

**Υπόθεση C-398/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

20 Αυγούστου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Krajský soud v Brně (Τσεχική Δημοκρατία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

29 Ιουλίου 2020

**Προσφεύγουσα:**

ELVOSPOL, s.r.o.

**Καθής:**

Odvolací finanční ředitelství

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αντικείμενο της κύριας δίκης αποτελεί η ασηκθείσα από την εταιρία ELVOSPOL, s.r.o. προσφυγή κατά απόφασης της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας διεύθυνσης φορολογίας, Τσεχική Δημοκρατία), δυνάμει της οποίας δεν χορηγήθηκε δικαίωμα στην εν λόγω εταιρία για μείωση του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το ποσό που αντιστοιχεί σε μη εισπραχθείσα απαίτηση από οφειλέτη που έχει κηρυχθεί σε πτώχευση, διότι η εν λόγω απαίτηση γεννήθηκε εντός του εξαμήνου πριν από την έκδοση της δικαστικής απόφασης περί κήρυξης του οφειλέτη σε πτώχευση.

**Προδικαστικό ερώτημα**

Αντιβαίνει στον σκοπό του άρθρου 90, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σελ. 1), εθνική κανονιστική ρύθμιση, η οποία προβλέπει προϋπόθεση που εμποδίζει τον υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας, στον οποίο επιβλήθηκε φόρος για

την εκπλήρωση φορολογητέας παροχής προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, να διορθώσει το ποσό του φόρου που οφείλεται επί ποσού απαίτησης γεννηθείσας εντός του εξαμήνου πριν από την έκδοση της δικαστικής απόφασης περί κήρυξης του άλλου υποκείμενου στον φόρο σε πτώχευση, ο οποίος κατέβαλε μερική μόνον αντιπαροχή ή δεν κατέβαλε καμία αντιπαροχή;

### Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 63, άρθρο 73, άρθρο 90, παράγραφοι 1 και 2, άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σελ. 1), στο εξής: οδηγία.

### Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Το δικαίωμα διόρθωσης του ποσού του φόρου σε περίπτωση απαίτησης έναντι οφειλετών κατά των οποίων εκκρεμεί διαδικασία αφερεγγυότητας ρυθμίζεται στο άρθρο 44 του zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμου 235/2004 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ). Τα σχετικά χωρία του άρθρου αυτού είχαν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ως εξής:

(1) Ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο επιβλήθηκε φόρος για την εκπλήρωση φορολογητέας παροχής προς όφελος άλλου υποκείμενου στον φόρο και του οποίου η απαίτηση, η οποία γεννήθηκε το αργότερο έξι μήνες πριν από την έκδοση δικαστικής απόφασης για την κήρυξη σε πτώχευση [του οφειλέτη], δεν έχει ακόμη αποσβεσθεί (στο εξής: πιστωτής), έχει το δικαίωμα διόρθωσης του ποσού του φόρου που οφείλεται επί της συγκεκριμένης απαίτησης [...<sup>1</sup>]

[...]

(3) Ο πιστωτής δύναται να διορθώσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου το νωρίτερο κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία πληρώθηκαν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1. Δεν είναι δυνατή η διόρθωση μετά το πέρας 3 ετών από τη λήξη της φορολογικής περιόδου κατά την οποία εκπληρώθηκε η αρχική φορολογητέα παροχή, καθώς και στην περίπτωση όπου ο οφειλέτης έχει παύσει να υπόκειται στον φόρο. (<sup>2</sup>)

<sup>1</sup> Ειδικότερα, στην περίπτωση κατά την οποία ο οφειλέτης τελεί υπό διαδικασία αφερεγγυότητας, στο πλαίσιο της οποίας το δικαστήριο αποφάσισε την εκκαθάριση των περιουσιακών του στοιχείων και ο πιστωτής ανήγγειλε στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής έγκυρα τις απαιτήσεις του, οι οποίες βεβαιώθηκαν και συμπεριλήφθηκαν.

<sup>2</sup> Όπως παρατίθεται κατωτέρω, η προϋπόθεση ότι ο πιστωτής δεν έχει το δικαίωμα διόρθωσης του ποσού του φόρου και στην περίπτωση όπου ο οφειλέτης έχει παύσει να είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δεν έχει εφαρμογή καθόσον αντίκειται στο άρθρο 90 της οδηγίας, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

(...)

