

Υπόθεση C-429/23

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

Ημερομηνία κατάθεσης:

11 Ιουλίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:Administrativen sad Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας,
Βουλγαρία)**Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:**

30 Ιουνίου 2023

Προσφεύγουσα:

NARE-BG EOOD

Καθού:Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna
praktika» Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata
Agentsia za Prihodite**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τον έλεγχο διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου με την οποία φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτό το δικαίωμα της προσφεύγουσας της κύριας δίκης να προβεί σε διακανονισμό για παρελθούσα περίοδο και να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για παραδόσεις που είχε λάβει πριν εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (βουλγαρικό νόμο περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDS).

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά τη διάρκεια της δωδεκάμηνης προθεσμίας που προβλέπεται στον ZDDS για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για παραδόσεις που είχε λάβει η προσφεύγουσα πριν από την εγγραφή της στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS, θεσπίστηκαν στη Βουλγαρία ειδικές

διατάξεις σχετικά με την πανδημία COVID-19. Λόγω των δυσχερειών που προξένησε η πανδημία στους οικονομικούς φορείς, παρατάθηκαν με τις εν λόγω διατάξεις οι προθεσμίες υποβολής δήλωσης και καταβολής ορισμένων φόρων, πλην όμως η δυνατότητα αυτή δεν προβλέφθηκε για την υποβολή δήλωσης, την καταβολή και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ακριβώς λόγω της νόσησης με COVID-19 και της επακόλουθης καραντίνας του λογιστή της, υπέπεσε σε τεχνικό σφάλμα, του οποίου η διόρθωση δεν έγινε δεκτή με την προσβαλλόμενη στην κύρια δίκη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν μπορεί, στην πράξη, να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ για παραδόσεις που έλαβε πριν από την εγγραφή της στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS.

Το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει εάν οι εφαρμοστέες διατάξεις του εθνικού δικαίου και οι πρακτικές της φορολογικής αρχής καθιστούν πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και εάν οι διατάξεις αυτές είναι συμβατές με τα άρθρα 184 και 186 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και με τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει εάν οι εν λόγω διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπουν την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για παραδόσεις που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο πριν από την εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS, σε περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ που αφορά τις παραδόσεις αυτές δηλώθηκε με δήλωση διακανονισμού για περίοδο που εμπίπτει στην τελευταία φορολογική περίοδο της δωδεκάμηνης αποσβεστικής προθεσμίας για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ για τις παραδόσεις αυτές.

Η αίτηση υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Λαμβανομένων υπόψη των μέτρων που θεσπίστηκαν νομοθετικά για την άμβλυνση της επιδημίας, συμπεριλαμβανομένης της επιβολής διοικητικών μέτρων για τον περιορισμό της εξόδου από την κατοικία και της ελεύθερης κυκλοφορίας σε κατοικημένες περιοχές, τον περιορισμό των επαφών με άλλα πρόσωπα και το κλείσιμο καταστημάτων, στο πλαίσιο των οποίων παρατάθηκαν οι προθεσμίες για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή φορολογικών οφειλών σύμφωνα με τον *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (βουλγαρικό νόμο περί φορολογίας εταιριών, στο εξής: ZKPO) (ο οποίος ρυθμίζει τις προθεσμίες για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή του φόρου εισοδήματος στο εθνικό δίκαιο), έχει ως αποτέλεσμα μια αποσβεστική προθεσμία, όπως η επίμαχη στην προκειμένη διαδικασία, να καθίσταται πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η άσκηση του

δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο κατά τη διάρκεια της περιόδου εφαρμογής των μέτρων για την άμβλυνση της επιδημίας, και είναι συμβατές, από την άποψη αυτή, οι διατάξεις του εθνικού δικαίου και οι πρακτικές της φορολογικής αρχής, όπως οι επίμαχες στην προκείμενη διαδικασία, με το άρθρο 184 σε συνδυασμό με το άρθρο 186 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας που καθιερώνει η οδηγία περί ΦΠΑ και των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας που κατοχυρώνονται στο δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade, C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267);

