



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 9ης Σεπτεμβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 69 – Απαιτητό του φόρου – Ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων κινητήρων – Υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του φόρου – Άρθρο 206 – Έννοια των “προκαταβολών” – Άρθρο 273 – Ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και καταπολέμηση της απάτης – Περιθώριο διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών»

Στην υπόθεση C-855/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Νοεμβρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

G. sp. z o.o.

κατά

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Plešič, E. Juhász, K. Λυκούργο και I. Jarukaitis, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η G. sp. z o.o., εκπροσωπούμενη από τον M. Kalinowski, radca prawny,
- ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, εκπροσωπούμενος από τους B. Kołodziej και T. Wojciechowski,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Siekierzyńska και J. Jokubauskaitė,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Μαρτίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 110 ΣΛΕΕ, καθώς και των άρθρων 69, 206 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της G. sp. z o.o. (στο εξής: G.) και του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας Bydgoszczy, Πολωνία) (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με υποχρέωση εκ των προτέρων καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καυσίμων κινητήρων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 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.»

Το άρθρο 68 της ανωτέρω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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.»

- 4 Το άρθρο 69 της ανωτέρω οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

5 Το άρθρο 206 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα 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.»

6 Το άρθρο 222 της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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.»

7 Το άρθρο 250 της οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

[...]

8 Το άρθρο 273 της οδηγίας προβλέπει τα 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.

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.»

Το πολωνικό δίκαιο

9 Το άρθρο 20, παράγραφος 5, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2016, θέση 710), ως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει 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 [...].»

- 10 Βάσει του άρθρου 99, παράγραφος 11 α, του νόμου περί ΦΠΑ, στην περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών που προβλέπεται στο άρθρο 103, παράγραφος 5 α, του ίδιου νόμου, 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, το αργότερο έως την 5η ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.
- 11 Κατά το άρθρο 103, παράγραφος 5 α, του εν λόγω νόμου:
- «Σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης καυσίμων κινητήρων, τα οποία μνημονεύονται στο παράρτημα 2 του *ustawa o podatku akcyzowym* (νόμου σχετικά με τον ειδικό φόρο κατανάλωσης), της 6ης Δεκεμβρίου 2008, και των οποίων η παραγωγή ή η εμπορία απαιτεί τη χορήγηση άδειας σύμφωνα με τις διατάξεις του *ustawa – Prawo energetyczne* (νόμου για την ενέργεια), της 10ης Απριλίου 1997, 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 της 6ης Δεκεμβρίου 2008 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 στην εθνική επικράτεια –εφόσον τα αγαθά δεν μεταφέρονται υπό καθεστώς αναστολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Τον Δεκέμβριο του 2016 η G. πραγματοποίησε 20 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πετρελαίου κινήσεως υπαγόμενες στον κωδικό ΣΟ 2710 19 43, συνολικής ποσότητας 3 190 874 m³.
- 13 Η φορολογική αρχή διευκρίνισε ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τις οποίες πραγματοποίησε η G. υπάγονταν στη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 103, παράγραφος 5 α, του νόμου περί ΦΠΑ, δηλαδή αυτήν της τοποθετήσεως των αγαθών σε φορολογική αποθήκη από το έδαφος άλλου κράτους μέλους.
- 14 Η G. δεν κατέβαλε, κατά παράβαση της ως άνω διατάξεως, ΦΠΑ επί των επίμαχων αποκτήσεων, συνολικού ύψους 1 530 766 πολωνικών ζλότι (PLN) (περίπου 345 000 ευρώ), εντός της προβλεπόμενης πενθήμερης προθεσμίας από της εισόδου του πετρελαίου κινήσεως στην εθνική επικράτεια. Επιπλέον, δεν κατέθεσε, κατά παράβαση του άρθρου 99, παράγραφος 11 α, του ως άνω νόμου, μηνιαία δήλωση για τις εν λόγω αποκτήσεις έως την πέμπτη ημέρα του μηνός που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής.