(5) Σε περίπτωση διόρθωσης του ποσού του φόρου από τον πιστωτή σύμφωνα με την παράγραφο 1, ο οφειλέτης υποχρεούται να μειώσει το ποσό του φόρου που κατέβαλε επί του ποσού της ληφθείσας φορολογητέας παροχής κατά το ποσό του φόρου που διόρθωσε ο πιστωτής, δηλαδή στο ύψος που μειώθηκε ο φόρος για τη φορολογητέα παροχή. [...]

(6) Εφόσον η απαίτηση, για την οποία ο πιστωτής προέβη σε διόρθωση του ποσού του φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1, ικανοποιηθεί εν συνεχεία ολικώς ή μερικώς, πρέπει να επιβληθεί στον πιστωτή φόρος για τη ληφθείσα πληρωμή κατά την ημέρα που ικανοποιήθηκε η απαίτηση ολικώς ή μερικώς, καθώς και να κοινοποιηθεί στον οφειλέτη το φορολογικό έγγραφο που υποχρεούται να εκδώσει ο πιστωτής (...).».

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η εταιρία ELVOSPOL, s.r.o. (στο εξής: προσφεύγουσα) διόρθωσε το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στις φορολογικές της δηλώσεις για τη φορολογική περίοδο του Μαΐου 2015, σύμφωνα με το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, διότι η εταιρία MPS Mont a.s. δεν εξόφλησε τιμολόγιο της προσφεύγουσας για παράδοση αγαθών, στο οποίο ως ημερομηνία της φορολογητέας παροχής αναγραφόταν η 29η Νοεμβρίου 2013 (στο εξής: επίμαχη διόρθωση φόρου).
- 2 Στις 19 Μαΐου 2014 το πτωχευτικό δικαστήριο κήρυξε την MPS Mont a.s. σε πτώχευση.
- 3 Στις 14 Δεκεμβρίου 2015 το Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας Νότιας Μοραβίας, Τσεχική Δημοκρατία, στο εξής: φορολογική αρχή) κάλεσε την προσφεύγουσα να άρει τις αμφιβολίες ως προς την ακρίβεια και την πληρότητα του ποσού στην επίμαχη διόρθωση φόρου. Με επιστολή της 6ης Ιανουαρίου 2016 η προσφεύγουσα αμφισβήτησε την ερμηνεία που απέδωσε η φορολογική αρχή στο άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, επισημαίνοντας ότι, κατά την άποψή της, πληρούνταν οι προϋποθέσεις της επίμαχης διόρθωσης φόρου που προβλέπονται στη συγκεκριμένη διάταξη. Η φορολογική αρχή, ωστόσο, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ερμηνεία της προσφεύγουσας για το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ δεν είναι ορθή και δεν έκανε δεκτή την επίμαχη διόρθωση φόρου, με απόφαση δε της 22ας Φεβρουαρίου 2016 επέβαλε στην προσφεύγουσα επιπρόσθετο ΦΠΑ ύψους 160 896 CZK (τσεχικών κορωνών) για τη φορολογική περίοδο του Μαΐου 2015.
- 4 Η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας διεύθυνσης φορολογίας), η οποία με απόφαση της 2ας Μαΐου 2018 επικύρωσε την απόρριψη της επίμαχης διόρθωσης φόρου, λόγω της ημερομηνίας από την οποία

χρονολογείται η επίμαχη απαίτηση, δηλαδή λόγω της γέννησής της εντός περιόδου έξι μηνών πριν από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης του πρωτεύοντος δικαστηρίου για την κήρυξη της MPS Mont a.s. σε πτώχευση (στο εξής: προϋπόθεση της ημερομηνίας από την οποία χρονολογείται η απαίτηση).