- 2) Λαμβανομένης υπόψη της προβλεπόμενης στον *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (βουλγαρικό νόμο περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDS) δυνατότητας διόρθωσης των στοιχείων της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS, είναι, υπό τις περιστάσεις της προκειμένης διαδικασίας, σύμφωνη σύμφωνα με το άρθρο 184 σε συνδυασμό με το άρθρο 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η πρακτική της φορολογικής αρχής κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο στερείται του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι ο ΦΠΑ δηλώθηκε με δήλωση διακανονισμού που υποβλήθηκε προκειμένου να διορθωθούν τα στοιχεία της τελευταίας φορολογικής περιόδου της αποσβεστικής προθεσμίας (δώδεκα μήνες) για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ αναφορικά με παραδόσεις που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο πριν από την ημερομηνία εγγραφής του στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS, στο μέτρο που οι πράξεις δεν αποκρύφθηκαν, τα στοιχεία για τη διενέργειά τους ήταν διαθέσιμα στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντος, η φορολογική διοίκηση διέθετε τις απαραίτητες πληροφορίες και δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι προκλήθηκε ζημία στον κρατικό προϋπολογισμό;

Διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, άρθρα 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250 έως 252 και 273.

Απόφαση της 7ης Ιουλίου 2022, *Staatssecretaris van Financiën* (Αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης) (C-194/21, EU:C:2022:535), στο εξής: απόφαση *Staatssecretaris van Financiën*

Απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, *Ecotrade* (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267), στο εξής: απόφαση *Ecotrade*

Απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458), στο εξής: απόφαση *EMS-Bulgaria Transport*

Απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), στο εξής: απόφαση Salomie και Oltean

Διατάξεις του εθνικού δικαίου

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDS) – άρθρα 74, 75, 125 και 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (νόμος περί μέτρων και ενεργειών κατά τη διάρκεια της κατάστασης έκτακτης ανάγκης που επιβλήθηκε με απόφαση της Εθνοσυνέλευσης της 13ης Μαρτίου 2020 και περί αντιμετώπισης των επιπτώσεων, στο εξής: ZMDIPPP) (ο τίτλος του νόμου συμπληρώθηκε με ισχύ από τις 14 Μαΐου 2020· ο προηγούμενος τίτλος ήταν: zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 [νόμος περί μέτρων και ενεργειών κατά τη διάρκεια της κατάστασης έκτακτης ανάγκης που επιβλήθηκε με απόφαση της Εθνοσυνέλευσης της 13ης Μαρτίου 2020]) – άρθρα 25, 27, 28, 29 και 49 των μεταβατικών και τελικών διατάξεων του νόμου αυτού

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (νόμος περί φορολογίας εταιριών, στο εξής: ZKPO) – άρθρα 92, 93 και 219, παράγραφοι 1, 4 και 5

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης

- 1 Η διαδικασία ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου έχει ως αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 24ης Ιανουαρίου 2022, η οποία εκδόθηκε από φορολογική αρχή της Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Περιφερειακής Διεύθυνσης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων) Βάρνας (Βουλγαρία).
- 2 Αναφορικά με το είδος της οφειλής και τη χρονική περίοδο, αντικείμενο εξέτασης αποτελούν τα εξής: ΦΠΑ για την περίοδο από 1ης Ιουλίου 2021 έως 31 Ιουλίου 2021 και ΦΠΑ για την περίοδο από 1ης Οκτωβρίου 2020 έως 30 Ιουνίου 2021.
- 3 Κατά την έκδοση της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε παρατυπίες στις οποίες είχε υποπέσει η προσφεύγουσα κατά την εφαρμογή των διατάξεων του ZDDS αναφορικά με τα ποσά που μπορούσαν να συμψηφισθούν ή να επιστραφούν.
- 4 Τα ποσά αυτά εκτίθενται αναλυτικά με τη μορφή πίνακα στον οποίο αναγράφονται ο αριθμός του τιμολογίου, η ημερομηνία, ο προμηθευτής, το αντικείμενο, η βάση επιβολής του φόρου και το ποσό του ΦΠΑ. Ο κατάλογος περιλαμβάνει 71 τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά την περίοδο μεταξύ 2017 και 2019. Η περίοδος αυτή προηγείται της ημερομηνίας εγγραφής της επιχείρησης

στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS. Το συνολικό ποσό των βάσεων επιβολής του φόρου για τα 71 τιμολόγια ανέρχεται σε 587 293,93 λέβα (BGN) και το συνολικό ποσό του ΦΠΑ ανέρχεται σε 117 458,80 λέβα (BGN). Δεν αμφισβητείται ότι οι παραδόσεις έλαβαν χώρα. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε από τους προμηθευτές.

- 5 Διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εγγράφηκε στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS στις 25 Νοεμβρίου 2019.
- 6 Για το διάστημα από 25 Νοεμβρίου 2019 έως 30 Σεπτεμβρίου 2020, η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ ύψους 0 λέβα (BGN).
- 7 Στις 10 Δεκεμβρίου 2020, η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο Νοεμβρίου 2020, στην οποία δήλωσε παραδόσεις με δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του ΦΠΑ ύψους 50 627 λέβα (BGN) και ΦΠΑ ύψους 10 125,40 λέβα (BGN) (από τον οποίο προέκυπτε ΦΠΑ προς επιστροφή ύψους 10 125,40 λέβα [BGN])· στις 14 Ιανουαρίου 2021, υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2020, στην οποία δήλωσε παραδόσεις με δικαίωμα πλήρους έκπτωσης ύψους 587 293,93 λέβα (BGN) και ΦΠΑ ύψους 117 458,80 λέβα (BGN) (από τον οποίο προέκυπτε ΦΠΑ προς επιστροφή ύψους 117 458,80 λέβα [BGN]).
- 8 Με έγγραφο της 15ης Ιανουαρίου 2021, η προσφεύγουσα ειδοποίησε τις φορολογικές αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 126, παράγραφος 3, ZDDS, ότι, για τις φορολογικές περιόδους Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2020, υπέπεσε στα ακόλουθα τεχνικά σφάλματα στα βιβλία καταχώρισης τιμολογίων που προβλέπονται στον ZDDS: στο βιβλίο εξόδων και στη δήλωση ΦΠΑ περιλήφθηκαν εκ παραδρομής για τον Δεκέμβριο του 2020 τιμολόγια που πρέπει να περιληφθούν σύμφωνα με τον ZDDS στο βιβλίο εσόδων για τον Νοέμβριο του 2020. Ως αιτία των σφαλμάτων η προσφεύγουσα επικαλείται τη νόσηση με COVID-19 του λογιστή και την επακόλουθη καραντίνα, ως αποτέλεσμα της οποίας η εργασία ανατέθηκε σε συνάδελφό του που τον αντικατέστησε.
- 9 Η προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης αναφορικά με τις επίμαχες παραδόσεις ανερχόταν σε δώδεκα μήνες και έληξε τον Νοέμβριο του 2020, το δε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ έπρεπε να ασκηθεί με την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ το αργότερο έως τις 14 Δεκεμβρίου 2020. Στη δήλωση για τον Νοέμβριο του 2020 δεν ασκήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις παραδόσεις αυτές.
- 10 Η φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτό το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εκ των προαναφερθέντων τιμολογίων βάσει του άρθρου 72, παράγραφος 1, ZDDS, το οποίο προβλέπει ότι πρόσωπο που έχει εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα αυτό ή κατά τη διάρκεια μιας από τις δώδεκα επόμενες φορολογικές περιόδους.