- 15 Με απόφαση της 6ης Απριλίου 2018, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η G. έπρεπε, δυνάμει πράξεως επιβολής φόρου για τον Δεκέμβριο του 2016, να εξοφλήσει άμεσα τον ΦΠΑ που οφειλόταν για τις επίμαχες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, προσαυξημένο με τόκους υπερημερίας υπολογιζόμενους από την επομένη της λήξεως της προθεσμίας καταβολής του.
- 16 Με απόφαση της 10ης Ιουλίου 2018, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας Bydgoszcz, Πολωνία) απέρριψε την προσφυγή που άσκησε η G. κατά της ανωτέρω αποφάσεως.
- 17 Επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως κατά της αποφάσεως αυτής, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) επισημαίνει ότι το άρθρο 103, παράγραφος 5 a, του νόμου περί ΦΠΑ αποτελεί μέρος μιας δέσμης τροποποιήσεων του εν λόγω νόμου, οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από 1ης Αυγούστου 2016, με σκοπό τη βελτίωση της εισπράξεως του ΦΠΑ επί των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων και την αποτροπή της απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ στη διασυνοριακή εμπορία καυσίμων.
- 18 Καταρχάς, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το άρθρο 103, παράγραφος 5 a του ως άνω νόμου συνάδει προς το άρθρο 110 ΣΛΕΕ, καθόσον επιβάλλει συντομότερες προθεσμίες καταβολής του ΦΠΑ για τις αποκτήσεις καυσίμων από άλλα κράτη μέλη απ' ό, τι για τις αγορές εντός της εθνικής επικράτειας. Ειδικότερα, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η ευχέρεια των κρατών μελών, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, να προβλέπουν τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, τελεί υπό την επιφύλαξη της τήρσεως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών, καθώς και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.
- 19 Εν συνεχεία, εάν ήθελε κριθεί ότι το άρθρο 103, παράγραφος 5 a, του νόμου περί ΦΠΑ δεν αντιβαίνει ούτε στο άρθρο 110 ΣΛΕΕ ούτε στο άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η συγκεκριμένη διάταξη συνάδει με το άρθρο 69 της εν λόγω οδηγίας, καθόσον προβλέπει ότι ο ΦΠΑ επί της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως καυσίμων δύναται να εισπραχθεί ακόμα και πριν από τη γένεση της φορολογικής υποχρεώσεως που προβλέπει το άρθρο 69, κατά το οποίο η υποχρέωση γεννάται κατά την ημερομηνία εκδόσεως του τιμολογίου ή, αν δεν εκδόθηκε τιμολόγιο πριν από την ημέρα πραγματοποιήσεως της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, το αργότερο τη 15η ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία.
- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από τη φύση των καταβολών για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 103, παράγραφος 5 a, του νόμου περί ΦΠΑ. Αν θεωρηθεί ότι αυτές συνιστούν διακριτό μηχανισμό ταχείας εισπράξεως του ΦΠΑ, η υποχρέωση καταβολής του φόρου πριν από τη γένεση της φορολογικής οφειλής, δυνάμει του άρθρου 69, θα αντίκειται στις εν λόγω διατάξεις, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο αυτό το απαιτητό του φόρου θα στερούνταν ερείσματος. Αντιθέτως, η υποχρέωση καταβολής του φόρου πριν από τη γένεση της φορολογικής οφειλής θα μπορούσε να συνάδει με την ανωτέρω διάταξη εάν οι πληρωμές θεωρούνταν ως «προκαταβολές» υπό την έννοια του άρθρου 206, δεύτερη περίοδος, *in fine*, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Εν τοιαύτη περιπτώσει, τίθεται το ζήτημα αν η εν λόγω προκαταβολή δύναται να υπολογιστεί επί του ακαθάριστου ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται για ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα εκπτώσεως του υποκειμένου στον φόρο.

