



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
της 18ης Μαρτίου 2021¹

Υπόθεση C-855/19

G. sp. z o.o.
κατά

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny
(Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων κινητήρων – Υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του φόρου – Πενθήμερη προθεσμία από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια – Άρθρο 110 ΣΛΕΕ – Απαγόρευση επιβολής υψηλότερων εσωτερικών φόρων επί των προϊόντων των λοιπών κρατών μελών – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 273 – Μέτρα που αποσκοπούν στην αποφυγή της απάτης – Άρθρα 62 και 69 – Απαιτητό του φόρου – Δεν συντρέχει – Άρθρο 206 – Έννοια των “προκαταβολών” – Προκαταβολή φόρου που δεν έχει καταστεί απαιτητός – Βάση υπολογισμού – Ακαθάριστο ποσό υπολογιζόμενο επί φορολογητέας πράξεως – Καθαρό ποσό του φόρου υπολογισθέν για το σύνολο της φορολογικής περιόδου»

I. Εισαγωγή

1. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, καθώς και των άρθρων 69, 206 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ².
2. Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας G. sp. z o.o. (στο εξής: αναιρεσείουσα της κύριας δίκης) κατά του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Bydgoszczy, Πολωνία) (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων κινητήρων, η οποία έχει επιβληθεί με σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

² Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/856 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016 (ΕΕ 2016, L 142, σ. 12) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).

3. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης αμφισβήτησε το κύρος, σε σχέση με το δίκαιο της Ένωσης, της εν λόγω υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής, δυνάμει της οποίας υποχρεώθηκε να καταβάλει το ακαθάριστο ποσό του φόρου που υπολογίστηκε χωρίς να ληφθεί υπόψη το δικαίωμά της προς έκπτωση, επί εκάστης ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων, τούτο δε εντός πενήμερης προθεσμίας από την εισαγωγή τους στην εθνική επικράτεια.

4. Για τους λόγους που εκτίθενται κατωτέρω, φρονώ ότι τα άρθρα 62 και 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ αντιτίθενται στην ως άνω υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής, κατά το μέτρο που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να απαιτεί καταβολή από τον υποκείμενο στον φόρο, πριν ο φόρος καταστεί *απαιτητός*.

5. Επιπλέον, μια τέτοια εκ των προτέρων καταβολή δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προκαταβολή κατά την έννοια του άρθρου 206 της εν λόγω οδηγίας. Αφενός, οι προκαταβολές αυτές μπορούν να αφορούν μόνο φόρο που έχει καταστεί *απαιτητός* δυνάμει των προμνημονευθεισών διατάξεων. Αφετέρου, οι προκαταβολές αυτές πρέπει να αφορούν το *καθαρό ποσό* του φόρου, το οποίο έχει υπολογισθεί για το σύνολο της φορολογικής περιόδου, και όχι το ακαθάριστο ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται για φορολογητέα πράξη, θεωρούμενη μεμονωμένα.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

6. Το άρθρο 62 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Νοούνται ως:

- 1) “γενεσιουργός αιτία του φόρου”, το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,
- 2) “απαιτητό του φόρου”, το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»

7. Το άρθρο 68 της οδηγίας αυτής έχει ως ακολούθως:

«Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά τον χρόνο που θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους.»

8. Κατά το άρθρο 69 της εν λόγω οδηγίας:

«Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά την έκδοση του τιμολογίου ή κατά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 222 πρώτο εδάφιο, αν δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο έως την προθεσμία αυτή.»

9. Το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.»

10. Το άρθρο 222 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τις παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 138 ή για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται από τον πελάτη κατ' εφαρμογή του άρθρου 196, πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο το αργότερο τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί εκείνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία.

Για άλλες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν στους υποκείμενους στον φόρο χρονικές προθεσμίες για την έκδοση τιμολογίων.»

11. Το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«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.»

B. Το πολωνικό δίκαιο

12. Το άρθρο 20, παράγραφος 5, του *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (νόμου περί ΦΠΑ), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2016, θέση 710), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου από τον υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας, το αργότερο δε την 15η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση του αγαθού της ενδοκοινοτικής απόκτησης [...]».

13. Βάσει του άρθρου 99, παράγραφος 11a, του νόμου περί ΦΠΑ, σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου αυτού, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στον προϊστάμενο του αρμοδίου για την εκκαθάριση του ειδικού φόρου κατανάλωσης τελωνείου, με τα ποσά του μηνιαίως οφειλόμενου φόρου, έως την 5η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

14. Κατά το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του εν λόγω νόμου:

«Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων, τα οποία μνημονεύονται στο παράρτημα 2 του *ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης[, στο εξής: νόμος σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης]) και των οποίων η παραγωγή ή η εμπορία απαιτεί τη χορήγηση άδειας σύμφωνα με τις διατάξεις του *ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne*

(νόμου της 10ης Απριλίου 1997 για την ενέργεια), ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται, χωρίς ειδοποίηση από τον προϊστάμενο του τελωνείου, να υπολογίσει και να καταβάλει το ποσό του φόρου στον λογαριασμό του αρμοδίου για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης τελωνείου:

- 1) εντός 5 ημερών από την ημέρα άφιξης των αγαθών αυτών στον καθορισμένο από τη σχετική άδεια χώρο παραλαβής προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης –εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του νόμου [σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης], από εγγεγραμμένο παραλήπτη, εφαρμοζόμενου του καθεστώτος αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης·
- 2) εντός 5 ημερών από την ημέρα εισαγωγής των αγαθών αυτών σε φορολογική αποθήκη από το έδαφος άλλου κράτους μέλους·
- 3) κατά τη στιγμή της μεταφοράς των αγαθών αυτών στο εθνικό έδαφος –εφόσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Τον Δεκέμβριο του 2016 η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης πραγματοποίησε είκοσι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πετρελαίου κινήσεως συνολικής ποσότητας 3 190,874 m³.

16. Η φορολογική αρχή διευκρίνισε ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τις οποίες πραγματοποίησε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης υπάγονταν στη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, δηλαδή αυτήν της τοποθέτησης των αγαθών αυτών σε φορολογική αποθήκη από το έδαφος άλλου κράτους μέλους.

17. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ επί των αποκτήσεων αυτών, συνολικού ποσού 1 530 766 πολωνικών ζλότι (PLN) (περίπου 337 319,59 ευρώ), εντός της πενήμερης προθεσμίας από την εισαγωγή του πετρελαίου κινήσεως στην εθνική επικράτεια, όπως απαιτείται από το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ. Επιπλέον, δεν υπέβαλε μηνιαία δήλωση, έως την 5η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, όπως απαιτείται από το άρθρο 99, παράγραφος 11a, του νόμου αυτού.

18. Με απόφαση της 6ης Απριλίου 2018, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης έπρεπε, δυνάμει πράξεως επιβολής φόρου για τον Δεκέμβριο του 2016, να εξοφλήσει αμελλητί τον ΦΠΑ που οφείλονταν για τις επίμαχες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, προσαυξημένο με τόκους υπερημερίας υπολογιζόμενους από την επομένη της λήξεως της προθεσμίας πληρωμής του.

19. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικού πρωτοδικείου περιφέρειας Bydgoszcz, Πολωνία), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 10ης Ιουλίου 2018.

20. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, αμφισβητώντας τη νομιμότητα του άρθρου 103, παράγραφος 5 α, του νόμου περί ΦΠΑ σε σχέση με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, καθώς και με τα άρθρα 69 και 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

21. Το αιτούν δικαστήριο εξέθεσε ότι το άρθρο 103, παράγραφος 5 α, του νόμου περί ΦΠΑ αποτελεί μέρος «δέσμης μέτρων για τα καύσιμα» που θεσπίστηκε σε εθνικό επίπεδο και τέθηκε σε εφαρμογή την 1η Αυγούστου 2016, δηλαδή ενός συνόλου τροποποιήσεων για την αυστηρότερη ρύθμιση της είσπραξης του ΦΠΑ επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων κινητήρων, ώστε να αποτρέπεται η απάτη σχετικά με τον ΦΠΑ στη διασυνοριακή εμπορία καυσίμων.