- 11 Η φορολογική αρχή επισημαίνει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 75, παράγραφοι 1 και 2, ZDDS, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που υφίσταντο πριν από την εγγραφή το μητρώο ΦΠΑ του υποκειμένου στον φόρο γεννάται την ημέρα της εγγραφής του στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS και ασκείται κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας γεννήθηκε ή κατά τη διάρκεια μιας από τις δώδεκα επόμενες φορολογικές περιόδους. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η φορολογική αρχή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η αποσβεστική προθεσμία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ αναφορικά με τα τιμολόγια που μνημονεύονται στην διορθωτική πράξη επιβολής φόρου παρήλθε κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου του Δεκεμβρίου του 2020 και ότι αποσβέσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 12 Επιπλέον, η φορολογική αρχή εκθέτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση άσκησε το δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του ΦΠΑ κατά παράβαση του άρθρου 72 ZDDS και ότι η έκπτωση του ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2020 πρέπει να διακανονισθεί αναφορικά με τα προαναφερθέντα τιμολόγια προς τα κάτω.
- 13 Ως εκ τούτου, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 24ης Ιανουαρίου 2022 δεν έγινε δεκτό το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ της προσφεύγουσας αναφορικά με 71 τιμολόγια, τα οποία είχαν εκδώσει προμηθευτές εγγεγραμμένοι στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS για την περίοδο 2017 έως 2019, με βάση επιβολής του φόρου 587 293,93 λέβα (BGN) και συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 117 458,80 λέβα (BGN).
- 14 Στις 13 Μαρτίου 2020, η Εθνοσυνέλευση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας, κήρυξε, στο πλαίσιο της πανδημίας COVID-19, κατάσταση έκτακτης ανάγκης στην εθνική επικράτεια για την περίοδο από 13 Μαρτίου 2020 έως 13 Απριλίου 2020. Ακολούθως, ψηφίσθηκε ο ZMDIPPP. Μέσω μιας σειράς αποφάσεων του Υπουργικού Συμβουλίου και διατάξεων του Υπουργού Υγείας θεσπίσθηκαν, καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2020, μέτρα για την καταπολέμηση της επιδημίας στη χώρα και η περίοδος της κατάστασης έκτακτης ανάγκης λόγω της επιδημίας παρατάθηκε σταδιακά έως τις 30 Απριλίου 2021.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 15 Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι, δεδομένων των μη αμφισβητούμενων πραγματικών περιστατικών, η διαφορά που περιγράφεται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι αμιγώς νομικής φύσεως. Τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδίως στα άρθρα 179, παράγραφος 1, 180 και 273, καθώς και τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, όπως αναλύθηκαν στις αποφάσεις Ecotrade και EMS-Bulgaria Transport.
- 16 Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι η απόφαση Staatssecretaris van Financiën, την οποία επικαλείται ο καθού, δεν έχει εφαρμογή.

