



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 19ης Δεκεμβρίου 2019¹

Υπόθεση C-446/18

**AGROBET CZ, s.r.o.,
μετέχουσα στη διαδικασία:
Finanční úřad pro Středočeský kraj**

[αίτηση του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογικό δίκαιο – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Άρθρα 179 και 183 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ – Έκπτωση του φόρου – Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ – Παρακράτηση του συνόλου του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ κατόπιν φορολογικού ελέγχου που αφορά μέρος των φορολογητέων πράξεων – Μερική επιστροφή του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ – Αρχή της ουδετερότητας – Αρχή της αναλογικότητας»

I. Εισαγωγή

- Μπορεί μια φορολογική αρχή να καθυστερήσει την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στο σύνολό του, έστω και αν ένα μικρό μόνο μέρος αποτελεί ακόμη αντικείμενο εκκρεμούς φορολογικού ελέγχου; Η φορολογική αρχή και η Επιτροπή απαντούν καταφατικά με το επιχείρημα ότι η έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να γίνει μόνο από το συνολικό ποσό σύμφωνα με το άρθρο 179 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- Πρόκειται για ιδιαίτερα ευαίσθητο ζήτημα λόγω του ότι μέρος της ζητηθείσας εκπτώσεως φόρου, το οποίο δεν έχει ακόμη ελεγχθεί, συνδέεται ενδεχομένως με απατηλές συναλλαγές τρίτου προσώπου, τις οποίες όφειλε σε ορισμένες περιπτώσεις να γνωρίζει ο υποκείμενος στον φόρο. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου³, τούτο θα επέτρεπε (ή θα επέβαλλε) στη φορολογική αρχή να αρνηθεί την έκπτωση φόρου για τις εν λόγω συναλλαγές.
- Συνεπάγεται όμως τούτο επίσης ότι η έκπτωση φόρου μπορεί να καθυστερήσει για πολλά έτη όσον αφορά άλλες και αναμφισβήτητα «νόμιμες» πράξεις;

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

³ Αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, ΕU:C:2019:861, σκέψη 35), της 3ης Οκτωβρίου 2019, Altic (C-329/18, ΕU:C:2019:831, σκέψη 30), και της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, ΕU:C:2015:719, σκέψη 48). Πρβλ. και αποφάσεις της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen (C-18/13, ΕU:C:2014:69, σκέψεις 27 και 28), καθώς και της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik (C-285/11, ΕU:C:2012:774, σκέψεις 39 και 40).

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο [...].»

5. Το άρθρο 179, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τη διενέργεια της εκπτώσεως από τον υποκείμενο στον φόρο:

«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. [...].»

6. Το άρθρο 183, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ αφορά τη μεταχείριση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από κράτος μέλος:

«Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν. [...].»

7. Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τις δυνατότητες των κρατών μελών όσον αφορά την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και άλλων σχετικών πρακτικών:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της 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.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

B. Το τσεχικό δίκαιο

8. Κατά το άρθρο 105, παράγραφος 1, του zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμου 235/2004 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), «όταν, μετά τον προσδιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, η επιστρεπτέα διαφορά υπερβαίνει το ποσό των 100 [τσεχικών κορωνών (CZK)], η διαφορά αυτή επιστρέφεται αυτόματα στον υποκείμενο στον φόρο εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό».

9. Κατά τα άρθρα 89 και 90 του zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (νόμου 280/2009 περί φορολογικού κώδικα, στο εξής: φορολογικός κώδικας), όπως ίσχυε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2016, σε περίπτωση κατά την οποία από προσηκόντως υποβληθείσα αίτηση επιστροφής φόρου προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει τον φόρο αυτό, η φορολογική αρχή, εφόσον διατηρεί αμφιβολίες, απευθύνει αίτηση παροχής πληροφοριών για την εξάλειψη των αμφιβολιών αυτών και, αν οι εν λόγω αμφιβολίες δεν εξαλειφθούν και το ποσό του φόρου δεν αποδεικνύεται με επαρκή αξιοπιστία, η φορολογική αρχή δύναται να κινήσει διαδικασία φορολογικού ελέγχου.

10. Κατά το αιτούν δικαστήριο, ο φορολογικός κώδικας δεν προβλέπει κάποια προθεσμία για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου ή της διαδικασίας για τον προσδιορισμό του φόρου στο πλαίσιο της οποίας πραγματοποιείται ο φορολογικός έλεγχος. Προβλέπεται μόνο μία προθεσμία για τον υπολογισμό του φόρου. Κατά το άρθρο 148 του φορολογικού κώδικα, όταν κινείται διαδικασία φορολογικού ελέγχου πριν από την εκπνοή της προθεσμίας που προβλέπεται για τον υπολογισμό του φόρου, ο φόρος πρέπει να υπολογίζεται εντός τριών ετών από την έναρξη του ελέγχου. Η εν λόγω προθεσμία για τον υπολογισμό του φόρου αναστέλλεται, μεταξύ άλλων, όσο εκκρεμεί διαδικασία διεθνούς συνεργασίας των φορολογικών αρχών. Σε καμία περίπτωση όμως δεν μπορεί να υπερβεί τα δέκα έτη.

11. Κατά το άρθρο 254, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, αν η διαδικασία για την εξάλειψη αμφιβολιών σχετικών με προσηκόντως υποβληθείσα αίτηση επιστροφής φόρου, από την οποία προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει τον φόρο, υπερβεί τους πέντε μήνες, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται τόκους επί του προς έκπτωση φόρου, όπως αυτός θα προσδιοριστεί από τη φορολογική αρχή.