22. Το αιτούν δικαστήριο περιέγραψε ως ακολούθως τις πρακτικές συνέπειες του νέου αυτού καθεστώτος για τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι προβαίνουν σε ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων, όπως η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης.

23. Στο πλαίσιο του κοινού καθεστώτος που εφαρμόζεται στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ο αποκτών, κατά κανόνα, δηλώνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ και προβάλλει το δικαίωμά του στην έκπτωση φόρου με την ίδια δήλωση, εφόσον υποβάλει τη δήλωση αυτήν έως την 25η ημέρα του μηνός που ακολουθεί εκάστη φορολογική περίοδο (μηνιαία ή τριμηνιαία).

24. Υπό το νέο καθεστώς που εισήγαγε το άρθρο 103, παράγραφος 5α, του νόμου περί ΦΠΑ, έχει θεσπισθεί σημαντικά συντομότερη προθεσμία καταβολής του ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων, ώστε ο εν λόγω ΦΠΑ να πρέπει να αποδίδεται εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων στην εθνική επικράτεια.

25. Στην πράξη, ο υποκείμενος στον φόρο καταβάλλει τον ΦΠΑ που οφείλεται επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων κινητήρων πριν από την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ που αφορά τις αποκτήσεις αυτές, η δε δήλωση αυτή πρέπει να υποβληθεί το αργότερο έως την 5η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα εντός του οποίου γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, δυνάμει του άρθρου 99, παράγραφος 11α, του νόμου αυτού.

26. Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί τέτοιες αποκτήσεις δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση παρά μόνο με τη δήλωση την οποία υποβάλλει μετά την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ. Συνεπώς, σε αντίθεση με το κοινό καθεστώς που εφαρμόζεται στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, υφίσταται χρονική απόκλιση μεταξύ του χρόνου καταβολής του ΦΠΑ, που είναι απαιτητός εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια, και της εκπτώσεως αυτού του ΦΠΑ, η οποία θα πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο κατάθεσης της δήλωσης ΦΠΑ.

27. Λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων αυτών, το αιτούν δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς το συμβατό του θεσπισθέντος με το άρθρο 103, παράγραφος 5α, του νόμου περί ΦΠΑ καθεστώτος με πλείονες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης.

28. Καταρχάς, το δικαστήριο αυτό διερωτάται ως προς τον συμβατό χαρακτήρα του νέου αυτού καθεστώτος με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ και το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το ζήτημα αυτό δεν αφορά τις διαφορετικές ρυθμίσεις μεταξύ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων κινητήρων και των λοιπών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, όπως περιγράφηκε ανωτέρω, αλλά την ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων κινητήρων και των εσωτερικών παραδόσεων καυσίμων.

29. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ακολούθως, αν η υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του φόρου, όπως αυτή επιβάλλεται από το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ, είναι συμβατή με το άρθρο 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο ρυθμίζει το απαιτητό του φόρου.

30. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον η εν λόγω υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής μπορεί ενδεχομένως να χαρακτηριστεί ως προκαταβολή του ΦΠΑ, της οποίας επιτρέπεται η είσπραξη κατά το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Επισημαίνει, συναφώς, ότι το ποσό προς πληρωμή από τον υποκείμενο στον φόρο είναι το «ακαθάριστο» ποσό ΦΠΑ, δηλαδή το οφειλόμενο ποσό του φόρου επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων προ εκπτώσεως.

31. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αντιβαίνουν στο άρθρο 110 [ΣΛΕΕ] και στο άρθρο 273 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] διατάξεις όπως το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου [περί ΦΠΑ], το οποίο προβλέπει ότι, σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται, χωρίς ειδοποίηση από τον προϊστάμενο του τελωνείου, να υπολογίσει και να καταβάλει το ποσό του φόρου στον λογαριασμό του αρμοδίου για την καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης τελωνείου:

α) εντός 5 ημερών από την ημέρα άφιξης των αγαθών αυτών στον καθορισμένο από την σχετική άδεια χώρο παραλαβής προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης –εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του νόμου [σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης], από εγγεγραμμένο παραλήπτη, εφαρμοζόμενου του καθεστώτος αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης:

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

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

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

α) εντός 5 ημερών από την ημέρα άφιξης των αγαθών αυτών στον καθορισμένο από την σχετική άδεια χώρο παραλαβής προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης –εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του νόμου [σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης], από εγγεγραμμένο παραλήπτη, εφαρμοζόμενου του καθεστώτος αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης:

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

γ) κατά τη στιγμή της μεταφοράς των αγαθών αυτών στο εθνικό έδαφος –εφόσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, όταν γίνεται δεκτό ότι τα ανωτέρω ποσά δεν αποτελούν προκαταβολή του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας [περί ΦΠΑ];

3) Χάνει τη νομική της υπόσταση η μη εμπροθέσμως καταβληθείσα προκαταβολή του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], μετά το πέρας της φορολογικής περιόδου για την οποία πρέπει να καταβληθεί;»

32. Η αίτηση προδικαστικής απόφασεως κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 22 Νοεμβρίου 2019.

33. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης, η Πολωνική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Οι εν λόγω μετέχοντες στη διαδικασία απάντησαν επίσης εγγράφως στις ερωτήσεις που έθεσε το Δικαστήριο στις 27 Νοεμβρίου 2020.

IV. Ανάλυση

34. Με τα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του συμβατού της υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ καθώς και με τα άρθρα 69, 206 και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Από την απόφαση περί παραπομπής συνάγεται ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης όφειλε, δυνάμει της εν λόγω υποχρέωσης, να καταβάλει ολόκληρο το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ για κάθε ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων κινητήρων εντός 5 ημερών από την εισαγωγή τους στην εθνική επικράτεια.

35. Θεωρώ σκόπιμο, για λόγους σαφήνειας, να διαρθρώσω την ανάλυσή μου σε τέσσερα μέρη.

36. Πρώτον, θα απορρίψω την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως που απαγορεύεται από το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, λόγω μη παρεμφερούς χαρακτήρα των εσωτερικών πράξεων, αφενός, και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, αφετέρου, όσον αφορά τον κίνδυνο φοροδιαφυγής στον τομέα του ΦΠΑ.

37. Δεύτερον, θα εξετάσω τη δυνατότητα επιβολής τέτοιας υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως μέτρου που αποσκοπεί στην αποτροπή της απάτης. Μολονότι η δυνατότητα αυτή δεν αποκλείεται, εξαρτάται, ωστόσο, από την τήρηση των λοιπών διατάξεων της εν λόγω οδηγίας, ιδίως δε όσων αφορούν το απαιτητό του φόρου.

38. Τρίτον, θα εκθέσω τους λόγους για τους οποίους αυτή η υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής δεν είναι συμβατή με τα άρθρα 62 και 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το μέτρο που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να απαιτεί καταβολή από τον υποκείμενο στον φόρο πριν ο φόρος καταστεί *απαιτητός*, δεδομένου ότι η δυνατότητα εισπράξεως προκαταβολών, που προβλέπεται στο άρθρο 206 της οδηγίας αυτής, μπορεί να αφορά μόνο φόρο ο οποίος έχει καταστεί απαιτητός δυνάμει των προαναφερθεισών διατάξεων.

39. Τέταρτον, επικουρικός, θα διευκρινίσω για ποιον λόγο αντιβαίνει στο άρθρο 206 της προμνημονευθείσας οδηγίας η εισπραξη προκαταβολών επί του *ακαθάριστου* ποσού της φορολογητέας πράξεως, θεωρούμενης μεμονωμένα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα προς έκπτωση του υποκειμένου στον φόρο.