- 5 Με τις αποφάσεις τους, ούτε η φορολογική αρχή ούτε η Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμια διεύθυνση φορολογίας) αμφισβήτησαν το γεγονός ότι η εταιρία MPS Mont a.s. δεν κατέβαλε έστω και μερική αντιπαροχή στην προσφεύγουσα για τη φορολογητέα παροχή. Επομένως, η μη τήρηση της προϋπόθεσης της ημερομηνίας από την οποία χρονολογείται η απαίτηση ήταν ο μόνος λόγος για τον οποίο επιβλήθηκε το συμπληρωματικό ποσό του φόρου και δεν έγινε δεκτή η επίμαχη διόρθωση φόρου.
- 6 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης αυτής της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας φορολογικής αρχής) ενώπιον του Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο του Brno, Τσεχική Δημοκρατία), με την οποία εμμένει στον ισχυρισμό ότι πληρούσε τις νόμιμες προϋποθέσεις για την επίμαχη διόρθωση φόρου και ότι η προϋπόθεση της ημερομηνίας από την οποία χρονολογείται η απαίτηση είναι αντίθετη προς το άρθρο 90 της οδηγίας.

#### **Έννοια της προϋπόθεσης της ημερομηνίας από την οποία χρονολογείται η απαίτηση στο τσεχικό δίκαιο**

- 7 Το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο του Brno) εκτιμά ότι ο υποκείμενος στον φόρο (πιστωτής) δύναται να διορθώσει το ποσό του φόρου που οφείλεται επί του ποσού της απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, **ωστόσο, ακόμα και αν πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο (πιστωτής) δεν μπορεί να προβεί στη διόρθωση σε περίπτωση όπου η απαίτηση που απορρέει από φορολογητέα παροχή προς τον υποκείμενο στον φόρο γεννήθηκε εντός του εξαμήνου πριν από την έκδοση της δικαστικής απόφασης περί κήρυξης του υποκείμενου στον φόρο (οφειλέτη) σε πτώχευση.**
- 8 Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώθηκε από την απόφαση του πολυμελούς τμήματος του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία) της 16ης Ιουλίου 2019 (υπ' αριθ. 3922/2019 Sb. NSS), στην οποία τονίστηκε ότι το άρθρο 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε από την 1η Απριλίου 2011 έως τις 28 Ιουλίου 2016, έχει την έννοια ότι το δικαίωμα [του πιστωτή] για διόρθωση του ποσού του φόρου που οφείλεται επί του ποσού συγκεκριμένης απαίτησης αφορά απαιτήσεις που γεννήθηκαν λόγω παροχής πραγματοποιηθείσας εντός χρονικού διαστήματος έως έξι μηνών πριν από την έκδοση δικαστικής απόφασης περί κήρυξης [του οφειλέτη] σε πτώχευση.
- 9 Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) έκρινε ως κρίσιμο και το οικονομικής φύσης επιχείρημα ότι «οι επαγγελματίες συγκεκριμένης αγοράς είναι ευκολότερα σε θέση να αναγνωρίσουν σημάδια επικείμενης πτώχευσης του εμπορικού τους συνεργάτη όταν διαπραγματεύονται και

συναλλάσσονται με αυτόν κοντά στη στιγμή της μελλοντικής του πτώχευσης. Αντιθέτως, όσο μακρύτερα χρονικά από την ημέρα της πτώχευσης γίνεται η διαπραγματεύση ή η ολοκλήρωση μίας συναλλαγής, τόσο λιγότερες πιθανότητες έχει συνήθως ο εμπορικός συνεργάτης του μελλοντικώς πτωχού να προβλέψει ότι ο τελευταίος αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες».