12. Από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η εθνική νομοθεσία προδήλως δεν επιτρέπει τον μερικό ή προσωρινό υπολογισμό του μη αμφισβητούμενου μέρους της φορολογικής δηλώσεως πριν από την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

13. Η εταιρία AGROBET CZ, s. r. o. (στο εξής: AGROBET) είναι επιχείρηση της οποίας η δραστηριότητα συνίσταται στην εισαγωγή και εξαγωγή ιδίως γεωργικών προϊόντων και ζωοτροφών.

14. Τον Φεβρουάριο του 2016 υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ για τον Δεκέμβριο του 2015 και τον Ιανουάριο του 2016 στην οποία περιέλαβε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 2 958 167 CZK (περίπου 109 476 ευρώ) και 1 559 241 CZK (περίπου 57 649 ευρώ). Το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο περιλαμβάνει επίσης προς έκπτωση ποσά που αφορούν την αγορά κραμβελαίου, το οποίο η AGROBET μεταπώλησε απαλλαγμένο φόρου σε πολωνική επιχείρηση.

15. Οι φορολογικές αρχές προέβησαν σε έλεγχο των δύο φορολογικών περιόδων, καθώς είχαν αμφιβολίες για την ορθή φορολόγηση των σχετικών με το κραμβέλαιο πράξεων. Οι αμφιβολίες αυτές αφορούσαν τόσο τον εφαρμοσθέντα φορολογικό συντελεστή όσο και την ύπαρξη των λεγομένων εικονικών πράξεων. Προκλήθηκαν από το γεγονός ότι το κραμβέλαιο προερχόταν από την Πολωνία, αποτέλεσε αντικείμενο εμπορικής συναλλαγής στην Τσεχική Δημοκρατία άνευ οποιασδήποτε επεξεργασίας και, στη συνέχεια, πωλήθηκε ξανά από την AGROBET σε παραλήπτη στην Πολωνία.

16. Δεδομένων των αμφιβολιών αυτών, δεν εκδόθηκε πράξη προσδιορισμού του φόρου για τις περιόδους του Δεκεμβρίου του 2015 και του Ιανουαρίου του 2016 και το υπολογισθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ δεν επεστράφη. Κατόπιν αυτού, η AGROBET πρότεινε να παράσχει εγγύηση για το αμφισβητούμενο μέρος του ΦΠΑ, προκειμένου να μπορέσει να υπολογισθεί το μη αμφισβητούμενο μέρος και να καταβληθεί το εναπομένον πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ. Η πρόταση αυτή απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή με την αιτιολογία ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ είναι αδιαίρετο και αφορά το σύνολο της φορολογικής περιόδου και όχι μόνο ένα μέρος των φορολογητέων πράξεων.

17. Τον Ιούνιο του 2016, κατόπιν αιτήσεως παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο διεθνούς διοικητικής συνδρομής, η πολωνική φορολογική αρχή δεν μπόρεσε να εντοπίσει τον παραλήπτη του κραμβελαίου και, κατά συνέπεια, αυτός χαρακτηρίστηκε ως «αφανής έμπορος» («missing Trader»). Κατά την ημερομηνία της επ' ακροατηρίου συζήτησεως ενώπιον του Δικαστηρίου, δηλαδή στις 11 Σεπτεμβρίου 2019, η έρευνα που αφορούσε τις σχετικές με το κραμβέλαιο πράξεις δεν είχε ακόμη περατωθεί οριστικά.

18. Στις 30 Ιανουαρίου 2017 η προσφεύγουσα άσκησε δύο προσφυγές κατά παραλείψεως, με αίτημα να διαταχθεί η καθής να εκδώσει πράξη προσδιορισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας της προσφεύγουσας για τις φορολογικές περιόδους του Δεκεμβρίου του 2015 και του Ιανουαρίου του 2016, στον βαθμό που ο εν λόγω φόρος δεν αποτελούσε αντικείμενο του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου. Κατά της από 13 Ιουνίου 2017 αποφάσεως, με την οποία απορρίφθηκαν οι προσφυγές αυτές, η AGROBET άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

19. Με διάταξη της 31ης Μαΐου 2018 το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης, ιδίως προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, μέτρο κράτους μέλους βάσει του οποίου ο προσδιορισμός και η επιστροφή μέρους του ποσού της ζητηθείσας εκπτώσεως του ΦΠΑ εξαρτάται από την ολοκλήρωση διαδικασίας αφορώσας το σύνολο των φορολογητέων πράξεων σε συγκεκριμένη φορολογική περίοδο;»

20. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, η AGROBET, η Τσεχική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Ισπανίας και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και έλαβαν μέρος στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 11ης Σεπτεμβρίου 2019.

V. Νομική ανάλυση

A. Το γενικό πλαίσιο της προβληματικής και η ερμηνεία του προδικαστικού ερωτήματος

21. Το επίμαχο εν προκειμένω πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της AGROBET οφείλεται στη μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ της διασυνοριακής διακινήσεως εμπορευμάτων. Μια ενδοκοινοτική παράδοση (ήτοι η διασυνοριακή πώληση εμπορευμάτων) απαλλάσσεται από τον φόρο, καταρχήν, στη χώρα προελεύσεως (άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ). Ωστόσο, είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ για την αγορά (άρθρο 169, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ). Το σύστημα αυτό υπηρετεί την πραγμάτωση της αρχής της χώρας προορισμού. Το εμπόρευμα απαλλάσσεται από τον ημεδαπό ΦΠΑ από τον εξαγωγέα και επιβαρύνεται από τον εισαγωγέα στη χώρα προορισμού με τον εκεί ισχύοντα ΦΠΑ (φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως – βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', και άρθρα 20, 40 και 68 της οδηγίας ΦΠΑ). Ως εκ τούτου, σε ένα τέτοιο επιχειρηματικό μοντέλο προκύπτει αναπόφευκτα πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για τον εξαγωγέα.