A. Επί του συμβατού χαρακτήρα της υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ (πρώτο προδικαστικό ερώτημα)

40. Η Πολωνική Κυβέρνηση υποστήριξε, καταρχάς, ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής για τον λόγο ότι η οδηγία περί ΦΠΑ προέβη σε πλήρη εναρμόνιση.

41. Κατά πάγια νομολογία, οποιοδήποτε εθνικό μέτρο σχετικό με τομέα ο οποίος έχει αποτελέσει αντικείμενο πλήρους εναρμόνισης σε επίπεδο Ένωσης πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τις διατάξεις του μέτρου αυτού εναρμόνισης και όχι εκείνες του πρωτογενούς δικαίου³.

42. Βεβαίως, ορισμένες διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν καταλείπουν κανένα περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη, ιδίως όσες αφορούν τον ορισμό της ενδοκοινοτικής απόκτησης, τον ορισμό της εισαγωγής⁴ ή, ακόμη, τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής⁵.

43. Ωστόσο, άλλες διατάξεις αναγνωρίζουν στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια, σε ορισμένες περιπτώσεις ευρεία, κατά τρόπο ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι η οδηγία αυτή προέβη σε πλήρη εναρμόνιση ως όλες τις πτυχές του ζητήματος⁶. Τούτο ισχύει ιδίως όσον αφορά το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, επί του οποίου υποβλήθηκε στο Δικαστήριο το προδικαστικό ερώτημα στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως και το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν ορισμένα μέτρα για τη διασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως φόρου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής⁷.

44. Θεωρώ, συνεπώς, ότι οι διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου, περιλαμβανομένου του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, τυγχάνουν σαφώς εφαρμογής στην περίπτωση των μέτρων αυτών. Επισημαίνω ότι το Δικαστήριο αποφάνθηκε συγχρόνως επί της ερμηνείας της νομοθεσίας περί ΦΠΑ και του άρθρου 110 ΣΛΕΕ στην απόφαση *Dansk Denkavit*⁸, η οποία αφορούσε υπόθεση με ορισμένες ομοιότητες με την παρούσα υπόθεση.

45. Κατόπιν της ως άνω διευκρίνισης, επισημαίνω επίσης ότι το ζήτημα αυτό έχει αποκλειστικώς τυπική σημασία, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, δεδομένου ότι το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ περιλαμβάνει, ως προϋπόθεση του κύρους των λαμβανομένων μέτρων, την

³ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 2003, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, σκέψη 64), της 1ης Ιουλίου 2014, *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037, σκέψη 57), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2020, *Hidroelectrica* (C-648/18, EU:C:2020:723, σκέψη 25).

⁴ Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Campos Sánchez-Bordona στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις *Eurogate Distribution* και *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:1, σημείο 106).

⁵ Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:568, σημείο 50) και απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822, σημείο 34).

⁶ Βλ. στο ίδιο πνεύμα, όσον αφορά την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ 1992, L 76, σ. 1), προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Cruz Villalón στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-216/11, EU:C:2012:819, σημείο 49) και απόφαση της 14ης Μαρτίου 2013, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-216/11, EU:C:2013:162, σημείο 28).

⁷ Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Elmer στην υπόθεση *Eismann* (C-217/94, EU:C:1996:183, σημείο 29).

⁸ Απόφαση της 10ης Ιουλίου 1984 (42/83, EU:C:1984:254, σκέψη 27). Η υπόθεση εκείνη αφορούσε δανική νομοθεσία που καθόριζε περιόδους τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού και προθεσμίες καταβολής για τον ΦΠΑ λόγω εισαγωγής διαφορετικών από τις αντίστοιχες προθεσμίες καταβολής του ΦΠΑ κατά τις εθνικές διατάξεις.

απαγόρευση των διακρίσεων μεταξύ εσωτερικών πράξεων, αφενός, και πράξεων μεταξύ των κρατών μελών, αφετέρου, ενσωματώνοντας με αυτόν τον τρόπο την απαγόρευση που επιβάλλει το άρθρο 110 ΣΛΕΕ.

46. Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ απαγορεύει την εκ μέρους των κρατών μελών επιβολή στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικών φόρων υψηλότερων από εκείνους που βαρύνουν τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα.

47. Επισημαίνω ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και οι εσωτερικές παραδόσεις συνεπάγονται, εν τέλει, την καταβολή του ίδιου ποσού ΦΠΑ, όπως τόνισαν η φορολογική αρχή και η Πολωνική Κυβέρνηση. Τα δύο αυτά είδη συναλλαγών υπάγονται συγκεκριμένα στον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ και θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών.

48. Τούτο εγείρει το ζήτημα κατά πόσον υφίσταται ενδεχόμενο *ταμειακό μειονέκτημα* που επιβαρύνει τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων σε σχέση με τις εσωτερικές παραδόσεις καυσίμων. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι η πρόβλεψη βραχύτερων προθεσμιών καταβολής όσον αφορά τους εσωτερικούς φόρους που επιβαρύνουν τα προϊόντα άλλων κρατών μελών είναι, κατ' αρχήν, αντίθετη στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ⁹.

49. Ως εκ τούτου, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, οι υποκείμενοι στον φόρο που αποκτούν ενδοκοινοτικά καύσιμα κινητήρων υποχρεούνται να καταβάλλουν τον ΦΠΑ εντός συντομότερης προθεσμίας από ό,τι οι υποκείμενοι στον φόρο που αγοράζουν καύσιμα στο πλαίσιο εσωτερικών παραδόσεων.

50. Όπως εξήγησαν η φορολογική αρχή και η Πολωνική Κυβέρνηση, υφίσταται ορισμένη ομοιότητα, ως προς την καταβολή του ΦΠΑ, μεταξύ των καθεστώτων που ισχύουν για τα δύο είδη συναλλαγών.

51. Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται, δυνάμει του άρθρου 103, παράγραφος 5α, του νόμου περί ΦΠΑ, να καταβάλει τον ΦΠΑ στο Δημόσιο εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων στην εθνική επικράτεια. Με τη μεταγενέστερη δήλωσή του, θα αποκτήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ποσού αυτού του ΦΠΑ.

52. Σε περίπτωση εσωτερικής παραδόσεως καυσίμων κινητήρων, ο πωλητής υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο προς τον αγοραστή για το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ. Στην πράξη, ο αγοραστής δεν αποδίδει τον ΦΠΑ απευθείας στο Δημόσιο, αλλά στον πωλητή, ο τελευταίος δε επιβαρύνεται με την απόδοση αυτού του ΦΠΑ στο Δημόσιο, υπό την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής θα αποκτήσει δικαίωμα έκπτωσης του εν λόγω ΦΠΑ με τη μεταγενέστερη δήλωσή του.

53. Συνεπώς, σε αμφότερες τις περιπτώσεις (ενδοκοινοτική απόκτηση ή εσωτερική παράδοση αγαθών), ο αγοραστής πρέπει να «προκαταβάλει» το συνολικό ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ επί της αγοράς καυσίμων κινητήρων, υπό την προϋπόθεση ότι θα αποκτήσει το δικαίωμα έκπτωσης αυτού του ΦΠΑ με τη μεταγενέστερη δήλωσή του.

⁹ Βλ. αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 1980, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (55/79, EU:C:1980:56, σκέψη 9), της 10ης Ιουλίου 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, σκέψη 30), της 17ης Ιουνίου 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, σκέψεις 23 και 24), και της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, σκέψη 48).

54. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίσεων, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, σε ποιες περιπτώσεις οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων συνεπάγονται ταμειακό μειονέκτημα σε σχέση με τις εσωτερικές παραδόσεις καυσίμων κινητήρων; Η ύπαρξη αυτού του ταμειακού μειονεκτήματος εξαρτάται από τους συμφωνηθέντες όρους πληρωμής, στο πλαίσιο των εσωτερικών παραδόσεων καυσίμων κινητήρων, μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή, όπως ορθώς επισήμαναν η φορολογική αρχή και η Πολωνική Κυβέρνηση.