- 21 Τέλος, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν μια προκαταβολή του ΦΠΑ, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, η οποία δεν καταβλήθηκε εμπροθέσμως, χάνει τη νομική της υπόσταση κατά τη λήξη της περιόδου δηλώσεως του ΦΠΑ εντός της οποίας αυτός πρέπει να καταβληθεί.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) 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 5 α, 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 τη σχετική άδεια χώρο παραλαβής προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης –εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του [νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 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 5 α, 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 τη σχετική άδεια χώρο παραλαβής προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης –εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια του [νόμου της 6ης Δεκεμβρίου 2008 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,

αν ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το εν λόγω ποσό δεν αποτελεί προκαταβολή για τον 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 23 Με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, πρώτον, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 110 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου η οποία επιβάλλει υποχρέωση προκαταβολής του ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων πριν ο φόρος αυτός καταστεί απαιτητός, κατά την έννοια του άρθρου 69 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η εν λόγω οδηγία, και ειδικότερα τα άρθρα 69, 206 και 273, έχουν την έννοια ότι αντιτίθεται σε τέτοια διάταξη του εθνικού δικαίου. Επιπλέον, το εν λόγω δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, αφενός, αν η οδηγία περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ενδεχομένως αποκλείει την απαίτηση να υπολογίζεται ο ΦΠΑ που οφείλεται για μια τέτοια απόκτηση επί ακαθάριστης βάσεως χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το δικαίωμα εκπτώσεως και, αφετέρου, αν μια προκαταβολή του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 206 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία δεν καταβάλλεται εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, χάνει τη νομική υπόστασή της κατά το πέρας της περιόδου δηλώσεως του φόρου εντός της οποίας αυτός πρέπει να καταβληθεί.
- 24 Καταρχάς, πρέπει να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου με τα οποία αυτό ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 69, 206 και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου η οποία επιβάλλει υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων πριν ο φόρος αυτός καταστεί απαιτητός, κατά την έννοια του άρθρου 69 της οδηγίας.
- 25 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 62, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τη «γενεσιουργό αιτία του φόρου» ως το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος, ενώ το σημείο 2 του άρθρου αυτού ορίζει «το απαιτητό του φόρου» ως 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. Επιπλέον, από το άρθρο 206, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής προκύπτει ότι η υποχρέωση καταβολής γεννάται, καταρχήν, κατά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250 της εν λόγω οδηγίας.
- 26 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, των εννοιών της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου, των οποίων γίνεται μνεία στο άρθρο 62 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και, αφετέρου, της έννοιας της καταβολής του φόρου (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 24).
- 27 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 87 των προτάσεών του, η γενεσιουργός αιτία, το απαιτητό και η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ αποτελούν τρία διαδοχικά στάδια της διαδικασίας που οδηγεί στην είσπραξη του φόρου, υπό την έννοια ότι προκειμένου να γεννηθεί η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ, πρέπει ο φόρος να καταστεί απαιτητός, και προκειμένου ο φόρος να καταστεί απαιτητός, πρέπει να έχει προηγουμένως επέλθει η γενεσιουργός αιτία αυτού.
- 28 Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ κατά το άρθρο 68 της οδηγίας περί ΦΠΑ η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της ενδοκοινοτικής απόκτησεως αγαθών, ο φόρος αυτός καθίσταται απαιτητός, δυνάμει του άρθρου 69 σε

συνδυασμό με το άρθρο 222 της οδηγίας, σε μεταγενέστερη ημερομηνία και μόνο, δηλαδή κατά την έκδοση του τιμολογίου ή, το αργότερο, τη δέκατη πέμπτη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τον μήνα κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία, στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πριν από την ημερομηνία αυτή.