22. Αντιθέτως, όσον αφορά τις εντός της οικείας χώρας πράξεις, η τεχνική του υποχρεωτικού συμψηφισμού της φορολογικής υποχρεώσεως και της αξιώσεως επιστροφής του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 179 της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει τη δυνατότητα να αποφεύγεται κατά κανόνα ένα τέτοιο πλεόνασμα, καθόσον οι υποκείμενες στον φόρο πράξεις εκροών υπερβαίνουν συνήθως τις πράξεις εισροών. Πάντως, οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται κυρίως στον τομέα της διασυνοριακής κυκλοφορίας εμπορευμάτων εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από την ταχεία επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

23. Εξάλλου, για τον λόγο αυτό το διασυνοριακό εμπόριο είναι πολύ εκτεθειμένο στον κίνδυνο της απάτης. Προς τούτο, αρκεί ο παραλήπτης των εμπορευμάτων να μην αποδώσει τον ΦΠΑ από τη μεταπώληση στη χώρα προορισμού (εν προκειμένω στην Πολωνία) και στη συνέχεια να εξαφανισθεί (η λεγόμενη απάτη του «αφανούς εμπόρου»).

24. Στην υπό κρίση υπόθεση είναι αμφίβολο αν η AGROBET όφειλε να γνωρίζει σε σχέση με την πώληση κραμβελαίου στον Πολωνό πελάτη της ότι ο τελευταίος εμπλέκεται σε απάτη περί τον ΦΠΑ. Όσον αφορά την εν λόγω συναλλαγή, η τσεχική φορολογική αρχή προτίθεται να αρνηθεί στην AGROBET είτε την έκπτωση του φόρου από την αγορά είτε την απαλλαγή του φόρου επί της πωλήσεως. Θεωρώ παράλογο να επιθυμεί η φορολογική αρχή να αρνηθεί στην AGROBET τόσο την έκπτωση του φόρου από την αγορά όσο και την απαλλαγή του φόρου επί της πωλήσεως (σωρευτικά) διότι τούτο θα αποτελούσε διπλή «κύρωση» για μία και την αυτή «παράβαση». Ωστόσο, το τι ακριβώς ερευνά η φορολογική αρχή δεν προκύπτει με επαρκή σαφήνεια από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

25. Εν πάση περιπτώσει, η AGROBET διενεργούσε και άλλες πράξεις σε άλλα κράτη μέλη που αφορούσαν άλλα αγαθά και άλλους δικαιούχους, οι οποίες κατά το αιτούν δικαστήριο δεν εγείρουν κάποιο ζήτημα. Ως προς τις πράξεις αυτές δεν αμφισβητείται ούτε η απαλλαγή από τον φόρο ούτε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Στην υπόθεση της κύριας δίκης η AGROBET διεκδικεί μόνο την προκύπτουσα από τις εν λόγω πράξεις έκπτωση του ΦΠΑ. Ωστόσο, οι φορολογικές αρχές απορρίπτουν το αίτημα αυτό για όσο διάστημα διαρκεί ο φορολογικός έλεγχος σχετικά με τις (ενδεχομένως απατηλές) πράξεις εμπορίας κραμβελαίου.

26. Τέτοιοι έλεγχοι ενδέχεται να διαρκέσουν επί έτη –εν προκειμένω έχουν συμπληρωθεί ήδη περισσότερα από τρία έτη. Θεωρητικά, ο έλεγχος μιας πράξεως αξίας ενός ευρώ θα μπορούσε, συνεπώς, να καθυστερήσει για πολλά χρόνια τον υπολογισμό του φόρου όλων των υπόλοιπων πράξεων. Στην εθνική νομοθεσία, το ανώτατο όριο φαίνεται να είναι τα δέκα έτη. Η εν λόγω καθυστέρηση επηρεάζει αρνητικά τη ρευστότητα μιας επιχειρήσεως και ανάγει τον ΦΠΑ της περιόδου αυτής σε σημαντικό παράγοντα κόστους, παρά το γεγονός ότι, ως γενικός φόρος καταναλώσεως, σκοπεύει στην επιβάρυνση μόνο του τελικού καταναλωτή⁴ και πρέπει να είναι ουδέτερος για τις επιχειρήσεις.

27. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η Τσεχική Δημοκρατία μπορεί να αρνηθεί δυνάμει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ την ικανοποίηση ενός αναμφίβολα υφιστάμενου δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου (ή την επιστροφή του προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ), κατά τη διάρκεια του ελέγχου άλλων πράξεων της ίδιας φορολογικής περιόδου, καθώς και την έκπτωση του φόρου για τις ερευνώμενες πράξεις.

28. Συνεπώς, το ζήτημα που ανακύπτει, κατ' ουσίαν, είναι αν είναι συμβατό με τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με την αρχή της ουδετερότητας, να καθυστερεί ο καθορισμός και η καταβολή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που δεν αμφισβητείται μέχρις ότου ελεγχθούν επαρκώς όλες οι πράξεις μιας φορολογικής περιόδου, έστω και αν έχει αποδειχθεί ότι μεγάλο μέρος των δηλωθεισών φορολογικών οφειλών και της δηλωθείσας εκπτώσεως φόρου είναι σύννομο.