55. Με σαφέστερη διατύπωση, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ενέχουν τον κίνδυνο ταμειακού μειονεκτήματος, οσάκις η προθεσμία πληρωμής που έχει συμφωνηθεί στο πλαίσιο των εσωτερικών παραδόσεων είναι *μεγαλύτερη* εκείνης που τάσσεται με το άρθρο 103, παράγραφος 5α, του νόμου περί ΦΠΑ, δηλαδή προθεσμίας 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια. Επαναλαμβάνοντας τη διατύπωση που χρησιμοποίησαν τόσο η φορολογική αρχή όσο και η Πολωνική Κυβέρνηση, η προθεσμία που συμφωνείται μεταξύ των συμβαλλομένων μερών στο πλαίσιο εσωτερικής παραδόσεως δύναται, στην πράξη, να είναι τόσο μικρότερη όσο και μεγαλύτερη από 5 ημέρες.

56. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, υφίσταται παράβαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ όταν ο φόρος που επιβάλλεται στο εισαγόμενο προϊόν και αυτός που πλήττει το ομοειδές εγχώριο προϊόν υπολογίζονται κατά διαφορετικό τρόπο και σύμφωνα με διαφορετικές μεθόδους, με αποτέλεσμα, *έστω και σε ορισμένες μόνον περιπτώσεις*, τη μεγαλύτερη επιβάρυνση του εισαγόμενου προϊόντος¹⁰. Επομένως, το φορολογικό σύστημα μπορεί να θεωρηθεί συμβατό με το άρθρο 110 ΣΛΕΕ μόνον εάν αποδεικνύεται ότι είναι διαρρυθμισμένο κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποκλείεται *σε κάθε περίπτωση* η βαρύτερη φορολόγηση των εισαγομένων προϊόντων σε σχέση με τα ομοειδή εγχώρια προϊόντα¹¹.

57. Κατ' εφαρμογήν της εν λόγω νομολογίας, το γεγονός ότι οι υποκείμενοι στον φόρο που αποκτούν ενδοκοινοτικά καύσιμα κινητήρων υποχρεώνονται, *σε ορισμένες περιπτώσεις*, να καταβάλλουν τον ΦΠΑ πιο σύντομα από τους υποκείμενους στον φόρο που αγοράζουν καύσιμα κινητήρων στο πλαίσιο εσωτερικών παραδόσεων αρκεί, κατ' αρχήν, για να διαπιστωθεί παράβαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ.

58. Εντούτοις, απομένει να εξεταστεί αν το άρθρο 110 ΣΛΕΕ επιβάλλει απόλυτη απαγόρευση, υπό την έννοια ότι απαγορεύει *κάθε* εσωτερική επιβάρυνση πλήττουσα βαρύτερα τα προϊόντα των άλλων κρατών μελών ή αν η υποχρέωση αυτή συνοδεύεται από ορισμένη ευελιξία η οποία επιτρέπει στο οικείο κράτος μέλος να *δικαιολογήσει* μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση.

59. Επισημαίνεται συναφώς ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ δεν συνοδεύεται από ρήτρα δικαιολογήσεως, όπως συμβαίνει, μεταξύ άλλων, με τις διατάξεις περί απαγορεύσεως των περιορισμών της ελεύθερης κυκλοφορίας¹². Σύμφωνα με τη διατύπωση του Δικαστηρίου, «*άπαξ έχει αποδειχθεί η δυσμενής διάκριση, το άρθρο [110 ΣΛΕΕ] δεν προβλέπει καμία δυνατότητα δικαιολογήσεως για το οικείο κράτος*»¹³.

¹⁰ Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 2ας Απριλίου 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, σκέψη 34), της 19ης Μαρτίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-10/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:171, σκέψη 23), και της 15ης Μαρτίου 2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, σκέψη 41).

¹¹ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 19ης Μαρτίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-10/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:171, σκέψη 24), της 19ης Δεκεμβρίου 2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, σκέψη 28), και της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, σκέψη 46).

¹² Παραδείγματος χάριν, το άρθρο 36 ΣΛΕΕ συνιστά ρήτρα δικαιολογήσεως για την άμβλυνση των απαγορεύσεων που καθορίζονται στα άρθρα 34 και 35 ΣΛΕΕ.

¹³ Απόφαση της 17ης Ιουνίου 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, σκέψη 24). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Υ. Βοτ στην υπόθεση Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, σημείο 57).

60. Εντούτοις, η κατά το άρθρο 110 ΣΛΕΕ¹⁴ αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων συνεπάγεται, σε περίπτωση διαφορετικής μεταχειρίσεως όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, ότι οι προβλεπόμενες καταστάσεις είναι *παρεμφερείς*.

61. Η Επιτροπή, όμως, υποστήριξε ότι η κατάσταση των υποκειμένων στον φόρο που προμηθεύονται καύσιμα κινητήρων στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως δεν είναι παρεμφερής εκείνης όσων προμηθεύονται καύσιμα στο πλαίσιο εσωτερικής παραδόσεως, οπότε η υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής που προβλέπεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν αντιβαίνει προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ.

62. Η Επιτροπή υπενθύμισε, συναφώς, ότι, στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος που θεσπίστηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ¹⁵, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χαρακτηρίζονται από την παράδοση, στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού, προϊόντος που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Η ενδοκοινοτική παράδοση εκ μέρους του αγοραστή απαλλάσσεται, συγκεκριμένα, στη χώρα καταγωγής, εναπόκειται δε στον υποκείμενο στον φόρο που προβαίνει σε ενδοκοινοτική απόκτηση, στη χώρα προορισμού, να προσδιορίσει τον οφειλόμενο φόρο, στη δήλωσή του¹⁶. Ωστόσο, οι κίνδυνοι απάτης που είναι συμφυείς με μία τέτοια κατάσταση δικαιολογούν την καθιέρωση ειδικών μέτρων για την αποτροπή της.

63. Συμφωνώ με τη συλλογιστική αυτή.

64. Συγκεκριμένα, αποτελεί πάγια παραδοχή ότι οι κίνδυνοι απάτης μεγάλης κλίμακας στον τομέα του ΦΠΑ αφορούν ειδικά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, υπό τη μορφή ιδίως της απάτης τύπου «carrousel» ή «γαϊτανάκι» ή απάτης του «εικονικώς εμφανιζόμενου» εμπόρου¹⁷. Εντούτοις, η περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων δεν είναι παρεμφερής εκείνης των εσωτερικών παραδόσεων καυσίμων κινητήρων όσον αφορά τον κίνδυνο απάτης στον τομέα του ΦΠΑ. Όπως επισήμανε και η Επιτροπή, η αντικειμενική αυτή διαφορά προκύπτει από την επιλογή στην οποία προέβη ο νομοθέτης της Ένωσης κατά την εισαγωγή του μεταβατικού καθεστώτος της οδηγίας 91/680.

65. Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής καθιστά δυνατή την καταπολέμηση αυτών των ειδών απάτης. Αφενός, η καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ αποτελεί τον ρητώς επιδιωκόμενο σκοπό από τη «δέση μέτρων για τα καύσιμα», στην οποία περιλαμβάνεται η εν λόγω υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής¹⁸. Αφετέρου, όπως έχει τονίσει η Επιτροπή, η υποχρέωση καταβολής του συνολικού ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ επί των αποκτήσεων καυσίμων κινητήρων, και μάλιστα εντός 5 ημερών από την εισαγωγή τους στην εθνική επικράτεια, καθιστά δυνατή την καταπολέμηση της απάτης του «εικονικώς εμφανιζόμενου» εμπόρου.

¹⁴ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Ιουλίου 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, σκέψη 29), της 5ης Οκτωβρίου 2006, Nadasdi και Németh (C-290/05 και C-333/05, EU:C:2006:652, σκέψη 51), και της 8ης Νοεμβρίου 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten και Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, σκέψη 56).