- 10 Στην απόφασή του το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) παρέπεμψε επίσης στον προϊσχύσαντα zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (νόμο 328/1991 περί πτώχευσης και πτωχευτικού συμβιβασμού), δυνάμει του οποίου ορισμένες νομικές ενέργειες του οφειλέτη, οι οποίες έλαβαν χώρα τους τελευταίους έξι μήνες πριν από την κατάθεση της αίτησης για την κήρυξη πτώχευσης, καθίσταντο νομικά ανίσχυρες. Κατά την άποψη του δικαστηρίου αυτού: «βάσει των νόμων περί αφερεγγυότητας που ισχύουν και επί του παρόντος, σε περίπτωση κινδύνου αφερεγγυότητας υφίστανται διαφορές μεταξύ του σύντομου χρονικού διαστήματος που προηγείται άμεσα της κίνησης της διαδικασίας αφερεγγυότητας και του μακρύτερου, κατά κανόνα αρκετών ετών, χρονικού διαστήματος, ως προς τις απαιτήσεις που συνήθως επιβάλλονται στους επιχειρηματίες που πραγματοποιούν συναλλαγές και ως προς το πόσο “εύκολα” μπορούν να ακυρωθούν (να κριθούν ανίσχυρες) τέτοιες συναλλαγές στη μία ή στην άλλη περίπτωση και για τον έναν ή τον άλλο λόγο . (...). [Σκοπός της εξάμηνης περιόδου] ήταν η εξασφάλιση της προστασίας που παρέχει το προνόμιο του άρθρου 44 του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας μόνον υπέρ εκείνων των εμπορικών συνεργατών του οφειλέτη οι οποίοι συνήψαν με αυτόν συναλλαγές νωρίτερα από τους έξι τελευταίους μήνες πριν από την έκδοση της δικαστικής απόφασης περί κήρυξής του σε πτώχευση. Πράγματι, ως προς αυτούς, μπορεί να θεωρηθεί κατά τεκμήριο ότι συνήψαν με τον μελλοντικώς πτωχό συναλλαγές καλή τη πίστει όσον αφορά τη φερεγγυότητά του και ότι, κατά τον χρόνο εκείνο, δεν μπορούσαν να εκτιμήσουν ότι η απαίτησή τους δεν θα μπορούσε μεταγενέστερα να ικανοποιηθεί. Αντιθέτως, οι εμπορικοί συνεργάτες οι οποίοι συναλλάχθηκαν με μελλοντικώς πτωχό κατά τους έξι τελευταίους μήνες πριν από την έκδοση της δικαστικής απόφασης περί κήρυξης σε πτώχευση, πρέπει, όπως προκύπτει από τις γενικές οικονομικές γνώσεις, να είχαν περισσότερες πιθανότητες να εντοπίσουν την επικείμενη πτώχευση και, ως εκ τούτου, δεν υπήρχε λόγος να τους παρασχεθεί μεγαλύτερη φορολογική διευκόλυνση. Με αυτό συνδέεται και το γενικό ιστορικό πλαίσιο της θέσπισης της εν προκειμένω εφαρμοζόμενης ρύθμισης του 2011 υπό τη μορφή της επιδεινούμενης οικονομικής κρίσης, η οποία προκάλεσε οικονομικές δυσκολίες σε πολλά πρόσωπα, τα οποία προηγουμένως ασκούσαν επιτυχώς εμπορική δραστηριότητα. (...). Γι’ αυτόν τον λόγο επίσης ήταν τότε λογικό να «προστατευθούν» κατά προτίμηση εκείνοι που συναλλάσσονται με μελλοντικώς πτωχό εντός καθορισμένου χρονικού διαστήματος πριν από την έκδοση της δικαστικής απόφασης περί κήρυξης σε πτώχευση, σε σχέση με όσους συναλλάχθηκαν με μελλοντικώς πτωχό αμέσως πριν από την απόφαση αυτή.»