⁴ Ο ΦΠΑ, ως γενικός φόρος καταναλώσεως, σκοπεύει στη φορολόγηση της αγοραστικής δυνάμεως του καταναλωτή, όπως αυτή εκδηλώνεται στην εκ μέρους του ανάληψη περιουσίας με σκοπό την άντληση αναλώσιμου οφέλους (παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας): βλ., ενδεικτικώς, αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 2007, ΚΟΓΑΖ κ.λπ. (C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 37: «ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει»), και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψεις 20 και 23).

29. Η απάντηση σε αυτό το ερώτημα θα ήταν καταφατική αν η έκπτωση του ΦΠΑ δεν μπορούσε να χορηγηθεί εν μέρει, αλλά μόνο για το συνολικό ποσό (βλ. υπό Β) ή εφόσον δεν μπορούσε να προκύψει κανένα αδιαμφισβήτητο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, όπως υποστηρίζουν ιδίως η Τσεχική και η Ισπανική Κυβέρνηση (βλ. υπό Γ). Σε αντίθετη περίπτωση, ωστόσο, η αρχή της ουδετερότητας στη νομοθεσία περί ΦΠΑ θα μπορούσε ακόμη και να επιβάλλει τον ταχύ και μερικό υπολογισμό και την καταβολή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, υποχρέωση που θα μπορούσε, εν ανάγκη, να περιοριστεί για λόγους αποτελεσματικής καταπολεμήσεως της απάτης (βλ. υπό Δ).

Β. Καθυστερήση της καταβολής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ λόγω του αδιαίρετου χαρακτήρα της εκπτώσεως φόρου;

30. Τόσο η Τσεχική Δημοκρατία και το Βασίλειο της Ισπανίας όσο και η Επιτροπή υποστηρίζουν, ουσιαστικά, ότι η έκπτωση του φόρου μπορεί να χορηγηθεί για μια φορολογική περίοδο μόνο ως αδιαίρετο σύνολο. Προς τούτο, επικαλούνται, κατ' ουσίαν, τα άρθρα 179 και 183 της οδηγίας ΦΠΑ.

31. Το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ διευκρινίζει τον τρόπο με τον οποίο η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο, ήτοι μέσω της επιβολής υποχρεωτικού συμψηφισμού με τον συνολικό οφειλόμενο φόρο για την εκάστοτε φορολογική περίοδο. Αν η φορολογική οφειλή είναι μεγαλύτερη από την έκπτωση του φόρου, εξακολουθεί να οφείλεται ένα χαμηλότερο ποσό φόρου.

32. Αντιθέτως, αν η φορολογική οφειλή είναι μικρότερη από την έκπτωση του φόρου, απομένει ένα πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ. Το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζει λεπτομερέστερα την επιστροφή του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Εντούτοις, αμφότερες οι περιπτώσεις αφορούν την ίδια έκπτωση από τον υποκείμενο στον φόρο.

1. Επιτρέπει το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ μόνο έναν συνολικό υπολογισμό του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ;

33. Κατά το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ, η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο σε φόρο *συνολικά* με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μια φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως. Εντούτοις, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζουν η Επιτροπή καθώς και η Τσεχική και η Ισπανική Κυβέρνηση, το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ δεν περιέχει κανένα στοιχείο για το αν η επιστροφή των μη αμφισβητήσιμων μερών του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μπορεί να καθυστερήσει μέχρι την περάτωση του φορολογικού ελέγχου των υπόλοιπων μερών.

34. Συγκεκριμένα, το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ δεν ρυθμίζει τις δυνατότητες των κρατών μελών να περιορίζουν χρονικά την έκπτωση του φόρου, αλλά μόνον την υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση του φόρου από το συνολικό ποσό. Επομένως, καλύπτει απλώς μια μέθοδο υπολογισμού εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο. Ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να δηλώνει την έκπτωση του φόρου μεμονωμένα για κάθε πράξη και να ζητεί την καταβολή της. Μπορεί να ενεργεί την έκπτωση συνολικά για τη φορολογική περίοδο μέσω συμψηφισμού με τη φορολογική του οφειλή (ο λεγόμενος υποχρεωτικός συμψηφισμός).

35. Επομένως, το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ αφορά μόνο μια τυπική πτυχή της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση. Αντιθέτως, κατά το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ, το ουσιαστικό δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

36. Η βασική προϋπόθεση της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, αναφέρεται σε πράξεις όπως η παράδοση αγαθών, οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ. Συνακόλουθα, το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο εκπίπτει τον ΦΠΑ που οφείλεται για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή τις

υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Επομένως, το δικαίωμα προς έκπτωση δεν πρέπει να νοείται σε σχέση με το συνολικό ποσό αλλά σε σχέση με την εκάστοτε συναλλαγή. Το ίδιο προκύπτει και από το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο απαιτεί τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Με αυτό δεν νοείται τιμολόγιο για το συνολικό ποσό αλλά τιμολόγιο για τη συναλλαγή.

37. Ως εκ τούτου, απολύτως ορθά το Δικαστήριο θεωρεί δεδομένο ότι οι αξιώσεις αυτές είναι διακριτές όταν, στην υπόθεση Molenheide, κάνει λόγο για «ολική ή μερική άρση της παρακρατήσεως του δυναμένου να επιστραφεί υπολοίπου του ΦΠΑ»⁵. Στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας αναφέρθηκε επίσης στην πλήρη ή μερική μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε άλλη φορολογική περίοδο⁶. Το ίδιο ισχύει για τη μεταφορά μέρους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην υπόθεση Mednis⁷. Για τον λόγο αυτό και μόνο, η επιχειρηματολογία περί του αδιαίρετου χαρακτήρα της εκπτώσεως φόρου ή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ πρέπει να απορριφθεί.

38. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να συναχθεί ούτε από το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ και τη διατύπωση «από το συνολικό ποσό» ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου συνιστά αδιαίρετο δικαίωμα το οποίο το κράτος μέλος μπορεί να χορηγήσει μόνο πλήρως ή καθόλου.

2. Μπορεί το εθνικό δίκαιο να αποκλείσει τη μερική επιστροφή δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας ΦΠΑ;

39. Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 183 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ στην επόμενη φορολογική περίοδο –δυνατότητα της οποίας δεν έκανε χρήση η Τσεχική Δημοκρατία– είτε να προβούν στην επιστροφή του με βάση τις λεπτομέρειες που καθορίζουν. Το εθνικό δίκαιο αποκλείει εν προκειμένω την επιστροφή της διαφοράς μέχρις ότου ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

40. Εντούτοις, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προβλέπουν τα κράτη μέλη απαλλάσσεται από κάθε έλεγχο υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης⁸.

41. Συναφώς, πρέπει πρώτον να υπομνησθεί ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ εισροών, ο οποίος έχει επιβληθεί στα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης⁹.

42. Όπως έχει επανειλημμένα τονίσει το Δικαστήριο, το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται *αμέσως* για όλους τους φόρους που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών¹⁰.

5 Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 56).

6 Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 56).

7 Απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, σκέψη 38).

8 Αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2017, Bimotor (C-211/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2017:221, σκέψη 20), της 18ης Οκτωβρίου 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, σκέψη 23), της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 40), και της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 28), με παραπομπή από τις δύο τελευταίες στην απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, σκέψη 15).

9 Αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 42), της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 31), και της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 14). Ομοίως αποφάνθηκε το Δικαστήριο στην απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 47).

10 Αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 43), της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 32), της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 34), και της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 37) και εκεί μνημονευόμενη νομολογία.

43. Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η ύπαρξη καθαυτή του δικαιώματος προς έκπτωση ρυθμίζεται από τα άρθρα 167 έως 172 της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», ενώ τα άρθρα 178 έως 183 της οδηγίας αφορούν τις προϋποθέσεις ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος¹¹.

44. Συναφώς, το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι οι λεπτομέρειες που καθορίζουν συναφώς τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θίξουν την αρχή της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, το βάρος του φόρου αυτού¹².

45. Ειδικότερα, η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογου χρόνου σε ρευστό ή με ανάλογο τρόπο και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο¹³.

46. Τούτο θα συνέβαινε, ωστόσο, αν η καταβολή του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ καθυστερούσε απλώς και μόνο διότι ένα μικρότερο επιμέρους ποσό αμφισβητείται και ελέγχεται διεξοδικότερα. Επί παραδείγματι, μπορεί κανείς να σκεφτεί ένα υπόλοιπο ύψους 100 000 ευρώ και ένα αμφισβητούμενο επιμέρους ποσό μερικών εκατοντάδων ευρώ. Η καταβολή τόκων που προβλέπει η εθνική νομοθεσία σε περίπτωση που η διαδικασία ελέγχου υπερβεί τους πέντε μήνες ουδόλως μεταβάλλει το συμπέρασμα αυτό, δεδομένου ότι ο οικονομικός κίνδυνος δεν εξαλείφεται κατά τους πέντε πρώτους μήνες και το μειονέκτημα ταμειακής ρευστότητας δεν αντισταθμίζεται από την καταβολή των τόκων.

47. Επομένως, το άρθρο 183 της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει την άρνηση επιστροφής του μη αμφισβητούμενου μέρους της ζητηθείσας εκπτώσεως φόρου απλώς και μόνο διότι ένα άλλο μέρος αμφισβητείται ακόμη.

3. Περιορισμός βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ;

48. Ούτε από το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ μπορεί να συναχθεί δικαίωμα των κρατών μελών να περιορίζουν χρονικώς την έκπτωση του φόρου κατ' αυτόν τον τρόπο. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο και άλλες υποχρεώσεις για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, το επίμαχο εν προκειμένω μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δεν σχετίζεται με φοροδιαφυγή. Επομένως, δεν χωρεί επίκληση ούτε του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ για να δικαιολογήσει γιατί το μέρος αυτό υπολογίζεται και καταβάλλεται μόνο μετά από μερικά έτη.

11 Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 44). Πρβλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, σκέψη 30), και της 8ης Νοεμβρίου 2001, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-338/98, EU:C:2001:596, σκέψη 71).

12 Ρητώς στην απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 45).

13 Αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2017, Bimotor (C-211/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2017:221, σκέψη 33), της 18ης Οκτωβρίου 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, σκέψη 24), της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 45), της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψεις 33 και 64), και της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 17).

4. Ενδιάμεσο συμπέρασμα

49. Μπορεί συνεπώς να συναχθεί το ενδιάμεσο συμπέρασμα ότι τα άρθρα 179, 183 και 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν περιέχουν εξουσιοδότηση προς τα κράτη μέλη για τον χρονικό περιορισμό του συνολικού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αν μόνον ένα μέρος αυτού αμφισβητείται, ενώ το άλλο είναι μη αμφισβητούμενο.

Γ. Ύπαρξη ενός μη αμφισβητούμενου μέρους του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ

50. Εντούτοις, η Τσεχική και η Ισπανική Κυβέρνηση φρονούν ότι δεν μπορεί να υφίσταται μη αμφισβητούμενο μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεδομένου ότι αυτό, ως υπόλοιπο, εξαρτάται πάντα από τη συγκεκριμένη φορολογική οφειλή.