¹⁵ Οδηγία του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1991, L 376, σ. 1).

¹⁶ Βλ. σημείο 23 των παρουσών προτάσεων.

¹⁷ Βλ., μεταξύ άλλων, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Kittel και Recolta Recycling (C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:174, σημεία 27 έως 35), προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση Federation of Technological Industries κ.λπ. (C-384/04, EU:C:2005:745, σημεία 7 έως 9), και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szwed στην υπόθεση Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2217, σκέψεις 31 έως 38).

¹⁸ Βλ. σημείο 21 των παρουσών προτάσεων.

66. Επισημαίνω, επίσης, ότι η προσέγγιση αυτή είναι σύμφωνη με εκείνην την οποία υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφαση Dansk Denkavit¹⁹. Το Δικαστήριο απεφάνθη, συγκεκριμένα, ότι στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ δεν αντέβαινε εθνική νομοθεσία που προβλέπει διαφορετικές προθεσμίες για τις «εισαγωγές» (έννοια που τότε συμπεριελάμβανε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις)²⁰ και τις εγχώριες συναλλαγές στον τομέα του ΦΠΑ, λαμβανομένου υπόψη του ότι τα εφαρμοστέα στις εν λόγω συναλλαγές καθεστώτα δεν ήταν μεταξύ τους παρεμφερή²¹.

67. Τέλος, πρέπει να επισημάνω τις συστημικές συνέπειες της αντίθετης ερμηνείας, οι οποίες θα είχαν ως αποτέλεσμα παράβαση του άρθρου 110 ΣΛΕΕ. Λαμβανομένης υπόψη της ιεραρχίας των κανόνων του δικαίου της Ένωσης, η ερμηνεία αυτή θα συνεπαγόταν ότι ο νομοθέτης της Ένωσης δεν θα είχε την εξουσία να τροποποιεί την οδηγία περί ΦΠΑ κατά τρόπο ώστε να επιβάλλει υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής μόνο για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με σκοπό την καταπολέμηση των προαναφερθεισών απατών. Φρονώ ότι μια τέτοια ερμηνεία δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

68. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι το άρθρο 110 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην επιβολή υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής του ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων στην εθνική επικράτεια, όπως είναι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης.

B. Επί της δυνατότητας χαρακτηρισμού της υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής ως «μέτρου που αποσκοπεί στην αποφυγή της απάτης», κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώτο ερώτημα)

69. Το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις που αποβλέπουν στη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ ή στην αποφυγή της απάτης, υπό την προϋπόθεση ότι:

- με τις εν λόγω υποχρεώσεις τηρείται η αρχή της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών, και
- οι υποχρεώσεις αυτές δεν έχουν ως αποτέλεσμα, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

70. Επιβάλλεται, κατ' αρχάς, να εξετασθεί κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές όσον αφορά την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής.

71. Πρώτον, όπως επισήμανα στο σημείο 65 των παρουσών προτάσεων, η εν λόγω υποχρέωση αποσκοπεί στην καταπολέμηση των μηχανισμών απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, που εκμεταλλεύονται τις ιδιαιτερότητες του ισχύοντος για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθεστώτος.

¹⁹ Απόφαση της 10ης Ιουλίου 1984 (42/83, EU:C:1984:254, σκέψη 32).

²⁰ Πριν από την εισαγωγή της έννοιας της «ενδοκοινοτικής αποκτήσεως» με την οδηγία 91/680 στο πλαίσιο του μεταβατικού καθεστώτος, το άρθρο 7 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), όριζε ότι ως «εισαγωγή» νοούνταν η είσοδος ενός αγαθού εντός του εδάφους κράτους μέλους. Υπό το ισχύον καθεστώς, η έννοια της «ενδοκοινοτικής αποκτήσεως» αφορά τις παραδόσεις αγαθών μεταξύ των κρατών μελών (άρθρο 20 της οδηγίας περί ΦΠΑ), ενώ η έννοια της «εισαγωγής» περιορίζεται στις εισόδους αγαθών που προέρχονται από τρίτα κράτη (άρθρο 30 της οδηγίας περί ΦΠΑ).

²¹ Απόφαση της 10ης Ιουλίου 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, σκέψη 32).

72. Στη συνέχεια, εξέθεσα, στα σημεία 58 έως 68 των παρουσών προτάσεων, τους λόγους για τους οποίους η εν λόγω υποχρέωση δεν εισάγει διάκριση, δεδομένου ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και οι εσωτερικές παραδόσεις καυσίμων κινητήρων δεν συνιστούν παρεμφερείς μεταξύ τους καταστάσεις όσον αφορά τον κίνδυνο απάτης στον τομέα του ΦΠΑ.

73. Τέλος, προσθέτω ότι η υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής δεν συνεπάγεται, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, «διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων», κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

74. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία προκύπτει ότι, εάν ο σκοπός μιας διατυπώσεως που επιβάλλεται στον εισαγωγέα προϊόντος υποκειμένου σε εθνικό φόρο είναι να διασφαλιστεί η εξόφληση της οφειλής που αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου αυτού, η διατύπωση αυτή συνδέεται με τη γενεσιουργό αιτία του, δηλαδή με την ενδοκοινοτική απόκτηση, και όχι με τη διέλευση συνόρων κατά την έννοια της διατάξεως αυτής²².

75. Δεν υφίσταται, όμως, καμία αμφιβολία ότι μια υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής αποσκοπεί, ως εκ της φύσεώς της, στο να διασφαλίσει την εξόφληση της οφειλής που αντιστοιχεί στο ύψος του οφειλόμενου φόρου, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή.

76. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής πληροί τις προϋποθέσεις που έχουν ρητώς καθορισθεί από το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

77. Ωστόσο, πρέπει επίσης, σε δεύτερο στάδιο, να εξετασθεί κατά πόσον η θέσπιση της υποχρέωσης αυτής δεν υπερβαίνει τη διακριτική ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη μέλη βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

78. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει, βεβαίως, στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήςεως όσον αφορά τα μέσα επιτεύξεως των σκοπών της εισπράξεως του συνόλου του ΦΠΑ και της πατάξεως της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του, ιδίως δε τις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας²³.

79. Η ως άνω επιταγή τηρήσεως του δικαίου της Ένωσης συνεπάγεται ότι η υποχρέωση που έχει επιβάλει κράτος μέλος πρέπει, προκειμένου να δικαιολογείται βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να είναι συμβατή με τις λοιπές διατάξεις της εν λόγω οδηγίας.

80. Όπως ορθώς υπογράμμισε η Επιτροπή, η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται από την ύπαρξη του άρθρου 395 της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το οποίο το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα έπειτα από πρόταση της Επιτροπής, μπορεί να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα *παρέκκλισης από την εν λόγω οδηγία*, για λόγους απλούστευσης των διαδικασιών επιβολής του φόρου ή πρόληψης ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

81. Φρονώ ότι η σχέση μεταξύ των δύο αυτών διατάξεων είναι σαφής: δεδομένου ότι το άρθρο 395 της οδηγίας περί ΦΠΑ εξαρτά τη θέσπιση μέτρων παρέκκλισης από την οδηγία αυτήν από την έγκριση του Συμβουλίου, το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας αφορά κατ' ανάγκην τη

²² Αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, σκέψεις 47 και 48), της 3ης Ιουνίου 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, σκέψη 27), και της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, σκέψη 37).

²³ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Μαΐου 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, σκέψη 41), της 21ης Νοεμβρίου 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, σκέψη 35), και της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψεις 38 και 39).

λήψη μέτρων που δεν παρεκκλίνουν από την ίδια αυτήν οδηγία. Τυχόν αντίθετη ερμηνεία θα είχε ως αποτέλεσμα να καταστεί άνευ περιεχομένου το άρθρο 395, ιδίως δε η αναγκαιότητα να ληφθεί η έγκριση του Συμβουλίου για τη θέσπιση των μέτρων παρέκκλισης.