- 17 Ο καθού ισχυρίζεται ότι η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αναφορικά με τα 71 επίμαχα τιμολόγια κατά παράβαση του άρθρου 75, παράγραφος 2, ZDDS. Τα τιμολόγια αυτά αφορούν υπηρεσίες και προκαταβολές που έλαβε η προσφεύγουσα πριν από την εγγραφή της στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS και οι οποίες υφίσταντο κατά την ημερομηνία εγγραφής της στο μητρώο ΦΠΑ, πλην όμως η προσφεύγουσα υπέβαλε συναφώς δήλωση ΦΠΑ καθυστερημένα –τις περιέλαβε στο βιβλίο εξόδων της στη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου 2020 αντί για τη φορολογική περίοδο του Νοεμβρίου 2020, ως όφειλε το αργότερο. Κατά την προσφεύγουσα, η καθυστέρηση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι ο αρμόδιος λογιστής της νόσησε από COVID-19 για ορισμένο χρονικό διάστημα τον Δεκέμβριο του 2020.
- 18 Λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων αυτών, ο καθού θεωρεί ότι η ένδικη διαφορά ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου αφορά την εφαρμογή του άρθρου 75, παράγραφος 2, ZDDS, σε συνδυασμό με το άρθρο 75, παράγραφος 1, ZDDS, και όχι τις προϋποθέσεις της διόρθωσης σφαλμάτων σε υποβληθείσες δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 125 ZDDS, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε μεν δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο από 25 Νοεμβρίου 2019 έως 30 Σεπτεμβρίου 2020, ωστόσο δεν καταχώρισε τα επίμαχα τιμολόγια στα βιβλία εξόδων της για τις φορολογικές περιόδους Οκτωβρίου 2020 και Νοεμβρίου 2020, σύμφωνα με το άρθρο 124 ZDDS.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 19 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το ζήτημα είναι αν επιτρέπεται στην προσφεύγουσα να προβεί –με την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2020 και ειδοποίησης διακανονισμού για τον Νοέμβριο του 2020– σε διακανονισμό για παρελθούσα περίοδο (Νοέμβριος 2020) και να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για παραδόσεις που έλαβε πριν από την ημερομηνία της εγγραφής της στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS, ήτοι πριν από τις 25 Νοεμβρίου 2019, και μάλιστα λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι, κατά τη διάρκεια της ενιαύσιας περιόδου που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για παραδόσεις που έλαβαν υποκείμενοι στον φόρο πριν από την ημερομηνία της εγγραφής τους στο μητρώο ΦΠΑ σύμφωνα με τον ZDDS, θεσπίστηκαν στη Βουλγαρία νομοθετικά μέτρα τα οποία, δεδομένης της επιδημιολογικής κατάστασης, προβλέπουν προθεσμίες για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή ορισμένων φόρων, πλην όμως δεν προβλέπεται αντίστοιχη ρύθμιση για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή του ΦΠΑ.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, με την προγενέστερη νομολογία του, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί υποθέσεων στις οποίες τα πραγματικά περιστατικά και οι εθνικές φορολογικές διατάξεις ήταν διαφορετικές από τις επίμαχες στην προκειμένη υπόθεση και ότι, ως εκ τούτου, οι κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή των αντίστοιχων εθνικών διατάξεων περί μεταφοράς της οδηγίας περί ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη είναι, εν μέρει,

άνευ σημασίας, με αποτέλεσμα να καθίσταται αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

- 21 Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ των περιστάσεων της προκειμένης υποθέσεως και εκείνων που εξετάσθηκαν στις αποφάσεις EMS-Bulgaria Transport και Ecotrade. Το αιτούν δικαστήριο, αναφερόμενο στη σκέψη 49 της απόφασης EMS-Bulgaria Transport και στις σκέψεις 46 και 48 της απόφασης Ecotrade, εκθέτει ότι η διαφορά στην προκειμένη περίπτωση έγκειται στις ειδικές διατάξεις, οι οποίες, λόγω των δυσχερειών που αντιμετωπίζουν οι οικονομικοί φορείς στο πλαίσιο της πανδημίας COVID-19, προβλέπουν μεγαλύτερες προθεσμίες για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή των φόρων που οφείλονται βάσει του ΖΚΡΟ, πλην όμως δεν προβλέπεται αντίστοιχη δυνατότητα για την υποβολή δήλωσης, την καταβολή και το δικαίωμα έκπτωσης αναφορικά με τον ΦΠΑ.
- 22 Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ των περιστάσεων της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Staatssecretaris van Financiën και των περιστάσεων της προκειμένης υποθέσεως, όσον αφορά την περίοδο υποβολής της δήλωσης διακανονισμού. Στην εν λόγω απόφαση, η περίοδος αυτή κάλυπτε τα έτη 2006 έως 2015, κατά τη διάρκεια της οποίας ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου (2015) και, μετά την έκδοση της απόφασης αυτής, ζήτησε έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε κατά την αγορά των εμπορευμάτων το έτος 2006, ενώ, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα διαπίστωσε η ίδια την ασυμφωνία στα δηλωθέντα στοιχεία και υπέβαλε δήλωση διακανονισμού κατά τη διάρκεια της επόμενης φορολογικής περιόδου μετά την παρέλευση της προθεσμίας για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ τον Νοέμβριο του 2020 (αλλά εντός της προθεσμίας για την υποβολή δήλωσης διακανονισμού –τον Δεκέμβριο του 2020).