51. Όπως ορθώς επισημαίνουν η Επιτροπή καθώς και η Τσεχική και η Ισπανική Κυβέρνηση, η εξάρτηση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από το ύψος της φορολογικής οφειλής αποτελεί συνέπεια του υποχρεωτικού συμψηφισμού που προβλέπει το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ. Συνεπώς, όπου υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με τη δηλωθείσα φορολογική οφειλή, η φορολογική αρχή πρέπει να έχει τη δυνατότητα να τις ελέγξει εντός ευλόγου χρόνου και, εν ανάγκη, να υπολογίσει υψηλότερη φορολογική οφειλή, κάτι που ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα να μην απομένει πλέον πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

52. Συνεπώς, από πάγια νομολογία προκύπτει, αφενός, ότι το δικαίωμα εκπτώσεως μπορεί να ασκηθεί *αμέσως*¹⁴. Αφετέρου, πρέπει να παρέχεται στη φορολογική αρχή η δυνατότητα να ελέγχει τις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο. Αυτό ισχύει ιδίως, όταν, όπως προβλέπει το άρθρο 179 της οδηγίας ΦΠΑ, ο φορολογούμενος εκπίπτει ο ίδιος το ποσό από τη φορολογική οφειλή του και συνεπώς υπολογίζει ο ίδιος το ύψος του απομένοντος προς καταβολή φόρου ή το ύψος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Ο έλεγχος αυτός αφορά τόσο το ύψος της εκπτώσεως όσο και το ύψος της φορολογικής οφειλής, τα οποία είναι αμφότερα κρίσιμα για το ύψος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

53. Το Δικαστήριο έχει κρίνει συναφώς σε μια υπόθεση στην οποία η φορολογική αρχή είχε επιστρέψει μόνο ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και ο υποκείμενος στον φόρο προσέφυγε ζητώντας το υπόλοιπο του πιστωτικού υπολοίπου ότι η προθεσμία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μπορεί να παρατείνεται, προκειμένου να πραγματοποιηθεί φορολογικός έλεγχος, εφόσον η παράταση δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την ολοκλήρωση αυτής της διαδικασίας ελέγχου¹⁵. Τούτο όμως αφορούσε μόνο το *αμφισβητούμενο* μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

54. Το Δικαστήριο δεν καλείται εν προκειμένω να καθορίσει τη διάρκεια του εύλογου χρόνου για έναν τέτοιο έλεγχο του αμφισβητούμενου μέρους, ούτε να αποφανθεί περί του αν συντρέχει υπέρβασή του ή όχι μετά από σχεδόν τρία χρόνια. Η AGROBET δεν ζητεί την καταβολή του αμφισβητούμενου και υπό έλεγχο πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, αλλά τον υπολογισμό και την επιστροφή του μη αμφισβητούμενου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, το οποίο δεν χρήζει περαιτέρω ελέγχου. Με βάση τα πραγματικά περιστατικά που εκτέθηκαν από το αιτούν δικαστήριο, φαίνεται ότι υπάρχει ακόμη πιστωτικό υπόλοιπο, έστω και αν ληφθούν υπόψη όλες οι αμφιβολίες που εξέφρασε η φορολογική αρχή, οι οποίες αφορούν εν προκειμένω τις σχετικές με το κραμβέλαιο πράξεις. Συνεπώς, ορθώς η AGROBET υποστηρίζει ότι υφίσταται μη αμφισβητούμενο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

¹⁴ Αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 43), της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 34), και της 15ης Ιουλίου 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 37, και εκεί μνημονεύομενη νομολογία).

¹⁵ Αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2017, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, σκέψη 21), και της 12ης Μαΐου 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 53)· ομοίως, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 27).

55. Εντούτοις, θα ήθελα να υπογραμμίσω ότι το εν λόγω μη αμφισβητούμενο μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ δεν απαιτείται να είναι το ίδιο με το μη αμφισβητούμενο μέρος της *εκπτώσεως* ΦΠΑ το οποίο προφανώς διεκδικεί η AGROBET, αλλά εξαρτάται από το αν υπάρχουν επίσης αμφιβολίες ως προς το ύψος της φορολογικής οφειλής της AGROBET. Αν η φορολογική αρχή διέθετε αντικειμενικές ενδείξεις για την ύπαρξη μεγαλύτερης φορολογικής οφειλής, τούτο θα μείωνε το μη αμφισβητούμενο μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ παρά την ύπαρξη μη αμφισβητούμενης εκπτώσεως φόρου. Θεωρητικά, μπορεί επίσης να υφίσταται επίσης εναπομένουσα φορολογική οφειλή που δεν έχει ακόμη καταβληθεί. Αυτό όμως πρέπει να αποσαφηνιστεί από το αιτούν δικαστήριο.

Δ. Ταχεία καταβολή του μη αμφισβητούμενου μέρους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ

56. Το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, το οποίο δεν αμφισβητείται και δεν χρήζει περαιτέρω ελέγχου, πρέπει να καταβληθεί εγκαίρως. Τούτο προκύπτει από την αρχή της ουδετερότητας (βλ. σημεία 57 επ.), από τη λειτουργία της υποκείμενης στον φόρο επιχειρήσεως ως απλού φοροεισπράκτορα για λογαριασμό του κράτους (βλ. σημεία 63 και 64), καθώς και από τα θεμελιώδη δικαιώματα του υποκείμενου στον φόρο (βλ. σημεία 65 και 66.). Επιπλέον, η αποτελεσματική καταπολέμηση της απάτης δεν δικαιολογεί εν προκειμένω την επ' αόριστον καθυστέρηση της επιστροφής του μη αμφισβητούμενου μέρους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (βλ. σημεία 67 επ.).