82. Θεωρώ ότι η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από την απόφαση Maks Pen²⁴, στην οποία το Δικαστήριο εξέτασε τη συμβατότητα υποχρέωσης που επιβλήθηκε βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ με τις διατάξεις σχετικά με το απαιτητό και το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου.

83. Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον η υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής είναι συμβατή με τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, ιδίως δε με όσες αφορούν το απαιτητό του φόρου, οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος που έχει υποβάλει το αιτούν δικαστήριο.

Γ. Επί του συμβατού με τα άρθρα 62, 69 και 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ χαρακτήρα της υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής φόρου που δεν έχει καταστεί απαιτητός (δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα)

84. Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν το Δικαστήριο αν υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, αντιβαίνει στα άρθρα 62 και 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα οποία διέπουν το απαιτητό του φόρου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, όπως έχουν ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 206 της οδηγίας αυτής, το οποίο προβλέπει τη δυνατότητα είσπραξης προκαταβολών.

85. Προς αποσαφήνιση του περιεχομένου των προδικαστικών αυτών ερωτημάτων, θεωρώ χρήσιμο να υπομνησθεί το πώς διαρθρώνονται οι έννοιες της «γενεσιουργού αιτίας», του «απαιτητού» και της «υποχρέωσης καταβολής» του ΦΠΑ.

86. Κατά τον ορισμό του άρθρου 62 της οδηγίας περί ΦΠΑ, *γενεσιουργός αιτία* του φόρου αποτελεί το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος. Το *απαιτητό* του φόρου αφορά το παρεχόμενο από τον νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την *καταβολή* του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η *καταβολή* αυτή μπορεί να ανασταλεί. Δυνάμει του άρθρου 206 της οδηγίας αυτής, η *υποχρέωση καταβολής* γεννάται, κατά κανόνα, κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ.

87. Δύναται να συναχθεί από τους ορισμούς αυτούς ότι η γενεσιουργός αιτία, το απαιτητό και η υποχρέωση καταβολής συνιστούν τρία *διαδοχικά* στάδια στη διαδικασία που καταλήγει στην είσπραξη του φόρου: προκειμένου να γεννηθεί η υποχρέωση καταβολής, πρέπει ο φόρος να καταστεί απαιτητός, και προκειμένου ο φόρος να καταστεί απαιτητός, πρέπει να έχει προηγουμένως επέλθει η γενεσιουργός αιτία αυτού²⁵.

88. Όσον αφορά την επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής, φρονώ ότι δυσχερώς μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η *γενεσιουργός αιτία* πράγματι επέρχεται όταν έχει γεννηθεί η εν λόγω υποχρέωση, όπως ορθώς επισήμαναν η φορολογική αρχή και η Επιτροπή.

²⁴ Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψεις 42 έως 48).

²⁵ Επί της αναγκαιότητας διακρίσεως μεταξύ των τριών αυτών εννοιών, βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψεις 21 έως 24).

89. Συγκεκριμένα, κατά το 68 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης. Ωστόσο, το άρθρο 103, παράγραφος 5a, του νόμου περί ΦΠΑ αφορά ρητώς τις «ενδοκοινοτικ[ές αποκτήσεις]» καυσίμων κινητήρων, η δε επίμαχη υποχρέωση γεννάται μετά την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια²⁶. Επομένως, η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής γεννάται, εξ ορισμού, μετά την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας.

90. Αντιθέτως, φρονώ ότι η υποχρέωση αυτή δεν είναι συμβατή με τις διατάξεις σχετικά με το *απαιτητό* του φόρου, ειδικότερα με τα άρθρα 62 και 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

91. Δυνάμει του άρθρου 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευομένου σε συνδυασμό με το άρθρο 222 της εν λόγω οδηγίας, ο φόρος επί ενδοκοινοτικής απόκτησεως *καθίσταται απαιτητός* από την έκδοση του τιμολογίου ή, το αργότερο, τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί εκείνον κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία (σε περίπτωση που δεν εκδόθηκε τιμολόγιο πριν από την ημέρα αυτήν).

92. Σύμφωνα, όμως, με το άρθρο 103, παράγραφος 5 a, του νόμου περί ΦΠΑ, η υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής γεννάται ανεξάρτητα από τις προϋποθέσεις του απαιτητού που τίθενται από το άρθρο 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ, δηλαδή εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στο εθνικό έδαφος. Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω υποχρέωση γεννάται ανεξαρτήτως της εκδόσεως τιμολογίου και πριν από τη λήξη της προθεσμίας που αναφέρθηκε στο προηγούμενο σημείο (μετά το πέρας της οποίας ο φόρος καθίσταται αναγκαστικά απαιτητός).

93. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι η διάταξη αυτή δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 62 της εν λόγω οδηγίας. Ειδικότερα, το απαιτητό του φόρου είναι «το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου να απαιτεί την καταβολή του φόρου». Πριν γεννηθεί το εν λόγω δικαίωμα, το Δημόσιο δεν δύναται να προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια για να επιτύχει την καταβολή του φόρου.

94. Τονίζεται ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν προβλέπει καμία εξαίρεση από τις διατάξεις του άρθρου 69 αυτής σχετικά με το απαιτητό του φόρου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, όπως επισήμανε και το αιτούν δικαστήριο. Ανεξάρτητα από το ακριβές περιεχόμενο των κανόνων που καθορίζουν τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος²⁷, η αρχή είναι η ίδια για όλες τις υποκείμενες στον φόρο πράξεις: η φορολογική αρχή δεν έχει την εξουσία να *απαιτήσει* οιαδήποτε καταβολή πριν ο φόρος καταστεί *απαιτητός*.

95. Η διαπίστωση αυτή ισχύει και για τη δυνατότητα να ζητείται η πληρωμή προκαταβολών, που προβλέπεται στο άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε αντίθεση προς τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής και της Πολωνικής Κυβέρνησης.

96. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτήν, κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη μπορούν να ζητούν, εκ των προτέρων, την πληρωμή προκαταβολών.

²⁶ Βλ. σημείο 14 των παρούσων προτάσεων.

²⁷ Όσον αφορά τις εγχώριες συναλλαγές, ο χρόνος κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος υπόκειται σε πιο σύνθετους κανόνες: βλ. άρθρα 63 έως 67 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

97. Από τη σχέση, όμως, μεταξύ των κρίσιμων διατάξεων προκύπτει ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών πρέπει να αφορά μόνο φόρο ο οποίος έχει καταστεί *απαιτητός*, σύμφωνα με τα άρθρα 62 και επόμενα της οδηγίας περί ΦΠΑ.

98. Αφενός, είναι προφανές ότι το άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ (δυνατότητα είσπραξης προκαταβολών) εισάγει παρέκκλιση από την αρχή που έχει θεσπισθεί στην πρώτη περίοδο της εν λόγω διατάξεως (υποχρέωση πληρωμής κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης), η οποία περιλαμβάνεται στον τίτλο XI, κεφάλαιο 1, της εν λόγω οδηγίας που επιγράφεται «Υποχρέωση καταβολής».

99. Κατ' αντιδιαστολήν, αφετέρου, το άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν είναι δυνατόν να εισάγει παρέκκλιση από τα άρθρα 62 και 69 της οδηγίας αυτής, που περιλαμβάνονται στον τίτλο VI της προμνημονευθείσας οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου».

100. Πιο συγκεκριμένα, η δυνατότητα είσπραξης προκαταβολών επιτρέπει στα κράτη μέλη να επισπεύδουν όχι το χρονικό σημείο κατά το οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος (δεύτερο στάδιο της διαδικασίας εισπράξεως του φόρου), αλλά μόνον τον χρόνο καταβολής φόρου που έχει ήδη καταστεί απαιτητός (τρίτο στάδιο της διαδικασίας εισπράξεως του φόρου)²⁸.

