραφος 13a). Αμφιβολίες προκαλεί η πρώτη.

- 14 Αφενός, σύμφωνα με την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, η τρίμηνη αποκλειστική προθεσμία του άρθρου 86, παράγραφος 10b, στοιχείο 2, σημείο b, του νόμου περί ΦΠΑ φαίνεται επαρκής για την παραλαβή του τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο. Ασφαλώς, η προθεσμία αυτή έχει επίσης χαρακτήρα παραδειγματισμού, στο μέτρο που η εισαγωγή της έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει μεγαλύτερη ενεργοποίηση των υποκειμένων στον φόρο για να λάβουν τα αφορώντα ΕΑΑ τιμολόγια. Αυτό που έχει σημασία είναι ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στην αποτροπή καταστάσεων στις οποίες ο φόρος επί των εισροών ήταν ίσος με τον οφειλόμενο φόρο και η εν λόγω εκκαθάριση έγινε καθυστερημένα λόγω της μεταγενέστερης φορολογικής διόρθωσης που οφείλεται στο ότι το τιμολόγιο ελήφθη υπόψη μεταγενέστερα και όχι εντός της εν λόγω προθεσμίας. Πράγματι, μια τέτοια πρακτική χρησίμευε για «φορολογική βελτιστοποίηση» και χρησιμοποιήθηκε καταχρηστικά. Συναφώς, από την αιτιολογική έκθεση της τροποποίησης προκύπτει ότι η αποκλειστική αυτή προθεσμία παρέχει στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να προβούν σε ευρύτερο έλεγχο των εκκαθαρίσεων του ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι δεν έχει εις γνώση του στατιστικά στοιχεία σχετικά με το ποσοστό των υποθέσεων στις οποίες η αναδρομική έκπτωση του φόρου εντός της πενταετούς προθεσμίας, αντί της προθεσμίας των τριών μηνών, χρησιμοποιήθηκε για σκοπούς φορολογικής απάτης ή κατάχρησης δικαιώματος. Αφετέρου, πρέπει να επισημανθεί ότι ενίοτε η τήρηση της ως άνω προθεσμίας δεν εξαρτάται από τον υποκείμενο στον φόρο, όπως επισημαίνει η εταιρία στην υπό κρίση υπόθεση. Πράγματι, αυτό μπορεί να οφείλεται σε καθυστέρηση της έκδοσης και αποστολής των τιμολογίων από τον αντισυμβαλλόμενο ή σε παραλείψεις των ταχυδρομικών φορέων. Επιπλέον, η έγκαιρη παραλαβή του τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο δεν σημαίνει πάντοτε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση, παραδείγματος χάρι στην περίπτωση σφαλμάτων κατά τη συμπλήρωσή του. Κατά την οδηγία ΦΠΑ, το τιμολόγιο πρέπει να πληροί τόσο αντικειμενικές όσο και υποκειμενικές απαιτήσεις. Παράλληλα, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η καθυστερημένη παραλαβή διορθωμένου ως προς τις τυπικές προϋποθέσεις τιμολογίου δεν πρέπει να οδηγεί πάντοτε στην απώλεια του δικαιώματος προς έκπτωση του υποκειμένου στον φόρο. Ωστόσο, από τις νέες διατάξεις προκύπτει ότι, όποια και αν είναι η αιτία της καθυστέρησης, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, μετά την εκπνοή της τρίμηνης προθεσμίας, να προβεί σε εκκαθάριση του φόρου επί των εισροών μόνον στο πλαίσιο της τρέχουσας περιόδου. Αυτό έχει κατ' ανάγκη ως συνέπεια την οικονομική επιβάρυνση του υποκειμένου στον φόρο με τον οφειλόμενο φόρο και ταυτόχρονα με την καταβολή τόκων από την επομένη της ημέρας κατά την οποία ο φόρος



κατέστη απαιτητός μέχρι την ημερομηνία πραγματικής καταβολής ή από την επομένη της ημέρας κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο εισέπραξε την επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος φόρου επί των εισροών μέχρι την ημέρα της καταβολής, ή έχει ως συνέπεια την υποχρέωση διόρθωσης του ποσού προς μεταφορά για το χρονικό διάστημα μεταξύ της διόρθωσης και της υποβολής δήλωσης για την τρέχουσα περίοδο.

- 15 Κατά το αιτούν δικαστήριο, κατά την εξέταση του άρθρου 86, παράγραφος 10b, σημείο 2, στοιχείο b), και του άρθρου 86, παράγραφος 11g και παράγραφος 11i, του νόμου περί ΦΠΑ πρέπει, υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου, να λαμβάνεται υπόψη η αρχή της «προσήκουσας επιμέλειας του υποκειμένου στον φόρο». Η θέσπιση αποκλειστικής προθεσμίας για υποκείμενο στον φόρο που δεν επιδεικνύει επιμέλεια και, ως εκ τούτου, λόγω της αμέλειάς του, καταλήγει σε υπέρβαση της προθεσμίας εκκαθάρισης, για παράδειγμα κατατάσσοντας εσφαλμένως τη συναλλαγή, κρίθηκε από το Δικαστήριο ως σύμφωνη με την οδηγία ΦΠΑ.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο κλίνει προς την άποψη ότι το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνικές διατάξεις κατά τις οποίες η άσκηση του δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών «καλή τη πίστη» για την ίδια φορολογική περίοδο κατά την οποία πρέπει να γίνει η εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου για πράξεις ΕΑΑ εξαρτάται από την αναγραφή του οφειλόμενου φόρου από τέτοιες πράξεις στην αντίστοιχη φορολογική δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας (τρίμηνης στην Πολωνία) από το πέρας του μηνός εντός του οποίου επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, ενώ κατά τα λοιπά δεν αποκλείουν τη θέσπιση μιας τέτοιας προθεσμίας.