1. Επί της αρχής της ουδετερότητας

57. Η αρχή της ουδετερότητας περιλαμβάνει δύο βασικές επιταγές. Αφενός, απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από απόψεως επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις¹⁶. Αφετέρου, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οι επιχειρήσεις που ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους πρέπει, καταρχήν, να απαλλάσσονται από την τελική επιβάρυνση με ΦΠΑ¹⁷, εφόσον η ίδια η επιχειρηματική δραστηριότητα εξυπηρετεί τον σκοπό της διενέργειας (καταρχήν¹⁸) υποκείμενων στον φόρο πράξεων¹⁹.

58. Αμφότερες οι εκφάνσεις της αρχής ασκούν επιρροή εν προκειμένω. Αφενός, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί κυρίως διασυνοριακές (απαλλασσόμενες από τον φόρο) παραδόσεις υφίσταται λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από τη νομοθεσία και την πρακτική της Τσεχικής Δημοκρατίας σε σχέση με τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος διενεργεί τις ίδιες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας. Σε περίπτωση αμφιβολιών ως προς το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε σχέση με ορισμένες εγχώριες πράξεις δεν θα προέκυπτε κανένα πρόβλημα ρευστότητας πριν από την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, διότι η έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσω του συμψηφισμού με υψηλότερες φορολογικές οφειλές από άλλες εγχώριες πράξεις.

59. Προκειμένου να αρνηθεί μια ενδεχομένως εσφαλμένη έκπτωση φόρου αυτού του είδους, η φορολογική αρχή θα πρέπει να εκδώσει εγκαίρως τη δέουσα πράξη υπολογισμού του φόρου, η οποία στη συνέχεια θα μπορούσε να υποβληθεί εγκαίρως (εν ανάγκη στο πλαίσιο αιτήσεως ασφαλιστικών μέτρων) σε δικαστικό έλεγχο. Η αμφισβήτηση αυτή θα αφορούσε κατ' αποτέλεσμα μόνον το αμφισβητούμενο μέρος, ενώ δεν θα επηρεάζει τη μη αμφισβητούμενη έκπτωση του φόρου.

16 Αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2008, Canterbury Hockey Club και Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, σκέψη 30), της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, σκέψη 20), και της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 22).

17 Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 25), και της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 39).

18 Εξαίρεση αποτελούν οι επίμαχες εν προκειμένω παραδόσεις διασυνοριακού χαρακτήρα που απαλλάσσονται από τον φόρο, οι οποίες κατά το άρθρο 169, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως.

19 Αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41), της 15ης Δεκεμβρίου 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, σκέψη 51), της 21ης Απριλίου 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, σκέψη 57), και προτάσεις μου στην υπόθεση Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, σημείο 25).

60. Αν όμως ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί τις ίδιες πράξεις στο πλαίσιο διασυνοριακής κυκλοφορίας εμπορευμάτων, τότε, κατά το τσεχικό δίκαιο, αρκούν απλές αμφιβολίες της φορολογικής αρχής όσον αφορά ορισμένες πράξεις, προκειμένου να μη καταβληθεί ούτε το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ που δεν αμφισβητείται. Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων δεν συμβιβάζεται με την αρχή της ουδετερότητας.

61. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια της έρευνας, η εξαγωγική επιχείρηση υποχρεώνεται να προχρηματοδοτήσει τον ΦΠΑ με δικά της έξοδα, μολονότι ο ΦΠΑ δεν αποσκοπεί στην επιβάρυνση της επιχείρησης. Επομένως, έχει εφαρμογή και η δεύτερη πτυχή της αρχής της ουδετερότητας.

62. Αυτού του είδους η διάκριση εις βάρος του διασυνοριακού εμπορίου προκαλεί σοβαρές ανησυχίες από τη σκοπιά του δικαίου της Ένωσης.

2. Η επιχείρηση ως φοροεισπράκτορας για λογαριασμό του κράτους

63. Αφετέρου, επηρεάζεται επίσης η λειτουργία της επιχείρησης ως φοροεισπράκτορα για λογαριασμό του κράτους και προς το συμφέρον του Δημοσίου Ταμείου²⁰. Αν ο σκοπός του ΦΠΑ είναι η επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή και, για την επίτευξη του σκοπού αυτού, ο επιχειρηματίας έχει απλώς την υποχρέωση να εισπράττει τον ΦΠΑ από τον αντισυμβαλλόμενο του και να τον αποδίδει στον δικαιούχο του φόρου, τότε η εμφάνιση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 183 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί στην πραγματικότητα εξαίρεση.

64. Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, ο επιχειρηματίας δεν εισπράττει απλώς και εν συνεχεία αποδίδει τον ΦΠΑ στο κράτος, αλλά τον χρηματοδοτεί αρχικά ο ίδιος. Ωστόσο, η προχρηματοδότηση ενός φόρου ο οποίος δεν έχει στην πραγματικότητα ως σκοπό την επιβάρυνση του επιχειρηματία πρέπει να είναι όσο το δυνατόν χαμηλότερη υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας. Τούτο δεν συμβαίνει όταν αρκούν αμφιβολίες σχετικά με ορισμένες πράξεις προκειμένου η προχρηματοδότηση των αμφισβητούμενων πράξεων να συνεχιστεί επί έτη ή επ' αόριστον.

3. Οι υποχρεώσεις συμμορφώσεως του δικαιούχου του φόρου προς τα θεμελιώδη δικαιώματα

65. Τέλος, τα θεμελιώδη δικαιώματα επιβάλλουν την ταχεία καταβολή του μη αμφισβητούμενου μέρους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Ακόμη και όταν συλλέγει ΦΠΑ για λογαριασμό του κράτους, μια επιχείρηση παραμένει φορέας θεμελιωδών δικαιωμάτων. Τα μέτρα υπολογισμού του ΦΠΑ αποτελούν εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 51 του Χάρτη. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη οφείλουν να σέβονται τα θεμελιώδη δικαιώματα της Ένωσης κατά την εφαρμογή και την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ.