101. Θεωρώ ότι η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από τη συνδυαστική ερμηνεία των άρθρων 206 και 250 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Μολονότι το άρθρο 206 της οδηγίας αυτής προβλέπει την υποχρέωση καταβολής κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης, το άρθρο 250 ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να αναφέρει στη δήλωση αυτήν «όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί *απαιτητός*»²⁹. Οι διατάξεις αυτές επιβεβαιώνουν ότι, στο πλαίσιο του συστήματος που καθιέρωσε η οδηγία περί ΦΠΑ, κάθε υποχρέωση καταβολής, ακόμη και εκ των προτέρων, δύναται να αφορά μόνο φόρο ο οποίος έχει καταστεί *απαιτητός* και ο οποίος πρέπει να έχει εξακριβωθεί στη δήλωση του υποκειμένου στον φόρο.

102. Φρονώ, επίσης, ότι η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από την απόφαση Balocchi³⁰, στην οποία το Δικαστήριο διέκρινε μεταξύ απαιτητών και μη απαιτητών φόρων.

103. Η απόφαση εκείνη αφορούσε ιταλική νομοθεσία, δυνάμει της οποίας οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνταν να καταβάλουν, πριν την 20ή Δεκεμβρίου, προκαταβολή ανερχόμενη στο 65 % του καθαρού ποσού του ΦΠΑ που οφειλόταν για το σύνολο του σχετικού τριμήνου, η δε προθεσμία έληγε το αργότερο στις 5 Μαρτίου του επομένου έτους.

104. Το Δικαστήριο απεφάνθη ότι ένας τέτοιος μηχανισμός αντέβαινε στις διατάξεις της έκτης οδηγίας, που αντιστοιχούν στα άρθρα 62, 63 και 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθόσον συνεπαγόταν «τη μετατροπή των προκαταβολών σε προπληρωμές που αντίκεινται στον κανόνα της οδηγίας κατά τον οποίο τα κράτη μέλη δικαιούνται να *αξιώνουν την καταβολή ΦΠΑ μόνον για πράξεις που έχουν συντελεστεί*»³¹.

²⁸ Βλ. σημεία 85 έως 87 των παρούσων προτάσεων.

²⁹ Η υπογράμμιση δική μου.

³⁰ Απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).

³¹ Βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C 10/92, EU:C:1993:846, σκέψεις 27 και 31). Η υπογράμμιση δική μου.

105. Με άλλα λόγια, το Δικαστήριο έκρινε ότι ουδεμία καταβολή, συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής με προσωρινές προκαταβολές, δεν μπορεί να αξιωθεί πριν ο φόρος καταστεί *απαιτητός*³². Κατ' αυτόν τον τρόπο, το Δικαστήριο υιοθέτησε την άποψη που υποστήριξε η Επιτροπή στην εν λόγω υπόθεση³³, η οποία συνάδει με την προτεινόμενη ερμηνεία στην υπό κρίση υπόθεση.

106. Διευκρινίζω ότι η ερμηνεία αυτή δεν αποκλείει τον κατ' αποκοπήν υπολογισμό των προσωρινών καταβολών, υπό τον όρο ότι ο υπολογισμός αυτός διενεργείται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να αποφεύγεται η συμπερίληψη φόρων που δεν έχουν ακόμη καταστεί απαιτητοί. Αυτό είναι κατά την άποψή μου το κύριο συμπέρασμα της αποφάσεως Balocchi³⁴.

107. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι αντιβαίνει στα άρθρα 62 και 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, κατά το μέτρο που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να απαιτεί την καταβολή από τον υποκείμενο στον φόρο, πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός. Αυτό το συμπέρασμα δεν αναιρείται από τη δυνατότητα εισπράξεως προκαταβολών που προβλέπεται στο άρθρο 206 της οδηγίας αυτής και δεν μπορεί να αφορά παρά μόνο φόρο ο οποίος έχει καταστεί απαιτητός, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

108. Δεδομένου ότι αντιβαίνει σε πλείονες διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, η εν λόγω υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής δεν δύναται να γίνει δεκτή βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας αυτής.

Δ. Επί του συμβατού με το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ χαρακτήρα της υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής του ακαθάριστου ποσού του φόρου που οφείλεται επί φορολογητέας πράξεως (δεύτερο και τρίτο προδικαστικό ερώτημα)

109. Επικουρικός, θα εξετάσω και μια άλλη πτυχή της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης υποχρέωσης εκ των προτέρων πληρωμής, δηλαδή το γεγονός ότι αφορά το *ακαθάριστο ποσό* του ΦΠΑ που οφείλεται για ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων κινητήρων, θεωρούμενη μεμονωμένα, και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα προς έκπτωση του υποκειμένου στον φόρο.

110. Για τους κατωτέρω λόγους, εκτιμώ ότι η υποχρέωση αυτή αντιβαίνει στο άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ορθώς υποστήριξαν η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή.

111. Η θεμελιώδης αρχή που διατυπώνεται στο άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ έγκειται στο ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τον ΦΠΑ, όχι μετά από κάθε *φορολογητέα πράξη* την οποία πραγματοποιεί (για παράδειγμα, ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση αγαθών), αλλά κατά τη λήξη κάθε *φορολογητέας περιόδου*. Συνεπώς, το *καθαρό ποσό* του ΦΠΑ, που μνημονεύεται στην πρώτη περίοδο της διατάξεως αυτής, εισπράττεται,

³² Κατά το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, «[η] γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών» (η υπογράμμιση δική μου).

³³ Στην έκθεση ακροατηρίου στην υπόθεση Balocchi (C-10/92), τα επιχειρήματα της Επιτροπής συνοψίζονται ως εξής: «Η Επιτροπή υποστηρίζει κατ' αρχάς ότι η ιταλική νομοθεσία αντιβαίνει στο άρθρο 10 της οδηγίας. Ο ουσιώδης κανόνας που θεσπίζει η διάταξη αυτή –η οποία εναρμόνισε τις έννοιες της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του ΦΠΑ– είναι ότι ο φόρος είναι απαιτητός μόνον όταν πραγματοποιήθηκε η φορολογητέα πράξη· η εκ των προτέρων καταβολή του φόρου, έστω και μερική, δεν μπορεί να επιβάλλεται σε καμία περίπτωση. [...] Ομοίως, το άρθρο 22 της οδηγίας, το οποίο προβλέπει τη δυνατότητα εισπράξεως “προσωρινών προκαταβολών”, επιτρέπει πράγματι στα κράτη μέλη να μεταθέτουν χρονικώς την ημερομηνία πληρωμής του φόρου και να απαιτούν προκαταβολές μεταξύ του χρονικού σημείου από το οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος και εκείνου που προβλέπεται για την εκκαθάρισή του» (η υπογράμμιση δική μου).

³⁴ Απόφαση της 20ης Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψεις 27 έως 31).

αθροισμένων των φόρων που οφείλονται επί του συνόλου των πραγματοποιηθεισών φορολογητέων πράξεων που αποτελούν εκροές κατά τη διάρκεια της φορολογητέας περιόδου, από το οποίο εκπίπτουν οι καταβληθέντες φόροι επί του συνόλου των πραγματοποιηθεισών πράξεων που αποτελούν εισροές, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

112. Φρονώ ότι η δυνατότητα εισπράξεως προκαταβολών, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, επιτρέπει να απαιτείται, *εκ των προτέρων*, μερική καταβολή του *καθαρού ποσού* του ΦΠΑ, που υπολογίζεται για το σύνολο της *φορολογητέας περιόδου*. Ο όρος «προκαταβολή» συνεπάγεται, ειδικότερα, τη μερική καταβολή ποσού το οποίο θα οφείλεται μεταγενέστερα, δηλαδή του καθαρού ποσού του ΦΠΑ υπολογιζόμενου για το σύνολο της φορολογητέας περιόδου. Η εν λόγω ερμηνεία επιρρωννύεται από την απόδοση της εν λόγω διατάξεως στην πολωνική γλώσσα, η οποία κάνει ρητή αναφορά στην είσπραξη προκαταβολών επί «του ποσού αυτού»³⁵, όπως επισήμανε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης.

113. Εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζουν η φορολογική αρχή και η Πολωνική Κυβέρνηση, η ερμηνεία αυτή δεν καθιστά αδύνατη ή ιδιαίτεως δυσχερή, στην πράξη, την είσπραξη προκαταβολών. Προκειμένου να είναι σύμφωνες με το άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι προκαταβολές αυτές πρέπει να βασίζονται στον υπολογισμό του καθαρού ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται στη λήξη της φορολογικής περιόδου, όπως και η υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής που εξετάστηκε από το Δικαστήριο στην υπόθεση *Balocchi*³⁶.

114. Αντιθέτως, η εν λόγω διάταξη δεν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι επιτρέπει να απαιτείται το *ακαθάριστο ποσό* του ΦΠΑ που οφείλεται για κάθε *φορολογητέα πράξη*, θεωρούμενη μεμονωμένα, όπως προβλέπει η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής. Φρονώ ότι μια τέτοια ερμηνεία θα είχε ως αποτέλεσμα τη μεταβολή της ίδιας της φύσεως του ΦΠΑ, ο οποίος είναι φόρος του οποίου η καταβολή απαιτείται μετά το πέρας κάθε *φορολογικής περιόδου*, και όχι μετά από κάθε φορολογητέα πράξη.

115. Διευκρινίζεται ότι η ερμηνεία αυτή ουδόλως τίθεται εν αμφιβόλω από την απόφαση *Macikowski*³⁷. Όπως ορθώς επισήμαναν η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή, η λύση που υιοθετήθηκε με την απόφαση αυτή δικαιολογούνταν από ειδικές περιστάσεις, ενδεχομένως δε και εξαιρετικές, όσον αφορά το σύνολο των υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων, και δεν επιδέχεται γενίκευση.

116. Ειδικότερα, η απόφαση αυτή αφορούσε την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ για εκποίηση πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως ακινήτου, το οποίο βρισκόταν στην κυριότητα της υποκείμενης στον ΦΠΑ εταιρίας *Royal*. Ο *Marian Macikowski*, δικαστικός επιμελητής, προέβη σε κατάσχεση και στην διά πλειστηριασμού πώληση του ακινήτου αυτού. Το πλειστηρίασμα, συμπεριλαμβανομένου του οφειλόμενου ΦΠΑ, κατατέθηκε στον λογαριασμό του αρμοδίου δικαστηρίου. Εντούτοις, δεδομένου ότι ο φόρος δεν καταβλήθηκε εμπροθέσμως, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο *M. Macikowski* έφερε ευθύνη ως υπόχρεος για καταβολή ΦΠΑ.

³⁵ «Každy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty».

³⁶ Απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Βλ. σημεία 102 έως 106 των παρούσων προτάσεων.

³⁷ Απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

117. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, υπό τις περιστάσεις αυτές, το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν απαγορεύει την υποχρέωση που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής περί αποδόσεως του *ακαθάριστου ποσού* του ΦΠΑ το οποίο οφείλεται για εκποίηση ακινήτου πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως ακινήτου³⁸.

118. Ωστόσο, η ερμηνεία αυτή στηριζόταν ρητώς σε μια βασική διαπίστωση, δηλαδή στη διάκριση μεταξύ του υπόχρεου για καταβολή του φόρου επί της συναλλαγής αυτής (ο δικαστικός επιμελητής, M. Macikowski) και του έχοντος τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση στη λήξη της φορολογικής περιόδου (η υποκείμενη στον φόρο, Royal)³⁹. Υπό αυτές τις συνθήκες, το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν απαγορεύει την υποχρέωση καταβολής του ακαθάριστου ποσού του φόρου για την επίμαχη φορολογητέα πράξη, εφόσον, εξ ορισμού, ο υπόχρεος για την καταβολή του ποσού αυτού (ο δικαστικός επιμελητής) δεν έχει το δικαίωμα για την αντίστοιχη έκπτωση.

119. Εξάλλου, επισημαίνω ότι η λύση αυτή προκρίθηκε για την περίπτωση εκποιήσεως πραγματοποιηθείσας στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, της οποίας το τίμημα δεν θα μπορούσε να αποδοθεί στον κύριο του ακινήτου, που δεν είναι άλλος από τον υποκείμενο στον φόρο.

120. Αντιθέτως, η απόφαση Macikowski⁴⁰ στερείται σημασίας σε όλες τις «συνήθεις» περιπτώσεις, στις οποίες ο υπόχρεος του φόρου *είναι* ο υποκείμενος στον φόρο που έχει το δικαίωμα προς έκπτωση. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, η προκαταβολή, υπό την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν μπορεί να αφορά μέρος του *καθαρού ποσού* του φόρου που οφείλεται κατά τη διάρκεια της *φορολογικής περιόδου*.

121. Επισημαίνω επίσης ότι το εύρος της δυνατότητας εφαρμογής της νομολογίας που διατυπώθηκε με την απόφαση Macikowski⁴¹ περιορίζεται περαιτέρω με τη σκέψη 58, στην οποία το Δικαστήριο απεφάνθη ότι η καταβολή του ΦΠΑ από τον υπόχρεο (τον δικαστικό επιμελητή) καθίσταται απαιτητή *μετά την υποβολή της δηλώσεως* από τον υποκείμενο στον φόρο. Υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, όμως, η εκ των προτέρων καταβολή καθίσταται απαιτητή πριν από την υποβολή της δηλώσεως από τον υποκείμενο στον φόρο⁴².

122. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το άρθρο 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ αντιτίθεται σε υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, καθόσον η υποχρέωση αυτή αφορά το ακαθάριστο ποσό του φόρου που οφείλεται για την πράξη αυτή, θεωρούμενη μεμονωμένα, και όχι το καθαρό ποσό του φόρου που έχει υπολογισθεί για το σύνολο της φορολογικής περιόδου.

³⁸ Απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, σκέψεις 57 επ.)

³⁹ Απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, σκέψη 57).

⁴⁰ Απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

⁴¹ Απόφαση της 26ης Μαρτίου 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

⁴² Βλ. σημεία 17 και 26 των παρούσων προτάσεων.

V. Πρόταση

123. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) ως εξής:

- 1) Το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην επιβολή υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια.
- 2) Το άρθρο 273 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/856 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2016, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στην επιβολή υποχρέωσης εκ των προτέρων καταβολής του ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια, εφόσον η υποχρέωση αυτή είναι συμβατή με τις λοιπές διατάξεις της εν λόγω οδηγίας, ιδίως δε με εκείνες που αφορούν το απαιτητό του φόρου.
- 3) Τα άρθρα 62 και 69 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2016/856, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων εντός 5 ημερών από την εισαγωγή των καυσίμων κινητήρων στην εθνική επικράτεια, κατά το μέτρο που επιτρέπει στη φορολογική αρχή να απαιτεί καταβολή από τον υποκείμενο στον φόρο, πριν ο φόρος καταστεί απαιτητός, δεδομένου ότι η δυνατότητα εισπράξεως προκαταβολών, που προβλέπεται στο άρθρο 206 της οδηγίας αυτής, μπορεί να αφορά μόνο φόρο, ο οποίος κατέστη απαιτητός, δυνάμει των προμνημονευθεισών διατάξεων.
- 4) Το άρθρο 206 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2016/856, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων, καθόσον η υποχρέωση αυτή αφορά το ακαθάριστο ποσό του φόρου που οφείλεται για την πράξη αυτήν, θεωρούμενη μεμονωμένα, και όχι το καθαρό ποσό του φόρου που έχει υπολογισθεί για το σύνολο της φορολογικής περιόδου.