## Ανάλυση της νομολογίας του Δικαστηρίου αναφορικά με το άρθρο 90 της οδηγίας

- 11 Κατά το Δικαστήριο, οι προϋποθέσεις για την εισαγωγή παρεκκλίσεων από το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν πληρούνται για παράδειγμα: (i) από νομική ρύθμιση που δίνει τη δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής, μόνον όταν η αντιπαροχή είναι χρηματικής φύσης (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, Goldsmiths, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339) (ii) από νομική ρύθμιση που εξαρτά το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ από το γεγονός ότι απέβη άκαρπη συλλογική διαδικασία εφόσον η διαδικασία αυτή ενδέχεται να έχει χρονική διάρκεια υπερβαίνουσα τα δέκα έτη (απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Enzo Di Maura, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) από νομική ρύθμιση που προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να προβεί σε διόρθωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής ποσού που οφείλεται για φορολογητέα παροχή από οφειλέτη του, οσάκις ο εν λόγω οφειλέτης δεν είναι πλέον υποκείμενος στον ΦΠΑ (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ s.r.o., **C-127/18**, ECLI:EU:C:2019:377), καθώς και (iv) από νομική ρύθμιση δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίζεται σε υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα μείωσης του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος αφορά απαίτηση μη εισπραχθείσα, εφόσον αυτός παρέλειψε να αναγγείλει την απαίτηση αυτή στο πλαίσιο της πτωχεντικής διαδικασίας που κινήθηκε κατά του οφειλέτη του, μολονότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει ότι η απαίτηση δεν θα είχε εισπραχθεί αν είχε αναγγελθεί (απόφαση της 11ης Ιουνίου 2020, SCT d.d., **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).
- 12 Εντούτοις, σύμφωνη με τις απαιτήσεις του άρθρου 90 της οδηγίας κρίνεται μια νομική ρύθμιση η οποία συνδέει το δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ με την κατοχή από τον πιστωτή της βεβαίωσης παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (οφειλέτη), εφόσον η βεβαίωση αυτή δεν ήταν αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές να παραδοθεί εντός εύλογης προθεσμίας στον πιστωτή (απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 2012, Kraft Foods Polska, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40).
- 13 Κατά το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο του Βrno), από τις προπαρατεθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου προκύπτει μεταξύ άλλων ότι:
- το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας αποτελεί έκφραση της θεμελιώδους αρχής κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Βλ. σκέψεις 17 έως 22 της απόφασης της 8ης Μαΐου 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

- η αναγνώριση δικαιώματος στα κράτη μέλη να αποκλείουν οποιαδήποτε δυνατότητα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ <sup>4</sup>.
- το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν από την αρχή αυτή, εφόσον η μη εκπλήρωση της αντιπαροχής είναι δύσκολο να αποδειχθεί ή έχει μόνον προσωρινό χαρακτήρα, η δε παρέκκλιση αυτή θα πρέπει να είναι αιτιολογημένη και σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας <sup>5</sup>.
- οι παρεκκλίσεις που αποβλέπουν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και στην αποτροπή της φοροδιαφυγής θα πρέπει να είναι απολύτως απαραίτητες για την επίτευξη του συγκεκριμένου αυτού σκοπού και δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ <sup>6</sup>.

### Τελικές παρατηρήσεις

- 14 Κατά το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο του Brno), η προπαρατεθείσα εθνική ρύθμιση του άρθρου 44 του νόμου περί ΦΠΑ αφορά τις περιπτώσεις όπου ο οφειλέτης δεν κατέβαλε, ολικώς ή μερικώς, αντιπαροχή στον πιστωτή για τη φορολογητέα παροχή. Πρόκειται για την περίπτωση όπου τα κράτη μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας μπορούν να εισάγουν παρεκκλίσεις από τον γενικό κανόνα του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- 15 Το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο του Brno) εκφράζει, ωστόσο, αμφιβολίες ως προς το αν η προϋπόθεση του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ σχετικά με την ημερομηνία από την οποία χρονολογείται η απαίτηση είναι σύμφωνη με το άρθρο 90 της οδηγίας, ενδεχομένως με τον σκοπό του και τις απαιτήσεις που έχει θέσει το Δικαστήριο αναφορικά με το άρθρο 90 της οδηγίας.
- 16 Κατά το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο του Brno), στην περίπτωση όπου οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου περί ΦΠΑ πληρούνται, η αδυναμία πραγματοποίησης της επίμαχης διόρθωσης φόρου που οφείλεται στη μη πλήρωση της προϋπόθεσης της ημερομηνίας από την οποία χρονολογείται η απαίτηση παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

<sup>4</sup> Βλ. αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, *Securita*, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166 και της 13ης Μαρτίου 2014, *Malburg*, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

<sup>5</sup> Ο.π.

<sup>6</sup> Βλ. σκέψεις 25 έως 27 της απόφασης της 8ης Μαΐου 2019, *A-PACK CZ s.r.o.*, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377 και σκέψη 28 της απόφασης της 26ης Ιανουαρίου 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.

- 17 Τέλος, το Krajský soud v Brně (περιφερειακό δικαστήριο του Βrno) εκτιμά ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από όλες τις μέχρι τούδε υποβληθείσες στην κρίση του Δικαστηρίου.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