66. Δεν απαιτείται να κριθεί εν προκειμένω αν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί, όπως στην ΕΣΔΑ²¹, ως ιδιοκτησία (εν προκειμένω άρθρο 17 του Χάρτη) ή αν ο χρονικός αποκλεισμός του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αφορά περισσότερο την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (άρθρο 15 του Χάρτη) ή την επιχειρηματική ελευθερία (άρθρο 16 του Χάρτη). Σε κάθε περίπτωση υφίσταται προσβολή των θεμελιωδών δικαιωμάτων της επιχείρησης όταν αυτή υποχρεούται να προχρηματοδοτεί έναν κατ' ουσίαν ξένο φόρο. Μια τέτοια προσβολή μπορεί ασφαλώς να δικαιολογηθεί. Τούτο όμως μόνο εφόσον είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας.

²⁰ Ρητώς στις αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21), και της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25).

²¹ ΕΔΔΑ, αποφάσεις της 7ης Ιουλίου 2011 – 39766/05, § 32 επ. – Serkov κατά Ουκρανίας, και της 22ας Ιανουαρίου 2009 – 3991/03, § 57 – Bulves κατά Βουλγαρίας.

4. Αναλογικότητα στο πλαίσιο της αποτελεσματικής καταπολέμησης της απάτης

67. Αυτό όμως δεν συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση. Ασφαλώς, τα κράτη μέλη έχουν έννομο συμφέρον να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων τους. Επιπλέον, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχομένων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία ΦΠΑ²².

68. Τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η κοινοτική νομοθεσία, όπως είναι, εν προκειμένω, το θεμελιώδες δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ²³. Κατά συνέπεια, τα μέσα αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ²⁴.

69. Υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι η γενική ανάγκη ελέγχου ενός υποκειμένου στον φόρο –ιδίως ενός νέου υποκειμένου στον φόρο– δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μόλις έξι μήνες αργότερα, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει τη δυνατότητα να άρει την υπόνοια φοροδιαφυγής²⁵. Ανάλογες σκέψεις διατύπωσε το Δικαστήριο και για τη γενική καθυστέρηση μέρους του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από έναν μήνα σε ένα έτος²⁶.

70. Το ίδιο πρέπει να ισχύει επίσης όταν το μόνο ζήτημα που ανακύπτει είναι το κατά πόσον ο υποκείμενος στον φόρο όφειλε να γνωρίζει ότι ένας τρίτος, με τον οποίο συναλλάσσεται, εμπλέκεται σε φοροδιαφυγή, η υπόνοια όμως αυτή αφορά μόνο μέρος των πράξεων και μέρος της εκπτώσεως του φόρου. Τούτο διότι ο αποκλεισμός του συνόλου του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για αόριστο χρονικό διάστημα είναι δυσανάλογα επαχθής αν μόνο ένα μέρος των δηλωθεισών πράξεων και ένα μέρος της δηλωθείσας εκπτώσεως φόρου αμφισβητούνται και συνεπώς χρήζουν ελέγχου.

71. Αυτό είναι πιο εμφανές στις περιπτώσεις όπου οι αμφιβολίες αφορούν μόνον ένα μικρό τμήμα των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο (για παράδειγμα όταν, μεταξύ των χιλίων πράξεων που διενεργήθηκαν, μία είχε ως αποδέκτη της παροχής έναν φοροφυγά), ενώ δεν αμφισβητείται ότι το μεγαλύτερο μέρος των δραστηριοτήτων δηλώθηκε ορθά.

72. Ένα εξίσου πρόσφορο αλλά ηπιότερο μέσο για την αποφυγή απώλειας φορολογικών εσόδων μέσω ενδεχόμενης εμπλοκής σε φοροδιαφυγή τρίτου στην Πολωνία είναι ο υπολογισμός του φόρου που λαμβάνει υπόψη μια τέτοια εμπλοκή και υπολογίζει αναλόγως κατά τα λοιπά τις μη αμφισβητούμενες πράξεις και το μη αμφισβητούμενο μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ. Ένα άλλο πιο ήπιο και εξίσου πρόσφορο μέσο θα ήταν ο προσωρινός υπολογισμός με παροχή ασφάλειας (π.χ. τραπεζικής εγγυήσεως) που θα καλύπτει τον υπό εξέταση και επαπειλούμενο κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων (η οποία θα μπορούσε να προκύψει από μια ενδεχομένως υψηλότερη φορολογική οφειλή), το οποίο, εξάλλου, προτάθηκε από την AGROBET.

22 Απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 22)· πρβλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 54), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 71), και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 47).

23 Αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 23), της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 52 και 53), και της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψεις 46 και 47).

Ρητώς, όσον αφορά την αναλογικότητα στο πλαίσιο της καταπολέμησης της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψεις 19 και 20).

24 Πρβλ. αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 49), της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121, σκέψη 92), και της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfria κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 52).

25 Απόφαση της 10ης Ιουλίου 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, σκέψη 24).

26 Απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, σκέψεις 33 επ.).

VI. Πρόταση

73. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα που υπέβαλε το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) ως ακολούθως:

Δεν συνάδει προς τα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, υπό το πρίσμα της αρχής της ουδετερότητας, η επ' αόριστον καθυστέρηση του υπολογισμού και της καταβολής του μη αμφισβητούμενου μέρους του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ μέχρις ότου ελεγχθεί επαρκώς το αμφισβητούμενο μέρος του ζητηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.