29. Εν προκειμένω, συνεπώς, καίτοι δεν αμφισβητείται ότι, στο πλαίσιο του συστήματος που θεσπίζει το άρθρο 103, παράγραφος 5 α, του νόμου περί ΦΠΑ στον τομέα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καυσίμων, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται, σύμφωνα με το άρθρο 68 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πριν καταστεί απαιτητή η προκαταβολή του ΦΠΑ, δεδομένου ότι η υποχρέωση καταβολής γεννάται μετά την εισαγωγή των αγαθών στην εθνική επικράτεια, η εν λόγω υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πριν καταστεί απαιτητός ο ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 69, σε συνδυασμό με το άρθρο 222 της οδηγίας αυτής.
30. Πράγματι, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 103, παράγραφος 5 α, του νόμου περί ΦΠΑ οδηγεί στη γένεση υποχρέωσης προκαταβολής του ΦΠΑ, κατά παράβαση των τελευταίων ως άνω διατάξεων, ανεξαρτήτως της εκδόσεως τιμολογίου ή της λήξεως της προθεσμίας που μνημονεύθηκε στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, κατά το πέρασ της οποίας ο φόρος ούτως ή άλλως καθίσταται απαιτητός.
31. Εξάλλου, ναι μεν αληθεύει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, δυνάμει του άρθρου 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να παρεκκλίνουν από τον κανόνα της καταβολής κατά την υποβολή της περιοδικής δηλώσεως και να εισπράττουν προκαταβολές, πλην όμως η ευχέρεια αυτή δύναται να ασκηθεί μόνον εφόσον αφορά φόρο ο οποίος έχει καταστεί απαιτητός (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψεις 25 και 27).
32. Πράγματι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 98 και 99 των προτάσεών του, μολονότι το άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ μετριάξει την αρχή που καθιερώνει η πρώτη περίοδος της διατάξεως αυτής, η οποία εξαγγέλλει την υποχρέωση καταβολής κατά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, η οποία εμπίπτει στον τίτλο XI, κεφάλαιο 1, της οικείας οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Υποχρέωση καταβολής», το άρθρο αυτό δεν μπορεί να εισαγάγει παρέκκλιση από τα άρθρα 62 και 69 της εν λόγω οδηγίας, τα οποία εμπίπτουν στον τίτλο VI της ίδιας οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Γενεσιουργός αιτία και απαιτητό του φόρου».
33. Κατά συνέπεια, λαμβανομένου υπόψη ότι η δυνατότητα εισπράξεως προκαταβολών, δυνάμει του άρθρου 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να ορίζουν νωρίτερα όχι την ημερομηνία κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός αλλά μόνον την ημερομηνία καταβολής φόρου ο οποίος έχει ήδη καταστεί απαιτητός, η ως άνω διάταξη έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει την καταβολή του ΦΠΑ πριν ο φόρος αυτός καταστεί απαιτητός δυνάμει του άρθρου 69 της ίδιας οδηγίας.
34. Το συμπέρασμα αυτό δεν αντιφάσκει προς το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει ότι, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως ορισμένων προϋποθέσεων που απαριθμεί η διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης. Πράγματι, τα κράτη μέλη διαθέτουν ένα περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα μέσα με τα οποία δύνανται να επιτευχθούν οι ανωτέρω σκοποί, πλην όμως υποχρεούνται να ασκούν τις αρμοδιότητές τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, σκέψεις 25 και 26 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 35 Επομένως, διάταξη του εθνικού δικαίου δύναται να θεωρηθεί συμβατή με το άρθρο 273 μόνον εφόσον συνάδει, μεταξύ άλλων, προς τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 36 Κατά συνέπεια, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 69, 206 και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου η οποία επιβάλλει υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων πριν ο φόρος αυτός καταστεί απαιτητός, κατά την έννοια του άρθρου 69 της ως άνω οδηγίας.
- 37 Κατόπιν της απαντήσεως αυτής, παρέλκει η απάντηση στα λοιπά σκέλη των προδικαστικών ερωτημάτων που αφορούν, αφενός, την ερμηνεία του άρθρου 110 ΣΛΕΕ και, αφετέρου, άλλες πτυχές της ερμηνείας της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφασίζει:

Τα άρθρα 69, 206 και 273 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου η οποία επιβάλλει υποχρέωση καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για την ενδοκοινοτική απόκτηση καυσίμων πριν ο φόρος αυτός καταστεί απαιτητός, κατά την έννοια του άρθρου 69 της ως άνω οδηγίας.

(υπογραφές)